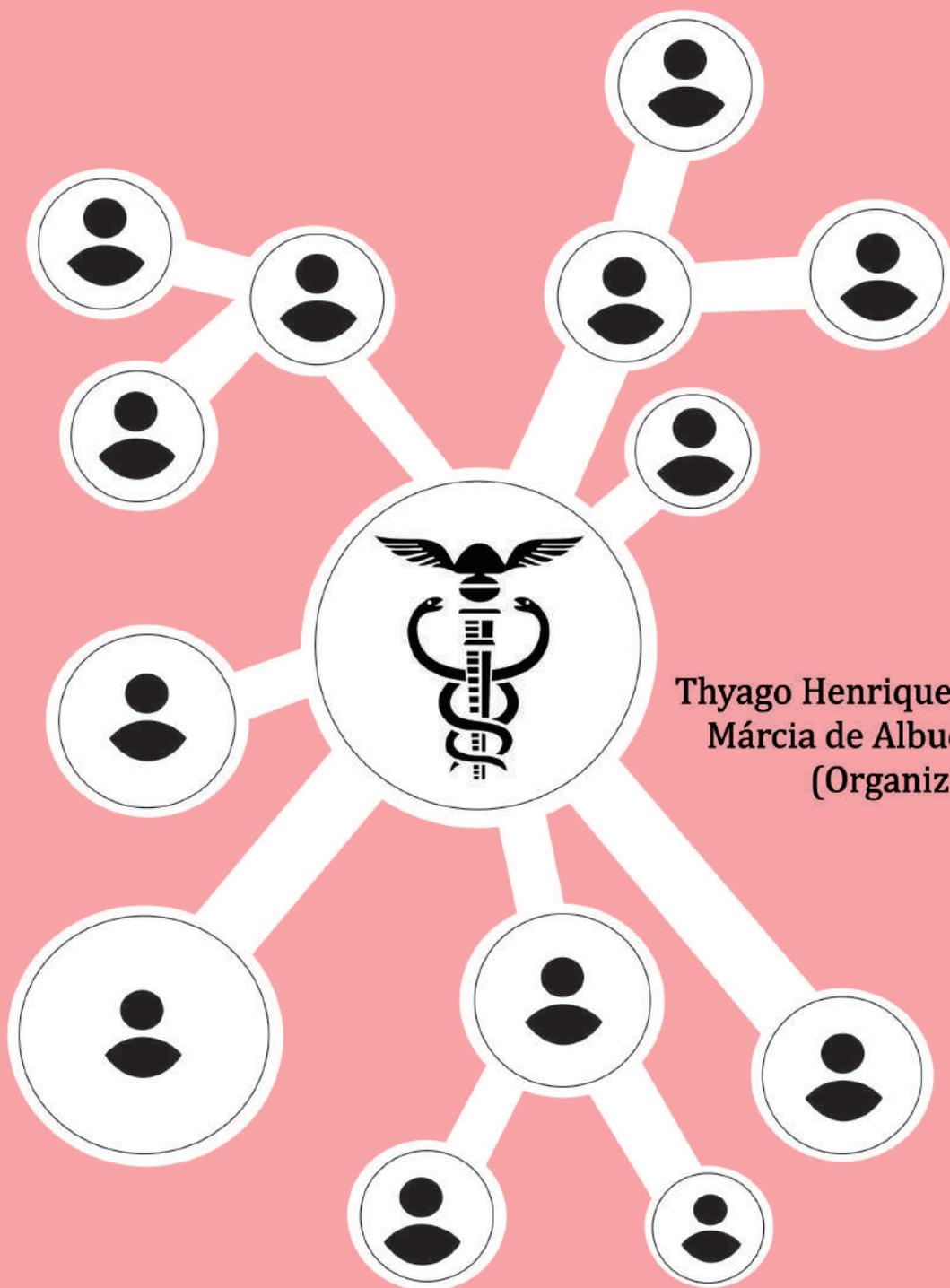




INSTITUTO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DA PARAÍBA - IESP
CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CONTABILIZANDO SABERES



Thyago Henriques de O. M. Freire
Márcia de Albuquerque Alves
(Organizadores)

ISBN: 978-85-5597-038-2

Contabilizando saberes

Thyago Henriques de O. Madruga Freire
Márcia de Albuquerque Alves
(Organizadores)

Instituto de Educação Superior da Paraíba - IESP

Cabedelo
2018



INSTITUTO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DA PARAÍBA – IESP

Diretora Geral

Érika Marques de Almeida Lima Cavalcanti

Diretora Acadêmica

Iany Cavalcanti da Silva Barros

Diretor Administrativo/Financeiro

Richard Euler Dantas de Souza

Editora IESP

Editores

Cícero de Sousa Lacerda

Hercilio de Medeiros Sousa

Jeane Odete Freire Cavalcante

Josemary Marcionila Freire Rodrigues de Carvalho Rocha

Corpo editorial

Antônio de Sousa Sobrinho – Letras

Hercilio de Medeiros Sousa – Computação

José Carlos Ferreira da Luz – Direito

Marcelle Afonso Chaves Sodré – Administração

Maria da Penha de Lima Coutinho – Psicologia

Rafaela Barbosa Dantas – Fisioterapia

Rogério Márcio Luckwu dos Santos – Educação Física

Thiago Bizerra Fideles – Engenharia de Materiais

Thiago de Andrade Marinho – Mídias Digitais

Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire – Ciências Contábeis

Copyright © 2018 – Editora IESP

É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio. A violação dos direitos autorais (Lei nº 9.610/1998) é crime estabelecido no artigo 184 do Código Penal.

O conteúdo desta publicação é de inteira responsabilidade do(os) autor(es).

Editoração Eletrônica Márcia de Albuquerque Alves
Ilustrações
Capa e Arte

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Biblioteca Padre Joaquim Colaço Dourado (IESP)

C759 Contabilizando saberes [recurso eletrônico] / organizadores, Thyago Henriques de O. Madruga Freire, Márcia de Albuquerque Alves. - Cabedelo, PB : Editora IESP, 2018.
467 p.

Formato: E-book
Modo de Acesso: World Wide Web
ISBN: 978-85-5597-038-2

1. Contabilidade. 2. Orçamento. 3. Gestão pública. 4. Aplicação.
I. Freire, Thyago Henriques de O. Madruga. II. Alves, Márcia de Albuquerque.

CDU 657

Bibliotecária: Angélica Maria Lopes Silva – CRB-15/23

Editora IESP
Rodovia BR 230, Km 14, s/n,
Bloco E - 3 andar - COOPERE
Morada Nova. Cabedelo - PB.
CEP 58109-303



INSTITUTO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DA PARAÍBA

Diretora Geral **Érika Marques**

Coordenador **Coordenação de Ciências Contábeis e Gestão Financeira**
Thyago Henriques de O. Madruga Freire

Corpo Docente Alexandre Dinoá
Amanda de Albuquerque Queiroga
Ana Paula Ribeiro de Hollanda Leite
Antônio Gomes Vieira Filho
Carla Janaina Ferreira Nobre
Christiane Patrícia Ferraz Rabelo
Cleandra Almeida da Silva Lima
Darlan Oliveira Bezerra
Fábio Guerra
Gilmar Martins de Carvalho Santiago
Humberto Lucena
Idelbrando Vieira Santos
Isabella Valentim
Jurandy de Andrade Freire
Márcia de Albuquerque Alves
Maria Adeline da Silva Luz
Mayra Tabosa
Patrício Cavalcanti
Paulo Francisco Monteiro Galvão Júnior
Ricardo da Silva Pereira
Tatiana Falcão de Souza Fernandes
Teófilo Augusto da Silva Soares
Thyago Henriques de O. Madruga Freire

Thyago Henriques de O. Madruga Freire
Márcia de Albuquerque Alves

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO.....	07
ORÇAMENTO: ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO ESTADO DA PARAÍBA NOS ANOS DE 2011 A 2014 - Shawang Soares Monteiro e Gilmar Martins de Carvalho Santiago	09
ANÁLISE DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS DO FUNDEB NO MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA-PB DE 2011 A 2015 - Jadilma Ferreira de Lima e Gilmar Martins de Carvalho Santiago.....	41
ANÁLISE DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA DO ESTADO DA PARAÍBA NO PERÍODO DE 2010 A 2014 - Vanessa Bezerra do Vale e Gilmar Martins De Carvalho Santiago.....	59
PARTICULARIDADES DOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS SEGUNDO A LEI 8.666/93: Estudo de Caso o Contrato Administrativo 061/2013 - Edmara de Ângelis Melo Barbosa dos Santos e Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire.....	78
ORÇAMENTO PÚBLICO: Estudo de Caso sobre A Implantação do Orçamento Democrático no Estado da Paraíba - Suênia Lopes Moura e Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire.....	110
ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA EMPRESA MAGAZINE LUIZA S/A - Michelle Mariz Soares de Freitas e Darlan Oliveira Bezerra.....	147
ANÁLISE ECONÔMICO-FINANCEIRA: ESTUDO DE CASO NA INDÚSTRIA SUCROALCOOLEIRA S.A - Vanessa Sette de Queiroz Bobrzyk e Antônio Gomes Vieira Filho	174
ANÁLISE TRIBUTÁRIA EM UMA EMPRESA DA CONSTRUÇÃO CIVIL ENTRE OS REGIMES DE LUCRO REAL, LUCRO PRESUNIDO E COM REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO-RET - Idália Mayanne Pereira da Silva e Teófilo Augusto da Silva Soares.....	227
SIMPLES NACIONAL X LUCRO PRESUMIDO: análise do regime de tributação adequado para um escritório de Arquitetura de pequeno porte no município de João Pessoa - Rhaisa Vanessa Silva Freire e Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire.....	255
PERÍCIA CONTÁBIL TRABALHISTA:Atuação do Perito Contador perante a Justiça do Trabalho - Taís Fernanda Coutinho Ferreira e Christiane Patrícia Ferraz Rabelo.....	288
A RELEVÂNCIA DO LAUDO PERICIAL CONTÁBIL NA PERSPECTIVA DE MAGISTRADOS - Dayane Monalise Andrade e Antônio Gomes Vieira Filho.....	325

CONTROLE INTERNO DOS ESTOQUES: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA DE CALÇADOS DO ESTADO DA PARAÍBA - Thays Torres de Lima e Ricardo da Silva Pereira.....	353
TEMÁTICAS RECORRENTES NOS TCCs DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO IESP –PB - Juliana Karla da Silva Araújo e Tatiana Falcão de Souza Fernandes	392
A EXCELÊNCIA DO PROFISSIONAL CONTÁBIL E SUAS OBRIGAÇÕES SOCIAL E CIVIL: Uma Pesquisa com Profissionais Contábeis - Michelle Alves de Marchi Pontes e Cleandra Almeida da Silva Lima.....	418
CONTROLES INTERNOS NAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS – Análise do modelo do COSO - Bruno Vinícius Bezerra Rodrigues e Antônio Gomes Vieira Filho.....	451

APRESENTAÇÃO

A história da Contabilidade nasce paralela ao processo do homem no tempo, desde suas necessidades iniciais ao momento que este volta-se ao sedentarismo, e posteriormente, ao comércio. Na medida que o homem construía seu patrimônio, se enfatizava o desejo de aumentar ainda mais suas posses e possibilidades. As operações se tornaram mais complexas e as formas de controle exigiam uma adequação a cada momento. Desta forma, a Contabilidade evoluiu com a especificidade do mundo primitivo, antigo, medieval e moderno, até alcançar o mundo científico, no qual a prática advém de um método que sistematiza teoria, conceitos e vocabulários peculiares da Contabilidade enquanto Ciência.

No contexto atual, neste complexo mundo contemporâneo, moderno e competitivo, aos profissionais de contabilidade é entregue o coração das empresas, a gestão do seu patrimônio. O seu fazer diário é decisivo, suas deliberações e orientações constituem o fio condutor para o desenvolvimento das entidades, exigindo cada vez mais conhecimento, prática, estratégia e inteligência para atuar com eficiência no mercado de trabalho.

Neste sentido, a formação inicial de qualidade com aporte teórico e prático necessário para preparar estes profissionais para o mercado, se tornou o objetivo maior do Curso de Ciências Contábeis e Gestão Financeira do Instituto de Educação Superior da Paraíba, o IESP. E ao longo de décadas de atuação, formando profissionais, a Coordenação percebeu que muito conhecimento produzido dentro da instituição permanecia silenciado, tal como destaca Flores (2007, p. 85).

Vide as prateleiras das bibliotecas universitárias abarrotadas de dissertações e teses sem editores, sem livrarias e sem leitores. Produtos culturais por excelência, esses escritos científicos, ainda que possam estar inseridos nas fantásticas redes internacionais de acervos digitalizados, não encontram olhos e mãos suficientes para tirá-los da lista de empoeirados digitais e, nessa condição, esperam um mouse justiceiro.

Embora pareça romantizada, esta é a situação das produções acadêmicas de final de Curso nas Instituições de Ensino Superior. Em sua grande maioria estes estudos permanecem em prateleiras e plataformas digitais "empoeiradas" por anos a fio. Conhecimento sistemático e contribuições para áreas específicas, produções de qualidade silenciadas mediante os muros das Instituições.

Inquietos com esta problemática latente, no qual o "saber" não ultrapassa espaços, começamos a idealizar uma maneira de devolver a sociedade o resultado de nossas pesquisas

como estudos, identificação e soluções de problemáticas na área contábil. Assim nasceu a primeira ideia do que seria "Contabilizando Saberes".

Publicar as produções acadêmicas dos formandos foi o desejo inicial. No entanto, percebemos que teríamos que demarcar uma delimitação para iniciarmos o projeto, então o critério estabelecido foi analisar as produções depositadas em formato digital. No total tínhamos 27 docentes orientadores e 131 produções acadêmicas. Formamos uma comissão e os orientadores avaliaram os textos e selecionaram os que estavam prontos para uma publicação obedecendo critérios de coerência, conteúdo, método e estrutura. Ao final, foram contempladas 15 produções acadêmicas nas áreas de Análise das Demonstrações Contábeis, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Pública, Contabilidade Tributária, Educação, Perícia e Profissão Contábil.

Neste sentido, apresentamos o primeiro "Contabilizando Saberes" com orgulho e alegria de estarmos possibilitando à Sociedade o acesso ao conhecimento construído por discentes do Curso de Ciências Contábeis e Gestão Financeira do Instituto de Educação Superior da Paraíba, o IESP.

Desejamos a todas e todos, uma excelente leitura!

ORÇAMENTO: ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO ESTADO DA PARAÍBA NOS ANOS DE 2011 A 2014

Shawang Soares Monteiro
Gilmar Martins de Carvalho Santiago

RESUMO: O trabalho tem por objetivo analisar a execução orçamentária do Estado da Paraíba no período de 2011 a 2014. Justifica-se a presente pesquisa, no intuito de aprofundar o conhecimento e expor aos estudiosos da área e a população Paraibana, os detalhes da gestão orçamentária durante este período. Reconhecendo que o orçamento é base da gestão, o presente trabalho além de se tornar uma ferramenta para a população Paraibana de análise da gestão orçamentária, o mesmo através de indicadores, possibilitará enxergar os pontos negativos e positivos da primeira gestão orçamentária do Governador Ricardo Vieira Coutinho, respondendo a problemática levantada no presente estudo. Através dos métodos qualitativos e quantitativos utilizados na pesquisa, foram possíveis quantificar os dados e dar qualidade aos mesmo atingindo os objetivos proposto, chegando à conclusão que apesar dos valores orçados, em nenhum momento serem realizados da forma como o esperado, a análise qualitativa sobre a gestão orçamentária mostrou desenvoltura do Governador, ao ponto em que mesmo arrecadando abaixo do esperado, o Estado da Paraíba obteve resultados positivos em todos os períodos analisados, e manteve o orçamento de forma equilibrada, de modo que as realizações das despesas se deram mediante arrecadação e disponibilidade de caixa, utilizando-se de forma eficaz o princípio do equilíbrio orçamentário.

Palavras-Chave: Orçamento. Paraíba. Ricardo Vieira Coutinho.

ABSTRACT: The work aims to analyze the budget execution of Paraíba State in the period 2011 to 2014. Justified this research in order to deepen the knowledge and expose students to the area and the population Paraibana, details of budget management during this period. Recognizing that the budget is based management, this work as well as becoming a tool for Paraibana population analysis of budgetary management, even through indicators, allow seeing the negative and positive points of the first budget management Governor Ricardo Coutinho Vieira , responding to issues raised in this study. Through qualitative and quantitative methods used in the research were possible to quantify the data and give quality to even reach the proposed goals and concluded that despite the budgeted amounts, at any time be made the way expected, the qualitative analysis of the budget management showed resourcefulness of the Governor, to the point that even raising lower than expected, the State of Paraíba got positive results in all periods analyzed, and kept the budget in a balanced way, so that the achievements of expenses is given by revenue and cash availability, using effectively the principle of balanced budget.

Keywords: Budget. Paraíba. Ricardo Vieira Coutinho.

1 INTRODUÇÃO

O orçamento público é um instrumento de planejamento da administração pública, em meio à todo o trâmite administrativo do Estado, o orçamento público é algo essencial, é a base da gestão, visto que é instituído todo o plano de governo, prevendo todos os gastos públicos, cabendo ao gestor, administrar, controlar e tentar executar tudo aquilo previsto no mesmo.

O atual momento do Brasil, reflete a insatisfação do povo brasileiro no que tange a administração pública do País, com os últimos acontecimentos envolvendo o governo Federal e alguns parlamentares nos casos de escândalos de corrupção, como exemplo à Petrobras, que se encontra no momento crítico e sob fiscalização, surgem muitos questionamentos quanto a forma de administrar e executar os gastos públicos. No intuito de evidenciar a prática orçamentária, o presente trabalho irá abordar à execução orçamentária do Estado da Paraíba, do período 2011 a 2014, analisando a primeira gestão de governo do Governador Ricardo Vieira Coutinho.

Segundo Silva (2011), o atual modelo de orçamento, têm origem na Inglaterra quando outorgada em 1215 a Carta Magna pelo Rei João Sem Terra, que citava em seu dispositivo que: “Nenhum tributo ou subsídio será instituído no reino, a menos que seja aprovado pelo conselho do Reino. ”

O Conselho do Reino era uma espécie de parlamento nacional, composta pelos barões e pelo o clero. Silva (2011) dá continuidade abordando o avanço do orçamento, quando ainda na Inglaterra em 1689 ficou estabelecido que “A partir desta data nenhum homem será compelido a fazer qualquer doação, empréstimo ou caridade, ou a pagar impostos, sem consentimento comum, através de Lei do Parlamento”.

Ambos os acontecimentos, são pontos essenciais no que se refere ao contexto histórico do orçamento, o primeiro considerado como marco inicial, o segundo adotado como a primeira base parlamentar de um governo.

Com a chegada do século XXI, um novo cenário na administração pública do Brasil é estabelecido, voltado para a prática da boa governança, do bom controle e da transparência. A Lei complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, foi regulamentada. Denominada como LRF - Lei da Responsabilidade Fiscal, esta Lei foi um marco na gestão pública brasileira, pois ela estabelece a utilização de instrumentos de planejamento como função principal da administração, diferentemente de outrora.

A Lei complementar n.º 131, emitida em 27 de maio de 2009, surgiu alterando a redação da Lei da Responsabilidade Fiscal, no que se refere à transparência, inovando ao determinar a disponibilização em tempo real de informações sobre a execução orçamentária e financeira da União e de todos os entes federados, firmando cada vez mais as mudanças de um novo cenário, e tornando as práticas administrativas do governo, cada vez mais pública e de livre acesso.

Já a Lei n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011, à LAI - Lei de Acesso à Informação, tornou-se possível a qualquer pessoa, física ou jurídica, sem apresentar necessidade, receber

informações públicas dos órgãos e entidades, contribuindo para o acompanhamento por parte da população de todo ato de gestão do Estado.

O presente estudo visa analisar os dados referentes a execução orçamentária no Estado da Paraíba no período 2011 a 2014, afim de possibilitar a construção de indicadores que possam avaliar a gestão de cada exercício. Neste sentido, analisar a execução orçamentária do Estado da Paraíba no período de 2011 a 2014. Assim, confrontar o orçamento proposto, em cada exercício de 2011 a 2014, com sua realização; analisar a gestão orçamentária do período de 2011 a 2014 comparando um exercício ao outro; avaliar a primeira gestão do Governador Ricardo Vieira Coutinho a luz da execução orçamentária. Em meio a situação atual do País, escândalos de corrupções, desvio de verbas públicas, má administração, o intuito do presente trabalho de analisar a execução orçamentária do Estado da Paraíba, no período de 2011 a 2014, é aprofundar o conhecimento e expor aos estudiosos da área e a população Paraibana, os detalhes da gestão orçamentária durante este período.

Reconhecendo que o orçamento é a base da gestão, justifica-se o presente trabalho, de modo que ao analisar o orçamento, confrontando o orçamento proposto com o realizado, poderá ser avaliado a primeira gestão de Governo do Governador Ricardo Vieira Coutinho, sendo possível analisar o quantitativo arrecadado, a distribuições com gastos públicos.

O trabalho é de grande importância, pois além de se tornar uma ferramenta para a população Paraibana de análise da gestão orçamentária, o mesmo, através de indicadores, possibilitará enxergar os pontos negativos e positivos da primeira gestão orçamentária do Governador Ricardo Vieira Coutinho, verificar o ano que houve maior arrecadação, que teve maiores gastos, qual ano foi mais positivo, e ainda fortalecer o poder de fiscalização do povo e instrumentaliza para participar mais, cobrar mais e melhor.

Conforme citado anteriormente, o momento atual do País, com problemas de corrupção, crise na Petrobras, as gestões públicas passaram cada vez mais a ser questionadas no que se refere ao seu planejamento, controle e execução. Embora todas estas informações já sejam disponíveis por força de Lei, através da LRF e da LAI, mesmo assim, diante desta situação, surgiu a curiosidade, e necessidade de analisar a gestão do Estado em que moro, o qual é o Estado da Paraíba de forma mais detalhada, sendo desenvolvido por meio de tabelas e gráficos. A análise do presente trabalho tem por finalidade responder a problemática: A primeira gestão orçamentária do Governador Ricardo Vieira Coutinho, foi de modo positivo ou negativo ao Estado da Paraíba? O método é um processo a se chegar em um determinado fim, ou para se chegar a um conhecimento. Para elaboração do presente trabalho, será utilizado os métodos quantitativos e qualitativos.

Segundo o professor da Universidade Adventista de Minas Gerais, Elvis Magno da Silva (2013), apud Oliveira (2002), método quantitativo define-se de modo que o próprio nome já diz, é toda a pesquisa destinada a quantificar dados, fatos ou opiniões, nas formas de coleta de informações, como também emprego de técnicas de estatística.

Já o método qualitativo, segundo grupo de estudo da USP – Universidade de São Paulo, composto por Elisa Barbosa, Henrique Pozo, Júlio Toledo, Lúcia Omar, Marcos Louzada, Marisa Tsai e Maurício Marinho (2011), apud Merriam (1998), define que é um método usado em ciências sociais, no qual obtém dados através da descrição, é um conceito “guarda-chuva” que envolve técnicas e procedimentos interpretativos.

Numa perspectiva geral, o presente trabalho utilizará o método quantitativo porque irá quantificar os dados orçamentários do Estado da Paraíba no período de 2011 a 2014, analisando período por período de acordo com o numerário exposto na Lei orçamentária. Esta análise servirá para enfatizar o montante orçamentário de cada período, valores orçados, valores realizados e suas despesas e receitas respectivamente. Por sua vez, o método qualitativo, será utilizado, pois, além de ser analisado a quantidade dos dados orçamentário, o presente estudo irá avaliar sob o quantitativo dos dados a sua qualidade. Método que irá abordar os valores de modo interpretativo, visando a qualidade dos mesmos.

2 ORÇAMENTO PÚBLICO

De acordo com a Secretaria de Orçamento Federal - SOF (2015): “O orçamento público, lembra aquele planejamento que muitas pessoas fazem na hora de decidir com o que vão gastar o dinheiro do salário do mês”. É um processo que não se difere na área pública, que após planejado e devidamente aprovado, o orçamento é o instrumento de controle dos gastos públicos, bem como das previsões de receitas e sua efetiva arrecadação.

Partindo para outra perspectiva, a Escola de Administração Fazendária - ESAF (2015), conceitua o orçamento público da seguinte forma:

Documento que prevê as quantias de moedas que, num período determinado, devem entrar e sair dos cofres públicos, com especificação de suas principais fontes de financiamento e das categorias de despesa mais relevantes. Usualmente formalizado através de Lei, proposta pelo poder executivo e apreciada pelo poder legislativo na forma definida na constituição.

Segundo Giacomoni (2012), o orçamento público é um conceito que se modifica a cada dia, podendo dizer que passa por uma evolução conceitual. Além disso, o autor argumenta que podemos definir o orçamento por dois vieses: orçamento tradicional e orçamento moderno,

contribuindo para que o orçamento passasse a servir de instrumento que interessa a várias disciplinas, o que reflete ao orçamento de diferentes naturezas, política econômica, administrativa, jurídica, contábil e financeira. O mesmo relata a utilização do orçamento diante destas naturezas da seguinte forma:

Ao ver orçamento como o resultado do processo de avaliação de demandas e de escolha entre alternativas ressalta-se a sua natureza política. Se destacadas as questões fiscais – receitas, despesas, déficits – é a natureza econômica do orçamento que aflora. Orçamento como a lei que estima a receita e autoriza tetos de despesa define a sua natureza jurídica. Ver o orçamento como plano das realizações da administração pública é chamar a atenção para o seu importante papel como instrumento de gestão, de administração. Ao antecipar os fluxos de arrecadação e de pagamento o orçamento é, portanto, um instrumento financeiro. Há, igualmente, uma natureza contábil no orçamento quando, por meio das contas, antecipa o resultado patrimonial e global da gestão.

Em relação ao orçamento tradicional, podemos compreender que teve início na Inglaterra, e sua atenção era voltada para o controle de gastos do erário, visando apenas como um ato de aprovar e determinar limites das despesas públicas. Giacomoni (2012), firma ter como função principal do controle político. Embora o início do orçamento represente uma importante conquista como instrumento disciplinador das finanças públicas, sua função principal sempre foi de possibilitar aos órgãos de representação um controle político sobre os executivos.

O orçamento moderno, teve início a partir do século XIX, onde o Estado abandonou a neutralidade e passou a ser propulsor de programas de desenvolvimento. Giacomoni (2012), firma que a essência do orçamento público, diante da modernização, passou a ter sentido diferente, deixando de ser um instrumento de controle sobre o executivo, para um instrumento de maior importância, com a finalidade de dar suporte administrativo, auxiliar o executivo nos seus programas, execução e controle.

2.1 TIPOS DO ORÇAMENTO

Segundo Silva (2011), o orçamento público, pode ser dividido em três tipos: a) Legislativo; b) Executivo e c) Misto. Estes tipos irão determinar a forma de administrar, a maneira pela qual o orçamento é elaborado e irá ser executado. Por exemplo, no legislativo o orçamento cuja elaboração, votação e aprovação é de competência do poder Legislativo. No executivo: o orçamento cuja elaboração, votação e a aprovação, execução, é um controle do poder Executivo. No misto, o orçamento elaborado e executado pelo poder executivo,

cabendo ao poder legislativo sua aprovação e controle. Este tipo de orçamento, é o qual utiliza-se no Brasil.

2.2 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os princípios orçamentários são premissas a serem observadas na elaboração do orçamento, são regras que devem ser seguidas, que fazem com que o orçamento seja elaborado e seja cumprido dentro da sua finalidade. Para Silva (2011), os princípios orçamentários podem ser resumidos em: Princípio da Anualidade:

A aplicação desse princípio estabelece que o orçamento deve ter vigência limitada a um período anual; mas o preceito tem diferente alcance segundo se refira às despesas e às receitas. Em matéria de despesa, a regra é de aplicação direta, já que as autorizações para gastar são votadas pelo Poder Legislativo para o período de um ano. Mas no que se refere às receitas, o princípio não tem um sentido direto e concreto, uma vez que o cálculo dos prováveis ingressos constitui mera previsão dirigida à procura do equilíbrio orçamentário, pois as receitas dependem de leis impositivas especiais de vigência permanente e sempre votadas antes da Lei do Orçamento.

O princípio da anualidade prevê vigências nos instrumentos orçamentários, afim de viabilizar o bom controle, de tornar mais eficaz o controle a participação do poder legislativo, uma vez previsão de gastos com prazo de vigências muito longo, tornaria difícil a prática do bom controle. O Princípio da Unidade:

O princípio da unidade estabelece que todas as receitas e despesas devem estar contidas numa só lei orçamentária. Os orçamentos devem, por conseguinte, estar integrados num só ato político do Poder Legislativo, sempre com o objetivo maior de satisfazer às necessidades coletivas. Este princípio está relacionado estritamente com a prática da movimentação financeira do tesouro consubstanciada no chamado princípio da unidade de caixa e significa que não deve haver recursos separados e independentes, pois todos os recursos devem fluir para uma caixa única e, portanto, as organizações públicas devem manter sob um só comando as disponibilidades.

O princípio da unidade tem por objetivo centralizar todo o planejamento orçamentário, os gastos e as receitas em uma só lei, assim também como todas as movimentações financeiras em um único caixa. O orçamento é único. Princípio da Universalidade:

princípio da Universalidade refere-se à compreensão que devemos ter do orçamento como plano financeiro global, pois, para que o orçamento atinja seu objetivo de controle da atividade econômica do Estado, não devem existir despesas ou receitas estranhas a esse controle. Esse princípio é de fundamental importância, porque estabelece que todas as receitas e todas as despesas devem constar da Lei Orçamentária pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções. É também denominado princípio do orçamento bruto.

Este princípio compreende que tudo aquilo que compõe o orçamento deve estar contido em um só universo, todas as receitas e despesas devem constar em um só documento. Os instrumentos orçamentários compreendem um único universo. O Princípio do Equilíbrio:

Este princípio é denominado de “regra de ouro”, o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período. A constituição de 1967 exigia orçamentos equilibrados, conforme art. 66, que prevê exceções nos casos de recessão econômico e nas situações em que é recomendado a abertura de créditos extraordinários.

É considerado o princípio base para o orçamento, não se pode gastar o que não há em caixa e o que não há previsão. Este princípio dá respaldo e segurança para as contas públicas, deixando o orçamento equilibrado, igualdade aritmética entre receitas e despesas, de modo que os riscos sejam minimizados e que o estado execute o financiamento de suas ações com base nos recursos disponíveis. O Princípio da Exclusividade:

O princípio da exclusividade é o que decorre do aspecto jurídico do orçamento, ou seja, como ato-condição, significando que a lei de meios não poderá conter dispositivo estranho à fixação das despesas e previsão das receitas, ressalvadas a autorização para abertura de créditos, ainda que por antecipação de receita, bem como a autorização para destinação do superávit ou cobertura do déficit.

Este princípio firma a exclusividade do orçamento, onde todos os componentes, receitas e despesas são únicos, exclusivo do processo, sem caber nada estranho a ser incluído no orçamento ou a intervir na vossa criação, desenvolvimento e execução. O Princípio da Especificação:

A regra da especificação refere-se à classificação e designação dos itens que devem constar do orçamento. É um aspecto formal do orçamento, mas de vital importância para que este instrumento da gestão dos negócios públicos cumpra a sua finalidade. Como meio de controle prévio das receitas e despesas do Estado, é natural que o orçamento apresente estes dois grandes itens bem divididos e discriminados. A regra da especificação vincula-se, portanto, com a classificação das receitas e despesas, sendo que as primeiras obedecem a critérios estabelecidos no Código Tributário e as segundas obedecem a critérios econômicos, financeiros e institucionais.

Para Alves Neto (2006), apud Sanches (2004):

Princípio orçamentário clássico, de caráter formal, conhecido também por Princípio da Discriminação, segundo o qual a receita e a despesa públicas devem constar do Orçamento com um satisfatório nível de especificação ou detalhamento, isto é, elas devem ser autorizadas pelo Legislativo não em bloco, mas em detalhe.

Este princípio relata que todas as receitas e despesas contidas no orçamento devem ser postas por discriminação, com especificações adequadas, de modo que o Legislativo possa

visualizar nas receitas as origens dos recursos, e nas despesas, o objeto de gasto. O Princípio da Publicidade:

Uma das bases essenciais dos governos democráticos e uma de suas características como forma de organização da autoridade dentro do Estado é a publicidade dos atos relativos à condução da coisa pública. O orçamento como instrumento de controle prévio não pode escapar a esse princípio e, por isso, deve ser rodeado da mais completa publicidade, devendo chegar ao conhecimento não só dos representantes do povo como também de toda a comunidade.

O orçamento público trata-se da elaboração das despesas e receitas públicas, todos os gastos que estão previstos para a manutenção do Governo, para o bom desenvolvimento, assim também como a previsão de receitas diante das fontes de recursos. Por se tratar de algo público, faz necessário que o mesmo seja do conhecimento de todos, tanto daqueles que o elaboram, assim também como de cada cidadão. A publicidade como princípio do orçamento, possibilita evidenciar a todos os interesses do Estado, o que do chefe de governo, assim como os parlamentares, decidiram em benefício da sociedade. O Princípio da Clareza:

A publicidade dos quadros orçamentários não é imperativa suficiente para aprovação por parte do Poder Legislativo. Esse princípio deve ser completado com outro preceito formal relativo à clareza do orçamento. Sem descuidar das exigências da técnica orçamentária, especialmente em matéria de classificação das receitas e despesas, o orçamento deve ser claro e compreensível para qualquer indivíduo.

O princípio da clareza evidencia a prática da elaboração dos demonstrativos de modo que seja de fácil compreensão, do modo mais claro possível, afim que não gere dúvidas para os usuários. Princípio da Uniformidade, Silva (2011) afirma que:

No aspecto formal, o orçamento deve reunir também a condição de conversa estrutura uniforme por meio dos distintos exercícios, ou seja, deve atender ao princípio da uniformidade, também denominado consistência. A variação dos créditos de classificação das receitas e despesas públicas não permite identificar a atenção que o Estado deu através dos anos às diversas necessidades coletivas, ou ainda o verdadeiro custo dos serviços.

Estabelece que é necessário que haja uma conversa ao longo dos tempos. Na medida em que seja elaborado o orçamento, é possível fazer uma análise de um ano para o outro, de mandato a mandato, com o objetivo de possibilitar uma análise gerencial e comparativa dos fatos. Com relação, especificamente as receitas, oriundas de tributos, há os seguintes princípios: Não afetação da Receita, segundo Silva (2011):

É o princípio que postula o recolhimento de todos os recursos a uma caixa única do tesouro, sem discriminação quanto a sua destinação. Entretanto, a norma constitucional (art. 167, inciso IV) só consagrou este princípio para as receitas provenientes de impostos vedando sua vinculação a determinado órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as seguintes:

- a) A repartição do produto da arrecadação dos seguintes impostos:

- Imposto de Renda incidente na fonte sobre a renda e proventos de qualquer natureza;
 - Imposto sobre a Propriedade de Territorial Rural;
 - Imposto sobre a Propriedade de veículos Automotores;
 - Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
 - Imposto de Renda
 - Imposto sobre Produtos Industrializados;
 - Contribuição de intervenção no domínio econômico.
- b) A destinação de recursos para a manutenção e desenvolvimento de ensino;
- c) A prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita;
- d) A destinação de recursos para as ações e serviços públicos e de saúde;
- e) Para realização de atividades a administração tributária.

Este princípio indica para algumas receitas, como os impostos, que as mesmas não podem ser vinculadas a gastos, não podem ser afetadas. A Legalidade da Tributação, segundo Silva (2011):

É o princípio que diz respeito às limitações que o Estado possui quanto ao seu poder de tributar e incluir as seguintes vedações:

- a) Exigir ou aumentar tributo sem Lei que o estabeleça;
- b) Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer destinação em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
- c) Cobrar tributo nas seguintes situações:
- I. Em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
 - II. No mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
 - III. Antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observada a regra do item anterior.
- d) Utilizar tributo com efeito de confisco;
- e) Estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvadas pelo Poder Público.

Este princípio determina os limites e a legalidade do Estado sob o poder de tributar.

Quanto a Precedência, Silva (2011) afirma que:

Tal princípio resulta do fato de que a autorização prévia das despesas constitui, além de uma faculdade, um ato obrigatório para o Poder Legislativo, que não pode deixar de aprovar a lei orçamentária, já que, caso isto ocorresse, haveria paralisação dos serviços públicos ou, então, haveria pagamento ilegais de despesa.

Determina e demonstra a necessidade do poder legislativo cumprir os prazos de votação, tendo em vista que o orçamento é instrumento autorizativo e sua falta causaria problemas quanto aos procedimentos a seguir durante a gestão; faz-se necessário que todo o projeto orçamentário (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes e Orçamento Anual) seja avaliado e aprovado dentro dos prazos estabelecidos.

2.3 ASPECTOS DO ORÇAMENTO

Para Silva (2011) o orçamento público pode ser estudado sob o Aspecto Político, Aspecto Jurídico, Aspecto Econômico e Aspecto Financeiro.

O aspecto Político, para Silva (2011), diz respeito a sua característica de Plano de Governo ou Programa de Ação do grupo ou facção partidária que detém o Poder e que foi submetido à população durante o processo eleitoral, caracterizando desse modo o aspecto político do orçamento como instrumento que materializa as escolhas públicas. Tem o enfoque sob a administração do poder público, a forma de administrar, concedida mediante aprovação do povo através do processo eleitoral.

O aspecto Jurídico, é o que define a Lei Orçamentária no conjunto de leis do País e constitui um aspecto bastante discutido, uma vez que para alguns autores o orçamento é sempre uma lei; para outros tanto pode ser uma lei, como mero ato administrativo, e para outros, o orçamento nunca é uma lei.

O aspecto Econômico, é o resultado da evolução das características políticas do orçamento. Se o orçamento público é peça fundamental ao cumprimento das finalidades do Estado, não há dúvida de que deverá observar que o melhor plano é aquele que resulta numa maior produção com um menor gasto.

O aspecto Financeiro, é caracterizado pelo fluxo monetário das entradas da receita e das saídas da despesa, meio efetivo e normal da execução orçamentária. O aspecto financeiro pode ser estudo quanto ao método de distribuição dos recursos públicos, a forma de recolher a receita e distribuí-las de acordo com as necessidades.

2.4 PLANO PLURIANUAL – PPA

A Lei do Plano Plurianual – PPA, de acordo com Giacomini (2012), é uma das principais novidades do novo marco constitucional, o mesmo constitui uma síntese do planejamento de toda a administração, orientando a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como do próprio orçamento anual. O Ministério do Planejamento (2015), conceitua o PPA da seguinte forma:

O Plano Plurianual (PPA) é um instrumento previsto no art. 165 da Constituição Federal destinado a organizar e viabilizar a ação pública, com vistas a cumprir os fundamentos e os objetivos da República. Por meio dele, é declarado o conjunto das políticas públicas do governo para um período de quatro anos e os caminhos trilhados para viabilizar as metas previstas, construindo um Brasil melhor. O PPA

orienta o Estado e a sociedade no sentido de viabilizar os objetivos da República. O Plano apresenta a visão de futuro para o País, macro-desafios e valores que guiam o comportamento para o conjunto da Administração Pública.

O planejamento Plurianual é o primeiro instrumento normativo de planejamento a ser elaborado por uma gestão, é onde inicia-se todo o processo, haja vista que se programa tudo que pretende ser feito durante os próximos quatro anos.

O ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF - Constituição Federal de 1988, onde determina que o projeto de Lei do PPA deve ser encaminhado, pelo Poder Executivo, ao Congresso Nacional até 31 de agosto, quatro meses antes do encerramento do exercício. Em 22 de dezembro, encerramento da sessão legislativa limite para que seja devolvido ao Poder Executivo para dado Sanção do projeto encaminhado. Quanto a vigência, o ADCT da CF/88 estabelece que o PPA cobrirá o período compreendido entre o início do segundo ano do mandato até o final do primeiro ano do mandato subsequente, contemplando quatro anos de vigência.

2.5 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO)

A Câmara dos Deputados (2015), descreve LDO da seguinte forma:

Compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Através da Lei complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), foi ampliado a importância e o significado da LDO, pois atribuiu a incumbência disciplinar de vários temas específicos, como exemplo: equilíbrio entre as receitas e despesas, metas fiscais, riscos fiscais, programação financeira. Segundo o acesso através do site educação pública, a LDO deve ter a função de:

Orientar a preparação do orçamento pela escolha de prioridades e metas do PPA para o ano seguinte. Também devem fazer parte da LDO as alterações na legislação tributária e a política das agências financeiras oficiais de momento, bem como mudanças na política salarial e de pessoal.

O ADCT dá CF/88, determina que, no caso da União, deverá ser entregue pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional até 15 de abril, oito meses antes do encerramento do

exercício, devendo ser devolvida para sanção até 17 de julho, antes do primeiro encerramento da sessão legislativa. A LDO tem o prazo de vigência anual.

2.6 LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

A SOF - Secretaria de Orçamento Federal (2015), afirma que:

É na Lei Orçamentária Anual (LOA) que o governo define as prioridades contidas no PPA e as metas que deverão ser atingidas naquele ano. A LOA disciplina todas as ações do Governo Federal. Nenhuma despesa pública pode ser executada fora do Orçamento, mas nem tudo é feito pelo Governo Federal. As ações dos governos estaduais e municipais devem estar registradas nas leis orçamentárias dos Estados e Municípios. No Congresso, deputados e senadores discutem, na Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO), a proposta enviada pelo Executivo, fazem as modificações que julgam necessárias por meio das emendas e votam o projeto. Depois de aprovado, o projeto é sancionado pelo Presidente da República e se transforma em Lei.

O conceito da SOF é voltado para a elaboração do orçamento federal, mas podemos tomar como base, embora os Estados e os Municípios sejam os responsáveis pela elaboração da sua própria lei orçamentária anual, o trâmite não difere. A LOA expressa os valores mais detalhados, segue o que havia previsto no PPA e na LDO, define as fontes de receitas, e autoriza as despesas públicas, detalhando-as, expressando-as por órgão de governo e por função. Esta lei é uma lei de curto prazo e é considerada uma lei operacional, pois, aplica-se de modo coeso tudo aquilo que foi determinado no projeto para cada período.

Nos termos da ADCT da CF/88, o projeto de lei orçamentária anual deve ser encaminhado pelo Poder Executivo ao legislativo até 31 de agosto, quatro meses antes do encerramento do exercício, e deve ser devolvido para sanção até encerramento da sessão legislativa, isto para o caso de esfera Federal de Governo, nos casos dos Municípios e dos Estados, podem ser estabelecidas através de Leis Específicas. A LOA, como o próprio nome já diz, tem vigência anual e produz seus efeitos no exercício financeiro.

2.7 CICLO ORÇAMENTÁRIO

Segundo Silva (2011), o ciclo orçamentário corresponde ao período em que se processam as atividades peculiares do processo orçamentário, definindo-se como uma série de etapas que se repetem em períodos prefixados, segundo os quais os orçamentos são preparados, votados, executados, os resultados, avaliados, e as contas, finalmente, aprovadas.

O ciclo orçamentário, vai além do fluxo financeiro e não se confundem. O exercício financeiro aborda desde a proposta orçamentária, sua elaboração e execução, porém não contempla a fase de avaliação, e prestação de contas. A figura a seguir representa as fases e controle do ciclo orçamentário:

Em resumo, pode-se definir o ciclo orçamentário em 4 fases. São elas: Fase 1 – Planejamento / Aprovação: É a elaboração do projeto de Lei, que estima os recursos necessários, previsão das receitas, consolidando as necessidades de cada ente estatal e transformando em um único projeto de Lei para todo o Estado. Após elaborado, o projeto é direcionado para aprovação junto ao poder legislativo, onde se avalia as necessidades incluídas no projeto e é firmado o de acordo, aprovando ou caso contrário recusando. Responsabilidade: Poder Executivo; elaboração. Poder Legislativo; aprovação.

Fase 2 – Execução: Momento em que se coloca em prática o que foi elaborado no projeto de Lei orçamentária anual, verifica as fontes de recursos e passa a executar as despesas conforme as disponibilidades de caixa. Responsabilidade: Poder Executivo

Fase 3 – Controle / Verificação: Efetua-se verificação dos gastos, e dos recursos recebidos. Responsabilidade: Poderes - controles internos. Poder Legislativo - controle externo.

Fase 4 – Avaliação: Onde avalia-se a legitimidade dos atos executados, e é efetuado o julgamento das contas pelos órgãos competentes. Responsabilidade: Poder Executivo - aprovação. Poder Executivo – Fiscalização.

3 RECURSOS PARA EXECUÇÃO DOS PROGRAMAS

3.1 EXERCÍCIO FINANCEIRO

De acordo com o Senado Federal (2015), o exercício financeiro é aquele período definido para fins de segregação e organização dos registros relativos à arrecadação de receitas, à execução de despesas e aos atos gerais de administração financeira e patrimonial da administração pública.

O Exercício financeiro é tido como uma das fontes de recursos, pois é onde inicia-se execução orçamentária, que conseqüentemente tem-se a expectativa de iniciar a arrecadação mediante as receitas previstas no orçamento.

Para Silva (2011), a execução orçamentária constitui o conjunto de procedimentos adotados pela administração da entidade para que sejam alcançadas as metas estabelecidas,

uma vez que é na execução orçamentária que se realiza efetivamente a atividade financeira do Estado. O período durante o qual o orçamento é executado denomina-se exercício financeiro, que no Brasil sempre coincide com o ano civil.

3.2 CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E ADICIONAIS

De acordo com o Senado Federal, os créditos orçamentários:

É o montante da dotação orçamentária alocada a um órgão, unidade, programa, subprograma, projeto etc. É também a autorização dada pela Lei Orçamentária Anual, para aplicação de determinada soma de recursos, discriminada conforme as classificações.

Desse modo, são as despesas estipuladas mediante projeto de Lei e posteriormente aprovadas pelo poder legislativo. Já o crédito autorizado pelo poder legislativo, é estipulado em valor, determinado uma verba, que é chamado de dotação orçamentária. Para o Senado Federal (2015), Dotação orçamentária é:

Toda e qualquer verba prevista como despesa em orçamentos públicos e destinada a fins específicos. Qualquer tipo de pagamento que não tenha dotação específica só pode ser realizado se for criada uma verba nova ou dotação nova para suprir a despesa.

Em relação aos créditos adicionais, o art.40 da Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, afirma que: os créditos adicionais são “as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento. ” Podemos entender que, os créditos complementares, são adicionais referente dotação estabelecida no orçamento.

Para tanto os créditos adicionais contém três categorias: créditos adicionais suplementares, crédito adicional especial e crédito adicional extraordinário. Para Silva (2011), os créditos suplementares são os que se destinam a reforçar a dotação orçamentária, que se tornou insuficiente durante a execução do orçamento, e objetivam a correção de erros de orçamentação. Os créditos adicionais suplementares, servem de suporte, complemento de algo que foi autorizado, quando a dotação estabelecida não foi suficiente para atender ao realizado, obrigando a abertura de um crédito adicional suplementar.

Crédito adicionais especiais, para Silva (2011), o crédito especial destina-se a atender a despesa para as quais não haja dotação orçamentária específica. É solicitado ao poder legislativo abertura de créditos especiais, quando não havia autorização, e se faz necessário a abertura do mesmo. Para estes casos é uma situação nova, que não havia especificação para gasto com esta despesa.

Crédito adicionais extraordinário, segundo Silva (2011), são os destinados a atender despesas imprevisíveis e urgentes, como decorrentes de guerra comoção interna e calamidade pública. A abertura deste crédito, como o próprio nome já diz, é específico para casos extraordinário, que precisa da abertura de crédito para atender a situação imediata e emergencial.

De modo geral, a palavra crédito para este tipo de situação, significa autorização da despesa, o Estado por si só, através dos planejamentos pode estimar as receitas, porém não garante, pois como o próprio nome já diz, estima-se, não há como prever se de fato aquele valor será realizado, há a possibilidade de realizar a menos, como a mais. O fato é que para que se realize uma despesa é necessário recurso, e diante disto, tendo em vista que os recursos são apenas uma previsão, o poder legislativo, avalia se tal despesa pode ser autorizada, caso aprovado realiza-se a autorização e cria-se o crédito para aquele determinado gasto.

Silva (2011), aborda quanto a vigência dos créditos adicionais:

Os créditos suplementares, tem a mesma vigência da dotação suplementada, em razão da sua natureza sua natureza, prevalecem válidos desde a data da abertura até o último dia do exercício financeiro em que foram abertos. Os créditos especiais e extraordinários, quando autorizado por ato promulgado dentro dos primeiros oito meses do exercício financeiro, a vigência é até o final do exercício financeiro que foram autorizados. Caso os mesmos terem sido autorizados por ato promulgado nos últimos quatro meses do exercício financeiro, entre setembro e dezembro, os seus saldos serão transferidos para o exercício financeiro subsequente.

4 RECEITA PÚBLICA

5

A receita pública, assim como outro conceito, pode ser entendida de diferentes maneiras, no ponto de vista de Leal (2014), advogado especialista em Direito financeiro e tributário, podemos discorrer que receita pública é “a entrada de dinheiro nos cofres públicos de forma definitiva, incondicional e que acresça um elemento positivo no patrimônio do Estado”.

No pensamento de Santos (2013), a receita pública “ engloba todo e qualquer recolhimento de recursos feitos pelos cofres públicos, realizado sob forma de numerário, ou de outros bens representativos de valores”, para os outros bens representativos de valores, seriam os depósitos em caução, depósito em fiança ou de depósito em garantia. Quando partimos para o MTO – Manual Técnico do Orçamento (2012), receita pública é vista com um sentido amplo:

Receitas públicas são ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado, que se desdobram em receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, e em ingressos extra - orçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias.

4.1 CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA

Para tratarmos da classificação da receita, podemos tomar como base o estudo de Silva (2011), o qual percebe determinado procedimento a partir de dois enfoques: enfoque orçamentário e enfoque patrimonial. Com base no enfoque orçamentário, percebemos que há utilização do regime de caixa. Silva (2011), quando chama atenção para determinado enfoque, argumenta que:

Receita sob enfoque orçamentário corresponde a todos os ingressos disponíveis para cobertura das despesas orçamentária e operações que, mesmo não havendo ingresso de recursos, financiam despesas orçamentárias.

Portanto, nota-se que no enfoque orçamentário, a receita é reconhecida mediante ingressos nos cofres público. Já o enfoque patrimonial, há utilização do regime de competência, o qual Silva (2011) pressupõe que “ a receita seja registrada no momento da ocorrência de seu fato gerador, independente do recebimento. ”

4.2 CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Para o presente trabalho, iremos analisar as receitas no enfoque orçamentário, que conforme Lei 4.320/64, juntamente com o Art. 51 da LRF, e Portaria nº 3 de 14 de setembro de 2008, reconhece como nomenclatura orçamentária vigente, tal classificação: Categorias econômicas; Fontes; e Institucional.

Iniciando pela categoria econômica, percebe-se que receita é dividida em receitas correntes e de capital, as quais são estabelecidas pela Lei 4.320/64, que sustentará o conceito com base no ingresso de recursos financeiros e não pelo reconhecimento do direto, conforme princípio contábil da competência de registro. Com relação a classificação Institucional, podemos constatar, com base na SOF - Secretaria de Orçamento Federal (2015), que:

A classificação orçamentária que nos informa qual o Órgão a Unidade Orçamentária responsável pela execução de determinada parcela do orçamento, constantes das dotações nele consignadas. A finalidade básica desta classificação é a atribuição de responsabilidade pelo gasto público.

Esta classificação evidencia entidades ou unidades orçamentárias, que respondendo pela arrecadação, são detentoras das receitas. A classificação por fontes é percebida por Giacomini (2012), como:

O comportamento da arrecadação de cada modalidade de receita orçamentária. Registradas no nível mais analítico e agrupadas em títulos sintéticos, as fontes de receita constituem a classificação básica para as análises econômicas-financeiras sobre o financiamento das ações governamentais.

A classificação por fontes, mostra a origem das receitas, qual fonte da arrecadação de forma a dividir pelos grupos citado abaixo. Segundo Giacomini (2012), os principais grupos de fontes de receita são os seguintes: 1000.00.00 Receita Tributária; 1200.00.00 Receita Contribuições; 1300.00.00 Receita Patrimonial; 1400.00.00 Receita Agropecuária; 1500.00.00 Receita Industrial; 1600.00.00 Receita de serviço; 1700.00.00 Transferência correntes; 1900.00.00 Outras Receitas correntes; 2100.00.00 Operação de crédito; 2200.00.00 Alienação de bens; 2300.00.00 Amortização de Empréstimo; 2400.00.00 Transparência de capital; 2500.00.00 Outras receitas de capital.

Veja a seguir, o conteúdo desses grupos de fontes, mediante rápida interpretação de cada segundo Giacomini (2012):

Receita Tributária – Compreende apenas a receita oriunda de tributos conforme o estabelecido na legislação tributária brasileira, ou seja, os impostos, taxas e contribuição de melhoria. É conseguinte, receita privativa dos entes investidos com o poder de tributar: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Receita de Contribuição – Engloba as contribuições sociais (previdenciárias, salários-educação etc.) e econômicas (cota-parte de compensações financeiras pela exploração de recursos minerais, cotas de contribuições financeiras pela exploração etc.). No aspecto puramente econômico, essas contribuições confundem-se com os tributos, sendo, porém, legalmente consideradas como encargos parafiscais.

Receita Patrimonial – Oriunda da exploração econômica do patrimônio da instituição, especialmente juros, aluguéis, dividendos, receitas de concessões e permissões etc.

Receita agropecuária – Decorre da exploração econômica das atividades agropecuárias: agricultura, pecuária, silvicultura etc., além do beneficiamento de produtos agropecuários em níveis não considerados industriais.

Receita Industrial – Derivada de atividades industriais: extrativa mineral, de transformação, de construção e de serviços industriais de utilidade pública (energia elétrica, água e esgoto, limpeza pública e remoção do lixo).

Receitas de Serviços – Decorre de atividades como: comércio, transporte, comunicação, serviços hospitalares, armazenagem, serviços educacionais, culturais, recreativos etc.

Transferência Correntes – São os recursos financeiros recebidos de pessoas jurídicas ou físicas e que serão aplicados no atendimento de despesas correntes. Bom exemplo de receita de transferência são os recursos de origem tributária (parte do ICMS, por exemplo) que um ente governamental (Município) recebe de outro (Estado).

Outras Receitas Correntes – Envolvem a captação de recursos para atender a desequilíbrios orçamentários ou, ainda, financiar empreendimentos públicos. É por intermédio dessa modalidade de receita que são cobertos os déficits orçamentários que ensejam a formação da dívida pública.

Alienação de Bens – Compreende o resultado obtido com a alienação de bens patrimoniais: ações, títulos, bens móveis, imóveis, etc.

Amortização de Empréstimos – No caso de empréstimo concedido pela entidade, o ingresso proveniente da amortização do mesmo caracteriza uma receita de capital. O critério aqui busca a coerência: se a obtenção de empréstimo (Operação de Crédito) é uma receita de capital e o pagamento (Amortização da Dívida) é uma despesa de capital, a receita produzida quando da amortização do mesmo é, conseqüentemente, de capital.

Transferência de Capital – Similares às Transferência Correntes, as receitas de Transferência de Capital têm como critério básico de classificação a destinação, isto é, os recursos a esse título devem ser aplicados em despesas de capital.
 Outras Receitas de Capital – Envolvem as Receitas de Capital não classificáveis nas outras fontes como, por exemplo, a indenização que a Petrobras paga aos Estados e Municípios pela extração de petróleo, xisto e gás.

É através da classificação das receitas por fontes que será analisado a execução da receita nos períodos 2011 à 2014 do Estado da Paraíba visando alcançar um dos objetivos do presente trabalho.

4.3 ESTÁGIO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Segundo Silva (2011), as etapas para as receitas orçamentárias são: Previsão; Lançamento; Arrecadação e Recolhimento. Segundo o MTO - Manual Técnico do Orçamento (2012), as etapas listadas acima, compõem duas fases: A primeira fase é denominada planejamento, a segunda, execução. A previsão faz parte do processo de planejamento, e os demais incorporam o processo de execução que são Lançamento, Arrecadação e Recolhimento.

A previsão, segundo Silva (2011), é vista como uma expectativa da receita:

A previsão indica a expectativa da receita por parte da Fazenda Pública e configura o que se pretende arrecadar no exercício financeiro com o objetivo de custear os serviços públicos programados para o mesmo período.

Este é um estágio de planejamento, cujo todas as receitas devem estar previstas na LOA, em compatibilização com o PPA e a LDO. Para a MTO (2012),

efetuar a previsão implica planejar e estimar a arrecadação das receitas que constará na proposta orçamentária. Isso deverá ser realizado em conformidade com as normas técnicas e legais correlatas e, em especial, com as disposições constantes na LRF.

Para tal, vale ressaltar o art. 12 da LRF:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

Tudo isso, implica em dizer que todas as previsões devem ser feitas com base legal, com técnicas aplicadas para que se tenha uma previsão mais objetiva possível, minimizando os riscos de desequilíbrios orçamentários futuros. O lançamento, por sua vez, é analisado por

Silva (2011), como um “ato da repartição competente que verifica a procedência do crédito fiscal, a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”. Conforme art. 142 da CTN - Código Tributário Nacional, o lançamento é:

O procedimento administrativo que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível.

Este estágio da receita, nada mais é do que o reconhecimento do sujeito passivo. A arrecadação, entretanto, é terceiro estágio da receita, visto como:

O ato pelo qual o Estado recebe os tributos, multas e demais créditos a ele devidos. Tais recebimentos são promovidos pelos agentes de arrecadação, que recebem os recursos dos contribuintes e os entregam ao tesouro Público. (SILVA, 2011)

Segundo o art. 35 da Lei no 4.320, de 1964, pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas, o que representa a adoção do regime de caixa para o ingresso das receitas públicas. O recolhimento, é analisado como entrega do numerário. De acordo com Silva (2011), o mesmo é “arrecadado pelos agentes públicos ou privados, às repartições ou ao banco oficial. É o momento a partir do qual o valor está disponível para o Tesouro do Estado”.

Conforme determina o art. 56 da Lei no 4.320, de 1964, o recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais. Este estágio é processo final da execução da receita, onde o recurso encontra-se disponível no caixa único do Tesouro.

6 DESPESAS PÚBLICAS

De acordo com a Controladoria Geral da União (2015), despesa pública é:

A aplicação (em dinheiro) de recursos do Estado para custear os serviços de ordem pública ou para investir no próprio desenvolvimento econômico do Estado. É o compromisso de gasto dos recursos públicos, autorizados pelo Poder competente, com o fim de atender a uma necessidade da coletividade prevista no orçamento.

Para Gama Júnior, auditor federal de controle externo do Tribunal de Contas do Mato Grosso, a despesa pública pode ser conceituada em dois sentidos:

As despesas públicas em sentido stricto sensu “sentido limitado”, são as despesas orçamentárias que somente poderão ser executadas se estiverem autorizadas na lei orçamentária anual ou nas leis de créditos adicionais, e que caracterizam os gastos

que o Governo realiza para atender as necessidades da população. Já as despesas públicas, em sentido lato sensu “sentido amplo”, abrangem além das despesas orçamentárias, citada do parágrafo acima, as despesas extra – orçamentárias, que são representadas pelas devoluções de recursos de terceiros, pelas operações de crédito por antecipação de receita e pelos pagamentos de restos a pagar, serviço da dívida e consignações diversas.

O conceito abordado acima pelo Gama Júnior, já reflete em subdivisão do modo a estudar as despesas públicas, em sentido amplo as despesas a serem estudadas vai além das despesas orçamentárias, incluindo as extras – orçamentárias, já em sentido limitado, o estudo foca as despesas orçamentárias.

6.1 CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Segundo Silva (2011), as receitas orçamentárias são classificadas em: Institucional; Funcional; Por programas; e Segundo a natureza.

Sobre a Institucional, Giacomoni (2012) argumenta que é a mais antiga das classificações, na qual tem por objetivo evidenciar as unidades administrativas responsáveis pela execução da despesa, isto é, os órgãos que gastam os recursos de conformidade com a programação orçamentária.

O funcional efetua as classificações das despesas por funções. Por exemplo, a função 6: educação e cultura. Tem por finalidade demonstrar quais recursos aplicados nas funções, nas áreas de educação, saúde transporte, etc.

Os programas, segundo Giacomoni (2012), são considerados a mais moderna das classificações orçamentárias da despesa, a finalidade básica da classificação por programas é demonstrar as realizações do governo, o resultado final de seu trabalho em prol da sociedade.

Já segundo a natureza, Giacomoni (2012) argumenta que foi adotada no orçamento da União desde 1990 e estendida aos demais a partir do exercício de 2002. A classificação segundo a natureza está assim organizada: Categoria econômica; Grupos; Modalidades de Aplicação; e Elementos.

Para realização do trabalho, será utilizada a classificação segundo a natureza por grupos. A categoria econômica da despesa é constituída por duas categorias: Despesas corrente e de Capital. Giacomoni (2012), conceitua cada grupo de despesas da seguinte forma:

Pessoal e Encargos Sociais – Despesas orçamentárias da natureza remuneratória decorrente do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha

de salários, contribuições de entidades fechadas de previdência, outros benefícios assistenciais classificáveis neste grupo de despesa.

Juros e encargos da dívida – Despesas orçamentárias com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas externas contratadas, bem como da dívida pública imobiliária.

Outras Despesas Correntes – Despesas orçamentárias com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica “Despesas Correntes” não classificáveis nos demais grupo de natureza da despesa.

Investimentos – Despesas orçamentárias com softwares e com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

Inversões Financeiras – Despesas orçamentárias com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas, além de outras despesas classificáveis neste grupo.

Amortização da Dívida – Despesas orçamentárias com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

São através destas despesas que será analisado a execução orçamentária dos exercícios de 2011 a 2014 do Estado da Paraíba.

6.2 ESTÁGIOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

De acordo com Silva (2011), as despesas percorrem os seguintes estágios para a sua realização: Fixação; Empenho; Liquidação; e Pagamento. Do mesmo modo que os estágios das receitas é dividido em duas fases, as despesas, também contém esta divisão, a fixação define a fase de planejamento, e o empenho, liquidação e pagamento, compõem a execução da despesa.

A fixação, de acordo com Silva (2011), insere-se no processo de planejamento e compreende a doação de medidas voltadas para o cumprimento das ações definidas para os programas, projetos e atividades. O estágio da fixação da despesa é a autorização dada pelo Poder Legislativo por meio da Lei Orçamentária Anual – LOA.

Conforme o manual de contabilidade aplicado ao setor público: A fixação da despesa refere-se aos limites de gastos, incluídos nas leis orçamentárias com base nas receitas previstas, a serem efetuados pelas entidades públicas.

O empenho, é o ato emanado da autoridade competente que cria para o Estado uma obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição que será cumprido com a entrega do material, a medição da obra ou a prestação dos serviços.

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público o empenho será formalizado mediante a emissão de um documento denominado “Nota de Empenho”, do qual deve constar o nome do credor, a especificação do credor e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária.

Dessa forma, o empenho é o estágio que precede à realização da despesa, é o ato de autorização para determinado gasto. O mesmo deve respeitar o limite de crédito orçamentário.

A liquidação, para Silva (2011), é o ato do órgão competente que, após o exame da documentação, torna, em princípio, líquido e certo o direito do credor contra a Fazenda Pública. A liquidação da despesa implica, portanto, no reconhecimento de um passivo no patrimônio.

Este estágio firma a conclusão do serviço prestado, do material entregue, liquida a despesa de modo a atestar que foi concluído conforme havia sido empenhado, gerando a obrigação no patrimônio conforme reconhecimento da obrigação para com o credor.

Assim, a liquidação da despesa consiste na verificação desse direito do credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

O pagamento, por sua vez, é o ato pelo qual a Fazenda Pública satisfaz o credor e extingue a obrigação. É a conclusão do processo, o pagamento propriamente dito.

7 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Segundo a Secretaria do Orçamento Federal – SOF, a execução orçamentária é o processo que consiste em programar e realizar despesas levando-se em conta a disponibilidade financeira da administração e o cumprimento das exigências legais. Em suma, é a realização, a execução de tudo aquilo que foi previsto no planejamento, na Lei Orçamentária Anual.

8 ANÁLISE DOS DADOS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO ESTADO DA PARAÍBA

A análise dos dados viabilizará o alcance dos objetivos proposto no presente trabalho, através das tabelas e gráfico, será demonstrada toda a movimentação orçamentária do Estado da Paraíba do período de 2011 a 2014.

8.1 FONTE DE DADOS

Diante das avaliações que serão feitas, será possível avaliar a gestão orçamentária do primeiro mandato do Governador Ricardo Vieira Coutinho, comparando um exercício com o outro, sendo possível enxergar qual ano do seu governo foi mais eficaz, o que teve maior arrecadação da receita, maior realização de despesa, evidenciando toda sua prática de gestão orçamentária ao longo do período de 2011 a 2014.

Através do site do governo paraiba.gov, é possível acessar os dados do orçamento de cada exercício, sendo possível fazer as devidas comparações. No anexo 02 (demonstração por classificação econômica da receita e da despesa) é demonstrado tudo aquilo que foi realizado, e no anexo 10 (comparativo da receita orçada com a arrecadada) e 11 (demonstração comparativa da despesa autorizada com a realizada), é possível verificar o que foi orçado e o que foi realizado das receitas e despesas, consolidando base para avaliar a gestão como um todo, dando possibilidades de pontuar os pontos negativos e positivos, além de verificar se houve evolução desde o seu primeiro ano de mandato ao último da sua primeira gestão. O intuito maior, é avaliar a qualidade da gestão do primeiro mandato do governo do Governador Ricardo Vieira Coutinho à Luz a execução orçamentária.

8.2 ANÁLISE DA RECEITA

Ao efetuar a análise da receita, não serão inclusas as receitas intra – orçamentárias. De acordo com SOF (2011) as receitas intra – orçamentárias são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da administração pública integrantes do orçamento fiscal e do orçamento da seguridade social do mesmo ente federativo. Por exemplo: Pagamento do IPVA dos veículos da Junta Comercial ao Detran. Dessa forma, não representam novas entradas de recursos nos cofres públicos, tão-somente "remanejamento" de receitas entre eles. Estas receitas não alteram o patrimônio e por isto não irá fazer parte da análise.

Efetuando a análise dos dados através da receita orçamentária, classificada por fontes, conforme dito anteriormente, segue:

Tabela 1 - Receitas Orçadas X Realizadas (2011)

R\$ Milhares				
CÓD.	ESPECIFICAÇÃO	ORÇADAS	REALIZADAS	DIFERENÇAS
1000.00.00	Receita Tributária	3.321.449,00	3.441.160,00	- 119.711,00
1200.00.00	Receita Contribuições	269.067,00	237.499,00	31.568,00

1300.00.00	Receita Patrimonial	88.857,00	108.795,00	- 19.938,00
1500.00.00	Receita Industrial	5.531,00	663,00	4.868,00
1600.00.00	Receita de Serviço	188.151,00	128.313,00	59.838,00
1700.00.00	Transferência Correntes	4.087.928,00	3.890.196,00	197.732,00
1900.00.00	Outras receitas correntes	182.298,00	247.361,00	- 65.063,00
2100.00.00	Operações de Crédito	391.983,00	200.425,00	191.558,00
2200.00.00	Alienação de Bens	21.126,00	361,00	20.765,00
2300.00.00	Amortização do Empréstimo	8.758,00	1.237,00	7.521,00
2400.00.00	Transferência de Capital	171.530,00	41.055,00	130.475,00
2500.00.00	Outras receitas de capital	30.000,00	21,00	29.979,00
	TOTAIS	8.766.678,00	8.297.086,00	469.592,00

Fonte: Anexo 10 – Fiscal e Seguridade. Disponível no site: <http://www.paraiba.pb.gov.br>

Tabela 2 - Receitas Orçadas X Realizadas (2012)

R\$ Milhares				
CÓDIGO	TÍTULOS ECONÔMICOS	ORÇADAS	REALIZADAS	DIFERENÇAS
1000.00.00	Receita Tributária	3.904.350,00	3.974.887,00	- 70.537,00
1200.00.00	Receita Contribuições	247.341,00	252.630,00	- 5.289,00
1300.00.00	Receita Patrimonial	85.559,00	95.322,00	- 9.763,00
1500.00.00	Receita Industrial	4.045,00	91,00	3.954,00
1600.00.00	Receita de Serviço	162.489,00	124.018,00	38.471,00
1700.00.00	Transferência Correntes	4.176.990,00	3.985.915,00	191.075,00
1900.00.00	Outras Receitas Correntes	230.224,00	140.984,00	89.240,00
2100.00.00	Operação de Crédito	534.070,00	220.344,00	313.726,00
2200.00.00	Alienação de Bens	29.274,00	3.758,00	25.516,00
2300.00.00	Amortização de Empréstimo	1.010,00	1.346,00	- 336,00
2400.00.00	Transferência de Capital	430.269,00	143.149,00	287.120,00
	TOTAIS	9.805.621,00	8.942.444,00	863.177,00

Fonte: Anexo 10 – Fiscal e Seguridade. Disponível no site: <http://www.paraiba.pb.gov.br>

Tabela 3 - Receitas Orçadas X Realizadas (2013)

R\$ Milhares				
CODIGO	TÍTULOS ECONÔMICOS	ORÇADAS	REALIZADAS	DIFERENÇAS
1000.00.00	Receita Tributária	4.338.699,00	4.567.614,00	- 228.915,00
1200.00.00	Receita Contribuições	303.321,00	258.695,00	44.626,00

1300.00.00	Receita Patrimonial	134.254,00	184.168,00	- 49.914,00
1500.00.00	Receita Industrial	10.311,00	42,00	10.269,00
1600.00.00	Receita de Serviço	183.896,00	83.872,00	100.024,00
1700.00.00	Transferência Correntes	4.887.352,00	4.379.465,00	507.887,00
1900.00.00	Outras Receitas Correntes	443.546,00	168.727,00	274.819,00
2100.00.00	Operação de Crédito	693.854,00	355.611,00	338.243,00
2200.00.00	Alienação de Bens	40.639,00	5.356,00	35.283,00
2300.00.00	Amortização de Empréstimo	570,00	3.691,00	- 3.121,00
2400.00.00	Transferência de Capital	670.836,00	374.247,00	296.589,00
2500.00.00	Outras Receitas de Capital	25.000,00	-	25.000,00
	TOTAIS	11.732.278,00	10.381.488,00	1.350.790,00

Fonte: Anexo 10 – Fiscal e Seguridade. Disponível no site: <http://www.paraiba.pb.gov.br>

Tabela 4 - Receitas Orçadas X Realizadas (2014)

R\$ Milhares				
CÓDIGO	TÍTULOS ECONÔMICOS	ORÇADAS	REALIZADAS	DIFERENÇAS
1000.00.00	Receita Tributária	5.114.357,00	5.175.045,00	- 60.688,00
1200.00.00	Receita Contribuições	303.939,00	277.967,00	25.972,00
1300.00.00	Receita Patrimonial	119.553,00	133.706,00	- 14.153,00
1500.00.00	Receita Industrial	9.212,00	151,00	9.061,00
1600.00.00	Receita de Serviço	158.656,00	70.416,00	88.240,00
1700.00.00	Transferência Correntes	5.245.155,00	4.739.219,00	505.936,00
1900.00.00	Outras Receitas Correntes	251.727,00	190.676,00	61.051,00
2100.00.00	Operação de Crédito	847.810,00	636.900,00	210.910,00
2200.00.00	Alienação de Bens	8.526,00	595,00	7.931,00
2300.00.00	Amortização de Empréstimo	3,00	6.073,00	- 6.070,00
2400.00.00	Transferência de Capital	580.278,00	205.409,00	374.869,00
2500.00.00	Outras Receitas de Capital	-	320,00	- 320,00
	TOTAIS	12.639.216,00	11.436.477,00	1.202.739,00

Fonte: Anexo 10 – Fiscal e Seguridade. Disponível no site: <http://www.paraiba.pb.gov.br>

As tabelas acima, demonstram o orçamento proposto e o realizado das receitas do Estado da Paraíba no período de 2011 a 2014, os quais nos mostram que em todos os exercícios, o que estava previsto, não foi arrecadado. Embora, determinadas receitas em

forma individual, tenham tido arrecadação maior do que o estimado, a total dos das receitas nos mostra que houve arrecadação inferior ao que estava previsto.

8.3 ANÁLISE DA DESPESA

Efetuada a análise dos dados através da despesa orçamentária, classificada por grupo, conforme dito anteriormente, segue:

Tabela 5 - Despesas Orçadas X Realizadas (2011)

R\$ Milhares				
CÓDIGO	TÍTULOS ECONÔMICOS	DESPESASTOTAIS		DIFERENÇAS
		AUTORIZADAS	REALIZADAS	
310000	Pessoal e Encargos Sociais	3.335.712,00	3.247.333,00	88.379,00
320000	Juros e Encargos da Dívida	114.891,00	106.236,00	8.655,00
330000	Outras Despesas Correntes	2.426.371,00	2.001.885,00	424.486,00
440000	Investimento	1.001.720,00	448.896,00	552.824,00
450000	Inversões Financeiras	31.115,00	20.590,00	10.525,00
460000	Amortização da Dívida	216.304,00	211.171,00	5.133,00
	Totais	7.126.113,00	6.036.111,00	1.090.002,00

Fonte: Balanço Orçamentário – Orçamentos Fiscal e Seguridade Social.

Tabela 6 - Despesas Orçadas X Realizadas (2012)

R\$ Milhares				
CÓDIGO	TÍTULOS ECONÔMICOS	DESPESASTOTAIS		DIFERENÇAS
		AUTORIZADAS	REALIZADAS	
310000	Pessoal e Encargos Sociais	4.402.290,00	4.382.065,00	20.225,00
320000	Juros e Encargos da Dívida	115.008,00	115.008,00	-
330000	Outras Despesas Correntes	2.573.715,00	2.135.896,00	437.819,00
440000	Investimentos	1.493.743,00	657.084,00	836.659,00
450000	Inversões Financeiras	140.329,00	111.023,00	29.306,00
460000	Amortização da Dívida	227.948,00	227.947,00	1,00
	Totais	8.953.033,00	7.629.023,00	1.324.010,00

Fonte: Anexo 11 – Fiscal e Seguridade. Disponível no site: <http://www.paraiba.pb.gov.br>

Tabela 7 - Despesas Orçadas X Realizadas (2013)

R\$ Milhares				
CÓDIGO	TÍTULOS ECONÔMICOS	DESPESASTOTAIS		DIFERENÇAS
		AUTORIZADAS	REALIZADAS	
310000	Pessoal e Encargos Sociais	4.685.775,00	4.555.531,00	130.244,00
320000	Juros e Encargos da Dívida	121.924,00	121.244,00	680,00
330000	Outras Despesas Correntes	3.178.848,00	2.550.575,00	628.273,00
440000	Investimentos	2.181.182,00	960.969,00	1.220.213,00
450000	Inversões Financeiras	132.890,00	118.511,00	14.379,00
460000	Amortização da Dívida	254.746,00	252.259,00	2.487,00
	Totais	10.555.365,00	8.559.089,00	1.996.276,00

Fonte: Anexo 11 – Fiscal e Seguridade. Disponível no site: <http://www.paraiba.pb.gov.br>

Tabela 8 - Despesas Orçadas X Realizadas (2014)

R\$ Milhares				
CÓDIGO	TÍTULOS ECONÔMICOS	DESPESASTOTAIS		DIFERENÇAS
		AUTORIZADAS	REALIZADAS	
310000	Pessoal e Encargos Sociais	5.122.333,00	5.052.466,00	69.867,00
320000	Juros e Encargos da Dívida	123.712,00	123.712,00	-
330000	Outras Despesas Correntes	3.220.388,00	2.698.491,00	521.897,00
440000	Investimentos	2.367.848,00	1.157.702,00	1.210.146,00
450000	Inversões Financeiras	132.281,00	110.341,00	21.940,00
460000	Amortização da Dívida	204.228,00	204.228,00	-
	Totais	11.170.790,00	9.346.940,00	1.823.850,00

Fonte: Anexo 11 – Fiscal e Seguridade. Disposto no site: <http://www.paraiba.pb.gov.br> através do Portal de Transparência.

As tabelas acima, demonstram o orçamento proposto e o realizado das despesas do Estado da Paraíba no período de 2011 a 2014, o que nos mostra que assim como as receitas, para todos os exercícios o que estava previsto não fora realizado. Para o caso das despesas, o fato de não ter executado os gastos que estavam previstos, reflete de forma positiva e mostra o equilíbrio da gestão ao executar os gastos, uma vez que se foram realizados mediante disponibilidade do caixa e arrecadação. Resultado orçamentário do período de 2011 a 2014, conforme realização das receitas e despesas:

Tabela 9 - Resultado Orçamentário (2011 a 2014)

R\$ Milhares				
EXERCÍCIO	DESPESAS	RECEITAS	RESULTADO	DÉFICIT / SUPERÁVIT
2011	6.036.111,00	8.297.086,00	2.260.975,00	Superávit
2012	7.629.023,00	8.942.444,00	1.313.421,00	Superávit
2013	8.559.089,00	10.381.487,00	1.822.398,00	Superávit
2014	9.346.940,00	11.436.478,00	2.089.538,00	Superávit
Totais	31.571.163,00	39.057.495,00	7.486.332,00	

Fonte: Elaborado pelo Autor com Base nos anexos 10 e 11 – Fiscal e Seguridade / Balanço Orçamentário Orçamentos Fiscais e Seguridade Social.

Diante dos dados acima, é possível afirmar que embora as receitas e despesas não atingissem o orçamento proposto, a sua realização foi de forma ponderada e equilibrada, de modo a afirmar que a primeira gestão orçamentária do Governador Ricardo Vieira Coutinho, foi positiva, da forma em que manteve o equilíbrio orçamentário, executando as despesas conforme realização das receitas, e conseguindo um superávit em todos os exercícios.

8.4 COMPARABILIDADE ENTRE OS EXERCÍCIOS

Tabela 10 - Variação das Receitas Realizadas (2011 a 2014)

R\$ Milhares							
ESP.	2011	2012	% 2012 2011	2013	% 2013 2012	2014	% 2014 2013
REC. TRIB.	3.441.160,00	3.974.887,00	16%	4.567.614,00	15%	5.175.045,00	13%
REC. CONTRIB.	237.499,00	252.630,00	6%	258.695,00	2%	277.967,00	7%
REC. PATRIM.	108.795,00	95.322,00	-12%	184.168,00	93%	133.706,00	-27%
REC. INDUS.	663,00	91,00	-86%	42,00	-54%	151,00	260%
REC. DE SERV.	128.313,00	124.018,00	-3%	83.872,00	-32%	70.416,00	-16%
TRANSF. COR.	3.890.196,00	3.985.915,00	2%	4.379.465,00	10%	4.739.219,00	8%
OUTRAS REC. COR.	247.361,00	140.984,00	-43%	168.727,00	20%	190.676,00	13%
OPER. DE CRÉD.	200.425,00	220.344,00	10%	355.611,00	61%	636.900,00	79%
ALIE. DE BENS	361,00	3.758,00	941%	5.356,00	43%	595,00	-89%
AMORT. DE EMP.	1.237,00	1.346,00	9%	3.691,00	174%	6.073,00	65%
TRANSF. DE CAP.	41.055,00	143.149,00	249%	374.247,00	161%	205.409,00	-45%
OUTRAS	21,00	-	-	-	0%	320,00	100%

REC. DE CAP			100%				
TOTAIS	8.297.086,00	8.942.444,00	8%	10.381.488,00	16%	11.436.477,00	10%

Fonte: Elaborado pelo Autor.

O comparativo entre os exercícios no que tange a realização das receitas, mostra que houve um crescimento, um aumentando na quantidade arrecadada período a período. A tabela acima demonstra que as receitas realizadas de 2011 a 2012 houve uma evolução de 8%, de 2012 a 2013 de 16%, e no ano subsequente, 2013 a 2014, a evolução foi de 10%.

Tabela 11 - Variação das Despesas Realizadas (2011 a 2014)

R\$ Milhares							
ESP.	2011	2012	% 2012 2011	2013	% 2013 2012	2014	% 2014 2013
PES. E ENC. SOC.	3.247.333, 00	4.382.065,00	35%	4.555.531,00	4%	5.052.466,00	11%
JRS E ENC. DA DÍV.	106.236,00	115.008,00	8%	121.244,00	5%	123.712,00	2%
OUTRAS DESP. COR.	2.001.885, 00	2.135.896,00	7%	2.550.575,00	19%	2.698.491,00	6%
INVEST.	448.896,00	657.084,00	46%	960.969,00	46%	1.157.702,00	20%
INVERS. FINAN.	20.590,00	111.023,00	439%	118.511,00	7%	110.341,00	-7%
AMORT. DA DÍV.	211.171,00	227.947,00	8%	252.259,00	11%	204.228,00	-19%
TOTAIS	6.036.111, 00	7.629.023,00	26%	8.559.089,00	12%	9.346.940,00	9%

Fonte: elaborado pelo Autor.

O comparativo entre os exercícios no que tange a despesa, mostra que os gastos aumentaram período a período. Os gastos foram de 26% (de 2011 a 2012), 12% (de 2012 a 2013), 9% (de 2013 a 2014). O comparativo entre o resultado orçamentário, mostra que o melhor resultado obtido foi em 2011, primeiro ano da gestão. Em 2012, teve uma “baixa” no resultado, porém a partir do exercício seguinte, seguiu com crescimento, aumentando o resultado em 2013 e em 2014.

8.5 CONCLUSÃO DA ANÁLISE

Diante dos dados acima, foi possível enxergar que no que se refere ao orçamento proposto com o realizado, o que foi previsto na Lei orçamentária, em nenhum momento chegou a ser realizado, contudo, a execução do orçamento se manteve a todo momento equilibrada, em nenhum momento as despesas foram maiores que as receitas, o que mostra o cuidado que a gestão teve para não executar gastos acima do disponível para pagamento.

No que se refere a comparabilidade de um período ao outro, foi identificado que exceto no resultado orçamentário, que teve o melhor resultado em 2011, todas as outras análises, receitas e despesas obtiveram um crescimento constante, a cada exercício houve uma evolução.

Quanto a qualidade da gestão durante o período analisado, podemos atestar a esta gestão que foi desenvolvido um bom trabalho, e que refletiu de forma positiva ao Estado da Paraíba. Durante os quatro períodos abordados o equilíbrio orçamentário se manteve.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer da elaboração do trabalho, procurou-se efetuar uma análise da execução orçamentária do Estado da Paraíba no período de 2011 a 2014, avaliando a primeira gestão orçamentária do Governador Ricardo Vieira Coutinho.

Conclui-se o estudo de modo que as expectativas sob os objetivos proposto no mesmo, foram alcançados. Foi visto que ao decorrer do presente trabalho os valores orçados e realizados de cada período, concluindo que em nenhum momento, o que foi previsto na lei orçamentária fora realizado, fato este que não desvaloriza a gestão, evidencia a desenvoltura do Governador mediante arrecadação abaixo do esperado, ainda assim o mesmo conseguiu obter resultados positivos e manter as contas equilibradas de modo que as despesas só foram realizadas de acordo com a disponibilidade de caixa e arrecadação.

O trabalho também proporcionou concluir a análise da execução orçamentária, comparando um exercício ao outro, o que possibilitou visualizar que entre as receitas e despesas o crescimento foi contínuo, evoluindo ano após ano. Já no que se refere ao resultado orçamentário, foi visto que 2011 foi o ano de melhor resultado, e apesar da baixa em 2012, nos anos subsequentes o resultado orçamentário voltou a crescer.

Diante do que foi feito, é possível afirmar que a primeira gestão orçamentária do Governador Ricardo Vieira Coutinho, refletiu de forma positiva no Estado da Paraíba, utilizando-se bem do princípio do equilíbrio, respondendo assim a problemática levantada no presente trabalho, assim também como os métodos utilizados foram eficazes e de fundamental importância para a conclusão das análises.

Por fim, ficou evidente, diante do presente trabalho que através da Lei complementar nº 101/00 – LRF, Lei de Responsabilidade Fiscal, assim também como a Lei nº 12.527/11, a LAI – Lei de Acesso a Informações, é possível acompanhar de perto toda execução orçamentária e aumentar o poder de fiscalização como cidadão aos entes públicos, possibilitando também a

oportunidade do mesmo servi como instrumento de estudos futuros no que se refere a avaliação da gestão orçamentária.

REFERÊNCIA

BARBOSA, E. POZO, H. TOLEDO, J. OMAR, L. LOUZADA, M. TSAI, M. MARINHO, M. **Métodos qualitativos**, PROCAM – USP, 2011. Disponível em: <http://pt.slideshare.net/Procambiental/seminrio-mtodo-qualitativo>. Acessado em: Maio 2015.

BRASIL. **Portal da Transparência**. Disponível em: <http://www.portaldatransparencia.gov.br/glossario/DetalleGlossario.asp?letra=d>. Acesso em: Jun. 2015.

BRASIL. **PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA**. Lei complementar 101 de 04 de Maio, 2000. _____ . **Lei complementar 131** de 27 de Maio, 2009.

_____. **Lei 12.527** de 18 de novembro, 2011.

BRASIL. MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Manual técnico de Orçamento – MTO**, 2012.

_____. **O que é orçamento público?** Disponível: <http://www.orcamentofederal.gov.br/radio-mp/2010/o-que-e-o-orcamento-publico>. Acessado em: Maio 2015.

_____. **Plano Plurianual**. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/planejamento-e-investimentos/plano-plurianual>. Acessado em: Jun. 2015.

_____. **Conceito da lei orçamentária anual**. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/perguntasfrequentees/o-que-e-lei-orcamentaria-anual-loa> . Acessado em: Jun. 2015.

CAMERA DOS DEPUTADOS. **Instrumentos de Planejamento e Orçamento**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/planejamento.html>. Acessado em: Jun. 2015.

CONTROLE SOCIAL DO ORÇAMENTO PÚBLICO. **Lei de diretrizes orçamentárias – LDO**. Disponível em: <http://www.educacaopublica.rj.gov.br/oficinas/cidadania/orcamento/mod02/sec04.html>. Acessado em: Jun. 2015.

GIACOMONI, J. Orçamento Público: **Ampliada, revista e autorizada inclui capítulos sobre orçamento por resultados**. Editora Atlas, 2012.

JUNIOR, F. Despesa Pública. In: **IESD Brasil**. Disponível em: http://uol.iesde.com.br/aprovaconcursos/demo_aprova_concursos/orcamento_publico_para_concursos_08.pdf. Acessado em: Jun. 2015.

LEAL, M. Receitas Públicas Orçamentárias e Extraorçamentárias. In: **JusBrasil**, 2014.
NETO, J. **Princípios orçamentários**: Uma análise no contexto das constituições e de leis orçamentárias federais. Brasília, 2006.

SILVA, L. **Contabilidade Governamental**: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública. Editora Atlas, 9ª Ed. 2011.

SILVA, E. **Métodos quantitativos**. 2013Disponível em:
<http://pt.slideshare.net/ElvisMagno/cap-1-e-2-introduo-estatsticas-bsica>. Acesso em: Maio 2015.

ANÁLISE DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS DO FUNDEB NO MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA-PB DE 2011 A 2015

Jadilma Ferreira de Lima¹
Gilmar Martins de Carvalho Santiago²

RESUMO: O presente artigo tem o objetivo de apresentar a origem dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e dos profissionais da Educação – FUNDEB, que é um fundo de natureza contábil formado pelos impostos arrecadados dos Municípios, Estados e Distrito Federal para financiar o ensino infantil e médio no Brasil, apoiado pela Lei de nº 11.494/07. Analisar a realidade da efetiva aplicação de seus recursos podendo ainda seus resultados servirem para estudos de áreas afim. A referida pesquisa apresenta um estudo bibliográfico e uma análise quantitativa quanto a aplicação dos recursos deste Fundo. O estudo de caso será realizado no município de João Pessoa-Paraíba, Capital do Estado, através dos dados extraídos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária-RREO referentes aos exercícios de 2011 a 2015. Após as análises realizadas os dados da pesquisa indicaram que a Capital paraibana aplicou 100% das receitas realizadas da Educação, assim foi constatado que o mesmo vem atendendo a Lei de nº 11.494/07 e a Lei de Bases e Diretrizes da Educação – LDB que dita as regras a serem seguidas na Educação brasileira.

PALAVRAS-CHAVES: FUNDEB. Receita. Aplicação dos recursos. Magistério.

Abstract: The work presented aims to introduce the origin of the resources to the Maintenance Fund to the Basic Education and professionals Development - FUNDEB. The government agency is an accounting fund formed by the taxes collected from the cities, states and the Federal District to finance elementary and high school education, supported by the Law nº 11.494/07. In order to analyze the real effectiveness to the implementation of its resources that could also be useful to the other fields of study. The research also presents a bibliographic study and a deep quantitative analysis regarding the application of the fund resources. The lead up will be analyzed by the City of João Pessoa – Paraíba, Capital of the state, through the data extracted from the Summarized Report of the Budget Execution – RREO referring to the drilling from 2011 to 2015. After analyzing the data obtained throughout the research, we realized that the Federal District applied 100% of the income in Education, it was possible to notice that is consistent to the Law nº 11.494/07 and Basis of Law and Education Guidelines – LDB whom state the rules to be followed by the Brazilian Educational System.

Key Words: FUNDEB. Income. Implementation of resources. Teaching.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade está presente na história desde os primórdios da humanidade, inicialmente era feita de forma rudimentar, mas evoluindo junto ao complexo desenvolvimento da raça humana, foi construindo conhecimento e aprimorando saberes, tal

¹ Graduanda do Curso de Ciências Contábeis. E-mail: jadilmalima@hotmail.com

² Professor Universitário, Secretário Executivo da Controladoria Geral do Estado da Paraíba, Ex-Consultor Técnico do Governo da Paraíba, Auditor da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba, Ex-Contador Geral do Estado da Paraíba, Ex-Auditor de Contas Públicas do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, Especialista em Contabilidade de Custos para efeito gerencial (UFPB), Especialista em Contabilidade e Auditoria Pública (UFPB), Especialista em Auditoria Fiscal Contábil (UFPB), Especialista em Direito Constitucional e Financeiro (UFPB) e graduado em Ciências Contábeis (IPÊ) – (gilmartins1601@gmail.com)

como afirma Slomski (2001, p.24): "A história da contabilidade é a história de nossa era; de muitas formas, a própria contabilidade conta essa história, pois os registros contábeis fazem parte da matéria-prima dos historiadores."

Poder contar aquilo que se vive e ainda de alguma forma deixar documentado é uma maneira fascinante de testemunhar a passagem na terra, e é exatamente isso que faz a contabilidade, na forma de escrituração contábil, registrando os atos e os fatos oriundos das ações que foram praticadas. Partindo deste contexto, pode-se destacar o método das partidas dobradas, uma evolução na área contábil que foi inventado na Itália pelo Frade Luca Pacioli, em 1494, e até hoje é utilizado em todo o mundo. O método descreve que para cada débito há um crédito de igual valor, e vice versa. O Estado pode legislar sobre todos os aspectos da vida dos indivíduos, tal como afirma Silva (2011, p.01):

[...] cabe ao Estado legislar sobre os mais variados aspectos da vida dos indivíduos, entre os quais se incluem os relativos às atividades econômicas e também o exercício do poder de polícia com o objetivo de intervir e corrigir as falhas e imperfeições do mercado.

Neste sentido, o Estado passa a existir quando um grupo de pessoas organizam-se politicamente para atingir determinadas funções coordenadoras. Todavia, o Estado tem a finalidade também de manter a segurança e o desenvolvimento. Assim, é necessário que na sua forma jurídica, revele para a sociedade, que o sustenta, os atos e fatos por ele praticados.

O Estado, segundo Silva (2011), para cumprir com suas finalidades desempenha funções, tais como: função normativa (poder legislativo), função executiva (poder executivo) e função jurisdicional (poder judiciário), todas apoiadas pelo o poder de direito do Estado da classe que o rege. No mais, ele precisa executar diversas atividades, onde é preciso obter recursos e aplicá-los na manutenção das mesmas.

Sendo assim, para atingir as necessidades da população a administração pública divide-se em: atividades meio, que são aquelas onde o próprio Estado é quem atua na manutenção das atividades e atividades fim que é aquela oferecida com o efetivo atendimento das necessidades da população.

A contabilidade pública na prática, deve observar os princípios contábeis geralmente aceitos, devendo atender aos postulados e as convenções contábeis. Neste sentido, a contabilidade pública tem como principal objetivo fornecer informação econômica relevante sobre a real situação do patrimônio público, para cada cidadão que a procure e para que as decisões a serem tomadas pelos gestores e julgadores das demonstrações contábeis, possam ser baseadas em dados confiáveis e verídicos. Neste sentido, afirma Slomski (2001, p.27):

A contabilidade pública, como ramo da contabilidade geral, tem por objetivo evidenciar “perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

Ainda de acordo com Slomski (2001), a contabilidade é o elo que liga os detentores de receitas públicas com a Fazenda Pública, a fim de que os administradores públicos possam prestar contas dos recursos que ingressaram nos cofres públicos, de quando, onde e como eles foram aplicados.

Na esfera Municipal também não é diferente, os gestores públicos têm as mesmas prerrogativas de prestação de contas que são impostas para os Estados, ou seja, devem informar todas as receitas arrecadadas e conseqüentemente todas as despesas efetuadas. Neste sentido, a contabilidade pública produz um universo de informações acerca das ações realizadas pela administração pública, para que os gestores públicos prestem contas de seus atos perante os Tribunais de Contas. De acordo com Silva (2011) a Lei Orçamentária Anual - LOA – subdivide-se em três esferas orçamentárias: orçamento fiscal, orçamento de investimento para as empresas estatais e orçamento para a seguridade social.

Segundo Callegari (2010, p 35.) “Na administração pública, FUNDO ESPECIAL é o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação”.

Logo, a receita que ingressa nos cofres públicos que resulta de algum Fundo Especial, como o mencionado por Callegari (2010), deve ser aplicada para o fim a qual ela foi criada.

Partindo deste contexto, temos o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, que é um fundo especial de natureza contábil, custeado pelas receitas dos impostos e das transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Logo, a receita do FUNDEB deve ser aplicada exclusivamente para a manutenção das atividades da educação básica, que engloba o ensino infantil, o ensino fundamental e o ensino médio, não devendo esta receita ser usada para outros fins que não sejam a educação.

O FUNDEB que faz parte do orçamento fiscal, tem o objetivo de financiar a educação básica e o ensino médio nos municípios e nos estados. Fora implantado nos termos da Lei nº 11.494 de 20 de junho de 2007:

Art. 1º: É instituído, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de natureza contábil, nos termos do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT. [...]

Art. 24: O acompanhamento e o controle social sobre a distribuição, a transferência e a aplicação dos recursos dos Fundos serão exercidos, junto aos respectivos governos, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por conselhos instituídos especificamente para esse fim. (Lei 11.494 de 20 de junho de 2007)

Já se passaram nove anos que o FUNDEB está em vigor, onde seus recursos são transferidos nas datas estabelecidas, mas é preciso observar se estes recursos estão sendo aplicados corretamente.

Neste sentido, a educação básica da rede pública de ensino no Brasil é financiada pelo FUNDEB que é um fundo contábil destinado a manutenção da mesma. E apesar das dificuldades vivenciadas em todo o país na atualidade, ainda pode-se acreditar que o investimento na educação é o caminho para as transformações sociais necessárias. Assim, como existe uma fonte de recurso destinada a esse investimento é preciso que ele seja administrado adequadamente, para que se possa visualizar mudanças significativas na sociedade, mais precisamente na área da educação.

Segundo a Lei nº. 11.494/2007, Art. 26:

A fiscalização e o controle referentes ao cumprimento do disposto no art. 212 da Constituição Federal e do disposto nesta Lei, especialmente em relação à aplicação da totalidade dos recursos dos Fundos, serão exercidos:

I - pelo órgão de controle interno no âmbito da União e pelos órgãos de controle interno no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

II - pelos Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, junto aos respectivos entes governamentais sob suas jurisdições.

Portanto, este estudo justifica-se por sua intencionalidade em identificar e visualizar as investidas efetuadas na educação pública do município de João Pessoa, de acordo com a Lei do FUNDEB. A escolha deste município foi motivada por possuir uma população de aproximadamente 801.718 habitantes de acordo com as estimativas do IBGE para 2016. Assim, o resultado desta pesquisa servirá para conhecimento acadêmico da gestão dos recursos do FUNDEB no referido município, podendo ainda servir para outros estudos relacionados ao tema.

Desta forma, objetiva-se neste trabalho demonstrar por meio da referida pesquisa bibliográfica, como estão sendo aplicados os recursos do FUNDEB no Município de João Pessoa. Assim, apresentaremos a origem dos recursos do FUNDEB, analisando a efetiva aplicação dos recursos deste fundo e avaliando a observância da legalidade na aplicação dos mesmos.

Para atingir estes objetivos, o presente trabalho tem como base teórica um apanhado de referências bibliográficas, as quais serão utilizadas na composição deste estudo por meio

do método de pesquisa quantitativa. O método quantitativo será utilizado na análise dos dados para que possamos chegar o mais próximo da realidade da atual situação vivenciada pela educação no Município de João Pessoa-PB.

De acordo com Kauark, *et al* (2010; p. 27) “Pesquisa Quantitativa: considera o que pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas”.

Ainda no entendimento de Kauark, *et al* (2010, p.26-27) a pesquisa descritiva

[...] visa descrever as características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática. Assume, em geral, a forma de Levantamento.

Portanto, este estudo utilizará como caminho metodológico, a metodologia de pesquisa científica descritiva, registrando os dados que serão coletados no transcorrer da realização dos trabalhos bibliográficos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 BREVE HISTÓRICO DO MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA

A cidade de João Pessoa é a capital do Estado da Paraíba e foi fundada com o nome de Nossa Senhora das Neves no ano de 1585. No mesmo ano de sua fundação passou a ser chamada de Filipéia de Nossa Senhora das Neves em homenagem ao rei da Espanha D. Felipe II. Após alguns anos devido as constantes lutas entre a Holanda e Portugal nos territórios paraibano a Capital mudou o seu nome para Frederica, homenageando assim o rei Frederico II da Holanda, mas com a saída dos Holandeses a cidade foi chamada de *Parahyba do Norte*, nome esse devido ao principal rio Paraíba. João Pessoa nasceu às margens do rio Sanhauá e foi se expandido em direção ao mar. É a terceira cidade mais antiga do Brasil.

No ano de 1930, João Pessoa Cavalcante de Albuquerque, o então governador do estado da Paraíba foi assassinado no estado de Pernambuco em sua capital Recife. Devido a este acontecimento em sua homenagem a capital do estado da Paraíba passou a ser chamada de João Pessoa, a partir do dia 4 de setembro do ano de 1930.

No centro da cidade existe o Parque Solon de Lucena que possui uma lagoa e é o cartão postal da Capital Paraibana. O turismo, assim como o comércio que possui uma grande variedade de opções e o setor industrial que comporta grandes empresas instaladas no

território de João Pessoa a citar a AmBev, Coca-Cola, Coteminas S/A, Cerâmica Elizabeth S/A, São Paulo Alpargatas S/A, dentre outras, que são os principais responsáveis pela economia de João Pessoa.

2.2 HISTÓRIA DA EDUCAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

A história da educação pública no Brasil teve seu início com a chegada dos primeiros padres Jesuítas, que tinham o objetivo de catequizar os índios. Acontecia que os índios estavam sendo alfabetizados e os negros sendo vendidos como escravos. Uma época de educação excludente. Posteriormente, após inúmeras mudanças sociais, surgiu o estudo público no Brasil. De acordo com Rossi *et al* (2009, p.31-32) "[...] nos tempos mais remotos da história, a educação restringia-se ao fluir normal das atividades do dia-a-dia e caracterizava-se pelo “aprender fazendo”.

Foram os Jesuítas que implantaram a educação escolar no Brasil Colônia.

No século XVI, três foram os colégios fundados aqui, todos eles reais, ou seja, patrocinados pela Coroa, e todos a cargo dos padres Jesuítas. Em 1556 foi fundado o Colégio da Bahia, cuja investidura real aconteceu em 1564; em 1567, o Colégio do Rio de Janeiro, transferido de São Paulo de Piratininga; e em 1576, o Colégio de Pernambuco, em Olinda. Nos dois séculos seguintes, foram fundados mais seis colégios e quatro seminários. (ROSSI, *et al* 2009; p.37)

Eram utilizados diversos meios para que o ensino fosse assimilado pelas crianças, pelos índios. Os Jesuítas apresentavam em suas aulas demonstrações de canto e teatro, assim eles iam conseguindo fazer com que aquelas pessoas fossem compreendendo a importância da didática. Os Jesuítas além das aulas que começaram a oferecer para as pessoas também tiveram que aprender a falar a língua daquele povo, e segundo Rossi, *et al* (2009), naqueles tempos haviam aproximadamente 340 línguas nativas diferentes. A educação também foi ofertada nos engenhos. Naquele tempo os livros eram pouquíssimos.

O surgimento de uma nova forma de pensar trazida pelos Iluministas defendiam o uso da razão e também trouxeram questões voltadas a educação, segundo Rossi, *et al* (2009, p.42):

Os iluministas tinham como princípios básicos a igualdade jurídica, o racionalismo e a crença no progresso. Com base nesses princípios, acreditavam que a sociedade deveria ser transformada e que um poderoso instrumento para essa transformação dos homens seria a educação.

No início do reinado de D. José I ele nomeou Sebastião José de Carvalho como seu ministro, que se tornou mais tarde o Marquês de Pombal. Depois da tentativa de assassinato de D. José I os Jesuítas foram expulsos do Brasil.

[...] a criação do Colégio dos Nobres em Portugal e a criação das Aulas Régias no Brasil são os aspectos mais visíveis das reformas educacionais pombalinas. O Marquês de Pombal procurou ainda estimular os brasileiros a estudar na Universidade de Coimbra. (ROSSI, *et al* 2009, p.42)

Todas as mudanças que ocorreram contribuíram para que o Brasil possuísse pessoas capacitadas na leitura, que começaram a ver com outros olhos a administração portuguesa no Brasil. Em 1759 a responsabilidade do ensino no Brasil passou para o Estado.

Os jesuítas foram expulsos do território português e o ensino passou a ser responsabilidade do Estado, que passou a oferecer aulas régias (avulsas) de Primeiras Letras, Gramática Latina, Retórica e Filosófica. (ROSSI, *et al* 2009, p.48)

Pombal fez diversas reformas na colônia brasileira a citar algumas como a Aula do Comércio em Portugal e Lei e Mapa dos Estudos Menores e Instrução dos Professores. Devido a maioria da população trabalhar com a agricultura e a existência da escravidão naquela época o tempo para o aprendizado era reduzido, logo a demanda pela oferta do ensino era pouca. A partir da chegada da família real no Brasil o ensino começou a sofrer mudanças, conforme diz Rossi, *et al* (2009, p.53)

É possível vislumbrarmos mudanças mais significativas na educação brasileira a partir de 1808, com a chegada da família real portuguesa ao Brasil e a abertura dos portos às nações amigas.

Ainda segundo Rossi, *et al* (2009), em 1827 foi criado oficialmente em todo o país os cursos primários no dia 15 do mês de outubro, pelo então imperador D. Pedro I, e que em 1963 foi criado o dia do professor com referência a mesma data citada pelo presidente João Goulart. “No campo educacional brasileiro, o período anterior ao golpe militar de 1964 é fortemente marcado pela Campanha em Defesa da Escola Pública, desencadeada em 1959”. (ROSSI, *et al* 2009, p.121)

Em 1961 foi promulgada a Lei de Diretrizes de Bases da Educação Nacional – LDB de nº 4.024. A demanda pela Educação cresceu, conseqüentemente para manter as atividades de ensino que fossem suficientes para suprir aquela procura seria necessário que houvesse mais receitas e logo, os governantes, para atender aos anseios da sociedade aumentou as vagas nas séries de Ensino Primário e começou a controlar as do Ensino Médio e Superior. No ano de 1964 foi criada a Lei n.º 4.440, que criou o salário educação e definiu que os recursos destinados à Educação Primária seriam captados pelo Estado. Uma das medidas tomadas

pelos governantes foi a de fazer um diagnóstico através do Plano Decenal do Desenvolvimento Econômico e Social. Os Municípios também começaram a fazer esse Plano.

Desta forma, em 1968 foi criado o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE – pela Lei nº 5.537. E em 1971 a Lei nº 5.692 fixa as bases e diretrizes para o ensino do 1º e 2º graus. Assim, em 1996 foi criado o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de valorização do Profissional do Magistério – FUNDEF, através da Lei nº 9.424. E finalmente no ano de 2007 foi criado o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, através da Lei nº 11.494, extinguindo assim o FUNDEF.

2.3 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Controlar é algo que vai além de apenas observar, mas sim, é usar meios para que seja possível fazer com que determinada atividade seja executada, concluída, conforme os parâmetros da estratégia traçada no início do ciclo da atividade. Ou seja, “O controle dentro de qualquer administração, seja ele pública ou privada, é indispensável para o seu sucesso.” (QUINTANA, *et al*, 2011, p.143). Segundo a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, no art. 70:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

É de suma importância a fiscalização na Administração Pública porque permite identificar possíveis desvios, evitando que possa trazer prejuízos ao bem público. Na Administração Pública o controle funciona como se fosse um exame onde os detentores da informação gerada pela mesma vão fazer suas análises, segundo as leis vigentes. A tempestividade das informações é de suma importância para o controle. As despesas decorrentes das ações da administração pública devem ser geradas para o bem comum da sociedade, respeitando os princípios constitucionais e levando em consideração a eficácia, eficiência e economicidade dos atos.

Segundo Silva (2011, p.20):

A necessidade de controle aumenta à medida que cresce a atividade econômica de um indivíduo ou grupo, isto porque tal atividade, em função do próprio desenvolvimento econômico, não pode ser mais diretamente administrada pelos interessados, tornando-se necessário o uso cada vez mais intenso dos registros sistemáticos e dos controles.

Na administração pública existe dois tipos de Controle: Interno e Externo. O Controle Interno é aquele que acontece na própria entidade, é executado em todos os setores a fim de que sejam efetuados de maneira que possa ser cada vez mais realístico da situação vivenciada pela entidade. Sua realização é feita através de métodos e procedimentos aplicados junto a entidade para que sejam identificados possíveis desvios. Segundo a Constituição Federal de 1988, em seu art. 74:

Os poderes Executivos, Legislativos e Judiciários manterão, de forma integrada sistema de controle interno com a finalidade de: I- avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II- comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária [...]; IV- apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional [...].

O Controle Interno analisa as ações realizadas para ver se estão de acordo com as estratégias traçadas do Plano Plurianual, para verificar se estão sendo cumpridos os objetivos das diversas secretarias existentes na esfera pública, e ainda faz uma análise para saber se as atividades estão sendo executadas de forma coerente com os princípios da Administração Pública.

O Controle Externo é aquele realizado com a finalidade de verificar, através de fiscalização, se os recursos públicos estão sendo aplicados para os fins que foram orçados. É exercido pela Câmara Municipal e pelos Tribunais de Contas. Segundo Quintana, *et al* (2011, p.147-148) “[...] em âmbito estadual e municipal, o controle externo é exercido pelas Assembleias Legislativas e Câmaras de Vereadores, respectivamente, e em ambos os casos contam com o auxílio do Tribunal de Contas [...]”.

Desta forma, o Controle Externo faz toda a fiscalização para, por exemplo, verificar se as metas da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO foram cumpridas; se os limites para a abertura de créditos foram respeitados; se as condições para a inscrição de Restos a Pagar foram efetuadas. Ainda de acordo com o artigo 71 da CF/88 compete ao controle externo:

I-apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República [...]; II- julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores da administração pública [...]; III- apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos da administração direta e indireta [...]; IV-realizar [...] inspeções e auditoria de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial [...]; V- fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe [...]; VI- fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; [...]

O controle externo tem a finalidade de exercer a fiscalização nos órgãos da administração pública direta e indireta, visando verificar se estão sendo cumpridas todas as prerrogativas legais.

2.4 FUNDEB

2.4.1 Histórico do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e dos Profissionais da Educação – FUNDEB

O FUNDEB surgiu da necessidade de um fundo de manutenção que contemplasse não só o ensino infantil, como o FUNDEF, que o antecedeu, mas que fosse destinado também a educação básica e aos profissionais do magistério, contemplando todos os níveis e etapas do ensino da educação básica. Atende desde a educação básica e creche até o ensino médio.

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, é um fundo de natureza contábil, instituído pela lei 11.494, de 20 de junho de 2007, tendo entrado em vigor a partir da data da sua publicação e vigência até 31 de dezembro de 2020. É um programa que além de financiar toda a educação básica e o ensino médio ele ainda reserva uma parcela dos recursos para os programas de educação dos jovens e adultos.

2.4.2 Formação dos Recursos do FUNDEB

2.4.2.1 Receita Pública

Para que o Estado possa cumprir com suas necessidades é preciso que ele possua os recursos que são necessários para a realização de suas responsabilidades perante a sociedade, assim ele consegue sua renda através da contribuição coletiva. Conforme o que diz Silva (2011, p. 227) “O conjunto desses recursos constitui a denominada receita pública e com ela o Estado vai enfrentar todos os encargos com a manutenção de sua organização[...]”.

Há recursos que ingressam nos cofres públicos e se incorporam ao patrimônio, mas há aqueles que ingressam aos cofres públicos e não se incorporam ao patrimônio, pois no futuro serão restituídos. Nesse sentido, Slomski (2013, p. 22) afirma que:

Receita efetiva é a que ingressa aos cofres públicos durante o exercício financeiro e que contribui para o aumento efetivo do patrimônio da entidade. Ela é formada pelo recolhimento de impostos, taxas e contribuições.

Assim a receita efetiva é aquela que contribui para a manutenção das atividades dos programas das diversas secretarias existentes nos órgãos públicos. Slomski (2013, p.22) ainda diz que: “Receita não efetiva [...] é a que ingressa aos cofres públicos durante o exercício financeiro e que não contribui para o aumento efetivo da entidade.” Ou seja, é aquela receita que apenas passa pelos cofres públicos mas que terá de ser devolvido em um determinado momento a quem fez o depósito.

Sendo assim os Municípios, Estados e União devem seguir o mesmo padrão de apresentação das demonstrações nas prestações de contas. A padronização das contas públicas é essencial para a obtenção das informações concernentes ao negócio público e também para que possam ser comparadas com as informações de outros entes públicos.

Nesse sentido é preciso que haja uma forma de manter as atividades da educação básica e para que isso seja possível tem de haver receitas que financiem as atividades do Fundo de Manutenção e desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação.

2.4.2.2 Recursos do FUNDEB

A receita do FUNDEB é formada pelos recursos dos Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo composta pelos seguintes impostos: Fundo de Participação dos Estados – FPE; Fundo de Participação dos Municípios – FPM; Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS; Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional as exportações – IPI –Exportação; Desoneração das importações (Lei complementar nº 87/1996); Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD; Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA; Quota parte de 50% do Imposto Territorial Rural devida aos Municípios – ITR; e Receitas da dívida ativa e de juros e multas, incidentes sobre as fontes acima relacionadas.

O FUNDEB ainda conta com uma parcela de recursos federais, isso quando o valor por aluno no âmbito estadual não alcança o mínimo definido nacionalmente. A União define o mínimo do complemento em 10% do valor total do fundo a partir de 2010. (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público-MCASP, 6ª Ed.)

O valor da arrecadação do FUNDEB depende do total do número de alunos matriculados na rede de ensino da educação básica pública, que é determinado através da realização do censo escolar realizado no ano anterior. O total de alunos é então multiplicado por um fator de ponderação (quanto vale cada matrícula) onde o resultado é exatamente o

valor que deve ser enviado a cada Estado e Município. Se o valor da arrecadação não for suficiente para manter as atividades o Governo Federal faz uma complementação do recurso para que possa atingir o valor mínimo Nacional.

2.4.3 Aplicação dos Recursos do FUNDEB

Os recursos do FUNDEB são fiscalizados pelos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios. Ainda é estabelecido por lei que a prestação de contas dos recursos do FUNDEB deve ser feita em três momentos: mensal, bimestral e anual.

A cartilha do FUNDEB emitida pelo Tribunal de Contas do Estado de Sergipe no ano 2008 na parte referente a aplicação dos recursos do FUNDEB traz a relação das ações realizadas na manutenção da educação básica e fundamental que podem ser custeadas com os recursos do FUNDEB. A citar algumas, tem-se os gastos com: Auxiliar administrativo, auxiliar de serviços gerais, secretário da escola, capacitação dos profissionais da educação – programas de educação continuada, aquisição de imóveis, manutenção dos equipamentos existentes, reforma total ou parcial e instalações físicas, aluguel de imóveis e equipamentos, despesa com serviços de energia elétrica, levantamentos estatísticos, organização de banco de dados, aquisição de materiais didático-escolares diversos, aquisição de veículos escolares apropriados ao transporte de alunos da Educação Básica da zona rural, todas estas ações devem ser exclusivamente para a manutenção da educação.

Há, no entanto, ações que não são consideradas como sendo para a manutenção das atividades da educação, como exemplo obras de infraestrutura realizadas ainda que para beneficiar a área escolar, assistência odontológica. Da receita do FUNDEB deve ser aplicada no mínimo 60% para o pagamento do pessoal do magistério e os 40% para as demais atividades que são necessárias para a manutenção da educação básica e fundamental.

3 ESTUDO DE CASO

A partir dos dados extraídos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária – RREO que é um demonstrativo de transparência da gestão fiscal em conformidade com Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000 – LRF, é que será realizado o estudo de caso no Município de João Pessoa/PB. Os dados analisados são referentes aos anos de 2011 à 2015.

De acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais 6ª edição o RREO deverá ser publicado até 30 (trinta) dias após o encerramento do bimestre a ser elaborado o

demonstrativo, o mesmo possui 10 anexos, sendo que no último bimestre ainda deve ser elaborado além dos já previstos mais 4 anexos, completando assim 14 num total.

- ✓ Balanço Orçamentário;
- ✓ Demonstrativo da Execução das Despesas por função/Subfunção;
- ✓ Demonstrativo da Receita Corrente Líquida;
- ✓ Demonstrativo das Receitas e Despesas previdenciárias;
- ✓ Demonstrativo do Resultado Nominal;
- ✓ Demonstrativo do Resultado Primário;
- ✓ Demonstrativos dos Restos a Pagar por Poder e Órgão;
- ✓ Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento de Ensino;
- ✓ Demonstrativos das Receitas e Despesas com Ações e serviços Públicos de Saúde;
- ✓ Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Demonstrativos elaborados após o encerramento do último bimestre:

- ✓ Demonstrativo das Receitas de operações de Crédito e Despesas de Capital;
- ✓ Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência;
- ✓ Demonstrativo da Receita de Alienação de ativos e Aplicação dos Recursos; e
- ✓ Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas.

O demonstrativo do RREO a ser analisado será o anexo 8 que é o Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE. Nele estão apresentados os recursos públicos que foram destinados para a Educação, conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais (2015, p. 252):

[...] as despesas com a MDE por vinculação de receita, os acréscimos ou decréscimos nas transferências do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, o cumprimento dos limites constitucionais e outras informações para controle financeiro.

Logo, é neste demonstrativo que serão apresentados todos os recursos que ingressaram nos cofres públicos referentes as receitas do FUNDEB e conseqüentemente todas as despesas que foram custeadas com os recursos deste Fundo.

3.1 ANÁLISE DOS DADOS

No quadro abaixo são apresentados os valores das receitas destinadas ao FUNDEB:

Quadro 1 – Receitas Destinadas ao FUNDEB

Receitas realizadas - Jan a dez	2011	2012	2013	2014	2015
Cota-parte FPM destinada ao FUNDEB	R\$ 52.716.025,28	R\$ 54.485.095,01	R\$ 58.371.499,15	R\$ 64.558.028,29	R\$ 67.512.482,10
Cota-parte do ICMS destinada ao FUNDEB	R\$ 44.257.587,57	R\$ 50.326.777,08	R\$ 54.447.854,03	R\$ 63.561.987,19	R\$ 63.002.428,84
ICMS-desoneração destinada ao FUNDEB	R\$ 52.552,95	R\$ 85.825,08	R\$ 78.393,80	R\$ 81.568,80	R\$ 79.942,80
Cota-parte destinada ao FUNDEB	R\$ 11.223,45	R\$ 7.263,57	R\$ 15.475,08	R\$ 19.066,43	R\$ 18.914,33
Total	R\$ 97.037.389,25	R\$ 104.904.960,74	R\$ 112.913.222,06	R\$ 128.220.650,71	R\$ 130.613.768,07

Fonte: Quadro elaborado pela autora, 2016.

Conforme os dados coletados na pesquisa foram bservados que as receitas destinadas ao FUNDEB realizadas nos períodos de 2011 a 2015 apresentaram um crescimento relativo ao longo dos anos de 34,60%. Foi possível chegar a este resultado utilizando a seguinte fórmula:

$$\text{Percentual (X)} = [\text{receita do FUNDEB}(2015) \times 100 / \text{receita do FUNDEB}(2011)] - 100$$

No quadro a seguir são especificados os valores das receitas recebidas do FUNDEB:

Quadro 2– Receitas recebidas do FUNDEB

Receitas realizadas	2011	2012	2013	2014	2015
Transferências de recursos do FUNDEB	R\$ 100.647.358,16	R\$ 104.483.804,77	R\$ 126.990.729,89	R\$ 145.501.295,15	R\$ 163.724.714,46
Complementação do União ao FUNDEB	R\$ 10.761.337,98	R\$ 9.498.488,06	R\$ 8.367.857,93	R\$ 10.303.624,20	R\$ 10.888.996,15
Receita de aplicação financeira dos recursos do FUNDEB	R\$ 2.395.339,58	R\$ 927.276,15	R\$ 778.913,05	R\$ 1.006.170,62	R\$ 1.100.804,17
Total	R\$ 113.806.046,72	R\$ 114.909.568,98	R\$ 136.137.500,87	R\$ 156.811.089,97	R\$ 175.714.514,78

Fonte: Quadro elaborado pela autora, 2016.

Da mesma forma que as receitas destinadas ao FUNDEB cresceram ao longo dos anos as receitas realizadas também seguiram a mesma trajetória, apresentando um percentual de crescimento ao longo dos 5 (cinco) anos de 54,40%, conforme pode-se observar no gráfico abaixo. Fórmula para chegar ao percentual:

$$\text{Percentual (X)} = [\text{receita do FUNDEB}(2015) \times 100 / \text{receita do FUNDEB}(2011)] - 100$$

No quadro 4 são detalhadas as despesas liquidadas financiadas com recursos do FUNDEB, por níveis de ensino:

Quadro 3 – Despesas do FUNDEB por nível de ensino

Anos	2011	2012	2013	2014	2015
Pagamento dos profissionais do Magistério	R\$ 86.307.575,47	R\$ 118.734.150,17	R\$ 140.785.602,59	R\$ 160.482.245,64	R\$ 176.254.722,82
Com educação INFANTIL	-	-	-	R\$ 1.100.341,94	R\$ 1.815.953,71
Com ensino FUNDAMENTAL	R\$ 86.307.575,47	R\$ 118.734.150,17	R\$ 140.785.602,59	R\$ 159.381.903,70	R\$ 174.438.769,11
Outras despesa	R\$ 21.873.687,99	R\$ 6.645.691,96	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Com educação INFANTIL	R\$ 1.452.891,15	R\$ 296.811,59	-	-	-
Com ensino FUNDAMENTAL	R\$ 20.420.796,84	R\$ 6.348.880,37	-	-	-
TOTAL	R\$ 130.054.951,45	R\$ 132.025.534,09	R\$ 140.785.602,59	R\$ 160.482.245,64	R\$ 176.254.722,82

Fonte: Quadro elaborado pela autora, 2016.

As despesas realizadas com os recursos do FUNDEB nos períodos analisados na referida pesquisa também apresentaram crescimento ao longo dos anos num percentual de 35,52%, nesse sentido foi observado que o percentual das despesas do FUNDEB foram menores do que as receitas realizadas em 37,70% ao longo dos 5 (cinco) anos analisados na pesquisa. Chegou-se a este resultado através da seguinte equação:

$$X = [35,52 \times 100/54,40] - 100$$

No quadro 5, abaixo, foi possível avaliar se o município de João Pessoa, ao longo dos anos analisados, observou o regramento legal que trata da destinação de no mínimo 60% dos recursos recebidos do FUNDEB ao magistério.

Quadro 5 – Pessoal Magistério X Recursos FUNDEB

		Indicadores do FUNDEB				
Ano		2011	2012	2013	2014	2015
a	Receitas destinadas ao FUNDEB	R\$ 97.037.389,25	R\$ 104.904.960,74	R\$ 112.913.222,06	R\$ 128.220.650,71	R\$ 130.613.768,07
b	Receitas realizadas do FUNDEB	R\$ 113.806.046,72	R\$ 114.909.568,98	R\$ 136.137.500,87	R\$ 156.811.089,97	R\$ 175.714.514,78
c	Despesas realizadas com Recursos do FUNDEB	R\$ 86.307.575,47	R\$ 118.734.150,17	R\$ 140.785.602,59	R\$ 160.482.245,64	R\$ 176.254.722,82
d	FUNDEB 60% [c/b*100]	75,84%	103,33%	103,41%	102,34%	100,31%

Fonte: Quadro elaborado pela autora, 2016.

Os dados da pesquisa realizada indicaram que o município de João Pessoa vem atendendo ao longo dos anos analisados na pesquisa o que diz a Lei de nº 4.494/07 em seu art. 22 que trata do limite mínimo a ser aplicado na remuneração dos profissionais do magistério e da educação básica da rede pública de ensino. Portanto foi possível observar que dos 5 (cinco) anos analisados o município aplicou 100% das receitas realizadas do FUNDEB, a exceção do ano de 2011 onde utilizou dos recursos arrecadados do Fundo um percentual de 75,84% com a remuneração dos profissionais do magistério.

O quadro abaixo expõe os dados do Fluxo Financeiro do FUNDEB que foram extraídos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária dos anos analisados na pesquisa.

Quadro 6 – Fluxo Financeiro do FUNDEB

		Fluxo Financeiro do FUNDEB				
Ano		2011	2012	2013	2014	2015
a	Saldo Financeiro do FUNDEB em 31 de dezembro - 2010; 2011; 2012; 2013; 2014	R\$ 1.446.504,66	R\$ 3.039,89	R\$ 1.705.450,86	R\$ 2.581.236,63	R\$ 252.501,45
b	Ingresso de recursos do FUNDEB até o Bimestre	R\$ 112.087.948,90	R\$ 113.982.292,83	R\$ 23.202.486,30	R\$ 26.604.520,39	R\$ 29.210.460,57
c	Pagamentos efetuados até o Bimestre	R\$ 5.139.661,07	-R\$ 113.207.158,01	-R\$ 25.686.850,21	-R\$ 29.939.426,19	R\$ 26.336.862,21
d	Receita de aplicação financeira dos recursos do FUNDEB até o Bimestre	R\$ 2.395.339,58	R\$ 927.276,15	R\$ 778.913,05	R\$ 1.006.170,62	R\$ 1.072.436,36
e	Saldo Financeiro do FUNDEB no exercício atual [(a+b+d)-c]	R\$ 110.790.132,07	R\$ 1.705.450,86	R\$ 0,00	R\$ 252.501,45	R\$ 4.198.536,17

Fonte: Quadro elaborado pela autora, 2016.

Ao verificar o quadro acima observa-se que ocorreu divergências acerca dos saldos final e inicial respectivamente aos exercícios de 2011-2012 e 2013-2014, o que permite inferir que os dados apresentados no RREO não são consistentes.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade está presente na história desde os tempos mais remotos da humanidade até os dias atuais, onde passou por várias transformações ao longo de sua história. A contabilidade pública gera as informações decorrentes da prática do exercício do serviço público para a prestação de contas perante os Tribunais de Contas.

O FUNDEB é um fundo de natureza contábil que financia a educação pública brasileira nos Estados e Municípios, onde suas receitas são oriundas da arrecadação de impostos Municipais, Estaduais e Federal. Seus recursos são destinados exclusivamente para a educação, não podendo ser utilizado para outro fim. Dessa forma o trabalho objetivou analisar a efetiva aplicação dos recursos do FUNDEB no Município de João Pessoa-Paraíba através de um estudo de caso realizado com os dados extraídos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária-RREO referente aos exercícios de 2011 a 2015.

A metodologia adotada para a execução da pesquisa foi o método de pesquisa descritiva seguido de uma análise qualitativa dos dados da pesquisa. Desta forma foi possível chegar ao resultado de que as receitas arrecadadas do FUNDEB no Município acima descrito foram aplicadas nos períodos analisados nas despesas com pagamento dos profissionais do magistério em 100% de sua totalidade, na maioria dos anos, apenas no ano de 2011 foi que o Município também utilizou os recursos do Fundo para outras despesas da manutenção do ensino.

Logo, verificou-se que Capital paraibana vem atendendo a Lei de nº 11.494 de 2007, visto que a mesma atende aos percentuais mínimos estabelecidos para o pagamento com despesas dos profissionais do magistério que é de 60% de acordo com a Lei do FUNDEB. Ao analisar o Fluxo Financeiro do FUNDEB foi observada algumas divergências relacionadas aos saldos finais e iniciais dos exercícios de 2011-2012 e 2013-2014, o que faculta apurar que os saldos dos demonstrativos são inconsistentes.

Os resultados obtidos assim como todo o enunciado deste trabalho ainda pode servir como inspiração para outros estudos relacionados ao tema, bem como uma análise mais aprofundada voltada para as demais despesas com a manutenção do ensino.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Cartilha do FUNDEB. Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação.** Tribunal de Contas do Estado de Sergipe, setembro de 2008.

BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**, 1988. Ano 2013.

BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público** – Parte III-Procedimentos Contábeis Específicos para o ano 2015. Ministério da Fazenda-Secretaria do Tesouro Nacional. 6ª Edição.

BRASIL. **Manual de Demonstrativos Fiscais** – Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino-MDE p. 252-368. Ano 2015. Ministério da Fazenda-Secretaria do Tesouro Nacional. 6ª Edição.

CALLEGARI, Cesar. **O FUNDEB e o Financiamento da Educação Pública no Estado de São Paulo** – 5ª Edição atualizada e ampliada, Editora Aquariana, São Paulo, 2010.

KAUARK, Fabiana da Silva. MANHÃES, Fernanda Castro; MEDEIROS, Carlos Henrique. **Metodologia da Pesquisa - Um Guia Prático.** Editora Via Litterarum – Bahia, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade e; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**; 7ª Edição, Editora Atlas-São Paulo – 2009.

MENDES, Roselaine da Cruz. **Contabilidade Pública**; 1ª Edição, Editora Atlas – São Paulo – 2011. PISCITELLI, Roberto Bacaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice.

Contabilidade Pública – Uma Abordagem da Administração Financeira Pública; 6ª Edição, Editora Atlas-São Paulo – 1999.

POPULAÇÃO estimada de João Pessoa para o ano de 2016. Disponível em: <<http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=250750&search=paraiba|joao-pessoa>> Acesso em: 03 nov 2016.

QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiana Pias; QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa. **Contabilidade pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal**; Editora Atlas – São Paulo – 2011.

RELATÓRIO Resumido da Execução Orçamentária – RREO de João Pessoa/PB. Disponível em: <<http://transparencia.joaopessoa.pb.gov.br/prestacao-de-contas>> Acesso em: 01 nov 2016.

RELATÓRIO Resumido da Execução Orçamentária – RREO de João Pessoa/PB. Disponível em: <<http://www.joaopessoa.pb.gov.br/secretarias/setransp/prestacao-de-contas-2011/>> Acesso em: 01 nov 2016.

ROSSI, Edneia Regina; RODRIGUES, Elaine; NEVES, Fátima Maria. **Fundamentos Históricos da Educação no Brasil**, 2º Ed. 2009. Editora Eduem – Editora da Universidade estadual do Paraná.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**; 9ª Edição, Editora Atlas – São Paulo 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública – Um Enfoque na Contabilidade Municipal**; Editora Atlas- São Paulo 2001.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública – De Acordo Com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público [IPSASB/IFAC/CFC]**, 3ª Ed. Editora Atlas – São Paulo 2013.

ANÁLISE DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA DO ESTADO DA PARAÍBA NO PERÍODO DE 2010 A 2014

Vanessa Bezerra do Vale
Gilmar Martins De Carvalho Santiago

RESUMO: Este trabalho é resultado do estudo sobre a Dívida Ativa Tributária do Estado da Paraíba. A escolha do tema justifica-se pela relevância do assunto, tendo em vista que a Dívida Ativa vem se mostrando como um importante indicador da gestão pública, pois o não recolhimento dos impostos e tributos estabelecidos pelo governo, impactam diretamente nos cofres públicos, no desenvolvimento do Estado e consequentemente no bem estar da sociedade. Além de servir como um instrumento de informação para a população paraibana e interessados de uma forma geral. A metodologia aplicada faz uso de análises qualitativa, quantitativa e comparativa, visando uma completa compreensão dos fatos. Os principais objetivos abordam as bases legais que regulamentam a matéria, envolvem conceitos importantes, aspectos gerais da Dívida Ativa, análises da evolução histórica da Dívida no Estado da Paraíba, entre os períodos de 2010 a 2014 e compara os mais recentes números de estoque ativo do Estado da Paraíba com os Estados de Pernambuco e Rio Grande do Norte. As análises abordadas possibilitam entender se o Estoque Ativo no Estado da Paraíba vem aumentando ou diminuindo.

Palavras-Chave: Dívida Ativa. Governo. Paraíba

ABSTRACT: This work is the result of the study on Tax Debts of the State of Paraíba. The choice of theme justified by the relevance of the subject, given that the Tax Debt is proving to be an important indicator of public administration, for the non-payment of taxes and duties established by the government, have a direct impact on the public coffers, development State and consequently the well-being of society. In addition to serving as an information tool for the Paraíba and interested people in general. The methodology uses qualitative, quantitative and comparative analysis, aiming at a complete understanding of the facts. The main objectives address the legal basis governing the matter, involve important concepts, general aspects of Debts, analyzes the historical evolution of debt in the state of Paraíba, between the periods 2010 to 2014 and compares the most recent asset inventory numbers State of Paraíba with the states of Pernambuco and Rio Grande do Norte. The analysis addressed possible to understand whether the active stock in the state of Paraíba is increasing or decreasing.

Keywords: Active Debt. Government. Paraíba

1 INTRODUÇÃO

A Dívida Ativa é o conjunto de débitos, tributários ou não, a favor dos governos em todas as esferas, decorrente do não pagamento do tributo juridicamente constituído, uma vez esgotadas as exigências de prazos e cobranças estabelecidas.

A Dívida Ativa também vem se apresentando como um importante parâmetro de avaliação da gestão pública, tendo em vista que o seu crescimento pode trazer consequências não favoráveis impactando diretamente o desenvolvimento da entidade pública e consequentemente o bem estar da população. Motivada pela relevância do tema, o presente

trabalho abordará os principais pontos que envolvem a Dívida Ativa, focando na de natureza tributária.

O trabalho relata sobre a necessidade do Estado de arrecadar fundos, descreve conceitos importantes, mostra legislação vigente, apresenta a contabilização da Dívida Ativa e adota como principal objetivo uma análise dos mais recentes números de estoque da Dívida Ativa no Estado da Paraíba. Quando compreendidos de forma correta, os números ajudam a investigar e entender sua representatividade. Com base em informações extraídas pelo portal da transparência.

O Estudo permitirá avaliar e discutir sobre a evolução do quadro da Dívida Ativa do Estado no período de 2010 a 2014 e servirá como uma importante ferramenta de consulta para a sociedade paraibana, e interessados de uma forma geral, visando contribuir para uma melhor compreensão da matéria, fazendo a população entender a parcela de responsabilidade de cada contribuinte, além de absorver e analisar as informações que o Estado expõe através do portal transparência e modelo de gestão adotado pelo atual governo.

Para uma completa compreensão dos fatos, a metodologia aplicada fará uso de informações quantitativas, qualitativas e comparativas, que de forma simultânea, darão representatividade aos números abordados. Para que os dados sejam apresentados de modo a facilitar a compreensão do leitor, o trabalho subdivide-se em quatro principais tópicos que caminham entre: Os estágios da Receita Orçamentária, os principais aspectos da Dívida Ativa, a evolução histórica do estoque ativo no Estado da Paraíba e o comparativo com os Estados de Pernambuco e Rio Grande do Norte.

A cobrança de Tributos representa a principal fonte das receitas públicas, a arrecadação de impostos, por exemplo, financia futuros investimentos da entidade pública em prol da sociedade, seja nas áreas da saúde, da educação, da segurança pública, de moradia popular, entre outras. Neste sentido, a Dívida Ativa afeta diretamente a eficácia do planejamento financeiro público, além de mostra-se como um indicador de qualidade da gestão pública.

A partir das análises dos dados, o trabalho buscará responder a seguinte inquietação: No período de 2010 a 2014, o estoque da Dívida Ativa do Estado da Paraíba tem aumentado ou diminuído? E qual o comportamento da Dívida Ativa da Paraíba no exercício 2014 quando comparada aos Estados de Pernambuco e Rio Grande do Norte?

A escolha em estudar a Dívida Ativa ocorreu na tentativa de reunir Contabilidade Governamental e Tributária. Não demorou muito para perceber a relevância do tema e o impacto na Dívida Ativa na sociedade. Além disso, ficou notório que há uma falta de

intimidade ou total desconhecimento das pessoas com o assunto, motivando-me ainda mais em analisar e compreender e esclarecer o estoque da Dívida Ativa no Estado da Paraíba.

O presente trabalho permitirá evoluir no conceito acerca da Dívida Ativa e suas principais características, além de servir como um importante instrumento de informação para a sociedade paraibana a fim de analisar e entender a evolução histórica da dívida no Estado Paraibano entre o período de 2010 a 2014.

Propor um estudo avançado acerca da Dívida Ativa, embasando-se na análise dos estoques da Dívida da Paraíba no período de 2010 a 2014. Desta forma, estudar os conceitos e principais aspectos da Dívida Ativa; Analisar a Dívida Ativa da Paraíba no período de 2010 a 2014; Comparar o comportamento da Dívida Ativa da Paraíba com os demais Estados do Nordeste. Para que o estudo tenha uma metodologia adequada e completa compreensão dos fatos, foram adotados os métodos quantitativo, qualitativo e comparativo. Segundo o pensamento de Richardson (1989), o método quantitativo pode ser considerado como um meio de coletar informações. Já sobre o método qualitativo, Minayo (1993) argumenta que se trata de um campo das subjetividades.

Desta forma, entende-se que ao focarmos nas análises quantitativas, há uma busca por explicações, preocupando-se com as causas. Já no momento que nos debruçamos no método qualitativo, há uma busca pela compreensão dos fatos. Também será abordado o método comparativo, utilizado para analisar a similaridade entre exercício distintos e entre Estados.

2 ESTADO *VERSUS* ARRECADAÇÃO DE RECEITAS

Pensando numa corrente que associa o Estado a um elemento político, podemos destacar o estudo de Duguit (1923), o qual irá definir o Estado como “uma força material irresistível, sendo limitada e regulada pelo direito”. No entanto, cada estudioso irá refletir determinado conceito de modo particular, Heller (1947), por exemplo, irá discorrer que o Estado é uma “unidade de dominação, independente no exterior e no interior, atuando com meios de poder próprio, delimitada no pessoal e no territorial”.

Embasando-se numa perspectiva social do Estado, Ranelletti (1955) compara Estado a “um povo fixado num território e organizado sob um poder supremo originário de império, para atuar com ação unitária os seus próprios fins coletivos”. De modo geral, podemos dizer que a função do Estado é atender as necessidades da população, disponibilizando serviços como: postos de saúde, hospitais, escolas, assistência social, comunicações, saneamento

básico, segurança, fornecimento de água, coleta e tratamento de esgotos e lixos, conservação de estradas e vias urbanas, iluminação pública, justiça, rede bancária, entre outros.

Contudo, para que dado fornecimento seja possível, o Estado necessita de estrutura financeira, contribuindo para obter direito de tributar, e este é sem dúvida, um dos maiores poderes concedidos pela sociedade. De acordo com o art. 3º da Lei nº 5.172/66, denominada de CTN – Código Tributário Nacional, podemos constatar que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Por sua vez, no art. 5º, o tributo é classificado como impostos, taxas e contribuições de melhoria.

3 ESTÁGIOS DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Para que um recurso financeiro componha os cofres públicos, faz-se necessário, que percorra quatro diferentes estágios, demarcado por: previsão; lançamento; arrecadação e recolhimento.

3.1 PREVISÃO

Em suas linhas, o MTO – Manual Técnico Orçamentário (2015) define a fase da Previsão como: “A previsão de receitas é a etapa que antecede a fixação do montante de despesas que irá constar nas leis de orçamento, além de ser base para se estimar as necessidades de financiamento do governo”. O art. 12 da Lei Complementar nº 101/00, LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal, regula que:

As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

Desta forma, entende-se que a Previsão é o estágio inicial de orçamento da receita pública, onde, baseado em exercícios anteriores, se estima a arrecadação para aquele exercício, não deixando de considerar as circunstâncias de exercícios futuros

3.2 LANÇAMENTO

O Lançamento, nos termos do art. 142 da Lei nº 5.172, estabelece a competência do Lançamento:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O art. 53 da Lei nº 4.320/64, define Lançamento como “ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”. É nesta fase que se faz o reconhecimento do crédito, o reconhecimento do sujeito passivo e realiza a inscrição do débito.

3.3 ARRECADAÇÃO

O MTO (2015) assim define esta terceira fase da receita orçamentária: “Corresponde à entrega dos recursos devidos ao Tesouro Nacional pelos contribuintes ou devedores, por meio dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo ente”. Consiste nos pagamentos efetuados pelos contribuintes diretamente as entidades públicas ou indiretamente a correspondentes bancários devidamente credenciados pela entidade.

3.4 RECOLHIMENTO

É o quarto e último estágio da Receita, caracteriza-se, de fato, pela entrega dos numerários arrecadados pelas repartições ou bancos aos cofres públicos.

Silva (2011) comenta sobre essa fase da seguinte forma:

É neste estágio que se verifica o Princípio da unidade de tesouraria, segundo o qual devem ser englobadas no recolhimento todas as receitas orçamentárias e extraorçamentárias, bem como as provenientes de operações de crédito legalmente autorizadas. Como decorrência deste princípio, é vedada qualquer fragmentação das receitas para criação de caixas especiais.

4 DÍVIDA ATIVA

De acordo com o Manual de Procedimentos da Dívida Ativa (2004), a mesma se constitui:

Em um conjunto de direitos ou créditos de várias naturezas, com intuito de favorecer a Fazenda Pública, estabelecendo prazos na legislação pertinente, vencidos e não pagos pelos devedores, por meio de órgão ou unidade específica instituída para fins de cobrança na forma da lei.

Desta forma, compreende-se que a Dívida Ativa inicia a partir da falta de pagamento por parte do contribuinte, dos mais variados tributos e impostos estabelecidos pelo Estado.

4.1 BASE LEGAL

As Bases da Matéria estão regulamentadas nas Leis:

- Lei nº 4.320/63, que institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal;
- Lei 5.172/66, denominada de Código Tributário Nacional;
- Lei 6.830/80, denominada LEF – Lei de Execução Fiscal.

Non desenvolver do trabalho as referidas Leis serão amplamente abordadas.

4.2 CLASSIFICAÇÃO

No presente trabalho será estudada a Dívida Ativa em sua forma tributária. A classificação da Dívida Ativa é obtida no art. 39, §2º da Lei nº 4.320/64, assim classificando-a:

- a) “Dívida Ativa Tributária, que é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas”;
- b) “Dívida Ativa não Tributária, que são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcance dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval, ou de garantias de contratos em geral ou outras obrigações legais”.

4.3 INSCRIÇÃO

O Nascimento do título de obrigação judicial ao contribuinte origina-se a partir da efetiva inscrição na Dívida Ativa. Conforme estabelece o art. 201 da Lei nº 5.172/66: “ A inscrição da dívida só deve ser procedida depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento,

pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”. Não foi estabelecido prazo limite para inscrição do crédito, deixando espaço para que as entidades públicas regulamentem o assunto. Entretanto, conforme Tail (2006), algumas informações precisam ser verificadas:

Somente após tal verificação, é instituída a inscrição da dívida ativa.

Os elementos de verificação são:

- a) o cumprimento da legislação pertinente;
- b) o reexame dos prazos;
- c) o exame do processo ou do expediente respectivo;
- d) a situação da dívida, o cálculo do valor e a capitulação legal relativa à inscrição;
- e) a verificação de existência de impugnação ou se houve pagamento ou suspensão da dívida;
- f) a liquidez e a certeza da dívida ativa.

O art. 202 da Lei nº 5.172/66 regulamenta sobre as obrigações indispensáveis no Termo de Inscrição.

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito

4.4 COBRANÇA

A cobrança pode proceder de forma administrativa ou Judicial. Com relação a cobrança administrativa, significa dizer que é a primeira tentativa que o governo oferece para regularização do débito. Por meio de uma notificação fiscal, o devedor toma ciência dos valores e prazos para pagamento, nessa fase, existe maior flexibilidade para negociação, parcelamento e descontos da Dívida.

Quando esgotados os prazos para a cobrança administrativa e o governo não adquire êxito na negociação, inicia-se a Cobrança Judicial, regulamentada pela Lei nº 6.830/80. Os arts. 5º e 6º e 8º da Lei nº 6.830/80 relatam sobre a competência de julgamento, a petição inicial e prazo para pagamento após citação, conforme exposto abaixo:

Art. 5º - A competência para processar e julgar a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro Juízo, inclusive o da falência, da concordata, da liquidação, da insolvência ou do inventário.

Art. 6º - A petição inicial indicará apenas:

I - o Juiz a quem é dirigida;

II - o pedido; e

III - o requerimento para a citação.

§ 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.

§ 2º - A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico.

§ 3º - A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial.

§ 4º - O valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais.

Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;

II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;

III - se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;

IV - o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterá, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos co-responsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo.

Nos casos de garantia da execução, o art. 9º da Lei nº 6.830/80, regulamenta que o executado terá as seguintes opções:

Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II - oferecer fiança bancária;

II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

Em suma, a petição inicial será instruída com certidão de dívida ativa e o executado será citado para, no prazo de cinco dias, efetuar o pagamento a dívida acrescida dos encargos financeiros ou garantir a execução. Não confirmado o pagamento, nem a garantia de execução dentro dos prazos previstos pela legislação vigente, a execução deverá cair em qualquer bem penhorável do executado.

4.5 CERTIDÃO NEGATIVA

A obtenção de certidões em repartição pública é direito constitucional, conforme exposto no art. 5º, Inc. XXXIV, alínea “b” da Constituição Federal / 88.

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

- a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
- b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

O artigo 205 da Lei 5.172/66 regula a expedição da Certidão Negativa.

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova de quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido. Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias data da entrada do requerimento na repartição.

A seguir, segue o modelo adaptado da Certidão negativa de débitos relativos aos Estado da Paraíba emitida através do site da SER – Secretária do Estado da Receita

GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA

SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA – SER

CERTIDÃO

CÓDIGO: **3856.627.3CF3.673B**

Emitida no dia 28/06/2015 às 22:34:14

Identificação do requerente:

CNPJ/CPF: XXX.XXX.XXX-XX

R.G:

Certifico, observadas as disposições da legislação vigente e de acordo com os assentamentos existentes neste órgão, que o requerente supra identificado está em situação **REGULAR** perante a Fazenda Pública Estadual, **com relação a débitos fiscais administrativos e inscritos em Dívida Ativa**. A referida identificação não pertence a contribuinte com inscrição ativa no Cadastro de Contribuintes do Estado da Paraíba.

A presente Certidão não compreende débitos cuja exigibilidade esteja suspensa, nem exclui o direito de a Fazenda Pública Estadual, a qualquer tempo, cobrar valores a ela porventura devidos pelo referido requerente.

Esta certidão é válida **por 60 (sessenta) dias a partir da data de sua emissão**, devendo ser confirmada a sua autenticidade através do serviço *Validar Certidão de Débito* na página

www.receita.pb.gov.br.

OBS: Inválida para licitação no que se refere ao fornecimento de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou comunicação não compreendidos na competência tributária dos municípios se o requerente supracitado estiver localizado no estado da Paraíba

Válida com a apresentação conjunta do cartão de inscrição no CPF ou no CNPJ da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. Certidão de Débito emitida via 'Internet'

4.6 PRESCRIÇÃO

O ato de prescrever refere-se à extinção de um direito, cujo prazo para realização tenha esgotado. A Lei nº 5.172/66 relata que o prazo para contagem da prescrição se inicia a partir da constituição definitiva do crédito tributário.

A leitura do art. 174, parágrafo único e incisos I a IV da Lei 5.172/66, traz informações importantes sobre o prazo de prescrição, apresentando situações de interrupção da contagem, zerada e reiniciada, se:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

~~I - pela citação pessoal feita ao devedor;~~

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; ([Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005](#))

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

5 CONTABILIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

A Dívida Ativa é contabilizada no Ativo e não se confunde com a Dívida Passiva, que representa as obrigações do Ente Público com terceiros, que é contabilmente registrada no Passivo e denominada de Dívida Pública. Com base no Manual de Procedimentos da Dívida Ativa (2004), serão apresentadas as contrapartidas contábeis expostas abaixo:

• Ato da origem do crédito no Ativo da Entidade:

Unidade de Origem

D – Ativo / Créditos a Receber

C – Variação Ativa / Créditos a Receber

Após vencido o prazo para pagamento, o ativo passa a ser reconhecido como inadimplente e inicia-se um processo administrativo, no qual é responsável pela apuração da certeza e liquidez do crédito.

Unidade de Origem

D – Ativo / Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa

C – Ativo / Créditos a Receber

Na fase de encaminhamento do crédito para inscrição, a contabilização deverá ser simultânea entre a unidade de origem e na unidade competente pela inscrição da dívida.

Unidade de Origem

D – Ativo / Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa

C – Ativo / Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa

Unidade competente pela apuração de certeza de liquidez

D – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

C – Passivo Compensado / Créditos da Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

Quando efetivada a inscrição em Dívida Ativa, os lançamentos envolverão também a unidade competente pela inscrição.

Unidade de Origem

D – Variação Passiva / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

C – Ativo / Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

Unidade competente pela inscrição

D – Ativo / Crédito Inscrito em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

C – Variação Ativa / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

D – Ativo Compensado / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

C – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

6 DÍVIDA ATIVA DO ESTADO DA PARAÍBA

Neste momento, iremos apontar alguns dados que apresentam informações relevantes do Estado da Paraíba:

Tabela 1 – Dados Estatísticos do Estado da Paraíba

CAPITAL	João Pessoa
POPULAÇÃO ESTIMADA 2014	3.943.885
ÁREA (km ²)	56.469,74
DENSIDADE DEMOGRÁFICA (hab/km ²)	66,7

RENDA PER CAPITA (Reais)	682
NÚMERO DE MUNICÍPIOS	223

Fonte: IBGE

As análises a seguir permitirão um estudo avançado dos números divulgados pelo governo da Paraíba acerca da Dívida Ativa, objetivando que se avalie e opine sobre a evolução dos estoques de Receita Tributária da Paraíba com relevâncias aos seguintes impostos: IPVA, ITCD e ICMS.

7 DEMOSTRATIVO COMPARATIVO: ORÇAMENTO X ARRECADAÇÃO

A seguir serão analisados os orçamentos e a arrecadação das receitas Tributária e especificamente do IPVA, ITCD e ICMS, permitindo avaliar se os montantes arrecadados atendem as estimativas do governo.

7.1 RECEITA TRIBUTÁRIA

Entende-se como Receita Tributária, toda a arrecadação entre impostos, taxas e contribuições de melhorias, investidos ao Estado.

Quadro 2 – Receita Tributária: Orçamento x Arrecadação

RECEITA TRIBUTÁRIA: ORÇAMENTO X ARRECADAÇÃO			
EXERCÍCIO	ORÇAMENTO	ARRECADAÇÃO	DIFERENÇA
2010	R\$ 2.976.117.389,27	R\$ 3.080.327.399,39	R\$ 104.210.010,12
2011	R\$ 3.321.448.888,55	R\$ 3.441.159.889,51	R\$ 119.711.000,96
2012	R\$ 3.904.349.950,40	R\$ 3.974.887.198,20	R\$ 70.537.247,80
2013	R\$ 4.338.698.646,21	R\$ 4.567.613.850,41	R\$ 228.915.204,20
2014	R\$ 5.114.356.503,89	R\$ 5.175.044.644,44	R\$ 60.688.140,55

Fonte: Transparencia.gov . Disponível em < <https://transparencia.pb.gov.br/>>

A maior diferença positiva ocorreu no ano de 2013, pois a arrecadação foi aproximadamente R\$ 229 milhões a mais que o previsto e curiosamente, foi no exercício anterior que o valor arrecadado, apesar de superar o previsto, mais se distanciou do orçado.

7.2 IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

O IPVA é de competência estadual, identificado através da Constituição Federal, Art. 155, inc. III. O CTN (Código Tributário Nacional) nada dispõe sobre o IPVA, haja vista que o que o imposto não existia quando da publicação do CTN, em 25 de outubro de 1966 (Lei nº 5.172).

Fato Gerador: É a propriedade do veículo.

Alíquota: Varia conforme modelo do automóvel e também o estado em que o contribuinte reside. Na Paraíba a alíquota vigente é de 2% para veículos de passeio e de 1% para motocicletas, ônibus, micro-ônibus, caminhões e tratores.

Quadro 3 – IPVA: Orçamento x Arrecadação

IPVA: ORÇAMENTO X ARRECADAÇÃO			
EXERCÍCIO	ORÇAMENTO	ARRECADAÇÃO	DIFERENÇA
2010	R\$ 105.813.000,00	R\$ 115.594.062,97	R\$ 9.781.062,97
2011	R\$ 140.581.082,50	R\$ 137.635.215,96	-R\$ 2.945.866,54
2012	R\$ 141.806.084,10	R\$ 162.707.965,54	R\$ 20.901.881,44
2013	R\$ 153.245.000,00	R\$ 183.055.835,79	R\$ 29.810.835,79
2014	R\$ 200.856.834,40	R\$ 207.653.675,99	R\$ 6.796.841,59

Fonte: Transparencia.gov . Disponível em < <https://transparencia.pb.gov.br/> >

Analisando isoladamente a arrecadação do IPVA, obtemos um crescimento médio de 23 milhões anuais, esse número confirma o visível crescimento de veículos no Estado em geral. O alerta são os dados relativos ao exercício de 2011, pois apresentou uma arrecadação de quase 3 milhões a menos que o valor orçado.

7.3 IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO

O ITCMD incide sobre quaisquer bens e direitos recebidos a título de herança ou doação por pessoas físicas ou jurídicas. Está previsto no art. 155, inc. I, da CF/88. Na Paraíba o mesmo foi instituído pela Lei nº. 5.123/89, alterada pela Lei nº. 10.136/13, e regulamentado pelo Decreto nº. 33.341/12.

Fato Gerador: A transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens, móveis ou imóveis, ou direitos.

Alíquota: A Constituição Federal determina que o ITCMD terá a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal. Por meio da Resolução nº. 09/1992, o Senado Federal fixou o teto máximo de 8%. Entretanto, não compete ao Senado e, sim, ao legislador estadual estipular as alíquotas deste imposto, desde que não ultrapasse o máximo estabelecido pelo senado. No Estado da Paraíba, a alíquota é de 4%.

Quadro 4 – ITCD: Orçamento x Arrecadação

ITCD: ORÇAMENTO X ARRECAÇÃO			
EXERCÍCIO	ORÇAMENTO	ARRECAÇÃO	DIFERENÇA
2010	R\$ 6.690.000,00	R\$ 7.275.865,84	R\$ 585.865,84
2011	R\$ 10.481.273,15	R\$ 13.350.047,61	R\$ 2.868.774,46
2012	R\$ 10.500.328,75	R\$ 11.775.946,88	R\$ 1.275.618,13
2013	R\$ 9.691.750,00	R\$ 15.260.084,27	R\$ 5.568.334,27
2014	R\$ 25.715.696,14	R\$ 21.154.777,98	-R\$ 4.560.918,16

Fonte: Transparencia.gov . Disponível em < <https://transparencia.pb.gov.br/>>

Desperta a atenção a alavancada do exercício de 2011, com quase o dobro da arrecadação anterior, assim também como a relevante diferença positiva incorrida no ano de 2013 com aproximadamente 5, 5 milhões a mais que o valor orçado. Não passa despercebido, o fato de em 2014, apesar de acumular a maior arrecadação entre os exercícios avaliados, demonstrou também uma relevante diferença negativa, com aproximadamente 4,5 milhões a menos que o esperado.

7.4 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

Na Paraíba o imposto tem um regulamento específico, é o RICMS/PB. **Fato gerador:** A saída da mercadoria do estabelecimento contribuinte ou no início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. **Alíquota:** Na Paraíba a alíquota é de 17% para operações internas e 12% para operações interestaduais. Abaixo, tabela com variações de alíquota de ICMS para operações interestaduais:

Tabela 2 – Alíquotas de ICMS nas Operações Interestaduais

ICMS - Tabela de Alíquotas nas Operações Interestaduais.

	DESTINO																										
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO
AC	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AL	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AM	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AP	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
BA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
CE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
DF	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
ES	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12

Para aplicação da tabela nas operações interestaduais deverá tomar o seguinte ponto de partida:
na coluna vertical estão destacados os Estados de origem das operações;
na coluna horizontal destacam-se os Estados de destino das operações de comercialização, dos produtos, das mercadorias, dos serviços prestados;
os quadros em branco referem-se às operações internas.

A presente tabela tem por base a Resolução do Senado Federal n. 22/89.

Fonte: Boletim Contábil. Disponível em <http://www.boletimcontabil.com.br/tabelas/icms_orig.pdf>

Quadro 5 – ICMS: Orçamento x Arrecadação

ICMS: ORÇAMENTO X ARRECADAÇÃO			
EXERCÍCIO	ORÇAMENTO	ARRECADAÇÃO	DIFERENÇA
2010	R\$ 2.506.596.725,27	R\$ 2.579.157.207,98	R\$ 72.560.482,71
2011	R\$ 2.790.224.970,90	R\$ 2.876.772.868,43	R\$ 86.547.897,53
2012	R\$ 3.302.258.137,55	R\$ 3.317.868.484,94	R\$ 15.610.347,39
2013	R\$ 3.678.644.108,21	R\$ 3.853.739.764,76	R\$ 175.095.656,55
2014	R\$ 4.257.819.988,66	R\$ 4.350.340.931,31	R\$ 92.520.942,65

Fonte: Transparencia.gov . Disponível em < <https://transparencia.pb.gov.br/>>

O ICMS do Estado apresentou aumento médio gradativo de 3,4 bilhões, chegando em 2014 a acumular recursos que beiram a casa dos 4,5 bilhões de arrecadação. Com maior superávit no exercício de 2013, cuja arrecadação foi 4,7% a mais que o orçamento. O gráfico a seguir demonstra a representatividade do PVA, ITCD e ICMS na receita tributária entre o período de 2010 a 2014.

Gráfico – Representatividade dos Impostos na Receita Tributária

Fonte: Elaborado pelo autor

8 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Com base nos dados extraídos do portal da transparência do Governo da Paraíba, verifica-se o quadro abaixo:

Quadro 6 – Dívida Ativa - Paraíba

DÍVIDA ATIVA – PARAÍBA	
Exercício 2010	R\$ 3.352.994.376,97
Exercício 2011	R\$ 3.641.138.492,42
Exercício 2012	R\$ 4.362.719.535,88
Exercício 2013	R\$ 4.246.072.624,11
Exercício 2014	R\$ 4.818.946.258,43

Fonte: Transparencia.gov . Disponível em < <https://transparencia.pb.gov.br/>>

Visando a mais completa definição dos números e evitando uma análise distorcida, devido à desvalorização ou valorização da moeda, os valores em reais relativos aos exercícios de 2010 a 2013 foram ajustados com base em 2014.

Para o reajuste faz-se necessário a utilização de um indexador financeiro, foram adotados os índices de INPC - Índice Nacional de Preços ao consumidor, calculados mensalmente pelo IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Os índices acumulados para os anos de 2010 a 2014 são:

Quadro 7 – Índices do INPC

ÍNDICES DO INPC		
ANO	ÍNDICE DO MÊS (%)	ÍNDICE ACUMULADO
		ANO (%)
2010	0,6	6,4652
2011	0,51	6,0799
2012	0,74	6,1978
2013	0,72	5,5627
2014	0,62	6,2283

Fonte: Portal Brasil.

Os Estoques de Dívida Ativa com os valores atualizados são conforme exposto abaixo:

Quadro 8 – Dívida Ativa – Paraíba (valor atualizado)

DÍVIDA ATIVA – PARAÍBA (valor atualizado)	
Exercício 2010	R\$ 3.230.132.846,33
Exercício 2011	R\$ 3.730.012.479,21
Exercício 2012	R\$ 4.384.188.919,51
Exercício 2013	R\$ 4.754.132.727,77
Exercício 2014	R\$ 4.818.946.258,43

Fonte: Elaborado pelo autor

É notório o aumento de Estoque da Dívida Ativa para o Estado da Paraíba. Analisando os extremos, ou seja, entre o Exercício de 2010 a 2014, encontra-se um crescimento de aproximadamente 1,59 bilhões de reais.

A importância de ajustar os valores fica comprovada rapidamente numa análise isolada dos Exercícios de 2012 e 2013, onde antes do ajuste 2013 apresentou números inferiores a 2012, e o inverso após ajuste. O quadro a seguir ilustra em bilhões, a evolução do Estoque da Dívida Ativa na Paraíba.

Gráfico 6 – Dívida Ativa da Paraíba

Fonte: Elaborado pelo autor

9 COMPARATIVO: PARAÍBA VERSUS PERNAMBUCO VERSUS RIO GRANDE DO NORTE

Para fins comparativos, a seguir serão demonstrados os estoques da Dívida Ativa para dos Estados da PB – Paraíba, PE – Pernambuco e RN – Rio Grande do Norte.

A escolha dos Estados de PE e RN deve-se a proximidade territorial, cultural e econômica. Os valores abordados referem-se a balanços consolidados dos referidos Estados, disponíveis no Portal Transparência de cada um.

Quadro 9 – Dívida Ativa – Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte

DÍVIDA ATIVA			
ANO	PB	PE	RN
2010	R\$ 3.352.994.376,97	R\$ 10.833.078.850,52	R\$ 5.514.585.188,54
2011	R\$ 3.641.138.492,42	R\$ 11.346.223.897,70	R\$ 5.502.694.412,06
2012	R\$ 4.362.719.535,88	R\$ 12.124.537.986,61	R\$ 5.776.102.818,81
2013	R\$ 4.246.072.624,11	R\$ 12.893.135.868,50	R\$ 4.595.520.224,18
2014	R\$ 4.818.946.258,43	R\$ 14.017.594.296,01	R\$ 5.539.895.583,00

Fonte: Elaborado pelo autor

Segundo dados do IBGE a população estimada e a renda em média mensal para os Estados abordados são:

Quadro 10 – População Estimada e Renda Per Capita por Estado

POPULAÇÃO ESTIMADA E RENDA PER CAPITA POR ESTADO		
ESTADO	POPULAÇÃO ESTIMADA (2014)	RENDA PER CAPITA
PARAÍBA (PB)	3.943.885	R\$ 682,00
PERNAMBUCO (PE)	9.277.727	R\$ 802,00
RIO GRANDE DO NORTE (RN)	3.943.885	R\$ 695,00

Fonte: IBGE.

Visando permitir uma análise proporcional e sem distorções, faz-se necessário uma proporção entre Dívida Ativa e a população de cada Estado abordado, chegando aos valores

de Dívida Ativa Per Capita. Utilizando os dados relativos ao exercício de 2014 e a população estimada para o mesmo ano, obtemos os seguintes dados:

Quadro 11 – Dívida Ativa Per Capita

DÍVIDA ATIVA PER CAPITA (reais)	
PARAÍBA (PB)	R\$ 1.221,88
PERNAMBUCO (PE)	R\$ 1.510,89
RIO GRANDE DO NORTE (RN)	R\$ 1.404,68

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando os dados apresentado, observa-se que a Dívida Ativa do Estado da Paraíba, proporcional ao número de habitantes, é menor que os acumulados para os Estados de Pernambuco e Rio Grande do Norte. Isso representa menor índice de inadimplência dos contribuintes paraibanos, podendo refletir em melhorias de desenvolvimento do Estado e bem estar da população.

10 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente Trabalho apresentou como objetivo, estudar os conceitos e principais aspectos da Dívida Ativa, analisar a evolução histórica da mesma no Estado da Paraíba no período que abrange os exercícios de 2010 a 2014 e comparar o comportamento da Dívida Ativa no exercício de 2014 com os Estados de Pernambuco e Rio Grande do Norte.

A metodologia aplicada foi adequada permitindo representatividade aos números abordados, e transmitindo, através de análises precisas, uma correta compreensão dos fatos.

No desenvolver da pesquisa foram abordados a fundo pontos importantes para o entendimento da matéria e suas bases legais.

Em seguida, através de balanços patrimoniais divulgados pelos Estado da Paraíba foram apresentados e estudados os números que compõem os estoques da Dívida nos exercícios de 2010 a 2014, assim como avaliados a representatividade do Estoque Ativo da Paraíba com os Estoques dos Estados de Pernambuco e Rio Grande do Norte.

Após análise, pode-se entender que a Dívida Ativa da Paraíba, nos períodos analisados, cresce, mas seu crescimento é gradativo e esperado para um Estado que também cresce em números de habitantes.

Comparando o Estoque da Dívida acumulado no Exercício de 2014 com os Estados de Pernambuco e Rio Grande do Norte, e utilizando valores proporcionais ao número de

habitantes, a Paraíba acumula o menor valor per capto, mesmo apresentando um menor rendimento por habitantes.

Em suma, os números analisados levam a uma compreensão que o crescimento da Dívida Ativa na Paraíba entre o período de 2010 a 2014 é controlado e justificado pelo crescimento em número de habitantes, e mesmo com um rendimento médio mensal inferior aos Estados de Pernambuco e Rio Grande do Norte, A Paraíba conseguiu concentrar menor estoque ativo per capto.

REFERENCIAS

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Dívida ativa**: manual de procedimentos: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 1. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2004.

BRASIL. **Boletim Contábil**. Disponível em: http://www.boletimcontabil.com.br/tabelas/icms_orig.pdf. Acesso em: 25 maio 2015.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 5.172**, 1966.

BRASIL. Presidência da República. [Lei nº 4.320, 1964.](#)

BRASIL. Presidência da República. [Lei nº 6.830, 1980.](#)

DUGUIT, Leon. **Traité de Droit Constitutionnel**, E. de Bocard, Paris, 1923/1927.

HELLER, Hermann. **Teoria Del Estado**, Fondo de Cultura Econômica, México, 1947.

IBGE. **Censo do Rio Grande do Norte**. 2010. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/estadosat/perfil.php?sigla=rn>. Acesso em: 24 maio 2015.

IBGE. **Censo de Pernambuco**. 2010. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/estadosat/perfil.php?sigla=pe>. Acesso em: 24 maio 2015.

IBGE. **Censo da Paraíba**. 2010. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/estadosat/perfil.php?sigla=pb>. Acesso em: 24 maio 2015.

MINAYO, M. C. de S.; (Org.). Avaliação por triangulação de métodos: abordagem de programas sociais. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2005.

OLIVEIRA, A. **Controladoria Governamental**: Governança e Controle Econômico na Implementação das Políticas Públicas. São Paulo, Atlas (2010).

RICHARDSON, R. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1989.

SILVA, L. **Contabilidade Governamental**: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública. – 9ª edição, Atlas, 2011.

TAIL, R. Comentários à Dívida Ativa Tributária Municipal. In: **Consultor Municipal**, 2015.

**PARTICULARIDADES DOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS SEGUNDO A LEI
8.666/93: Estudo de Caso o Contrato Administrativo 061/2013**

Edmara de Ângelis Melo Barbosa dos Santos
Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire

RESUMO: O principal objetivo desta pesquisa é relatar sobre as particularidades dos Contratos Administrativos na Administração Pública, enfatizando sobre suas principais características. A priori iremos descrever sobre a Administração Pública e os meios para que a mesma possa celebrar seus Contratos Administrativos, enfatizando a Lei de Licitações e Contratos Administrativos nº 8666/93. Dessa forma observamos que o principal objetivo desse trabalho é demonstrar com clareza as cláusulas existentes em um contrato de prestação de serviço, analisando cada uma e avaliando se as mesmas estão em conformidade com a legislação. Administração pública elaborando um contrato com todas as cláusulas existentes estando de acordo com a Lei, reduz as chances de haver imprevistos que se tornam prejuízos as partes envolvidas. Uma vez que o poder público celebra contratos administrativos com particulares, é obrigado a seguir normas, cláusulas pré-supostas em lei, e conter cláusulas necessárias para ajuste. Dessa forma se obtém um bom desempenho na elaboração do processo licitatório, que seleciona a melhor proposta a ser firmada, seja qual for sua finalidade.

Palavras-Chave: Contrato Administrativo. Administração Pública. Licitação.

ABSTRACT: The main objective of this research is to report about the particularities of the Administrative Contracts in Public Administration, emphasizing on its main features. A priori we will describe on government and means that it can celebrate its Administrative Contracts, emphasizing the Procurement Law and Administrative Contracts n ° 8666/93. Thus we observe that the main objective of this work is to demonstrate clearly the existing clauses in a service delivery contract, analyzing each and assessing whether they are in accordance with the law. Public administration, preparing a contract with all existing clauses and found to comply with the law, reduces the chances of having unforeseen losses that become parties involved. Since the government celebrates administrative contracts with private, are required to follow rules, pre-supposed clauses in the law, and contain clauses necessary for adjustment. Therefore is obtained a good performance in the preparation of the bidding process, which selects the best proposal to be signed, whatever its purpose.

Keywords: Administrative Agreement. Public Administration. Bidding.

1 INTRODUÇÃO

Este Trabalho se propõe a demonstrar as condições necessárias para o desenvolvimento dos Contratos Administrativos, que são pré-estabelecidas pela a Lei de Licitações e Contratos Administrativos nº 8.666 de 21 de junho de 1993. O contrato tem como finalidade formalizar um compromisso firmado pela Administração Pública e particulares, através de um acordo.

A celebração de contratos com empresas particulares na Administração Pública há de ser, obrigatoriamente, precedida de licitação pública a exceção das contratações diretas. Através do procedimento licitatório, a lei prevê que o poder público é obrigado a celebra-lo, sempre visando as melhores propostas para que haja obtenção de melhor preço e ou qualidade

nas contratações da Administração pública. A Administração Pública é responsável pela a decisão tomada no órgão.

Alexandre Mazza (2011) conceitua da seguinte forma:

A licitação é um procedimento obrigatório que antecede a celebração de contratos pela a Administração Pública. A razão de existir dessa exigência reside no fato de que o Poder Público não pode escolher livremente um fornecedor qualquer, como fazem as empresas privadas. Os imperativos da isonomia, impessoalidade, moralidade e indisponibilidade do interesse público, que informam a atuação da Administração, obrigam realização de um processo público para seleção imparcial da melhor proposta, garantindo iguais condições a todos que queiram concorrer para a celebração do contrato.

O fiel cumprimento dos normativos previstos na Lei 8.666/93 faz com que a Administração Pública consiga resguardar os seus atos no que tange as contratações públicas com terceiros. Acerca dos Contratos Administrativos, a Lei 8.666/93 emite o seguinte:

Parágrafo único. Para os fins desta Lei, considera-se contrato todo e qualquer ajuste entre órgãos ou entidades da Administração Pública e particulares, em que haja um acordo de vontades para a formação de vínculo e a estipulação de obrigações recíprocas, seja qual for a denominação utilizada.

O presente trabalho visa demonstrar as particularidades de um Contrato Administrativo, tomando como estudo de caso o Contrato 061/2013, firmado entre o Governo do Estado da Paraíba através da Fundação de Ação Comunitária - FAC e a empresa I.T INFORMATION TECHNOLOGY COMÉRCIO E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA LTDA EPP.

Contratos Administrativos são realizados através da Administração Pública, a fim de cumprir os seus objetivos. O objetivo da licitação e as suas características são previamente visualizados no edital e em seus anexos, dando clareza entres os participantes envolvidos no processo licitatório.

No edital consta toda a fundamentação legal a qual a futura contratação tem que se submeter, garantindo assim um melhor serviço ou produto para a sociedade. Nos contratos administrativos devem se encontrar todos os objetivos, condições, cláusulas e regras, para que os futuros contratados estejam cientes que deverão cumprir todas as condições que foram postas nos processos licitatório.

Todavia, os mecanismos da Legislação em vigor tratam das particularidades inerentes ao contrato de prestação de serviço, de forma a nortear as partes envolvidas quanto aos seus deveres, obrigações e garantias. Desta forma, surgem os questionamentos abaixo: O contrato administrativo, qual a importância para a sociedade? Quais as características de um contrato administrativo? O contrato administrativo de nº 61/2013 firmado entre a FAC e TI empresas,

atende as exigências da lei de Licitações e Contratos Administrativos de nº 8.666/93 e Pregão Lei de nº 10.520/2002?

Este trabalho de pesquisa tem como proposta descrever um estudo sobre a elaboração dos Contratos Administrativos, através de pesquisas em livros, e com a legislação vigente. Demonstrando os tipos de contratos existentes e em especial o contrato 061/2013, analisando se as cláusulas do referido contrato respeitam a legislação vigente e sua importância para a sociedade.

Busca-se então, demonstrar a relevância das cláusulas de um contrato administrativo para a sociedade. Desta forma, apresentar a importância da correta elaboração de um contrato administrativo; Verificar as cláusulas essenciais na elaboração; Analisar o contrato 61/2013, firmado entre Fundação de Ação Comunitária – FAC e a empresa I.T INFORMATION TECHNOLOGY COMÉRCIO E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA LTDA EPP.

Este trabalho é de natureza descritiva. Como embasamentos teóricos foram usados livros, artigos, apostilas, documentos físicos, monografias e pesquisa realizadas pela internet. A coleta de dados se deu pela análise de um contrato administrativo realizado na FAC do Governo do Estado da Paraíba.

2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Administração Pública é o conjunto de atividades indispensáveis pra que se possa administrar um órgão publico; tem como características definir projetos, organizar, executar, buscando o melhor resultado possível para a sociedade.

A função da Administração Pública é desempenhar os interesses públicos voltados à comunidade, agindo em três níveis de Governo (federal, estadual ou municipal), de acordo com os requisitos do direito e da moral para o melhor desempenho para a sociedade.

De acordo com Corrêa Bitterncourt (2005, p.47), a base da Administração Pública é do Direito Administrativo para proceder aos interesses públicos, relatado da seguinte forma:

A Administração Pública, considerada objeto de estudo do direito administrativo e instrumento para realização direta dos interesses da coletividade, traduz diferentes significados a respeito de um mesmo fenômeno (...).

2.1 CONCEITO

A atividade administrativa é a execução das vantagens direcionadas para a comunidade. A Administração Pública deve seguir os princípios existentes como submissão em seus

procedimentos, que são previstos na constituição. Princípios esses que tem como funcionalidade a criação, aplicação e interpretação do Direito. Desta forma, os poderes Legislativos, Judiciário e Executivo seguem uma ordem para que possam proceder suas atribuições com excelência, através de três funções a legislativa, a judicial e a administrativa.

O art. 37 da Constituição Federal de 1988 (atualizada em 2010, pag. 40), demonstra de forma clara alguns princípios da Administração pública da seguinte forma:

Art. 37. A Administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Administração Pública é a organização e cumprimentos dos interesses públicos com prestação de serviços públicos, havendo o bem comum. De acordo com Lopes Meireles (2007, p. 83) o conceito de Administração Pública é:

O conceito de Administração pública não oferece contornos bem definidos, quer pela diversidade de sentidos da própria expressão, quer pelos diferentes campos em que se desenvolve a atividade administrativa (...).

O Poder Público procura localizar soluções eficazes para a população, com o objetivo de pôr em pratica o que compete às Administrações Públicas de forma centralizada nas necessidades da comunidade.

Rosa e Fernando (2010, p.2 4) conceituam a Administração Pública nos três sentidos com os seguintes conceitos.

Administração Pública em sentido amplo: entidades estatais, seus órgãos e agentes obrigados ao exercício da função administrativa;

Administração Pública em sentido material: tange ao estudo da função administrativa (que difere da função legislativa e da função jurisdicional) e é típica para o poder executivo.

Administração pública em sentido subjetivo: tange ao estudo dos que devem exercer a função administrativa, as entidades públicas, seus órgãos e agentes.

2.2 ORGÃOS PÚBLICOS

Órgãos públicos são os instituídos que a Administração Pública utiliza para desempenhar as funções do Poder Público, através dos agentes, com atuação e procedimentos atribuídos à pessoas jurídicas. Esses órgãos são classificados através de duas formas: a estatal e a de atuação funcional.

Segundo o pensamento de Lopes Meireles (2007, p. 67), órgãos públicos são:

São centros de competência instruídos para o desempenho de funções estatais, através de seus agentes, cuja atuação é imputada á pessoa jurídica a que pertencem.

São unidades de ação com atribuições específicas na organização estatal. Cada órgão, como centro de competência governamental ou administrativa, tem necessariamente funções, cargos e agentes, mas é distinto desses elementos, que podem ser modificados, substituídos ou retirados sem supressão da unidade orgânica. (...)

Já o art.1º, § 2º da Lei de nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, interpreta órgão como “a unidade de atuação integrante da estrutura da Administração direta e da estrutura da Administração indireta”.

A estrutura dos órgãos públicos é a de pessoa jurídica que tem funções próprias. As tarefas de cada um são divididas de maneira interna na competência de cada exercício. Os órgãos têm seus direitos e deveres e responde por todos os atos de seus agentes em juízo.

2.3 ADMINISTRAÇÃO DIRETA

A Administração direta, também conhecida como centralizada, tem atuação direta em suas unidades estatais: União, estados, municípios e Distrito Federal, buscando satisfazer as necessidades da comunidade. Na organização da Administração Pública, é distribuída de forma centralizada e descentralizada. A centralização pertence à Administração direta; as demais, a Administração indireta. Segundo Elias Freire (2006, p.3), a Administração Direta:

(...) é o conjunto de órgãos que integram os três poderes- o Executivo, o Legislativo e o Judiciário- das pessoas federativas, ou seja, as pessoas jurídicas de direito público com capacidade política. Portanto, a União, os Estados, o distrito Federal e os Municípios, ao atuarem através de seus órgãos, constituem a Administração direta.

Centralizados são aqueles que realizam suas atividades administrativas diretamente junto aos órgãos e agentes públicos. Agentes públicos são pessoas físicas responsáveis pelo órgão.

De acordo com Fernando e Rosa (2010, p. 32) centralização é “a atividade exercida diretamente pela a entidade estatal”.

Já para Elias Freire (2006, p. 3) centralização é a situação em que o Estado executa diretamente suas tarefas, isto é, através de seus órgãos e agentes.

2.4 ADMINISTRAÇÃO INDIRETA

Administração indireta é composta por pessoas jurídicas com poder público ou privado, que foram criadas ou fundadas através de leis específica. Na Administração indireta, o Estado

transfere a sua representação ou execução das atividades à pessoas jurídicas. É formada pela a união de autarquias, fundações sociedades de economia mista, entre outras. Essas entidades são de personalidade jurídica própria.

Nas distribuições da Administração pública, tem a descentralização e desconcentração. Nessas pertencem à Administração indireta. A desconcentração é quando Administração realiza suas tarefas centralizadas, porem fazendo distribuições de competências internas, como fundações públicas, empresas públicas e autarquias. Desta forma, desconcentração é competência entre os órgãos da mesma pessoa jurídica.

No entendimento de Fernando e Rosa (2010, p. 32) descentralização e desconcentração são conceituadas das seguintes formas:

(...) *desconcentrada*, sempre que a competência para o exercício da atividade é repartida, dividida ou espalhada por diversos órgãos (ministérios, secretarias e outros órgãos despersonalizados) que integram a mesma pessoa jurídica; e descentralizada, quando a atividade administrativa é deferida a outras entidades dotadas de personalidade jurídica, seja por outorga (lei), seja por delegação (contrato ou ato).

Já a descentralização é a distribuição de tarefas de uma pessoa para outra; isso quer dizer que o Estado responsabiliza outras entidades. Ela usa o mecanismo de repartirem as competências entre duas pessoas pelo menos.

3 LICITAÇÃO

Pelas afirmações históricas, a Licitação surgiu na Europa Medieval, por haver necessidade de execuções de obra ou serviço, nos casos que a Administração Pública não tenha condições para sua consecução. Eram realizadas através de regras pré-estabelecidas pelo o pelo sistema “Vela e Pregão”.

Existiam convocações para que os particulares comparecessem no local, data e hora que foi estabelecido, para que as necessidades levantadas fossem cumpridas. Nessa época, o procedimento licitatório acontecia nos seguintes passos: no dia que tinha sido a convocação reuniam-se um representante do Estado e demais interessados, se acendia uma vela para dar início ao processo, os particulares (licitantes) demonstravam suas propostas e o tempo limite para que todos apresentassem era até que a vela tivesse queimando até o final. A proposta escolhida seria aquela que ofertasse o último lance com menor preço. Lopes Meirelles (2007, p. 273) explica que:

Nos Estados medievais da Europa usou-se o sistema denominado “vela e pregão”, que consistia em apregoar-se a obra desejada e, enquanto ardia uma vela, os

construtores interessados faziam suas ofertas. Quando se extinguia a chama, adjudicava-se a obra a quem houvesse oferecido o melhor preço.

No Brasil, o processo licitatório teve início através do decreto nº 2.926/1862, que regulamentava as compras e que foi sofrendo alterações no decorrer do tempo com outras leis, tais como o decreto nº 4.536/1922, decreto-lei nº 200/1962. A licitação teve sua formalização como princípio constitucional, que torna obrigatório a todos os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a realizarem o processo de licitação, tanto a Administração direta e indireta de todos os entes. O art. 37 da Constituição Federal de 1988, inciso XXI se encontra da seguinte forma:

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

A mesma Carta Magna, no art. 22, inciso XXVII, relata a importância da licitação, mostrando que há normas a serem cumpridas nos processos licitatórios, da seguinte forma:

XXVII – normas gerais de licitação e contratação, em todas as modalidades, para as administrações públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, obedecido o disposto no art. 37, XXI, e para as empresas públicas e sociedades de economia mista, nos termos do art. 173, § 1º, III.

Através desses preceitos, houve a concepção da Lei de Licitações e Contratos Administrativos, de número 8.666 de 21 de julho de 1993, que tem normas gerais para a Administração Pública seguir em seus âmbitos (União, Estados e Municípios). A Lei foi um marco na aplicação do processo licitatório no país.

A Lei 8.666/93 demonstra que quando houver a necessidade de contratação de terceiros é fundamental a implantação do processo licitatório para diferentes serviços que vão ser prestados à entidade pública. A mesma transcreve todas as peculiaridades do procedimento licitatório e da contratação através dos contratos administrativos. Existem regras a serem cumpridas, encontradas nas mesmas para a contratação. Licitação é uma união de procedimentos administrativos que juntos possibilitam ao Poder Executivo realizar obras, compras e serviços.

De acordo com a lei, a licitação é designada para garantir a execução de prestação de serviço à população de forma correta, com ganhos para todos; para isso, a Administração

Pública deve fazer a seleção de propostas vantajosas para si, buscando cumprir o princípio da legalidade.

Este princípio relata a total submissão que o Poder Público tem como obrigação, obedecer às regras do regime jurídico administrativo, ou seja, Administração Pública só pode proceder aquilo que está previsto em lei.

Lopes Meirelles (2007, p. 272) conceitua licitação da seguinte maneira: “Licitação é o procedimento administrativo mediante o qual a Administração Pública seleciona a proposta mais vantajosa para o contrato de seu interesse”.

É preciso a existência de um projeto básico aprovado pela a Administração para que haja o processo licitatório. O poder jurídico administrativo tem como obrigação cumprir. Projeto esse obrigatoriamente que deve ser detalhado por planilhas contendo todos os valores e custos de forma unitários. Todas as informações serão fornecidas pelo o órgão licitante, com os objetivos do ajuste. Para o processo licitatório possam ser realizados, tem que haver previsão orçamentária no exercício presente. A lei orçamentária anual tem que conter dotação para cumprir todos os prazos financeiros.

Para a Lei de Licitação de Contratos Administrativos (Lei de nº 8.666/93), no art.6º, inc. IX, consta da seguinte forma:

IX - Projeto Básico - conjunto de elementos necessários e suficientes, com nível de precisão adequado, para caracterizar a obra ou serviço, ou complexo de obras ou serviços objeto da licitação, elaborado com base nas indicações dos estudos técnicos preliminares, que assegurem a viabilidade técnica e o adequado tratamento do impacto ambiental do empreendimento, e que possibilite a avaliação do custo da obra e a definição dos métodos e do prazo de execução, devendo conter os seguintes elementos:

- a) desenvolvimento da solução escolhida de forma a fornecer visão global da obra e identificar todos os seus elementos constitutivos com clareza;
- b) soluções técnicas globais e localizadas, suficientemente detalhadas, de forma a minimizar a necessidade de reformulação ou de variantes durante as fases de elaboração do projeto executivo e de realização das obras e montagem;
- c) identificação dos tipos de serviços a executar e de materiais e equipamentos a incorporar à obra, bem como suas especificações que assegurem os melhores resultados para o empreendimento, sem frustrar o caráter competitivo para a sua execução;
- d) informações que possibilitem o estudo e a dedução de métodos construtivos, instalações provisórias e condições organizacionais para a obra, sem frustrar o caráter competitivo para a sua execução;
- e) subsídios para montagem do plano de licitação e gestão da obra, compreendendo a sua programação, a estratégia de suprimentos, as normas de fiscalização e outros dados necessários em cada caso;
- f) orçamento detalhado do custo global da obra, fundamentado em quantitativos de serviços e fornecimentos propriamente avaliados;

A Administração Pública não pode empenhar os valores dos contratos firmados se não tiver a existência de recursos orçamentários. É vedado qualquer projeto que suas despesas não estejam previstas no orçamento anual. As dotações orçamentárias têm que ser direcionada de forma direta nos planos plurianuais para que se possa por em prática os objetivos da licitação.

O procedimento licitatório é elaborado e executado de acordo com o previsto na Lei, e a Administração Pública deve seguir os passos, de acordo com as modalidades, esses que devem assegurar a igualdade das exigências postas no edital do processo de licitação pública, com todas as cláusulas exigidas em lei, formas de pagamentos e a segurança da execução das obrigações posta.

3.1 MODALIDADES DE LICITAÇÃO

As modalidades são indicações de como proceder às licitações, divididas em seis modalidades: concorrência, tomada de preço, convite, concurso, leilão e pregão, cada uma com suas características de acordo com a destinação a espécie de contrato.

Concorrência é direcionada aos contratos de grandes valores, as participações são liberadas a todos os particulares que tenham as condições de suprir todas as condições apresentadas no edital do processo citatório.

O parágrafo 1º do art. 22 da Lei de Licitações de Contratos Administrativos (Lei 8.666/93) trata das modalidades de licitação, e relata concorrência da seguinte forma: Concorrência é a modalidade de licitação entre quaisquer interessados que, na fase inicial de habilitação preliminar, comprovem possuir os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital para execução de seu objeto.

Esses valores são diferenciados quando as obras e serviços forem de engenharia, que se contrata formalizado no art. 23, I, c da lei 8.666/93, para compras, e outros serviços que estão regulamentados no mesmo artigo.

Concorrência para obras e serviços deverá ser até de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais), e as de compras e outros serviços relacionados à engenharia é de R\$ 650.000,00 (seiscentos e cinquenta mil reais).

Tomada de Preço de licitação é realizada entre os particulares já registrados que possuam total qualificação de cumprir as necessidades, observando a habitação dos mesmos à convocação, e deve estar de acordo com todas as condições pré-posta em lei. De acordo com Elias Freire (2006, p.116), tomada de preço é:

A modalidade de licitação entre interessados devidamente cadastrados ou que atenderem a todas as condições exigidas para cadastramento até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas, observando a necessária qualificação.

O art. 22, inc. 2º da Lei 8.666/93 relata da seguinte maneira:

§ 2º Tomada de preços é a modalidade de licitação entre interessados devidamente cadastrados ou que atenderem a todas as condições exigidas para cadastramento até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas, observada a necessária qualificação.

Os valores a se destinar na contratação de obras, serviços e compras para seguimento de engenharia são previstos no art. 23, I, c da lei 8.666/93: obras e serviços até R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais) e as de compras e outros serviços relacionados à engenharia é até R\$ 650.000,00 (seiscentos e cinquenta mil reais).

Convite é a modalidade mais simples, usadas nas contratações de pequenos valores descritos no art. 23 (lei 8.666/93). Para obras e serviços de engenharia serão até R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) e para compras e outros tipos de serviços até R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

Nessa modalidade não tem convocação, pois é realizado pelos os particulares que a Administração Pública selecionar através de carta-convite. A lei prevê que o espelho da convocação seja colocado juto com os outros já existentes da mesma categoria, para que os já cadastrados possam ter a oportunidade de concorrer, desde que mostrem interesse com 24 (vinte e quatro) horas antes da demonstração da proposta. No art. 22, inciso 6º (Lei 8.666/93) fala que “exigência na praça mais de 3 (três) possíveis interessados”

No art. 22, inciso 3º (Lei 8.666/93) está descrevendo da seguinte forma:

§3º Convite é a modalidade de licitação entre interessados do ramo pertinente ao seu objeto, cadastrados ou não, escolhidos e convidados em número mínimo de 3 (três) pela unidade administrativa, a qual afixará, em local apropriado, cópia do instrumento convocatório e o estenderá aos demais cadastrados na correspondente especialidade que manifestarem seu interesse com antecedência de até 24 (vinte e quatro) horas da apresentação das propostas.

Concurso seleciona trabalhos técnicos, artificios ou científicos, visando à criação intelectual, com a obtenção de prêmios ou remuneração aos selecionados; a lei torna obrigação os mesmo se encaixem nas necessidades postas no edital, que deve ser publicado no mínimo de 45 (quarenta e cinco) dias de antecedência. No art. 22, inciso 4º (Lei 8.666/93) expressa da seguinte maneira:

§4º Concurso é a modalidade de licitação entre quaisquer interessados para escolha de trabalho técnico, científico ou artístico, mediante a instituição de prêmios ou remuneração aos vencedores, conforme critérios constantes de edital publicado na imprensa oficial com antecedência mínima de 45 (quarenta e cinco) dias.

Leilão é usado para venda de bens móveis a qualquer interessado a oferecer o maior lance. O edital deve contar as regras a serem cumpridas para ser selecionado o comprador. Elias Freire (2006, p.118) conceitua da seguinte forma:

Leilão é a modalidade de licitação entre quaisquer interessados, a quem oferecer o maior lance, igual ou superior ao valor da avaliação, podendo ter um destes três objetivos (at. 22, § 4º, da Lei nº 8.666/93):

- a venda de bens móveis inservíveis para a Administração;
- a venda de produtos legalmente apreendidos ou penhorados;
- a alienação de bens imóveis da Administração Pública, cuja aquisição haja derivado de procedimentos judiciais ou de doação em pagamento, prevista n art. 9 da Lei nº 8.666/93.

Pregão é usado para aquisição de bens e serviços comuns. O Pregão pode ser usado para qualquer valor de compra ou serviços, seguindo as normas pré-estabelecidas em lei. É regulamentado pela a Lei federal nº 10.520 o art. 1º, parágrafo único, que o conceitua da seguinte forma:

Art. 1º Para aquisição de bens e serviços comuns, poderá ser adotada a licitação na modalidade de pregão, que será regida por esta Lei.

Parágrafo único. Consideram-se ser objetivamente bens e serviços comuns, para os fins e efeitos deste artigo, aqueles cujos padrões de desempenho e qualidade possam definidos pelo edital, por meio de especificações usuais no mercado. (Redação dada pela Lei nº 10.520, de 2002).

A lei de nº 10.520, de 17 de julho de 2002, fala dos procedimentos que a Administração Pública deverá tomar como espelho para realizar o pregão, cláusulas e normas de acordo com o que a lei especifica.

A duas fases no pregão são: a de habitação os documentos e julgamento; a primeira é selecionar as propostas, e após isso pregoeiro analisa a documentação de habitação do licitante; a segunda é selecionar a proposta de menor valor entre os licitantes em uma sessão pública. O art. 3º da lei nº 10.520 regulamenta as fases de realização do pregão, demonstrado a baixo:

Art. 3º A fase preparatória do pregão observará o seguinte:

I - a autoridade competente justificará a necessidade de contratação e definirá o objeto do certame, as exigências de habilitação, os critérios de aceitação das propostas, as sanções por inadimplemento e as cláusulas do contrato, inclusive com fixação dos prazos para fornecimento;

II - a definição do objeto deverá ser precisa, suficiente e clara, vedadas especificações que, por excessivas, irrelevantes ou desnecessárias, limitem a competição;

III - dos autos do procedimento constarão a justificativa das definições referidas no inciso I deste artigo e os indispensáveis elementos técnicos sobre os quais estiverem apoiados, bem como o orçamento, elaborado pelo órgão ou entidade promotora da licitação, dos bens ou serviços a serem licitados; e

IV - a autoridade competente designará, dentre os servidores do órgão ou entidade promotora da licitação, o pregoeiro e respectiva equipe de apoio, cuja atribuição

inclui, dentre outras, o recebimento das propostas e lances, a análise de sua aceitabilidade e sua classificação, bem como a habilitação e a adjudicação do objeto do certame ao licitante vencedor.

§ 1º A equipe de apoio deverá ser integrada em sua maioria por servidores ocupantes de cargo efetivo ou emprego da Administração, preferencialmente pertencentes ao quadro permanente do órgão ou entidade promotora do evento.

§ 2º No âmbito do Ministério da Defesa, as funções de pregoeiro e de membro da equipe de apoio poderão ser desempenhadas por militares. (Redação dada pela Lei nº 10.520, de 2002).

A fase externa acontece através de uma convocação para os interessados de maneira pública divulgada no DOU – Diário Oficial da União, por jornais de alta circulação e pela internet, constando data, hora, local com os objetivos, podendo ser entregue o edital completo no local com prazo mínimo de 8 (oito) dias úteis.

No dia, local e hora marcada, o pregoeiro, junto com equipe de apoio, vão dar início a sessão com o recebimento dos envelopes com as propostas dos participantes; será selecionada a melhor proposta que se encaixa para a execução do objetivo do projeto apresentado no edital. Esses procedimentos são regulamentados e correrem via internet, formalizado pela Lei nº 10.520/2002, no inciso 1º do art. 2º: “poderá ser realizado o pregão por meio da utilização de recursos de tecnologia da informação, nos termos de regulamentação específica”.

4 CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

Contratos Administrativos são acordos firmados entre os órgãos públicos com empresas particulares, buscando cumprir as cláusulas e objetivos postos no processo licitatório, desde que essas obrigações e deveres sejam dentro dos preceitos da lei para ser configurado como um contrato com valor legal.

De acordo com Corrêa Bittencourt (2005, p.150), o conceito de Contrato Administrativo é:

O contrato administrativo consiste em relação jurídica decorrente de acordo de vontades firmado pelo o Estado, como autoridade, com pessoa jurídicas de direito privado ou de direito público, para o desenvolvimento de finalidade, observando o regime jurídico de direito público.

Já Lopes Meirelles (2007, p. 211) conceitua da seguinte forma:

Contrato é todo acordo de vontades, firmado livremente pelas partes, para criar obrigações e direitos recíproco. Em princípio, todo contrato é negócio jurídico bilateral e comutativo, isto é, realizado entre pessoas que se obrigam pacto consensual, pressupõe liberdade e capacidade jurídica das partes para se obrigarem validamente; como negócio jurídico, requer objetivo lícito e forma prescrita ou não vedada em lei.

É indispensável um planejamento a ser feito com estudo minucioso para que sejam encontradas todas as necessidades, deixando claramente o objetivo da contratação para a execução do serviço. Com esses dados é elaborado o projeto básico, que não deve ser visto como burocracia a ser cumprida no processo licitatório, mas uma grande e ágil ferramenta, bastante útil na elaboração do projeto básico.

Buscando a avaliação do custo, o tempo necessário pra as execuções, com isso tenha sido detectada todas as exigências a serem demonstradas em processos licitatórios para uma futura contratação. No manual de gerenciamento de contratos administrativos da Prefeitura Municipal de Campinas existem os seguintes elementos que devem conter no projeto básico:

- a) desenvolvimento da solução escolhida de forma a fornecer visão global do serviço/obra/fornecimento e identificação de todos os seus elementos constitutivos com clareza;
- b) soluções técnicas globais e localizadas, suficientemente detalhadas, de forma a minimizar a necessidade de reformulação ou de variantes durante as fases de elaboração do projeto executivo e de realização das obras e montagem;
- c) identificação dos tipos de serviços a executar e de materiais e equipamentos a incorporar à obra, bem como suas especificações que assegurem os melhores resultados para o empreendimento, sem frustrar o caráter competitivo para a sua execução;
- d) informações que possibilitem o estudo e a dedução de métodos construtivos, instalações provisórias e condições organizacionais para a obra, sem frustrar o caráter competitivo para a sua execução;
- e) subsídios para montagem do plano de licitação e gestão da obra, compreendendo a sua programação, a estratégia de suprimentos, as normas de fiscalização e outros dados necessários em cada caso;
- f) orçamento detalhado do custo global da obra, fundamentado em quantitativos de serviços e fornecimentos propriamente avaliados³.

Os autores do manual de gerenciamento de contratos administrativos explicaram que, para contratos de fornecimento, também é necessário a criação de um projeto bem elaborado contendo as informações específicas e básicas, para que se obtenha um bom desempenho nos contratos que venha a ser firmados.

O manual descreve o projeto de fornecimento da seguinte forma: apesar de a legislação indicar especificações referentes à obras e serviços, importante elaborar projeto básico também para fornecimento, ainda que seja mais simplificado.⁴

Devem consta os objetivos do contrato de fornecimento, indicando todas as descrições dos produtos a serem fornecidos, prazos de entrega que não tenha fixos para prorrogação

³ Fonte: <http://www.campinas.sp.gov.br/sa/impressos/adm/FO987.pdf>

⁴ Fonte: <http://www.campinas.sp.gov.br/sa/impressos/adm/FO987.pdf>

desse prazo, preços unitários e totais, descrições de formas de pagamento, descrições do contrato para que haja a confiabilidade do contratante para que se firme o contrato.

Através do resultado desse levantamento, elas facilitam na elaboração do edital da licitação, contendo as normas e as cláusulas, após a aprovação obrigatória do projeto básico pelos os órgãos responsáveis, como descreve no art.7º da Lei 8.666/93, para que suas informações possam ser anexadas ao contrato, e são divulgadas para serem anexadas junto com as informações do processo licitatório. Tais informações têm como obrigação serem totalmente verídicas, uma vez que elas são tomadas como base pra que se obtenham um contrato preciso e a Administração Pública tenha o resultado desejado.

4.1 TIPOS DE CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

Há vários tipos de contratos administrativos para a Administração Pública suprir as necessidades da comunidade e obter o objetivo, que é o bem comum de todos. Têm os contratos de obras públicas, de prestação de serviços, de fornecimento, os de concessão e permissão de prestação de serviços públicos ou de uso de bem público, de gestão e ainda os contratos de comodato e de locação.

Como consta no art.2º (Lei 8.666/93) demonstrado abaixo:

Art. 2º As obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações, concessões, permissões e locações da Administração Pública, quando contratadas com terceiros, serão necessariamente precedidas de licitação, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Lei.

Entre esses tipos de contratos administrativos, alguns se destacam pela frequência a serem celebrados entre as Administrações Públicas, que são os de obra pública, serviço, fornecimento.

Contratos de Obra Pública é o ajuste que a Administração Pública tem, com o objetivo de obras, ampliação ou até mesmo uma reforma de imóvel público direcionada para população e para o serviço público. Esses são os objetivos da obra pública, e são esses três tipos de situações que podem configurar obra pública.

O art. 6º da lei nº 8.666/93 relata o conceito de obra da seguinte forma: toda construção, reforma, fabricação, recuperação ou ampliação, realizada por execução direta ou indireta.

A obra pública pode se classificar em quatro modalidades de atuação, como a de equipamento urbano, que são todas as melhorias para as cidades como, por exemplo, de calçamentos, canalização, redes de energia elétrica, praças, ruas todo o tipo de melhoria para a

comunidade. Equipamentos administrativos é a implantação de aparelhos, instalações todas as atividades administrativas. Projetos de interesses públicos são construções de necessidades coletivas como as de aeroportos, pontes, rodovias todo que vá melhor o deslocamento da população. E as de propriedade públicas são as de concepção de prédios como hospitais, escolas, sedes do Governo.

Para todas as realizações de edificações e equipamentos urbanos devem estar dentro das normas e licenças ambientais e os preceitos de edificações particulares como as formas sanitárias. Como relata Lopes Meirelles (2007, p.254)

Observe-se que os projetos de obras de equipamentos urbanos, de equipamento administrativo e de empreendimento de utilidade pública não se subordinam às exigências do Código de Obra local e seus regulamentos, mas os edifícios públicos ficam sujeitos aos mesmos preceitos da edificação particular, devendo respeitar as normas estaduais sanitárias, as normas edilícias locais, bem como as restrições de zoneamento e loteamento urbanos.

No contrato de obra pública, a Administração tem que seguir os regimes de remuneração como os de empreitada, que pode ser pelo o preço global e unitário, e o regime de tarefa. Empreitada pelo preço global no ato da contratação significa o ajuste realizado pelo o poder público é pelo o preço real. O pagamento pode ser efetuado de forma parcelada nas datas pré-estabelecidas, com parcelas ou no fim de cada etapa, com valores já estabelecidos.

Empreitada pelo o preço unitário é quando, no ato da contratação, fica formado que o pagamento será sinalizado no fim da execução do contrato, com inteira responsabilidade do contratado até cumprir totalmente o contrato, e responsável de responder pelos requisitos legais e previstos, técnicos, segurança e operacional.

Já o regime de tarefa é a execução de pequenas mãos-de-obra pelo preço certo, havendo fornecimento de materiais ou não, com pagamentos globais ou unitários, após a fiscalização do agente público para a liberação do pagamento periódico. O regime de tarefa total é quando são contrato para executar todas as etapas das obras, com inteira responsabilidade do contratado até sua entrega, e pagamento logo após de sua fiscalização.

Contratos de Prestação Serviços é o ajuste que a Administração Pública tem como compromisso de realizar serviços para a Administração, buscando prestar assistência para a Administração e seus administradores. O que identifica serviço é a atividade operacional, para se caracterizar a múltiplas formas de atividade tais como instalações, desmontagens, locações de bens, publicidades e os trabalhos técnicos profissionais. O art. 6º da lei nº 8.666/93 conceitua da seguinte forma:

II. Serviço - toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais.

È de extrema importância para a Administração distinguir cada tipo de serviço como os comuns e técnicos, por terem funções diferentes e a forma de contratação as cláusulas iram ser diferenciadas.

Serviços comuns são aqueles que não se exige qualificação específica pra a sua execução, e pode ser executado por empresas ou pessoas físicas. Para que haja a contratação é necessário realizar os processos licitatórios, para se escolher a melhor escolha entre as participantes.

São reconhecidos como serviços comuns os de limpeza de prédios, máquinas, pinturas de prédios, para a conservação dos mesmos, que pode seguir os regimes de empreitadas e tarefas.

Serviços Profissionais Técnicos são aqueles que se exige a qualificação profissional. Qualificação se divide em níveis de conhecimentos, desde que seja do médio ao superior, com registro oficialmente legalizado. São atividades que precisam de qualificação específica para que se tenha um bom resultado.

Esses serviços podem ser divididos em duas especificações os generalizados e especializados. Os generalizados são aqueles que não têm exigência de maiores conhecimentos, práticos ou técnicos. Os específicos exigem um aperfeiçoamento maior. São reconhecidos como serviços técnicos profissionais que requerem a inteira capacitação em suas funções trabalhos de computação, mecânica, engenharia elétrica, hidráulica e entre outros. De acordo com Lopes Meirelles (2007, p. 259), Serviços técnicos profissionais especializados:

Constituem um aprimoramento em relação aos comuns, por exigirem de quem os realiza acurados conhecimentos, teóricos ou práticos, obtidos através de estudos, do exercício da profissão, da pesquisa científica, de cursos de pós-graduação ou de estágios de aperfeiçoamento, os quis situam o especialista num nível superior ao dos demais profissionais da mesma categoria (...).

Contratos de Fornecimento é o ajuste que a Administração Pública adquire utensílios móveis, como gêneros alimentícios, materiais, produtos industrializados, entre outros. O art.6, III, regulariza as compras e regimes de pagamentos: “Compra - toda aquisição remunerada de bens para fornecimento de uma só vez ou parceladamente”.

Contratos de fornecimentos são admitidos três tipos de modalidades: as de fornecimento integral, parcelado e contínuo. O de fornecimento integral se aproxima bastante dos contratos

de compra e venda do direito privado, as entregas dos utensílios devem ser de uma só vez. O de parcelado a prestação é totalmente reconhecida na sua entrega final. O de forma contínua deve ser feitas as entregas nas datas pré-estabelecidas durante a validade do contrato.

4.2 CARACTERÍSTICAS DOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

Na construção de Contratos Administrativos devem conter características expostas em sua elaboração, de acordo com cada tipo de contrato que venha a ser firmados. De acordo com a Lei de Licitações, todos os contratos administrativos tem que ser redigidos de maneira que fiquem formais, exceto os de valores pequenos, como explica no parágrafo único do art.60 da Lei 8.666/93:

Art.60. Parágrafo único. É nulo e de nenhum efeito o contrato verbal com a Administração, salvo o de pequenas compras de pronto pagamento, assim entendidas aquelas de valor não superior a 5% (cinco por cento) do limite estabelecido no art. 23, inciso II, alínea "a" desta Lei, feitas em regime de adiantamento.

Seguindo sempre a linha de raciocínio jurídico, deve ser montada a característica específica que deve consta nos contratos administrativos; os detalhes são o ponto chave que devem ser analisados com precisão para que venha a serem compostos os contratos e que sejam validados, bem como que não haja nenhum desacordo com a lei, sempre predominando os interesses públicos.

Souza Junior (2010, p.60) demonstra algumas características essenciais a serem efetuadas na elaboração:

Atuação da Administração como poder publico – prerrogativas conferidas á Administração para fiscalizar, impor penalidade e alterar unilateralmente as cláusulas;
 Interesse público – na celebração dos contratos administrativos predomina o interesse público
 Formalismo – os contratos administrativos são formais e escritos, salvo para pequenas compras de até 4 (quatro) mil reais , quando poderão ser verbais. A publicação do resumo do contrato é indispensável para sua eficácia;
 Onerosidade – o contrato administrativo é oneroso, ou seja, envolver gastos;
 Comutatividade – o contrato administrativo é comutativo, pois o objeto do contrato realizado pela particular equivale á contraprestação pecuniária da Administração e vice-versa;

4.2.1 Cláusulas Exigidas no Contrato

Para o resultado ser satisfatório e estar de acordo com o suporte legal, os contratos administrativos deverão ser elaborados de forma precisa, constando cláusulas totalmente

corretas. Assim dificilmente serão compostos de características informais, e seu resultado será o melhor possível para Administração Pública.

Para que o contrato administrativo seja bem elaborado é necessário que contenha as seguintes cláusulas:

Devem constar dados das partes legais, tanto do contratante como do contratando e seus consecutivos representantes, como o art. 61 Lei de 8.666/93 cita quais informações deverão se fazer presentes, a exemplo do número do contrato, as partes, endereço, CNPJ (Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica), entre outros.

O recurso financeiro deve conter a dotação orçamentária para ser firmado e executado, com a previsão financeira no Plano Plurianual (PPA) e na lei de Diretrizes Orçamentária (LDO), e suas devidas formas de pagamentos. Como formaliza o art. 55, inc. III da Lei 8.666/93 a seguir: o preço e as condições de pagamento, os critérios, data-base e periodicidade do reajustamento de preços, os critérios de atualização monetária entre a data do adimplemento das obrigações e a do efetivo pagamento.

Esclarecer o procedimento licitatório, demonstrando as propostas firmadas entre as partes, para que haja o inteiro esclarecimento do objetivo e a devida realização e cumprimento do acordo no processo.

Em todos os contratos administrativos que são celebrados pelo Órgão Público, há de haver a existência do seu objetivo, correspondendo às necessidades do órgão com clareza, para o total cumprimento entre as partes, da maneira que foi acordado, detalhando para que não haja brechas ao descumprimento dos mesmos.

Não só cumprindo todos os objetivos do contrato que caracteriza a execução, mas também o cumprimento dos prazos contratuais, a garantia técnica do serviço prestado. Como está formalizado no art. 55, inc. IV da n° Lei 8.666/93: os prazos de início de etapas de execução, de conclusão, de entrega, de observação e de recebimento definitivo.

É vedado o contrato que tem tempo indeterminado; o art. 57 da lei n° 8.666/93 relata que tem que haver uma duração prevista dos contratos, e a realização seja de maneira contínua.

Para que possa haver alterações futuras no Contrato Administrativo é imperioso conter cláusulas que garantam as possíveis alterações:

Art. 65. Os contratos regidos por esta Lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos seguintes casos:

I - unilateralmente pela Administração:

a) quando houver modificação do projeto ou das especificações, para melhor adequação técnica aos seus objetivos;

b) quando necessária a modificação do valor contratual em decorrência de acréscimo ou diminuição quantitativa de seu objeto, nos limites permitidos por esta Lei;

II - por acordo das partes:

a) quando conveniente a substituição da garantia de execução;

b) quando necessária a modificação do regime de execução da obra ou serviço, bem como do modo de fornecimento, em face de verificação técnica da inaplicabilidade dos termos contratuais originários;

c) quando necessária a modificação da forma de pagamento, por imposição de circunstâncias supervenientes, mantido o valor inicial atualizado, vedada a antecipação do pagamento, com relação ao cronograma financeiro fixado, sem a correspondente contraprestação de fornecimento de bens ou execução de obra ou serviço;

d) (VETADO).

d) para restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a retribuição da Administração para a justa remuneração da obra, serviço ou fornecimento, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis, ou previsíveis porém de consequências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual. (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

§ 1º O contratado fica obrigado a aceitar, nas mesmas condições contratuais, os acréscimos ou supressões que se fizerem nas obras, serviços ou compras, até 25% (vinte e cinco por cento) do valor inicial atualizado do contrato, e, no caso particular de reforma de edifício ou de equipamento, até o limite de 50% (cinquenta por cento) para os seus acréscimos.

§ 2º Nenhum acréscimo ou supressão poderá exceder os limites estabelecidos no parágrafo anterior, salvo: (Redação dada pela Lei nº 9.648, de 1998)

I - (VETADO)

II - as supressões resultantes de acordo celebrado entre os contratantes. (Incluído pela Lei nº 9.648, de 1998)

§ 3º Se no contrato não houverem sido contemplados preços unitários para obras ou serviços, esses serão fixados mediante acordo entre as partes, respeitados os limites estabelecidos no § 1º deste artigo.

§ 4º No caso de supressão de obras, bens ou serviços, se o contratado já houver adquirido os materiais e posto no local dos trabalhos, estes deverão ser pagos pela Administração pelos custos de aquisição regularmente comprovados e monetariamente corrigidos, podendo caber indenização por outros danos eventualmente decorrentes da supressão, desde que regularmente comprovados.

§ 5º Quaisquer tributos ou encargos legais criados, alterados ou extintos, bem como a superveniência de disposições legais, quando ocorridas após a data da apresentação da proposta, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicarão a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso.

§ 6º Em havendo alteração unilateral do contrato que aumente os encargos do contratado, a Administração deverá restabelecer, por aditamento, o equilíbrio econômico-financeiro inicial.

§ 7º (VETADO)

§ 8º A variação do valor contratual para fazer face ao reajuste de preços previsto no próprio contrato, as atualizações, compensações ou penalizações financeiras decorrentes das condições de pagamento nele previstas, bem como o empenho de dotações orçamentárias suplementares até o limite do seu valor corrigido, não caracterizam alteração do mesmo, podendo ser registrados por simples apostila, dispensando a celebração de aditamento.

Caso haja a necessidade de realizar alterações o Contrato Administrativo, devem existir cláusulas que permitam esses procedimentos, tomando como base as suposições da lei.

Havendo a necessidade da suspensão dos contratos administrativos que se encaixar nas regalias da Administração pública, em razões de interesse público e dão oportunidades a Administração Pública realizar. A Administração está acobertada neste ato de pausa por motivos dos interesses públicos através do inc. XII do art.78 da lei 8666/93, e faz formal essa ação da trégua nos contratos firmados.

Inciso esse que fala das maneiras que podem ocorrer às suspensões (art.78, XII) “razões de interesse público, de alta relevância e amplo conhecimento, justificadas e determinadas pela máxima autoridade da esfera administrativa a que está subordinado o contratante e exaradas no processo administrativo a que se refere o contrato;”

Existem situações que não precisam haver anulação do contrato, só uma suspensão. Há motivos que são transitórios e a pausa será o suficiente para a sua solução. Olhando o lado financeiro da Administração Pública, é corriqueiro apresentar problemas. Para manter o contrato firmando sempre requer verbas e tempo, e para comprovar a manutenção até a sua conclusão, é importante que a Administração esclareça seu ato mostrando as situações de interesse público e todas as vantagens que a suspensão trará a Administração.

Caso haja a Inexecução dos contratos administrativos por não haver o cumprimento do que foi firmado de formas total ou parcial, ocorrendo algumas ações não previstas e que são irregulares, ou por omissão de deveres que eram pra serem cumpridos por umas das partes que estão envolvidas.

Havendo a inexecução por parte do contratado a Administração aplicará as penalidades pré-estabelecidas nos arts. 86 e 87, que serão multas de mora, suspensão temporária de participar de licitação.

Desta forma, devem ser aplicadas todas as consequências previstas no suporte legal que foram usadas nos contratos administrativos e não realizados. O art. 77 regulariza todas as execuções das consequências previstas. A falta de cumprimento, existindo culpados ou não, de umas das partes. As negligências que ocorreram pode acontecer à rescisão dos contratos e consequências civis e administrativas e até mesmo a suspensão provisória.

As consequências civis o ocorrem à obrigação de corrigir os danos patrimoniais causados.

As consequências administrativas são desobedecidas normas que foram implantadas nas cláusulas dos contratos pela a Administração pública.

Nas consequências Suspensão Provisória, fica impossibilitado de participa de processos licitatórios. Vale a pena lembra que essa proibição é restringida ao o órgão que o correu as negligências.

O art. 78º (Lei nº 8.666/93) mostra possíveis formas que caracterizam os motivos para por em prática as consequências. O não cumprimento das normas preestabelecidas gera rescisão de contratos, como está nas normas dos contratos administrativos.

A rescisão é quando acontece à desfeita do contrato administrativo, por motivo que ocorreu inexecução de uma das partes; normalmente nos contratos constam vários motivos que resulta na rescisão.

Poderá acontecer de várias formas, como a unilateral (executada pela Administração), que acontece através de um acordo das partes (de maneira amigável), e a que acontece judicialmente (a que acontece por ordem judicial) onde são analisados caso a caso, cada tipo de inexecução.

5 ESTUDO DE CASO NO CONTRATO 61/2013 DA FUNDAÇÃO DE AÇÃO COMUNITARIA – FAC

O objetivo de analisar o presente contrato administrativo é identificar se o mesmo está de acordo com a legislação, se há existência das cláusulas e dados que são previsto para que o mesmo possa ser celebrado.

5.1 COLETA DE DADOS

Para a realização deste estudo de caso os dados, foram fornecidos pela a Fundação de Ação Comunitária – FAC, através de materiais físicos, com a finalidade de serem utilizados para análise específica do nº 61/2013. É referente ao exercício de 2013 durante os meses de agosto a novembro de 2014.

5.2 DESCRIÇÕES DA FUNDAÇÃO DE AÇÃO COMUNITARIA – FAC

A FAC é uma Fundação Pública de direito privado com autonomia administrativa e financeira, vinculada a Secretaria de Estado do Desenvolvimento Humano do Governo do Estado da Paraíba; da data de criação e de fundação até os dias atuais, houveram algumas mudanças quanto a nomenclaturas e atividade da mesma.

Em de 14 de março de 1983 foi criada, através da Lei nº 4.454, que inicialmente recebeu o nome de FUNSAT- Fundação Social do Trabalho da Paraíba. No ano de 1987 o

Decreto nº 12.032 formalizou a mudança para FAC – Fundação do Trabalho e Ação Comunitária

Teve o estatuto aprovado pelo Decreto 9.841/1983, que sofreu alteração para reorganização pelo o Decreto 11.333 de maio de 1986, com publicação no DOEPB no dia 03/05/1986.

Logo que foi instituída, era vinculada a o Gabinete do Governador do Estado da Paraíba; nos dias de hoje é ligado á Secretaria de Estado do Desenvolvimento Humano. A alteração foi realizada pela a Lei complementar de nº 67 de 07 de julho de 2005, pelo o art. 17, II, c, 3, com publicação no DOEPB no dia 08 de julho do mesmo ano.

Com finalidades como:

I – a humanização das áreas periféricas através do planejamento e da execução de programas de infraestrutura física e social, inclusive com medidas relacionadas á posse da terra a melhoria das condições de habitação;

II – a melhoria de ocupação a renda, através de programas e projetos, ou ambos, que possam elevar o nível da produção e comercialização dos setores formal e informal das populações de baixa renda;

III – o desenvolvimento comunitário, através de programas que possibilitem a autoprodução das populações carentes, por intermédio do planejamento participativo, associativo, ações de saúde e de educação e outras iniciativas que contribuam para o bem estar social;

IV – a formalização de diretrizes e normas, a coordenação, a integração e avaliação de programas sociais no âmbito da FAC, compatibilizando-os a outros programas do Estado com reflexo na área social. (Dec. 11.333/1986- Art. 3º).

O regime financeiro coincide com o ano civil, como efeito de escrituração contábil. A Lei nº 3.654, de 10 de fevereiro de 1971, com publicação no DOEPB no dia 20 do mesmo mês e ano, com observação das alterações, e a legislação atual como a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que institui as normas gerais com direito Financeiro da União, estado, Municípios e Distrito Federal.

Um dos programas atuais é o Leite da Paraíba, que tem como objetivo reduzir a mortalidade infantil, combatendo a desnutrição através dos programas governamentais, trazendo o desenvolvimento sustentável com obtenção à inclusão social.

O público alvo são aquelas família que tem a renda *per capita* igual ou menor a 1/2 salário mínimo, através das gestantes e crianças com idade de 6 meses a 6 anos.

5.3 ANÁLISE DO CONTRATO ADMINISTRATIVO

A análise realizou através da observação das cláusulas que constam no Contrato Administrativo 061/2013, firmado entre o Governo do Estado da Paraíba por intermédio da FAC e a empresa I.T INFORMATION TECHNOLOGY COMÉRCIO E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA LTDA EPP, com análise documental do mesmo.

5.3.1 Análise das Partes

Diante da regulação da Lei 8.666/93, que determina que todo Contrato deverá ter um contratante e um Contratado, percebe-se que o contrato n° 061/2013 respeita a determinação.

As partes do supracitado Contrato Administrativo são o Sr. Laureci Siqueira dos Santos e Sr. Célio Carlos Monteiro, sendo o primeiro como representante legal da contratante, que é FUNDAÇÃO DE AÇÃO COMUNITARIA, e o segundo como representante legal da contratada, ou seja, I.T INFORMATION TECHNOLOGY COMÉRCIO E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA LTDA EPP.

Tabela 1: Dados das partes do Contrato

CONTRATANTE	CONTRATADA
- FAC	- I.T INFORMATION TECHNOLOGY
- CNPJ 08.405.292/0001-54	- CNPJ 12.231.378/0001-85
- Sr. Laureci Siqueira dos Santos	- Sr. Célio Carlos Monteiro
- CPF 217.549.180-34	- CPF de 383.110.112-49

Fonte: Elaborado pelo autor

5.3.2 Análise do Instrumento Licitatório que Antecede o Contrato

O procedimento licitatório que antecedeu este Contrato Administrativo foi a modalidade pregão presencial para o registro de preços sob n° 045/2012, conforme consta no processo administrativo on-line n° 19.000.002526.2012.

5.3.3 Análise do Suporte Legal

O suporte legal que norteia o contrato Administrativo em sua totalidade é representado pelo o organograma abaixo:

Figura 1: Distribuição do Suporte

Fonte: Elaborado pelo autor

Na esfera federal temos a Constituição Federal, Lei Federal 8.666/93, Lei Federal 10.520, onde na primeira o inciso XXI do art. 37 institui normas para licitações e contratos da Administração Pública; a segunda trata da Lei de Licitações e Contrato administrativo, que regulamenta e estabelece as normas gerais da licitação e Contrato Administrativo; e a terceira especifica o pregão presencial.

Na esfera estadual, temos a Constituição Estadual da Paraíba, os Decretos 24.649, 26.375 e 32.056. A Constituição Estadual regulamenta as ações do Governo; o primeiro decreto trata sobre o pregão no estado, que tem como referencia a lei federal 10.520; o segundo fala da regularização de registro de preços para aquisição de bens e contratação de serviços; o terceiro fala sobre o tratamento diferenciado e simplificado para às microempresas e empresas de pequeno porte nas aquisições públicas.

5.3.4 Análise do Recurso Financeiro

A garantia do recurso financeiro é evidenciada através da dotação orçamentária, com o recurso de classificação da função programática de nº 06645.27202.08.306.5250.2594.0000.0000000.33903900.

5.3.5 Análise aos Documentos Aplicáveis

No intuito de complementar as exigências e objetivo do conjunto foram aplicados os seguintes documentos: o edital do pregão presencial nº 043/2012, a proposta da empresa, complemento do termo de referência e o projeto de informatização.

Figura 2: Documentos Aplicáveis

Fonte: Elaborado pelo autor

5.3.6 Análise do Objeto do Contrato

A cláusula 4º (quarta) do Contrato Administrativo de nº 061/2012 está da seguinte forma:

Constituem objeto da avença a contratação de empresa especializada em prestação de serviço de apoio operacional e logístico a programas sociais governamentais, visando automação da coleta, transmissão e processamento dos dados da distribuição do leite do PROGRAMA LEITE DA PARAÍBA. Tem como objetivos principais: disponibilizar solução informatizada para coleta dos dados do PROGRAMA LEITE DA PARAÍBA, de forma autorizada, para que possa funcionar nos postos de distribuição e em ambiente central; transmitir dados dos postos de distribuição e laticínios mantidos em cada município paraibano para o ambiente central e vice-versa; promover suporte ao corpo técnico da FAC — Fundação de Ação Comunitária e manter os sistemas de leitura, transmissão e acompanhamento em funcionamento, à medida que surgem defeitos ou necessidades de melhoria, conforme dispõem o TERMO DE REFERÊNCIA, COMPLEMENTO DE TERMO DE REFERÊNCIA e PROJETO DE INFORMATIZAÇÃO DO PROGRAMA DO LEITE DA PARAÍBA E DO PROALIMENTO (PÃO E FARINHA DE MILHO).

Parágrafo único - Fica convencionado entre as partes que a CONTRATADA também realizará automação da coleta, transmissão e processamento dos dados da distribuição da coleta do pão e do fubá do programa PROALIMENTO nos mesmos moldes daquela realizada no Programa Leite da Paraíba e definida na cláusula anterior, serviço este que não onerará o valor do presente instrumento, não ensejando pedido de realinhamento de preço nem tampouco nenhum custo adicional ao CONTRATANTE.

A contratação tem como objetivo o apoio operacional e logístico, que visa os programas da fundação, através da transmissão e processamento desses dados.

5.3.7 Análise da entrada e do recebimento

Por se tratar de um Contrato Administrativo de prestação de serviço, a análise quanto ao recebimento não se dá apenas uma vez, e sim durante toda a execução do Contrato, de forma mensal.

O objetivo do referendo contato é alcançado mediante a implantação do sistema de informática de controle dos programas sociais da FAC. Sendo assim sua implantação foi planejada diante de um cronograma.

O acompanhamento da execução do contrato é regido pelo o inc. I do art. 73 da Lei 8.666/93.

A Fundação de Ação Comunitária é responsável de observar se a finalidade do objeto do contrato está sendo cumprida, mediante comparação aos documentos aplicáveis.

5.3.8 Análise do Valor Contratual

De acordo com a proposta aprovada no processo licitatório, a contratada receberá pelos serviços um valor global de R\$ 804.000,00 (oitocentos e quatro mil reais), em parcelas mensais de 67.000,00 (sessenta e sete mil reais).

Tabela 2: Distribuição das Parcelas Detalhada

PARCELAS	R\$
01	67.000,00
02	67.000,00
03	67.000,00
04	67.000,00
05	67.000,00
06	67.000,00
07	67.000,00
08	67.000,00
09	67.000,00
10	67.000,00
11	67.000,00
12	67.000,00
SOMATORIO	804.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor

5.3.9 Análise do Prazo de Vigência

O contrato firmado tem validade de 12 (doze) meses, começando a contar a partir de 01 de junho de 2013, podendo se prolongado por igual período, de acordo com art. 57 da Lei 8.666/93.

5.3.10 Análise das Obrigações da Contratada

A empresa contratada está obrigada a cumprir com todas as cláusulas presente no respectivo contrato, como também ao suporte legal constante na cláusula primeira.

Todas as condições de habitação e qualificação estipulado no certame licitatório deverão ser mantidas na execução do mesmo.

O ônus oriundo de obrigações trabalhistas, como a mão de obra, transporte, encargos trabalhista previdenciários, fiscais e comerciais resultantes da execução do contrato. E responde pelos os danos causados diretamente à Administração ou a terceiros decorrentes de culpa ou dolo.

5.3.11 Análise das Obrigações do Contratante

O contratante fica obrigado a efetuar os pagamentos à contratada, após o cumprimento das exigências que constam na quarta cláusula do contrato. A fiscalização é de inteira responsabilidade para conferir o serviço enviado. Deve assegurar o livre acesso das pessoas que pertencem a contratada nos lugares que serão executados o serviço. E comunicar de forma ágil a contrata qualquer problema que vá afetar o objetivo do contrato.

5.3.12 Análise do Pagamento

A cláusula décima do contrato tem o seguinte texto em delação ao pagamento.

a) O pagamento à CONTRATADA, referente ao fornecimento constante na Cláusula Quarta do presente Contrato, será efetuado no prazo máximo de 15 (quinze) dias, pela CONTRATANTE, mediante a apresentação da NOTA FISCAL devidamente atestada porá acompanhada, designados, comissão servidor ou indispensavelmente, das certidões de regularidade com o Fisco, Federal Estadual, Municipal, Seguridade Social (CND) e Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS).

b) No ato da quitação dos débitos, o valor a ser pago se manterá fixo e irremovível segundo enérgica disposição da legislação em vigor no país, salvo os casos previstos no Art. 65, parágrafos 50 e 60 da Lei 8.666/93.

c) Caso o pagamento não seja efetuado até 30 (trinta) dias após a prestação do serviço o valor será atualizado financeiramente, a partir da data final do período de seu adimplemento até o seu devido pagamento, pelo índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA ou outro que venha substituí-lo.

Parágrafo Único - No processamento do pagamento será relido, pelo órgão Estadual competente, o valor corresponde ao produto resultante de 1,5% (um e meio por cento) sobre o total do pagamento, e que deverá repassar, em até 05 (cinco) dias, para a conta corrente do Fundo Estadual de Apoio ao Empreendedorismo -FUNDO EMPREENDER PB, conforme determina o artigo 10 da Lei no9.335/2011 c/c o artigo 30 do Decreto n 2 32.086.

10.2 A empresa contratante de serviços executados obra, inclusive em regime de mediante cessão de mão – de trabalho temporário, deverá reter onze (11%) por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra e o valor retido deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço, conforme determina o artigo 23 da

Lei Federal nº 9.711/1998 e c/cos incisos V e VI do artigo 117 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

Em prazo máximo de 15 dias, deverá se apresentar FAC os seguintes do documento: Nota fiscal, devidamente atestada porá acompanhada, designados, comissão designados acompanhada, indispensavelmente das certidões de regularidade com o Fisco Federal Estadual e Municipal, Seguridade Social (CND) e Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS).

Figura 3: Certidões Solicitados



Fonte: Elaborado pelo autor

5.3.13 Análise dos Acréscimos e Supressões

O presente contrato tem a cláusula que, caso tenha a necessidade de realizar alterações ou até mesmo a supressões, a contratada fica obrigada a aceitar as mesmas condições contratuais, de até 25% (vinte e cinco por cento) do valor inicial para a realização do devido ajuste, seguindo como requisito o art. 65 da Lei nº 8.666/93.

5.3.14 Análise da Rescisão

Caso tenha a necessidade de reincidir o contrato, deve tomar como requisito o disposto no art. 78 da lei de 8.666/93.

5.3.15 Análise das Sanções

Havendo atraso e inexecução parcial ou total por parte da contratada, poderá ser aplicada diante da gravidade, multa, a rescisão contratual unilateral e a suspensão do direito de participar de outros processos de licitação.

5.3.16 Análise das Disposições Gerais

Pré-estabelece as providências a serem tomadas caso o fornecedor não cumpra com suas responsabilidades, que devem ser aplicadas de acordo com a cláusula décima do Contrato e da Lei 8.666/93.

5.3.17 Análise do Gestor do Contrato

O diretor de operações da contratada ficou nomeado como gestor do Contrato; o mesmo tem o dever de fiscalizar e acompanhar a execução do objetivo do contrato

5.3.18 Análise do Foro

Firma que a cidade de João Pessoa, Capital do Estado da Paraíba é o foro legal do presente contrato, indicando que foram impressas 04 (vias) do Contrato, com valor legal iguais, com assinaturas das duas parte e com presença das testemunha

5.3.19 Análise da Assinatura das Partes

Na data de 17 de maio de 2013, os representantes legais das partes assinaram o presente Contrato, concordando com todas as cláusulas existentes na presença de duas testemunhas, que do mesmo modo assinaram o contrato.

O contrato administrativo é regido por um consolidado de normas que tipifica com detalhes o que deverá conter no instrumento contratual.

Analisando o Contrato 061/2013, firmado entre o Governo do Estado da Paraíba, através da FAC e a empresa I.T INFORMATION TECHNOLOGY, percebe-se que, em suas cláusulas, a contratação espeitou todas as previsões das legais.

Desse modo é correto afirma que no que tange a formalização do Contrato, a FAC desempenhou de forma plena o seu papel como contratante.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho enfatizou sobre a presença dos contratos administrativos na Administração Pública, demonstrando as características fundamentais e necessárias para a celebração do mesmo.

É importante ressaltar que na Administração Pública, os Contratos Administrativos são elaborados contendo as características fundamentais e necessárias, para um resultado a favor da satisfação do interesse público.

Diante da pesquisa, observamos os passos para elaboração e formalização dos contratos administrativos, que deverão estar de acordo com a Lei 8.666/93, e também de todo suporte legal que envolvem os mesmos.

O estudo demonstrou, de forma clara, as características do contrato administrativo e o que é necessário para que haja celebração dos mesmos, de acordo com legislação vigente na Administração Pública.

Analisamos o Contrato 061/2013, firmado entre a FAC-Fundação de Ação Comunitária e a empresa I.T INFORMATION TECHNOLOGY COMÉRCIO E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA LTDA EPP, e observamos que o mesmo estava de total acordo com as normas necessárias para a celebração do mesmo, cumprindo todos os requisitos necessários e contendo a existência de todas as cláusulas indispensáveis para sua formalização, sem gerar nenhum prejuízo aos cofres públicos.

Para a continuação do estudo com uma sucessão, recomenda-se a realização de novas pesquisas, buscando relatar fatos sobre esse instrumento, analisando o papel do gestor do contrato e do fiscal.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei N° 8.666**, de 21 de Junho de 1993.

_____. **Constituição Federal Brasileira**, de 05 de Outubro de 1988.

_____. **Lei N° 9.784**, de 28 de Janeiro de 1999.

_____. **Decreto N° 2.926**, de 14 Maio de 1862.

_____. **Decreto N° 4.536**, de 28 de Janeiro de 1922.

_____. **Decreto N° 200**, de 13 de Julho de 1962.

_____. **Lei N° 10.520**, de 17 de Julho de 2002.

_____. **Lei N° 4.454**, de 14 de Março de 1983.

_____. **Decreto N° 12.032**, 14 Julho de 1987.

_____. **Decreto N° 11.333**, 02 Maio de 1986.

_____. **Lei Complementar N° 67**, 07 de Julho de 2005.

_____. **Lei N° 3.654**, 10 de Fevereiro de 1971.

_____. **Lei N° 4.320**, 21 junho de 1993.

_____. **Decreto N° 24.649,2** de Dezembro de 2003.

_____. **Decreto N° 26.375**, 19 de Outubro de 2005.

_____. **Decreto N° 32.056**, 24 de Março de 2011.

BITTERNCOURT, Marcus Vinicius Corrêa. **Manual Direito Administrativo**. 14° ed. atual. Belo Horizonte: Fórum 2005.

COSME, Lenilda da Silva. **FUNDEB- Fundo de manutenção e desenvolvimento da educação básica e valorização do magistério: controle externo exercício dos recursos nos municípios**. João Pessoa, PB, 2010.

FREIRE, Elias Sampaio. **Direito Administrativo: teoria, jurisprudência e 1000 questões**. 6 ed. Atual Rio de Janeiro: Elsevir, 2006.

FREIRE, Thyago Henriques de Oliveira Madruga, **CONVÊNIO: Estudo de Caso sobre o Desvio de Finalidade do Convênio Público nº 182/2001-CGRPO/SPMAP, firmado entre o Ministério da Cultura o Município de Lagarto/SE**. João Pessoa, PB, 2011.

JÚNIOR, Ivan Lucas de Souza. **Lei n. 8.666/1993 para Concurso Públicos- Teoria e Exercícios**. Brasília: Editora Gran Cursos, 2010.

MANUAL de Gerenciamento de Contratos Administrativos. Disponível: <http://www.campinas.sp.gov.br/sa/impessos/adm/FO987.pdf> Acesso em: 27 set. 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33 ed. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

PARAÍBA. Constituição do Estado da Paraíba, 5 de Outubro de 1989.

ROSA, Márcio; FERNANDO Elias. **(Coleção Sinopses Jurídicas 19) Direito Administrativo Parti I**. 11 ed. atual. São Paulo: Saraiva 2010.

SILVA, Mirinalva Bernardo da, **Resto a Pagar: implicações na qualidade do gesto público**. João Pessoa, PB, 2011.

SUÑÉ, Cristiane. **Contratos Administrativo na Esfera Pública: Uma Análise do Papel do Gestor e do Fiscal, Monografia de Especialização na UTFPR. Curitiba 2011**. Disponível: http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/1145/1/CT_GPM_I_2011_20.PDF Acesso em: 24 nov. 2014.

TORRES, Ronny Charles Lopes de. **Leis Licitações Públicas Comentadas**. Salvador: Editora JusPodivm 2008.

TRALDI, DIAS Maria Cristina Reinaldo, **Monografia passo a passo**. 3º ed. Atual. Campinas, SP: editora Alínea, 2001.

ORÇAMENTO PÚBLICO: Estudo de Caso sobre A Implantação do Orçamento Democrático no Estado da Paraíba

Suênia Lopes Moura

Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire

RESUMO: O presente trabalho tem como principal premissa demonstrar de forma clara como funciona o Orçamento Democrático atualmente no Estado da Paraíba e a sua importância para toda sociedade. A princípio o trabalho fundamentou alguns conceitos sobre Orçamento Público e como esse funcionava antes da implantação do orçamento democrático. Especificamente, procurou-se estudar os diversos tipos de Orçamentos Públicos já existentes, compreendendo o funcionamento de cada um, identificando seus principais agentes, como as receitas, as despesas e os princípios orçamentários. Para o entendimento do estudo como um todo, foram realizadas pesquisas e análises de dados para definir a eficácia desse instrumento definido como Orçamento Democrático; foram evidenciados dados da participação popular e sua importância. Os dados foram obtidos através de requerimentos feitos a Subsecretaria do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba. Os resultados alcançados demonstram que esse novo instrumento tem demonstrado clareza, eficiência e eficácia para a sociedade. Assim observamos que o Orçamento Democrático é, com toda certeza, um instrumento de conquista de cidadania e de organização popular.

Palavras-chave: Orçamento. Orçamento Público. Orçamento Democrático.

ABSTRACT: This work has as main premise clearly demonstrate how the currently Democratic budget in the state of Paraíba and its importance for the whole society. At first, the work was based on some concepts Public Budget and how it worked before deploying democratic budget. Specifically, we sought to study the various types of existing Public Budget, comprising the operation of each, identifying their main agents, such as revenues, expenses and budget principles. To understand the study as a whole, research and data analysis were performed to determine the effectiveness of this instrument set to Democratic Budget; data were highlighted people's participation and their importance. Data were obtained through requests made to the Secretariat of the Democratic State of Paraíba budget. Results show that this new instrument has demonstrated clarity, efficiency and effectiveness to society. Thus we see that the Democratic budget is, surely, an instrument of conquest of citizenship and popular organization.

Keywords: Budget. Public budget. Democratic budget.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo discutir e apontar elementos para promover a participação da população no processo de gestão dos recursos públicos, no que concerne a distribuição do orçamento público.

O Orçamento Público é uma lei ou um instrumento que exprime, em termos financeiros, o planejamento dos recursos ou das finanças públicas, destacando a previsão das receitas e a fixação das despesas destinadas ao devido funcionamento dos serviços públicos por um determinado período.

Podemos observar que o conceito de Orçamento Público é voltado para o lado financeiro dos recursos, e não para o lado econômico, sendo assim temos a definição de

Orçamento Público através do pensamento de Angélico (1995, p.19), “orçamento público é um planejamento de aplicação dos recursos esperados, em programas de custeios, investimentos, inversões e transferências durante um período financeiro”.

Conforme a Lei que estatui normas de Direito Financeiro 4320/64, tida como a Lei do Orçamento, em seu art. 2º, descreve que, no Orçamento, deverá estar de forma expressa a discriminação da receita e da despesa, de forma a esclarecer qual política econômica financeira o Governo está adotando e se essas obedecem aos princípios do Orçamento Público.

No que concerne ao Orçamento Democrático, observa-se a inclusão da população participando da tomada de decisões do Governo, apontando os recursos públicos junto às necessidades da sociedade, uma vez que esse, de forma indireta, é investido por nós, população, na forma de impostos e taxas pagas ao Governo.

Tendo em vista o desenvolvimento orçamentário do nosso Estado, em que a população participa do planejamento, colocando em pauta as principais necessidades de cada região, observa-se que o sistema implantado no Estado da Paraíba, no que concerne ao Orçamento Público, vem se desenvolvendo de forma social e diferente das outras formas de orçamento já praticadas anteriormente.

Portanto, essa pesquisa procura contribuir junto à sociedade uma reflexão diante dessa nova dinâmica social, na qual surge um diálogo entre os governantes e a sociedade de forma participativa e inovadora, buscando alcançar o máximo de Diante do exposto, surgem os seguintes questionamentos a serem respondidos no desenvolvimento da pesquisa:

Qual a importância da participação da população no que concerne ao Orçamento Democrático? Quais as características do Orçamento Público? Como se deu a implantação do Orçamento Democrático no Estado da Paraíba? Quais as ações solicitadas, orçadas e executadas mediante o advento do Orçamento Público no Estado da Paraíba?

Observando o desenvolvimento do Estado da Paraíba e a aplicabilidade do dinheiro público em obras, serviços e compras, surgiu o interesse de realizar uma pesquisa no que se refere ao orçamento do dinheiro público e a importância da interação da população com os mecanismos do Governo para nos tornarmos uma sociedade melhor.

Essa ação coordenada entre Governo e sociedade tem apresentado melhorias concretas para o nosso Estado e mostrado o poder de decisão da população, tal como uma forma de geração de cidadania ativa.

Diante desse contexto, a pesquisa propõe evidenciar que a participação da população em sincronia com o Governo, no que tange a construção do orçamento público, sendo este de

fundamental relevância para o desenvolvimento da federação. Objetiva-se neste caso apresentar, de uma forma geral, o que é o Orçamento Democrático e quais benefícios ele vem trazendo para população de todo o Estado da Paraíba. Assim sendo, compreender o que é o Orçamento Democrático; conscientizar a população quanto à importância do Orçamento Democrático; verificar se o Orçamento Democrático é uma ferramenta eficiente para o Estado; destacar os benefícios trazidos pelo Orçamento Democrático para o Estado.

A metodologia adotada neste trabalho é de caráter descritivo e bibliográfico, que segundo GIL (1990, p.48), “pesquisa bibliográfica é feita a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Este modelo de pesquisa corrobora para um aumento dos resultados, tanto quantitativamente como qualitativamente.

A pesquisa será descritiva, pois, terá a finalidade de observar, registrar e analisar como o Orçamento Público e o Orçamento Democrático acontecem. Será de cunho quantitativo, pois, busca quantificar os dados da coleta, e analisar se através daqueles dados a ferramenta implantada está sendo eficaz.

Ela foi realizada no período de agosto do ano a novembro do ano de 2014. Para a realização da pesquisa foi realizado um levantamento de todo o material bibliográfico: livros, revistas, periódicos, artigos e websites, a leitura do material foi de caráter seletivo, visando o material específico para a realização do trabalho. Foram utilizados: revistas e planilhas com levantamento de dados fornecidos pela Subsecretaria do Orçamento Democrático Estadual da Paraíba.

2 ORÇAMENTO PÚBLICO

A priori, vamos destacar o verbo **Orçar**, que de acordo com Aurélio (1999, p.1453) significa: “calcular, computar, estimar, esmar, avaliar”. A palavra **Orçamento** derivada do verbo **Orçar** (orçar+mento), seria o ato ou efeito dos sinônimos expostos acima, ou seja, a formalização, a prática dos atos mencionados anteriormente.

Não se sabe ao certo a verdadeira etimologia da palavra **orçamento**, porém algumas literaturas afirmam que o termo deriva-se do italiano *orzare* que está fortemente ligado ao latim *ordior, orsus, ordiri* que significa calcular, planejar.

Enquanto público de acordo com Aurélio (1999, p.1664), significa: “pertencente ou destinado ao povo, à coletividade”. Etimologicamente a palavra **público** é derivada do latim *publicare, publicus, populus*, que significa tornar público, relativo ao povo.

2.1 CONCEITO

O Orçamento Público é uma ferramenta contábil, é um instrumento de alocação dos recursos públicos.

Segundo Slomski (2001, p.214), quanto ao conceito do Orçamento Público, o mesmo afirma que:

Orçamento Público é uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir; terá como base o plano plurianual e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovada pelo Poder Legislativo. E seu conteúdo básico será a estimativa da Receita e a autorização (fixação) da despesa, e será aberto em Forma de partidas dobradas em seu aspecto contábil.

Na interpretação de Silva (2000, p.25), no que diz respeito ao conceito do Orçamento Público, assegura que:

Orçamento é uma Lei autorizativa, por meio da qual o Governo consolida seu programa de trabalho, expresso em termos monetários, priorizando as necessidades coletivas, além de compatibilizá-las com os recursos previstos para o período, observados os princípios da Unidade, Universalidade e Exclusividade.

De acordo com as afirmativas anteriores constatamos que o Orçamento Público é um dispositivo de extrema relevância para a Administração Pública, onde a mesma, através desse instrumento, pode planejar, avaliar, regular, arrecadar recursos em determinado período, discriminando a origem e o montante a serem adquiridos.

2.2 ALGUNS RECORTES HISTÓRICOS DO ORÇAMENTO PÚBLICO

De acordo com algumas literaturas, observa-se que o Orçamento Público surgiu há vários séculos; as primeiras tentativas de elaboração do orçamento para os órgãos públicos foram nos tempos imperiais.

Segundo o pensamento de Wilges (1955, p.150), o surgimento do orçamento e ressalta: “A prática orçamentária teve origem há vários séculos, quando as obrigações tributárias impostas pelos Monarcas se tornaram impossíveis de serem suportadas”.

Já Araújo e Arruda (2006, p.67) entendem que o Orçamento Público surgiu no século XII, na Inglaterra. Após isso, os franceses também se deram conta do quanto abusivo eram as cobranças feitas pelo Governo naquele país, e dessa forma a instituição orçamentária surgiu posteriormente à adoção do princípio do consentimento popular do imposto. Isso ocorreu após a Revolução Francesa, no ano de 1789.

Nos Estados Unidos, a autorização para orçar gastos, tomar empréstimos e criar tributos foi concedida pela Constituição ao Congresso no ano de 1789. Ainda nesse ano, o Congresso repassou ao recém-criado Departamento do Tesouro a incumbência de preparar e relatar as conjecturas das receitas e das despesas públicas.

No Brasil também não foi diferente dos outros países; também ocorreram reivindicações pelo controle orçamentário do país. A Revolta de Felipe dos Santos em 1720, e a Inconfidência Mineira em 1789, são algumas demonstrações que marcaram no Brasil o desagrado da sociedade em relação à cobrança de impostos.

Com a chegada do rei Dom João VI, inicia-se uma organização nas finanças públicas do país. Em 1808, foi instituído o Erário Público (Tesouro), porém só com a chegada da Constituição imperial, em 1824, é que houve uma determinação sobre a exigência do Orçamento Público.

Porém, o primeiro orçamento brasileiro aprovado foi em 15 de dezembro de 1830. Este teria sido aprovado por um Decreto Legislativo, e nele estaria contida a previsão das receitas e a fixação das despesas das antigas províncias.

Com base nas afirmativas citadas anteriormente, observamos que, em todos os países, houve sérias discussões entre a sociedade e o Governo em busca de melhores controles orçamentários para a população.

2.3 FUDAMENTAÇÃO LEGAL

O Orçamento Público tem como função fazer a correlação entre o que é arrecadado e o que é gasto, e como os recursos estão diretamente ligados aos particulares. O Estado criou ferramentas para poder coletar e administrar esses recursos para o bem do coletivo, como os impostos, encargos e tributos. No Brasil, o Orçamento Público está previsto na Lei do Orçamento, a 4320/64, que estatui normas gerais de Direito Financeiro. Em seu artigo 2º está previsto que:

A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Govêrno, obedecidosos princípios de unidade universalidade e anualidade.

Da mesma forma, temos a CF/88, em seu artigo 165, que destaca sobre os Orçamentos Públicos e como esses deverão ser elaborados, enfatizando o Plano Plurianual, a Lei das Diretrizes Orçamentárias e a Lei dos Orçamentos Anuais. Ao passar dos anos surgiu a necessidade de uma Lei Complementar para estabelecer as normas de finanças públicas.

A Lei Complementar 101/00, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, surgiu com o intuito de regulamentar o Capítulo II do Título VI da CF/88 ao que concerne a tributação e ao orçamento, o que não quer dizer que essa Lei venha a revogar ou a substituir a Lei 4320/64.

Essa Lei, em sua ementa, “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências”.

Essa Lei deduz uma forma de ação planejada e transparente nas contas públicas, prevenindo riscos e desvios das finanças públicas uma maior responsabilidade para a gestão fiscal.

2.4 CARACTERÍSTICAS DO ORÇAMENTO PÚBLICO

Ao que concerne o Orçamento Público, sabemos que o mesmo sofreu várias mudanças ao longo do tempo, com o surgimento das Leis que o aprimoravam ao passar dos anos. De acordo com algumas literaturas, podemos afirmar que o Orçamento Público divide-se em 5 (cinco) tipos, de acordo com as técnicas de elaboração: Orçamento Clássico ou Tradicional, Desempenho ou de Realizações, Orçamento-Programa, Orçamento Participativo e Orçamento Base Zero ou por Estratégia.

Orçamento Clássico ou Tradicional é uma modalidade de orçamento que dá ênfase apenas nos gastos, mas esquecem do planejamento de forma técnica e não consideram a correção inflacionária atualizada e os fatores econômicos. Era apenas uma mera repetição orçamentária. As despesas eram classificadas como gastos e ponto final, e a Administração Pública não se preocupava com as reais necessidades da população.

Orçamento Desempenho ou de realizações é uma pequena evolução do Orçamento Clássico, porém não podemos caracterizá-lo como um Orçamento-Programa, pois esse não possui uma vinculação com o Sistema de Planejamento; esse tipo de técnica orçamentária foca apenas naquilo que o Governo realiza.

O Orçamento-Programa foi introduzido no Brasil pela Lei 4320/64 e pelo Decreto Lei 200/67. Dessa forma, o Orçamento Público parou de enfatizar apenas os gastos e passou a fazer uma programação de como seria o Orçamento Público de verdade. O Orçamento-programa contém ações vinculadas a um processo de planejamento público, com objetivos e metas a serem alcançadas em determinado exercício.

Com o princípio da eficiência a Administração Pública buscou um melhor aproveitamento do dinheiro arrecadado, ou seja, zela por sua eficiência e é nela que as

políticas públicas tem se apoiado como tese. Quando houve a mudança do orçamento tradicional, passando para o orçamento de desempenho até chegarmos ao Orçamento-Programa, a Administração trocou um sistema retrógrado e sem eficiência por um sistema eficiente e dinâmico.

Com a chegada do Orçamento-programa, foi visto que, antes de fixar as despesas ou compartilhar as receitas, era necessário o planejamento das ações que iriam fazer parte daquele orçamento, identificar quais as reais necessidades da sociedade, quais as principais deficiências existentes, visando à correção e a diminuição dos problemas.

De acordo com Sérgio (2008, p.13), no que concerne ao conceito de Orçamento-Programa: “o Orçamento Programa é um Plano de Trabalho expresso por um conjunto de ações a realizar e pela identificação dos recursos necessários a sua execução”.

O Orçamento Participativo, onde a sociedade participa do processo decisório da elaboração orçamentária, existe uma maior transparência no que diz respeito às informações para a tomada de decisões; nessa técnica de orçamento existe uma coparticipação do Executivo e do Legislativo na formação do orçamento.

No Brasil, de acordo com a forma de Governo adotada (Presidencialismo), podemos afirmar que a técnica utilizada para elaboração do Orçamento Público é a mista, que segundo Silva (2011, p.189), “é o orçamento elaborado e executado pelo Poder Executivo, cabendo ao Poder Legislativo a sua votação e controle”.

O Orçamento Base Zero ou Por Estratégia é um método para formação do orçamento por um determinado período; essa técnica não leva em consideração os orçamentos dos períodos anteriores, sendo assim, analisamos esse tipo de orçamento como uma ferramenta estratégica, porém trabalhosa e demorada, onde, para a sua formação na área governamental, é necessário o empenho de todos os agentes públicos e de todos os gestores das unidades orçamentárias, envolvendo uma grande demanda e um custo muito alto.

2.4.1 A importância do planejamento do orçamento público

O planejamento do Orçamento Público é de extrema importância para os órgãos públicos e para a sociedade, pois através desse planejamento é possível identificar onde existem as deficiências e onde são as áreas mais necessitadas para aplicabilidade dos recursos públicos.

Com a chegada do Orçamento-Programa, como já vimos anteriormente, observamos o quanto importante é planejar os recursos públicos estabelecendo metas e objetivos e procurar sempre atingi-los de forma clara e coerente.

Com a instauração da Lei 4320/64, observa-se a imposição do planejamento do orçamento, que até os dias de hoje é considerada indissociável para o crescimento do nosso país, já que, antes o planejamento financeiro, era elaborado sob a ótica de sistema fechado, enfatizando apenas os gastos orçamentários.

Com a visualização do quão importante é o planejamento do orçamento, começa a crescer a ideia de que esse processo deveria contemplar uma participação popular, ou seja, as pessoas deveriam participar de forma efetiva das discussões sobre a aplicabilidade dos recursos públicos necessários para atender as necessidades da sociedade.

Assim, começamos a ver o desenrolar do planejamento do Orçamento Público de uma forma democrática, onde a gestão pública passa a ser explorada também por vários setores organizados da sociedade.

2.4.2 Elaboração do orçamento público

A elaboração do Orçamento Público é feita sob as regras e procedimentos existentes na legislação em vigor. O Orçamento é elaborado pelos três poderes da República, ou seja, pelo Poder Legislativo, Poder Executivo e pelo Poder Judiciário, porém, só é corroborado pelo Poder Executivo.

Com a Lei 4320/64, que surgiu com base na Constituição de 1964, ainda existiam o que podemos chamar de falhas na elaboração do Orçamento. Em 1988, com a chegada da Carta Magna vigente, foi reconhecido às necessidades da criação de instrumentos de planejamento orçamentário, são eles: O Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

Baseando-se no artigo 165 da Constituição Federal de 1988, Slomski (2001, p.214) afirma:

Plano Plurianual (PPA): É uma Lei que abrangerá os respectivos Poderes na União, nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios; será elaborada no primeiro ano do mandato do Executivo e terá vigência de quatro anos. A Lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal, estadual e municipal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas a programas de duração continuada.

Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO): Compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, estadual e municipal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Lei Orçamentária Anual (LOA): A Lei Orçamentária Anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

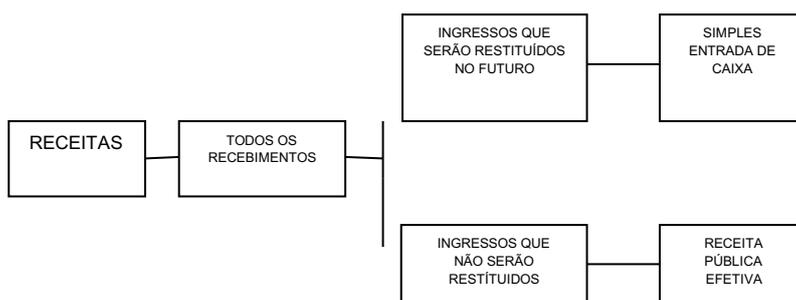
2.4.3 Receitas públicas

Receitas públicas são as entradas de recursos ou rendas que dão entrada durante o exercício orçamentário aos cofres públicos, através da contribuição da coletividade. De acordo com Silva (2011, p.227), as receitas são: “as entradas que se incorporam de forma definitiva ao patrimônio”.

Porém não podemos afirmar que toda forma de ingresso aos cofres públicos pode se caracterizar uma receita, pois, para que esses ingressos sejam caracterizados receitas serão necessários algumas particularidades, de acordo com Silva (2011, p.227) “as receitas correspondem ao ingresso que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescentar seu vulto como elemento novo e positivo”.

Assim, podemos afirmar que, para ser uma receita pública, os recursos que ingressarem ao orçamento devem possuir caráter permanente ao patrimônio do Estado, não estarem sujeitos a qualquer condição devolutiva e não corresponderem à baixa patrimonial. Então toda e qualquer forma de entrada de recursos que possuam forma transitória, entradas de recursos que posteriormente tenham que ser restituídos, como empréstimos, são caracterizadas apenas como ingressos públicos. A figura abaixo demonstra como funciona o ciclo da receita:

Figura 01 - Elementos da Receita Pública



Fonte: Lino Martins da Silva, 2011.

Conforme figura acima, percebemos a divisão entre receita pública e ingressos públicos.

De acordo com a Lei 4320/64, em seu artigo 11, a mesma classifica a receita como: receitas correntes e de capital. Temos como receitas correntes as oriundas do poder impositivo do Estado, tais como:

As receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviço e outras receitas provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

As receitas de capital, que também estão expressas na Lei 4320/64, no artigo 11, em seu segundo parágrafo, são as receitas oriundas da colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos obtidas junto a entidades públicas ou privadas. São elas:

São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente.

2.4.4 Despesas públicas

Despesa Pública ou Dispêndios são as ações realizadas pelos órgãos públicos para sanar os gastos do Governo, ou seja, é o desembolso realizado pelo Governo para a manutenção e prestação de serviços realizados para a sociedade.

Segundo Silva (2011, p.247), no que concerne o conceito de despesa, afirma:

Constituem despesa todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos.

De acordo com o mencionado anteriormente, observamos que a despesa pública deverá obedecer aos princípios do Orçamento Público e da Administração Pública, devendo assim, toda despesa, ser executada nos termos da Lei.

No que tange a classificação da despesa pública, a Lei 4320, em seu artigo 12, a discrimina como: despesas correntes e despesas de capital, subdividindo as despesas correntes em: Despesas de Custeio e Transferências Correntes; as despesas de capital são subdivididas em Investimentos, Inversões Financeiras e Transferências de Capital.

2.4.5 Princípios orçamentários

Como já abordado anteriormente, a Lei 4320/64 estabelece os fundamentos da transparência orçamentária, onde o Orçamento Público deverá obedecer aos princípios orçamentários. Dessa forma, observamos os princípios como determinados controles das atividades financeiras exercidas pelo Estado.

Assim os princípios servem não só para garantir a integridade dos fatos como também garantir a veracidade dos documentos; tornam-se peças fundamentais para as tomadas de decisões da máquina estatal.

Sob a perspectiva da Lei 4320/64, e a Secretaria do Tesouro Nacional, verificamos os seguintes princípios orçamentários:

Explícito na Lei 4320/64, em seu artigo 2º, o princípio da unidade apresenta que o orçamento deverá ser uno, ou seja, só deverá existir apenas um orçamento para cada ente federativo.

Ainda em seu artigo 2º, a Lei 4320/64 afirma de forma expressa que o orçamento deverá conter todas as receitas e todas as despesas de toda a Administração Pública, caracterizando assim o princípio da Universalidade.

Anualidade ou Periodicidade determina um período limitado; no Brasil esse período corresponde ao período financeiro, para estimar as receitas e fixar as despesas registradas na LOA.

Assim como a Administração Pública, o orçamento também possui um princípio chamado de legalidade, em que o orçamento deverá ser elaborado em conformidade com a lei, e só poderá fazer ou deixar de fazer aquilo que a lei expressamente autorizar.

O Orçamento Público não deverá conter matéria estranha ao orçamento, ressalvados os casos para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ou seja, o orçamento só deverá conter matérias orçamentárias, não poderá conter nada que fuja do seu contexto, caracterizando assim o princípio da exclusividade.

A Administração Pública deve registrar as receitas e as despesas constantes no orçamento pelo valor total e bruto, sem qualquer tipo de deduções, de acordo com o que está escrito na redação do artigo 6º da Lei 4320/64: “Tôdas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções”. Damos a esse princípio o nome de Orçamento-Bruto.

O orçamento deverá ser sempre divulgado quando aprovado e o mesmo deverá ser transformado em lei, sua publicização deverá ser feita através de veículos oficiais de comunicação, para conhecimento do público e para eficácia da sua vaidade, caracterizando assim o princípio da Publicidade.

Não devem ser permitidas ao orçamento diferentes formas de interpretação, sendo assim o mesmo deverá ser divulgado de forma clara e ampla à população, não permitindo interpretações duvidosas evidenciando assim o princípio da transparência.

Princípio da não afetação ou não vinculação veda a vinculação dos impostos a órgão, fundo ou despesa, de acordo com a Carta Magna de 1988, em seu artigo 167.

2.4.6 Ciclo orçamentário

O ciclo orçamentário ou processo orçamentário é uma sequência de atos contínuos, simultâneos e flexíveis, onde existem etapas a serem seguidas para elaboração do Orçamento Público.

As etapas a serem seguidas no ciclo orçamentário são: elaboração da proposta orçamentária, estudo e aprovação da Lei Orçamentária, execução orçamentária e financeira e avaliação ou controle.

Essas fases são classificadas da seguinte maneira:

Elaboração da proposta orçamentária, fase essa de competência do Poder Executivo, elaborada em conformidade com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), onde envolve a previsão das receitas e a fixação das despesas.

Estudo e aprovação da Lei Orçamentária: competem ao Poder Legislativo, onde os nossos representantes legitimamente eleitos, ou seja, os deputados, vereadores e senadores, discutem e votam, ou aprovam e/ou emendam o orçamento e o encaminham ao Poder Executivo.

Execução orçamentária e financeira, fase onde é efetuado aquilo que estava prenunciado na Lei do Orçamento. É a fase de concretização dos objetivos determinados ao setor público. Configura a mobilização de recursos humanos, financeiros e materiais.

Avaliação ou Controle: em algumas literaturas encontramos a palavra avaliação; em outras, controle. Refere-se à análise de todas as etapas do ciclo orçamentário, que são analisadas e julgadas para saberem a eficácia das etapas anteriores e assim observarem os erros ocorridos e fazerem as modificações necessárias para os exercícios vindouros.

3 ORÇAMENTO DEMOCRÁTICO

O Orçamento Democrático (OD) é um instrumento governamental no qual a sociedade é convidada a participar das decisões do Governo em relação à distribuição da verba pública que será aplicada em obras e serviços. Dessa forma, observamos a participação da população em relação ao planejamento, acompanhamento e direcionamento dos recursos públicos.

De acordo com algumas literaturas observa-se que o Orçamento Participativo (OP) foi implantado aqui no Brasil no final dos anos 80. O orçamento Participativo é outra nomenclatura aplicada ao Orçamento Democrático, sendo o primeiro aplicado pelas prefeituras. A primeira foi a prefeitura de Porto Alegre-RS, no ano de 1989.

O Orçamento Democrático foi implantado na Prefeitura de Porto Alegre durante o exercício de 1989, porém só veio a acontecer à primeira audiência pública no exercício de 2005, baseando-se na ideia de democracia participativa, dando uma abertura para a participação da sociedade no tocante as finanças públicas.

Com a chegada da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº101/2000, observou-se as inovações trazidas no que concerne à transparência e ao equilíbrio das contas públicas. A LC 101/00 veio para regulamentar uma série de questões relacionadas à Administração Pública e o Orçamento Público brasileiro.

Ela lei também veio para incentivar ainda mais a prática do Orçamento Democrático, estabelecendo como condição antecipada a participação da sociedade e a realização de audiências públicas para elaboração da LDO e da LOA.

O Orçamento Democrático oferece a oportunidade de a população expor suas reais necessidades, seus verdadeiros problemas, suas principais reivindicações para que o Governo tome as atitudes necessárias, investindo o dinheiro público em áreas mais necessitadas; dessa forma, observamos que o Governo tem um verdadeiro raio-x de onde deverá ser aplicado o dinheiro.

Essa pesquisa vem a contribuir no que diz respeito à conscientização da população em relação ao Orçamento Público e ao Orçamento Democrático, conscientizando a participação da população nas reuniões e assembleias realizadas pelo Governo, já que a população desconhece a importância da sua participação nesses atos públicos.

O Orçamento Democrático vem ampliar e aprofundar o papel da Democracia, estabelecendo melhor controle social e financeiro sobre o Estado, criando uma aliança entre Governo e sociedade, desenvolvendo cidadania e transparência no que concerne ao bem público.

No que se refere à transparência do poder público, observamos que o Orçamento Democrático obedece a todos os princípios explícitos na CF/88, relativos à Administração Pública. Por exemplo, temos:

Princípio da eficiência, já que é nítido que, com a ajuda do povo, o trabalho do Governo de buscar os problemas da população passa a ser mais eficaz, já que o próprio interessado, o povo, é quem diretamente é beneficiado com a decisão de onde irão ser aplicados os recursos públicos.

Princípio da publicidade, já que todos os gastos são publicados no site da Receita Estadual, no site do Orçamento Democrático, e em *outdoors* expostos em praças públicas, facilitando assim a fiscalização da população e evitando desvios de verbas públicas.

Princípio da moralidade, já que o programa tem não só a participação, mas também aprovação popular, assim caracteriza-se como um programa probo e que defende a moral e os bons costumes.

Princípio da impessoalidade, já que não se dá mais ou menos direitos a alguém; ele oferece a oportunidade a todos e é de livre participação de qualquer um que tenha interesse de participar de forma ativa na administração popular da sua região. Princípio da legalidade, já que o orçamento é realizado tomando como base a Lei do orçamento 4320/64 e a Lei Complementar 101/00, demonstrando transparência e iniciativas populares.

Assim, analisamos que a criação do Orçamento Democrático tem a intenção de ouvir atentamente aos desejos da população e de aumentar o nível de interação entre o Governo e a sociedade. Em meio a essas peculiaridades consultivas, o Orçamento Democrático é um poderoso instrumento no que se refere ao controle social, formando conselhos populares para uma maior interação entre Governo e população.

4 ESTUDO DE CASO SOBRE A IMPLANTAÇÃO DO ORÇAMENTO DEMOCRÁTICO NO ESTADO DA PARAÍBA

O Orçamento Democrático é uma prática de participação popular onde a sociedade participa de forma direta sobre a aplicação dos recursos públicos.

Essa forma de participação popular vem sendo implantada em algumas prefeituras do país. A Paraíba é o primeiro Estado com ampla aplicação do programa. Ele serve também para auxiliar o Governo no que se refere a necessidade de cada região, e está sendo visto por muitos como uma nova arma contra a corrupção, já que a população passa a fiscalizar de forma mais ativa os recursos públicos.

Esse estudo de caso foi escolhido em razão de se fazer uma pequena análise demonstrativa da eficácia do Orçamento Democrático no Estado da Paraíba.

Essa prática de ação popular foi implantada no Estado da Paraíba no exercício de 2011; a ideia surgiu após implantação do Orçamento Participativo na Prefeitura Municipal de João Pessoa no exercício de 2005, após os grandes avanços ocorridos na capital.

A medida provisória nº160/2011, de autoria do Governo do Estado da Paraíba, alterou a Lei 8186/2007, que versa sobre a estrutura organizacional do Poder Executivo do Estado da Paraíba. No inciso IX, do artigo 2º da referida medida provisória, a Subsecretaria Executiva de Educação foi renomeada como Subsecretaria do Orçamento Democrático, ficando responsável pela execução do Orçamento Democrático no Estado da Paraíba.

Ao que diz respeito sobre o Orçamento Democrático, observamos que este é uma ferramenta de caráter consultivo, onde a população pode de forma direta solicitar benfeitorias em suas determinadas regiões.

4.1 COLETA DE DADOS

Para coletar os dados do presente estudo de caso foram utilizados vários elementos ricos em informações, concedidos pela Subsecretaria do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba, *websites* e periódicos.

A pesquisa foi realizada no período de agosto a novembro de 2014. Para melhor entendimento, vamos fazer uma análise da implantação do Orçamento Democrático no Estado da Paraíba.

4.2 HISTÓRICO DO ORÇAMENTO DEMOCRÁTICO

Essa prática de ação popular foi implantada no Estado da Paraíba no exercício de 2011; a ideia surgiu após implantação do Orçamento Participativo na Prefeitura Municipal de João Pessoa no exercício de 2005, após os grandes avanços ocorridos na capital.

O Orçamento Democrático Estadual está formalizado dentro dos parâmetros jurídicos da medida provisória nº160 de 01 de janeiro de 2011, em seu artigo 2º inciso IX.

Ao que diz respeito sobre o Orçamento Democrático, observamos que é uma ferramenta de caráter consultivo, onde a população pode, de forma direta, solicitar benfeitorias em suas determinadas regiões.

A criação do Orçamento Democrático Estadual teve a finalidade de promover o diálogo direto com a população para saber quais eram as principais necessidades daquela região, já que a população pode indicar 3 (três) principais prioridades para investimento em sua cidade ou região.

Com a implantação do Orçamento Democrático no Estado da Paraíba, observamos uma maior eficiência da aplicação do dinheiro público, já que com a participação direta da população, o Governo passa a agir direto no foco alvo do problema de cada região; o Estado da Paraíba começa a evidenciar a real participação democrática e efetiva da população.

4.3 REGIÕES GEOADMINISTRATIVAS

Anualmente o Orçamento Democrático alavanca ações em conjunto com conselheiros e alguns dirigentes de órgãos do Estado para planejar e organizar a produção da lei orçamentária anual, respeitando o que estava previsto anteriormente para planejar os gastos públicos do ano seguinte.

Essas atividades são estudadas de forma a permitir que a população esteja envolvida diretamente no processo de desenvolvimento das ações do Governo, seja em obra ou serviços.

O Decreto Lei 12.984 de 14.08.2009 divide o Estado da Paraíba em regiões administrativas. Assim sendo, as sedes do Orçamento Democrático utiliza a referida Lei como fundamento para executar suas atividades, a exemplo da Secretaria de Saúde e Educação.

O Estado fica dividido em 14 regiões geoadministrativas, que vem a facilitar uma comunicação direta e objetiva entre a população e o Governo. Essa divisão abrange todos os municípios e toda população pode participar das audiências públicas realizadas pelo Governo.

Com essa divisão, existe uma facilitação das comunidades poderem solicitar e observar a execução das atividades do Governo, nos seus respectivos municípios, oportunizando à população um controle mais efetivo dos gastos públicos.

As 14 (quatorze) regiões têm municípios que são as sedes, e nessas ocorrem as audiências com toda a população da região, não impedindo outro município de promover a audiência, caso ocorra alguma eventualidade no município sede.

O quadro abaixo evidencia de forma detalhada as 14(quatorze) regiões e suas cidades sedes:

Tabela 1: Regiões Geoadministrativas do Estado da Paraíba

Região	Sede	Quantidade de municípios
1°	João Pessoa	14
2°	Guarabira	24
3°	Campina Grande	39
4°	Cuité	12
5°	Monteiro	18
6°	Patos	22
7°	Itaporanga	18
8°	Catolé do Rocha	10
9°	Cajazeiras	15
10°	Sousa	09
11°	Princesa Isabel	07
12°	Itabaiana	15

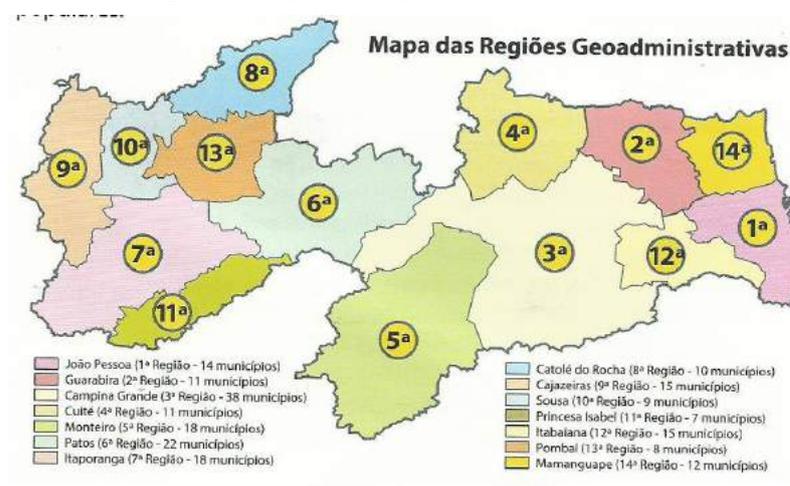
13°	Pombal	08
14°	Mamanguape	12
TOTAL		223

Fonte: Elaborado pela autora

De acordo com o quadro 1, observamos todas as cidades sedes e as quantidades de municípios que cada uma abrange. A 3ª região aglomera o maior número de municípios, contendo 39, e a 11ª região o menor número de municípios, contendo um total de 07.

Abaixo temos o mapa do Estado da Paraíba, onde podemos perceber geograficamente a divisão das 14(quatorze) regiões.

Figura 2: Mapa das Regiões Geoadministrativas



Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

As regiões são compostas por municípios que possuem uma proximidade geográfica semelhante as suas necessidades.

Abaixo teremos quadros demonstrando de forma detalhada quais municípios pertencem a cada região.

Quadro 1: Sede 1ª Região Geoadministrativa

1º REGIÃO GEOADMINISTRATIVA- Sede: JOÃO PESSOA		
01. Alhandra	06. Cruz do Espírito Santo	11. Riachão do Poço
02. Bayeux	07. João Pessoa	12. Santa Rita
03. Caaporã	08. Lucena	13. Sapé
04. Cabedelo	09. Mari	14. Sobrado
05. Conde	10. Pitimbu	

Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

Quadro 2: Sede 2ª Região Geoadministrativa

2º REGIÃO GEOADMINISTRATIVA - Sede: GUARABIRA		
01. Alagoinha	01. Campo de Santana	17. Pilões
02. Araçagi	02. Casserengue	18. Pilõezinhos
03. Araruna	03. Cuitegi	19. Pirpirituba
04. Bananeiras	04. Dona Inês	20. Riachão
05. Belém	05. Duas Estradas	21. Serra da Raiz
06. Borborema	06. Guarabira	22. Serraria
07. Cacimba de Dentro	07. Logradouro	23. Sertãozinho
08. Caiçara	07. Logradouro	24. Solânea

Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

Quadro 3: Sede 3ª Região Geoadministrativa

3º REGIÃO GEOADMINISTRATIVA - Sede: CAMPINA GRANDE		
01. Alagoa Grande	14. Cabaceiras	27. Olivados
02. Alagoa Nova	15. Campina Grande	28. Pocinhos
03. Alcantil	16. Caturité	29. Puxinanã
04. Algodão de Jandaíra	17. Esperança	30. Queimadas
05. Arara	18. Fagundes	31. Remígio
06. Areia	19. Gado Bravo	32. Riachode Santo Antônio
07. Areial	20. Juazeirinho	33. Santa Cecília
08. Aroeiras	21. Lagoa Seca	34. São Domingos do Cariri
09. Assunção	22. Livramento	35. São Sebastião de Lagoa de Roça
10. Barra de Santana	23. Massaranduba	36. Soledade
11. Barra de São Miguel	24. Matinhas	37. Taperoá
12. Boa Vista	25. Montadas	38. Tenório
13. Boqueirão	26. Natuba	39. Umbuzeiro

Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

Quadro 4: Sede 4ª Região Geoadministrativa

4º REGIÃO GEOADMINISTRATIVA - Sede: CUITÉ		
01. Baraúna	05. Damião	09. Pedra Lavrada
02. Barra de Santa Rosa	06. Frei Martinho	10. Picuí
03. Cubati	07. Nova Floresta	11. Seridó
04. Cuité	08. Nova Palmeira	12. Sossêgo

Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

Quadro 5: Sede 5ª Região Geoadministrativa

5º REGIÃO GEOADMINISTRATIVA - Sede: MONTEIRO		
01. Amparo	07. Monteiro	13. São João do Tigre
02. Camalaú	08. Ouro Velho	14. São José dos Cordeiros
03. Caraúbas	09. Parari	15. São Sebastião do Umbuzeiro
04. Congo	10. Prata	16. Serra Branca
05. Coxixola	11. Santo André	17. Sumé
06. Gurjão	12. São João do Cariri	18. Zabelê

Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

Quadro 6: Sede 6ª Região Geoadministrativa

6º REGIÃO GEOADMINISTRATIVA - Sede: PATOS		
01. Areia de Baraúnas	09. Malta	17. São José de Espinhais
02. Cacimba de Dentro	10. Maturéia	18. São José do Bonfim
03. Cacimbas	11. Passagem	19. São José do Sabugi
04. Catingueira	12. Patos	20. São Mamede
05. Desterro	13. Quixaba	21. Teixeira
06. Emas	14. Salgadinho	22. Várzea
07. Junco do Seridó	15. Santa Luzia	
08. Mãe D'Água	16. Santa Terezinha	

Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

Quadro 7: Sede 7ª Região Geoadministrativa

7º REGIÃO GEOADMINISTRATIVA - Sede: ITAPORANGA		
01. Aguiar	07. Ibiara	13. Piancó
02. Boa Ventura	08. Igaracy	14. Santa Inês
03. Conceição	09. Itaporanga	15. Santana de Magueira
04. Coremas	10. Nova Olinda	16. Santana dos Garrotes
05. Curral Veho	11. Olho D'Água	17. São José de Caiana
06. Diamante	12. Pedra Branca	18. Serra Grande

Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

Quadro 8: Sede 8ª Região Geoadministrativa

8º REGIÃO GEOADMINISTRATIVA - Sede: CATOLÉ DO ROCHA		
01. Belém do Brejo do Cruz	05. Catolé do Rocha	09. São Bento
02. Bom Sucesso	06. Jericó	10. São José do Brejo do Cruz
03. Brejo do Cruz	07. Mato Grosso	
04. Brejo dos Santos	08. Riacho dos Cavalos	

Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

Quadro 9: Sede 9ª Região Geoadministrativa

9º REGIÃO GEOADMINISTRATIVA - Sede: CAJAZEIRAS		
01. Bernardino Batista	06. Carrapateira	11. Santa Helena
02. Bom Jesus	07. Joca Claudino	12. São João do Rio do Peixe
03. Bonito de Santa Fé	08. Monte Horebe	13. São José de Piranhas
04. Cachoeira dos Índios	09. Poço Dantas	14. Triunfo
05. Cajazeiras	10. Poço de José de Moura	15. Uiraúna

Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

Quadro 10: Sede 10ª Região Geoadministrativa

10º REGIÃO GEOADMINISTRATIVA - Sede: SOUSA		
01. Aparecida	04. Nazarezinho	07. São José da Lagoa Tapada
02. Lastro	05. Santa Cruz	08. Sousa
03. Marizópolis	06. São Francisco	09. Veirópolis

Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

Quadro 11: Sede 11ª Região Geoadministrativa

11º REGIÃO GEOADMINISTRATIVA - Sede: PRINCESA ISABEL		
01. Água Branca	04. Manaíra	07. Tavares
02. Imaculada	05. Princesa Isabe	
03. Jurú	06. São José de Princesa	

Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

Quadro 12: Sede 12ª Região Geoadministrativa

12º REGIÃO GEOADMINISTRATIVA - Sede: ITABAIANA		
01. Caldas Brandão	06. Juarez Távora	11. Riachão do Bacamarte
02. Gurinhém	07. Juripiranga	12. Salgado de São Félix
03. Ingá	08. Mogeiro	13. São José dos Ramos
04. Itabaiana	09. Pedras de Fogo	14. São Migue do Taipú
05. Itatuba	10. Pilar	15. Serra Redonda

Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

Quadro 13: Sede 13ª Região Geoadministrativa

13º REGIÃO GEOADMINISTRATIVA - Sede: POMBAL		
01. Cajazeirinhas	04. Paulista	07. São Domingos de Pombal
02. Condado	05. Pombal	08. Vista Serrana
03. Lagoa	06. São Bentinho	

Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

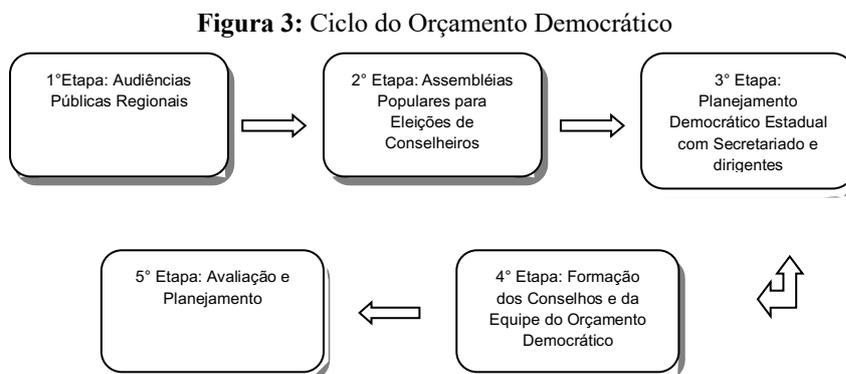
Quadro 14: Sede 14ª Região Geoadministrativa

14º REGIÃO GEOADMINISTRATIVA - Sede: MAMANGUAPE		
01. Baía da Traição	05. Itapororoca	09. Marcação
02. Capim	06. Jacaraú	10. Mataraca
03. Cuité de Mamanguape	07. Lagoa de Dentro	11. Pedro Régis
04. Curral de Cima	08. Mamanguape	12. Rio Tinto

Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

4.4 ETAPAS DO CICLO DE ATIVIDADES DO ORÇAMENTO DEMOCRÁTICO

O ciclo do Orçamento Democrático é composto por 5(cinco) etapas, conforme figura abaixo:



Fonte: Elaborado pelo autora.

De acordo com o abordado anteriormente, observamos que, para a concretização do Orçamento Democrático, é necessária a formação de uma divisão regional do Estado. Para maior facilitação entre o diálogo do Governo e a população, também é realizada algumas etapas no Orçamento Democrático, são elas:

1º Etapa: Audiências Públicas Regionais: são realizadas 14(quatorze) audiências públicas, sendo uma em cada região; essas audiências são os momentos em que a população dialoga diretamente com o Chefe do Executivo estadual, secretários de Estado e demais agentes públicos estaduais. Nessas audiências públicas, a população expõe suas principais prioridades, para que o Governo planeje o seu orçamento para o ano subsequente, visando a aplicabilidade dos recursos públicos naquela determinada região.

2º Etapa: Assembleias Populares para Eleições de Conselheiros: nessa etapa, uma região é dividida em 3 (três) ou até 5 (cinco) microrregiões, para facilitar na escolha dos conselheiros regionais; a população elege seus conselheiros regionais, que irão representar a população daquela região nos instantes de atividades do Orçamento Democrático e nos momentos de diálogo direto com os representantes do Estado; as eleições para os conselheiros são realizadas a cada 2 anos, e como algumas regiões tornam-se muito grandes e existe uma necessidade de subdividi-las em microrregiões, é necessário a eleição de gerentes regionais.

3º Etapa: Planejamento Democrático Estadual com Secretariado e Dirigentes de órgãos de Estado: essa etapa tem como escopo o diálogo entre os conselheiros escolhidos na 2º etapa

e os agentes públicos; nessas reuniões eles analisam as principais demandas priorizadas pela população de cada região que serão incluídas na LDO e na LOA.

4º Etapa: Formação dos Conselhos e da Equipe do Orçamento Democrático: nessa etapa os conselheiros das regiões participam de capacitação sobre Gestão Pública, participação popular, democracia participativa e movimentos sociais; essas formações tem a finalidade de contribuir para qualificação dos conselheiros, onde possam ajudar a sociedade, fortalecendo a participação ativa da população de forma qualificada.

5º Etapa: Avaliação e Planejamento: essa etapa consiste na avaliação do orçamento; nessa fase eles avaliam o ano em que vai ser executado o ciclo do Orçamento Democrático Estadual; participam dessa etapa os conselheiros regionais, agentes públicos estaduais, toda equipe de Orçamento Democrático e uma amostra da sociedade civil.

4.4.1 Das eleições para Gerentes Regionais e Conselheiros (as)

De acordo com o visto na 2ª etapa do ciclo orçamentário, relatamos sobre a eleição dos conselheiros e Gerentes Regionais do Orçamento Democrático Estadual. Abaixo iremos citar alguns critérios necessários para que um membro da população seja eleito Gerente regional:

- ✓ É necessário ser maior de 16 anos;
- ✓ É necessário ser morador (a) da região a qual se candidata;
- ✓ Não possua vínculo empregatício com o Estado da Paraíba;
- ✓ E não seja detentor (a) de mandato eletivo nos poderes Legislativo e Executivo.

Para tornar-se um Conselheiro (a) do Orçamento Democrático Estadual é necessário que o mesmo já tenha sido eleito (a) Gerente Regional e estar de acordo com todos os requisitos exigidos. Para a eleição de conselheiro (a), além de todos os requisitos citados acima, o mesmo não poderá ser fornecedor (a) ou prestador (a) de serviços do Estado da Paraíba.

Para tornar-se Conselheiro (a) ou Gerente Regional é necessário preencher uma ficha de cadastro, registrando a sua cidade e a sua região; todo e qualquer membro da população que possua os requisitos mencionados acima podem se candidatar.

Os (As) Gerentes e Conselheiros (as) são submetidos a diversas atribuições sendo específicas para cada categoria; os (as) gerentes regionais possuem algumas obrigações, como formar Comissões para acompanhar e fiscalizar as obras de investimentos do Orçamento Democrático em sua região.

Os (As) Conselheiros (as) devem encaminhar os problemas que os (as) Gerentes acompanham para discutir com a equipe técnica do Orçamento Democrático Estadual,

analisando assim os planos de investimentos elaborados para aquela determinada região; ele deve articular ações junto ao Gerente Regional e ao Conselho Estadual para melhorias das suas regiões.

Os (As) Delegados Regionais, assim como os (as) Conselheiros (as) regionais, não recebem nenhum tipo de remuneração, são apenas voluntários do programa.

4.4.2 A importância democrática, econômica e administrativa dos conselhos populares

Com a implantação dos conselhos populares, a população passa a ter o direito de opinar diretamente sobre os problemas da sua região. Assim, podemos afirmar que o Orçamento Democrático estadual é uma forma democrática e de plena interação entre a população e os Poderes Constituídos.

Há um ganho real no que se trata de economia, já que os recursos passam a ser aplicados diretamente no que a população julga ser necessário, ou seja, os recursos públicos passam a ter uma melhor aplicabilidade em cada região.

Diante desse contexto, ressaltamos alguns dados em relação à participação popular no Orçamento Democrático no Estado da Paraíba:

Figura 4: Ciclo orçamentário

Ciclos Orçamentários	
2011	- 27.862 pessoas (31,13%)
2012	- 26.417 pessoas (29,52%)
2013	- 35.210 pessoas (39,35%)
Total 89.489 pessoas	

Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

Assim, observamos que, ao passar dos anos, houve uma variação crescente no que concerne a participação da população nos ciclos orçamentários nos anos de 2011 a 2013.

A eleição dos Conselheiros é realizada bianualmente. Em 2011, foram realizadas 48 assembleias microrregionais, que tiveram a participação de 13.462 participantes, 797 candidatos (as) e 497 conselheiros (as) eleitos.

No ano de 2013, o Orçamento Democrático Estadual contou com a participação de 9.118 participantes em um total de 50 assembleias realizadas nas microrregiões, 564 candidatos (as) e 401 conselheiros (as) eleitos.

Sobre as Audiências Regionais temos os seguintes dados:

Figura 5: Audiências Regionais

Região	Sede	Audiências Regionais Participação (2011 a 2013)	%
1º	João Pessoa	7.039	13,14
2º	Guarabira	3.012	5,62
2º	Bananeiras	1.140	2,13
3º	Soledade	716	1,34
3º	Esperança	2.843	5,31
3º	Campina Grande	3.160	5,90
4º	Cuité	3.272	6,11
5º	Monteiro	3.040	5,68
6º	Patos	2.767	5,17
7º	Itaporanga	3.553	6,63
8º	Catolé do Rocha	2.474	4,62
9º	Cajazeiras	3.070	5,73
10º	Sousa	2.930	5,47
11º	Princesa Isabel	4.066	7,59
12º	Itabaiana	4.471	8,35
13º	Pombal	2.982	5,57
14º	Mamanguape	3.025	5,64
Total		53.560	100%

Fonte: Cartilha do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba

4.5 ANÁLISE DOS DADOS

De acordo com visto anteriormente, observamos que o Orçamento Democrático Estadual é uma ferramenta consultiva onde a população expõe suas reais necessidades para o Governo.

No Estado da Paraíba, o OD foi implantado no ano de 2011, com ampla aplicação em todo o Estado.

Com base nas informações repassadas pela Subsecretaria do Orçamento Democrático Estadual, através de e-mails, iremos expor alguns dados.

4.5.1 Análise quanto aos apontamentos solicitados nas audiências públicas do Orçamento Democrático

As audiências públicas são realizadas anualmente em cada região geoadministrativa em suas cidades sedes. Aqui iremos analisar a importância da participação popular quanto à quantidade de solicitações feitas pela população.

A Subsecretaria do Orçamento Democrático disponibilizou as demandas vistas nas audiências do mesmo do exercício de 2011. Tais apontamentos serviram para que o Governo demarcasse as despesas na LOA de 2012.

No quadro a seguir veremos por gênero os apontamentos das Audiências em 2011:

Tabela 2: Demandas feitas pela população no exercício de 2011

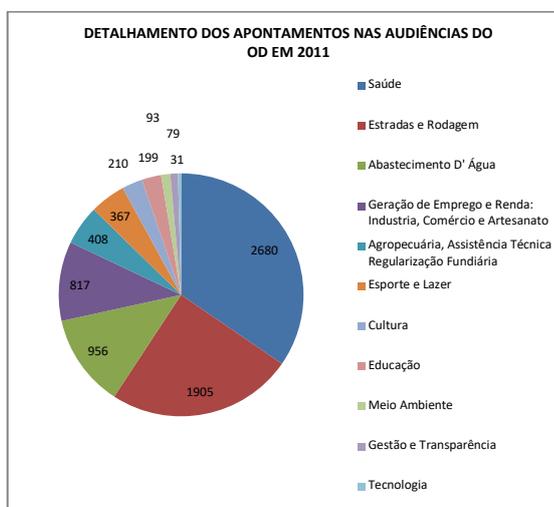
DEMANDAS EM OBRAS E SERVIÇOS PRIORITÁRIOS APONTADOS NAS AUDIÊNCIAS DO ORÇAMENTO DEMOCRÁTICO EM 2011		
DETALHAMENTO GERAL DE APONTAMENTOS NAS AUDIÊNCIAS DO OD EM 2011		
GENÉRO	QUANTIDADE	%
Saúde	2680	34,60%
Estradas e Rodagem	1905	24,60%
Abastecimento D' Água	956	12,34%
Geração de Emprego e Renda: Indústria, Comércio e Artesanato	817	10,55%
Agropecuária, Assistência Técnica e Regularização Fundiária	408	5,27%
Esporte e Lazer	367	4,74%
Cultura	210	2,71%
Educação	199	2,57%
Meio Ambiente	93	1,20%
Gestão e Transparência	79	1,02%
Tecnologia	31	0,40%
TOTAL	7745	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora

Observamos um total de 7745 demandas realizadas pela população nas seguintes áreas: saúde, estradas e rodagens, abastecimento d'água, geração de emprego e renda, agropecuária, esporte e lazer, cultura, educação, meio ambiente e tecnologia.

Conforme o quadro 16, percebemos que a Saúde é o gênero mais solicitado, com 34,60% dentre todos os outros citados, e Tecnologia é o menos pedido, com 0,40%.

No gráfico abaixo conseguimos visualizar com melhor clareza a distribuição dos apontamentos por gênero.

Gráfico 1: Detalhamento dos apontamentos nas audiências do OD em 2011

Fonte: Elaborado pela autora

Diante dessas informações teremos no quadro a seguir as demandas divididas por região e por gênero.

Tabela 3: Detalhamento dos apontamentos nas 14 regiões geoadministrativas

DETALHAMENTO DE APONTAMENTOS NAS 14 REGIÕES GEOADMINISTRATIVAS													
REGIÃO	SAÚDE	ESTRADAS E RODAGEM	EDUCAÇÃO	ABASTECIMENTO D'ÁGUA	GERAÇÃO DE EMPREGO E RENDA	RIA/ASSIST. TECE REG.	ESPORTE E LAZER	CULTURA	MEIO AMBIENTE	GESTÃO E TRANSPARÊNCIA	TECNOLOGIA	TOTAL	
1ª	407	175	34	11	78	75	43	19	16	3	2	863	
2ª	203	140	3	42	84	35	5	6	9	11	2	540	
3ª	256	292	4	324	124	65	88	29	14	8	8	1212	2
4ª	194	50	15	35	95	18	16	37	2	14	4	480	
5ª	123	292	7	29	74	35	14	14	7	3	0	598	
6ª	141	96	41	23	21	23	59	7	5	11	3	430	
7ª	186	175	25	93	26	0	13	7	0	0	1	526	
8ª	135	33	42	21	7	5	30	13	9	5	1	301	
9ª	150	116	1	42	32	3	11	35	1	7	0	398	
10ª	74	33	0	41	19	15	10	4	8	0	2	206	
11ª	164	94	16	121	28	25	26	6	3	2	1	486	
12ª	122	232	0	27	142	10	21	17	6	1	6	584	
13ª	176	136	10	74	49	50	2	10	9	6	1	523	
14ª	349	41	1	73	38	49	29	6	4	8	0	598	
TOTAL	2680	1905	199	956	817	408	367	210	93	79	31	7745	

Fonte: Elaborado pela autora.

Observamos que a 3ª região geoadministrativa, que mantém sede em Campina Grande, foi aonde foram registrados o maior número de solicitações, num total de 1.212, diferente da 10ª região, com sede em Sousa, que apontou apenas 206 pedidos.

Dentre todas as solicitações, analisamos que a Saúde é a que mais se destaca em todos os municípios, com exceção da 3ª região, que teve uma média de solicitação maior em Abastecimento d'água; a 5ª e a 12ª região tiveram uma base de solicitação maior em Estradas e Rodagens.

4.5.2 Análise quanto à fixação dos apontamentos na LOA 2012

Conforme dados repassados pela Subsecretaria do Orçamento Democrático Estadual, no exercício de 2011 o Orçamento Democrático Estadual contou com a presença de 13.472 pessoas como público participante, um marco significativo para o seu primeiro ano de implantação, e um total de 7.745 solicitações feitas pela população, lembrando que nem todas as solicitações feitas pela população são de competência do Estado.

Na LOA 2012 foram demarcadas 226 ações apontadas pelo Orçamento Democrático Estadual e um total financeiro de R\$ 2.420.313.806,00 (Dois bilhões quatrocentos e vinte milhões trezentos e treze mil oitocentos e seis reais), ou seja, uma representação de 29,92% do total da mesma, que é 8.088.184.783,00(Oito bilhões oitenta e oito milhões cento e oitenta e quatro mil setecentos e oitenta e três reais). O detalhamento que segue, mostra o percentual e valor de cada órgão que teve despesas fixadas diante dos apontamentos do OD.

Tabela 4: Detalhamento da despesa por órgão

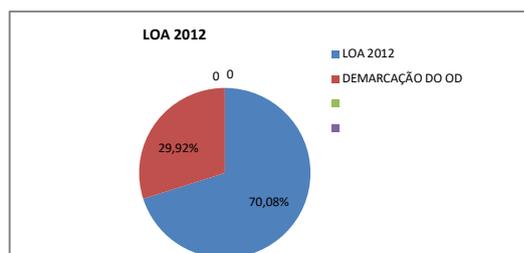
DETALHAMENTO DE DESPESA POR ÓRGÃO			
ÓRGÃO	QUANTIDADE	VALOR	%
Secretaria de Estado da Saúde	42	R\$ 1.382.527.314,00	57,1218%
Secretaria de Estado da Educação	13	R\$ 246.582.132,00	10,1880%
Departamento de Estradas e Rodagem	6	R\$ 148.434.000,00	6,1328%
Secretaria de Estado dos Recursos Hídricos do Meio Ambiente e da Ciência e Tecnologia	5	R\$ 129.100.930,00	5,3341%
Secretaria Executiva de Obras do PAC	2	R\$ 116.258.000,00	4,8034%
Universidade Estadual da Paraíba	3	R\$ 70.835.151,00	2,9267%
Fundação de Desenvolvimento da Criança e do Adolescente "Alice de Almeida"	1	R\$ 70.800.000,00	2,9252%
Secretaria de Estado do Desenvolvimento Humano	10	R\$ 44.075.600,00	1,8211%
Companhia de Água e Esgoto do Estado da Paraíba	2	R\$ 30.400.000,00	1,2560%
Instituto Hospitalar General Edson Ramalho	1	R\$ 24.732.000,00	1,0219%
Secretaria de Estado e Infraestrutura	4	R\$ 20.571.000,00	0,8499%
Projeto Cooperar	4	R\$ 17.771.887,00	0,7343%
Comando Geral da Polícia Militar	6	R\$ 13.927.000,00	0,5754%
Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba	6	R\$ 13.481.000,00	0,5570%
Companhia Estadual de Habitação Popular	4	R\$ 12.079.000,00	0,4991%
Fundo Estadual de Apoio ao Empreendedorismo - EMPREENDER PB	2	R\$ 11.392.000,00	0,4707%
Secretaria de Estado da Juventude Esporte	9	R\$ 8.150.000,00	0,3367%

e Lazer			
Coordenadoria Estadual de Defesa Civil na Paraíba	3	R\$ 5.948.035,00	0,2458%
Fundo de Desenvolvimento Agropecuário do Estado da Paraíba	7	R\$ 5.762.800,00	0,2381%
Fundo de Incentivo a Cultura Augusto dos Anjos	1	R\$ 5.339.400,00	0,2206%
Instituto de Terras e Planejamento Agrícola do Estado da Paraíba	4	R\$ 4.995.000,00	0,2064%
Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza no Estado	2	R\$ 4.600.000,00	0,1901%
Fundação Espaço Cultural do Estado da Paraíba	5	R\$ 3.825.000,00	0,1580%
Fundo Especial de Segurança Pública	2	R\$ 3.361.000,00	0,1389%
Empresa Paraibana de Abastecimento e Serviços Agrícolas da Paraíba	5	R\$ 3.232.000,00	0,1335%
Secretaria de Estado do Turismo e do Desenvolvimento Econômico	15	R\$ 2.699.000,00	0,1115%
Companhia de Desenvolvimento de Recursos Minerais	3	R\$ 2.560.390,00	0,1058%
Fundação Centro Integrado de Apoio ao Portador de Deficiências	6	R\$ 2.541.100,00	0,1050%
Delegacia Geral de Polícia Civil	1	R\$ 1.924.000,00	0,0795%
Departamento Estadual de Trânsito do Estado da Paraíba	3	R\$ 1.700.000,00	0,0702%
Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural da Paraíba	4	R\$ 1.564.187,00	0,0646%
Secretaria de Estado da Cultura	5	R\$ 1.435.000,00	0,0593%
Fundo de Desenvolvimento do Estado da Paraíba	1	R\$ 1.400.000,00	0,0578%
Empresa Estadual de Pesquisa Agropecuária da Paraíba	6	R\$ 1.365.040,00	0,0564%
Secretaria de Estado da Mulher e da Diversidade Humana	5	R\$ 1.120.000,00	0,0463%
Companhia de Desenvolvimento da Paraíba	2	R\$ 1.040.000,00	0,0430%
Laboratório Industrial Farmacêutico da Paraíba	1	R\$ 1.000.000,00	0,0413%
Superintendência de Administração do Meio Ambiente	3	R\$ 640.000,00	0,0264%
Empresa Paraibana de Turismo - PB TUR	2	R\$ 371.000,00	0,0153%
Casa Civil do Governador	1	R\$ 298.200,00	0,0123%
Secretaria de Estado da Segurança e da Defesa Social	10	R\$ 160.000,00	0,0066%
Fundo Estadual de Habitação e Regularização Fundiária de Interesse Social	1	R\$ 100.000,00	0,0041%
Fundação Casa do Estudante da Paraíba	1	R\$ 80.000,00	0,0033%
Secretaria de Estado do Desenvolvimento da Agropecuária e da Pesca	1	R\$ 72.000,00	0,0030%
Fundação Casa de José Américo	3	R\$ 49.140,00	0,0020%
Defensoria Pública do Estado da Paraíba	3	R\$ 14.500,00	0,0006%
SOMATÓRIO	226	R\$ 2.420.313.806,00	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

Ao analisarmos os dados repassados pelo órgão de competência do OD, temos o gráfico abaixo demonstrando com clareza o percentual demarcado pelo Orçamento Democrático na LOA 2012.

Gráfico 2: Demarcação do Orçamento Democrático na LOA 2012



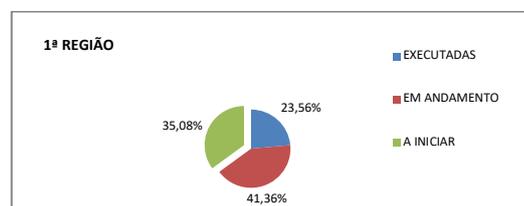
Fonte: Elaborado pela autora.

Em seu primeiro ano de implantação, o Orçamento Democrático conseguiu demarcar na LOA quase 30% das despesas fixadas na mesma, um percentual relevante para o seu primeiro ano de implantação.

4.5.3 Análise das obras e/ou ações desenvolvidas

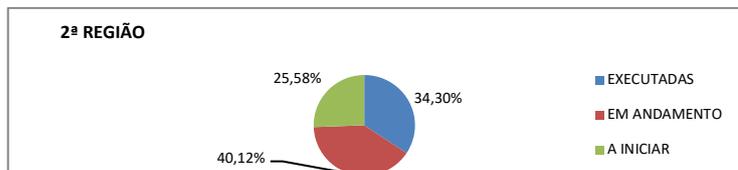
De acordo com as demandas e demarcações na LOA, através dos dados repassados pela Subsecretaria do Orçamento Democrático Estadual da Paraíba iremos analisar os seguintes dados: quantas obras foram executadas, estão em execução e as que estão a iniciar ou em processo de licitação nas 14 regiões.

Gráfico 3: Análise da 1ª região



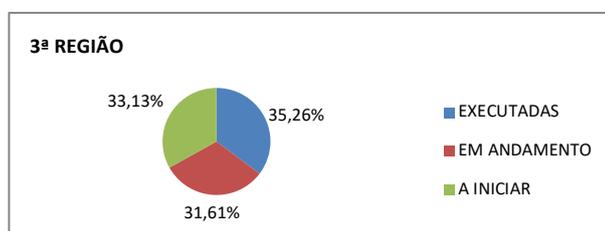
Fonte: Elaborado pela autora.

Na 1ª Região observamos que, de acordo com a demanda da população, apenas 23,56% das obras e/ou ações foram totalmente executadas, enquanto 41,36% estão em processo de execução, e 35,08% ainda estão a iniciar.

Gráfico 4: Análise da 2ª região

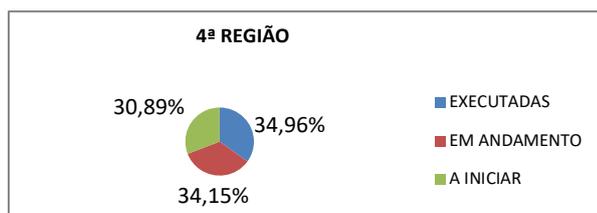
Fonte: Elaborado pela autora.

O gráfico da 2ª Região nos demonstra que 34,03% das obras e/ou ações foram executadas, enquanto 40,12% estão em andamento, e 25,58% estão a iniciar ou em processo de licitação.

Gráfico 5: Análise da 3ª região

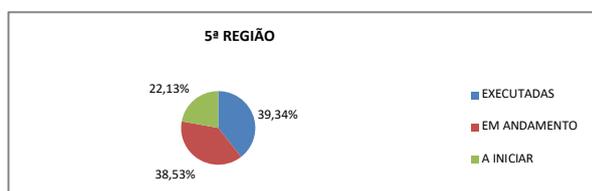
Fonte: Elaborado pela autora.

A 3ª Região apresenta um pequeno avanço em relação às obras e/ou ações executadas pelo Governo, com um percentual de 35,26%; nas obras e/ou ações que estão em execução temos um total de 33,13%, e 31,61% nas que estão a iniciar ou em processo licitatório.

Gráfico 6: Análise da 4ª região

Fonte: Elaborado pela autora.

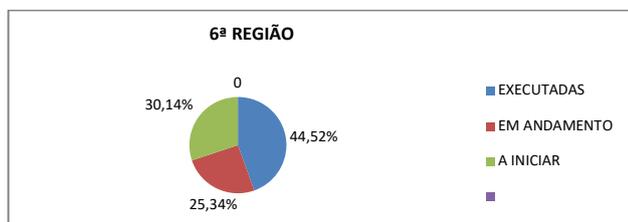
Na 4ª Região temos um percentual de 34,96% das obras e/ou ações já executadas, 34,15% das obras e/ou ações em andamento e um total de 30,89% de obras e/ou ações a serem iniciadas.

Gráfico 7: Análise da 5ª região

Fonte: Elaborado pela autora.

Na 5ª Região, o percentual de obras e/ou ações executadas é de 39,34%, enquanto nas obras e/ou ações em andamento é 38,53%, as obras e/ou ações que estão a iniciar formam um total de 22,13%.

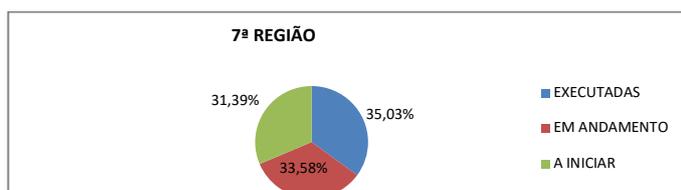
Gráfico 8: Análise da 6ª região



Fonte: Elaborado pela autora.

O gráfico da 6ª Região demonstra de forma clara um maior percentual em relação às obras e/ou ações executadas, totalizando 44,52%; já as obras e/ou ações em andamento totalizam 25,34%, e as obras e/ou ações a iniciar totalizam 30,14%.

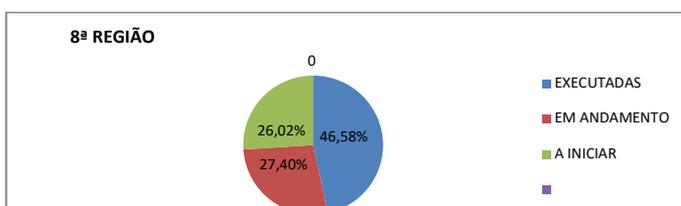
Gráfico 9: Análise da 7ª região



Fonte: Elaborado pela autora.

A 7ª Região apresenta um pequeno aumento no que concerne às obras e/ou ações executadas com um total de 35,03%, enquanto 33,58% das obras e/ou ações ainda estão em andamento, e 31,39% ainda estão a iniciar.

Gráfico 10: Análise da 8ª região



Fonte: Elaborado pela autora.

A 8ª Região apresenta uma quantia significativa em relação as demais regiões no que diz respeito às obras e/ou ações executadas, apresentando um percentual de 46,58%; das obras

e/ou ações em andamento temos um total de 27,40% e das obras e/ou ações a iniciar um total de 26,02%.

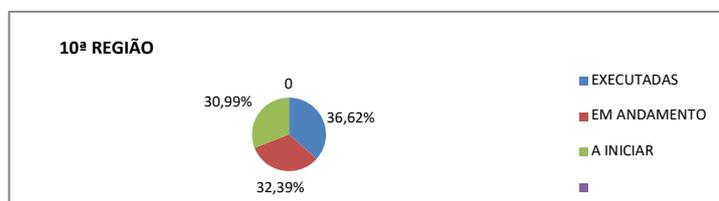
Gráfico 11: Análise da 9ª região



Fonte: Elaborado pela autora.

Na 9ª Região temos que 39,94% das obras e/ou ações foram executadas, 30,97% estão em andamento e 30,09% estão a iniciar.

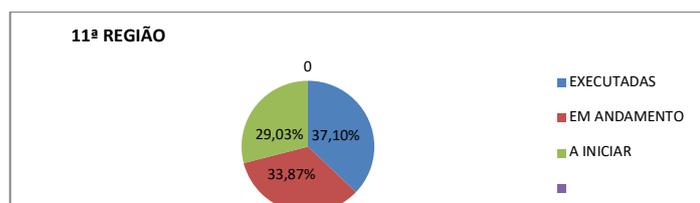
Gráfico 12: Análise da 10ª região



Fonte: Elaborado pela autora.

A 10ª Região apresenta 36,62% das suas obras e/ou ações executadas, 32,39% das suas obras e/ou ações em andamento e 30,99% a iniciar.

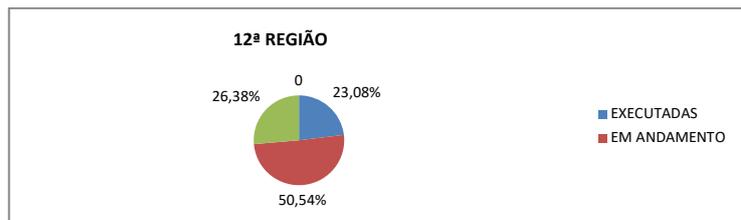
Gráfico 13: Análise da 11ª região



Fonte: Elaborado pela autora.

A 11ª Região demonstra que a quantidade das obras e/ou ações demarcadas na LOA 2013 foram executadas em um percentual de 37,10%, enquanto 33,87% estão em andamento e 29,03% estão a iniciar.

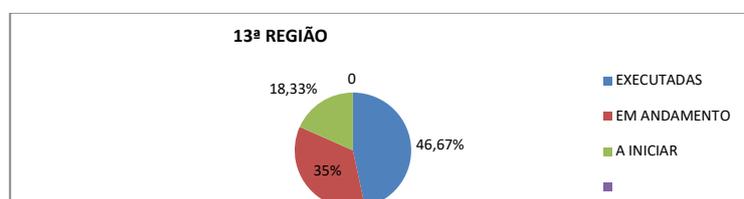
Gráfico 14: Análise da 12ª região



Fonte: Elaborado pela autora.

Na 12ª Região temos uma diminuição nos percentuais das obras e/ou ações executadas naquela região em relação as demais com um total de 23,08%, as obras em andamento totalizam 50,54% enquanto as obras e/ou ações a iniciar 26,38%.

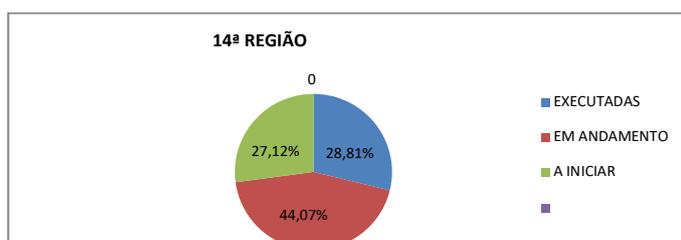
Gráfico 15: Análise da 13ª região



Fonte: Elaborado pela autora.

A 13ª Região é uma das mais beneficiadas com as obras e/ou ações executadas, atingindo um total de 46,67% das obras executadas, 35% das obras em andamento e 18,33% a iniciar.

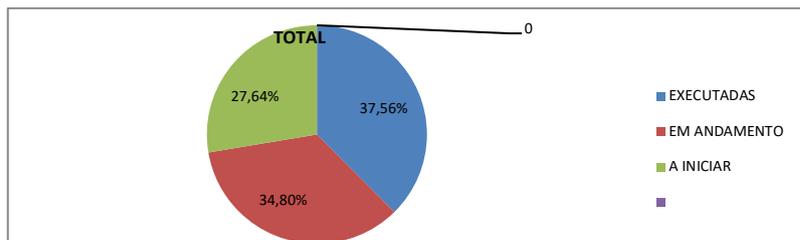
Gráfico 16: Análise da 14ª região



Fonte: Elaborado pela autora.

A 14ª Região tem 28,81% das suas obras e/ou ações executadas, 44,07% das suas obras e/ou ações em andamento e 27,12% das suas obras e/ou ações a iniciar.

Gráfico 17: Análise das obras e/ou ações executadas, em andamento e a iniciar das 14 Regiões



Fonte: Elaborado pela autora.

No gráfico 16, observamos um total de 37,56% das obras e/ou ações previstas na LOA que foram executadas; 34,80% que estão em execução e 27,64% que estão a iniciar ou a licitar.

4.6 CONCLUSÃO

Em conformidade com todos os dados repassados através de e-mails pela Subsecretaria do Orçamento Democrático do Estado da Paraíba, foram elaborados gráficos e quadros para especificar as demandas feitas pela população e as despesas fixadas na LOA.

Observando todos os gráficos e seus determinados dados, chegamos a conclusão que o Orçamento Democrático Estadual, por ser uma ferramenta de caráter consultivo, conseguiu executar suas obras e/ou ações em um percentual de 37,56% nas suas 14 (quatorze) regiões, tendo 34,80% de obras e/ou ações em andamento e 27,64% de suas obras e/ou ações a iniciar.

Analisamos que em algumas regiões como a 1ª, 2ª, 12ª, 14ª as porcentagens das obras executadas foram menores do que as obras em andamento e a iniciar. Apenas na 6ª região as obras e/ou ações a iniciar tiveram um percentual maior do que as obras e/ou ações em andamento, o que não fere a eficácia desse instrumento.

Evidenciamos a distribuição dos recursos de acordo com cada região e com cada Secretaria, informando os valores e as porcentagens determinadas para cada gênero.

Assim, definimos que o Orçamento Democrático Estadual da Paraíba é uma ferramenta eficaz, e que no decorrer dos anos, com a conscientização da população sobre a importância da sua participação, tende a um maior desenvolvimento no que concerne a execução das obras e/ou ações, já que o Orçamento Democrático Estadual vem a fixar suas despesas de acordo com as demandas feitas pela população.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho apresentado analisou a implantação do Orçamento Democrático no Estado da Paraíba e a sua relevância para o Estado e para a sociedade como um todo.

Com o levantamento das informações referentes ao Orçamento Público, observamos que o mesmo é um instrumento de supra importância para a Contabilidade, já que essa é uma ciência criada para avaliar os recursos financeiros e patrimoniais, como para controlar as mudanças feitas por uma entidade ou órgão público.

No decorrer da pesquisa, enfatizamos sobre o Orçamento Democrático e a sua desenvoltura; observamos dados, como por exemplo, a quantidade de pessoas que participam dos ciclos orçamentários, que vem crescendo ao passar dos anos. Percebemos através das obras e/ou ações executadas que essa ferramenta se torna eficaz para o Governo e para a sociedade.

O Orçamento Democrático é um instrumento que busca o desenvolvimento econômico e social é uma ferramenta que demanda a solução dos problemas da população; dessa forma observamos a importância da participação popular, para apontar suas reais necessidades em suas determinadas regiões.

É importante ressaltar que para a total eficácia desse instrumento, o mesmo deve seguir todas as técnicas e princípios demarcados nesse trabalho, como também a Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por fim, entende-se que para uma sucessão desse estudo recomenda-se a realização de novas pesquisas, buscando relatar mais fatos sobre esse instrumento, analisando amostras de anos posteriores, selecionando amostras de algumas regiões para um estudo mais aprimorado.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas,1994.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade Pública da Teoria à Prática**. São Paulo: Saraiva,2006.

BARBOSA, Carolina de Brito; COUTINHO, Ana Luisa Celino. **Orçamento Democrático: Instrumento de Educação para a Cidadania**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=9fe77ac7060e716f>. Acesso em: 28 out. 2015.

BRASIL, Presidência da República. **Lei nº4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, 1964. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 25 set. 2014.

_____. Presidência da República. **Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1996**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, 1996. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 17 out. 2014.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 25 set. 2014.

_____. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências, 1967. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 21 out. 2014.

_____. **Lei nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, 2000. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 23 out. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários**. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Parte_I_-_PCO.pdf acesso em: 17 nov.; 2014.

_____. **Secretaria do Tesouro Nacional**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/> acesso em: 17 nov.; 2014.

_____. **Manual de contabilidade aplicado ao setor público**. Disponível em: http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteI_PCO2011.pdf acesso em 17 nov. 2014.

CONSULTÓRIO ETIMOLÓGICO. **Etimologia da palavra “Público”**. Disponível em: <http://origemdapalavra.com.br/site/pergunta/etimologia-45/> acesso em: 16 nov. 2014.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI: O dicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

GAMA, Fernando. **Orçamento Tradicional x Orçamento Moderno**. 2011. Disponível em: https://www.euoupassar.com.br/?go=artigos&a=3K6l_jFCaq7qG19_2qhaZIJJD642WUJZ2aR8VrCBWfnY. Acesso em: 01 nov. 2014.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antônio Carlos. **Metodologia do ensino superior**. São Paulo: Atlas, 1990.

GONTIJO, Vander. **Orçamento Brasil**. Brasília, 2004. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/origens.html>. Acesso em: 16 nov. 2014.

HÜBNER, Maria Martha. **Guia para Elaboração de Monografias e Projetos de Dissertação de mestrado e doutorado**. São Paulo: Mackenzie, 1998.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal: LC 101, de 4 de Maio de 2000**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_24/artigos/enten_lrf.htm . Acesso em: 28 out. 2014.

NUNES, Débora. **Por uma pedagogia da participação popular**. In: Organizações e Sociedade. V. 6, n.16. Salvador: EAUFBA, 2006.

PARAÍBA. Secretaria do Estado da Paraíba. **Orçamento Democrático Estadual**. 2014.
 _____ Secretaria do Estado da Paraíba. **Cartilha do Orçamento Democrático Estadual da Paraíba**. Ano II - n°2. 2014.

PIRES, José Santos Dal Bem; MOTTA, Walmir Francelino. **A evolução do Orçamento Público e sua importância para a sociedade**. Paraná: 2006. Disponível em: <<http://www.dcc.uem.br/enfoque/new/enfoque/data/1181779624.pdf>>. Acesso em 16 nov. 2014.

PORTAL SIMULAR. **Orçamento Programa**. Disponível em: <http://simular.no.comunidades.net/index.php?pagina=1556003231>. Acesso em: 21 out. 2014.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PORTO ALEGRE. **Orçamento Participativo**. http://www2.portoalegre.rs.gov.br/op/default.php?p_secao=1. Acesso em : 26 set. 2014.

ROCHA, Denise C. C. **Navegar e Entender o Orçamento é Preciso**. Disponível em: http://www.academia.edu/5094781/Navegar_e_entender_o_or%C3%A7amento_%C3%A9_preciso_I_.Publicado_no_Livro_Manual_de_Fundos_P%C3%BAblicos_2003_controle_social_e_acesso_aos_recursos_p%C3%BAblicos.Organizado_pela_Abong_e_publicado_pela_e_ditora_PEIROPOLIS_ISBN_85-7596-009-1. Acesso em 16 nov. 2014.

SANTIAGO, Emerson. **Tribunal de Contas da União**. Disponível em: <http://www.infoescola.com/contabilidade/tribunal-de-contas-da-uniao/>. Acesso em 17 nov. 2014.

SENA, Sérgio Ricardo Aguiar de. **Orçamento Participativo: Em Busca de Democracia na Gestão Pública**. João Pessoa: IESP, 2006.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na Contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2001.

TIBURCIO, Caio. **Orçamento**. 2007. Disponível em: <http://www.contabilidade-financeira.com/2007/07/oramento.html>. Acesso em: 16 nov. 2014.

VIEIRA, Vanessa M. **A Importância do Orçamento Público: Uma análise geral sobre seus principais aspectos e o despertar da consciência cidadã**. Porto Alegre, 2011. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/34856/000784840.pdf> Acesso em: 22 nov. 2014.

WILGES, Ilmo José. **Noções de Direito Financeiro: O Orçamento Público**. Porto Alegre: Sagra-Luzzatto, 1995

ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA EMPRESA MAGAZINE LUIZA S/A

Michelle Mariz Soares de Freitas
Darlan Oliveira Bezerra

RESUMO: A Análise das Demonstrações Contábeis é uma ferramenta de extrema relevância para a identificação da situação econômico-financeira de uma empresa, e até mesmo sua eficiência e desempenho. Este trabalho tem como objetivo demonstrar como as técnicas de análise das demonstrações contábeis podem auxiliar na tomada de decisões, tendo como plano de fundo um estudo de caso da empresa Magazine Luiza S.A. Para tanto, utilizou-se pesquisa bibliográfica, através de livros, websites, legislações, CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) e demonstrações contábeis da empresa em questão. Utilizamos no estudo alguns tipos de análises das demonstrações como: análise horizontal, vertical e análise através de índices, procurando identificar a saúde econômico-financeira da empresa, comparando seus desempenhos entre os exercícios de 2012, 2013 e 2014, medindo sua capacidade de pagamento, estrutura de capital, assim como a rentabilidade em função dos investimentos e patrimônio líquido. Para isso, utilizou-se o Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício dos anos acima citados. Como resultado, concluiu-se que a empresa Magazine Luiza S.A. encontra-se em uma situação financeira não tão confortável, devido ao seu índice de endividamento e não tão boa capacidade de pagamento, porém sua situação econômica é um pouco melhor, pois vem apresentando bons lucros nos anos de 2013 e 2014. Tais informações, são muito importantes na tomada de decisões, com perspectivas diferentes para diferentes grupos de usuários, que podem ser usuários internos, como os administradores e funcionários, e usuários externos, como bancos e investidores.

Palavras-chave: Análise das Demonstrações Contábeis; Situação econômico-financeira; Magazine Luiza S.A; Usuários.

ABSTRACT: The Analysis of Financial Statements is an extremely important tool for identifying the economic and financial situation of a company, and even its efficiency and performance. This paper aims to demonstrate how financial statement analysis techniques can assist in making decisions, with the background of a company case study Magazine Luiza SA. Therefore, we used literature, through books, websites, legislation, CPC (Accounting Pronouncements Committee) and the company's financial statements in question. Used in the study some types of demonstrations analysis as horizontal analysis, vertical analysis and through indices, trying to identify the economic and financial health of the company, comparing its performance between years 2012, 2013 and 2014, measuring their ability to pay, capital structure, as well as the profitability due to the investments and equity. For this, we used the Balance Sheet and the Income Statement of years mentioned above. As a result, it was concluded that the company Magazine Luiza SA is in a not so comfortable financial situation due to its level of indebtedness and not so good ability to pay, but its economic situation is a bit better, as has been showing good profits in the years 2013 and 2014. This information, are very important in decision-making, with different perspectives for different groups of users, which can be internal users as administrators and staff, and external users such as banks and investors.

Keywords: Analysis of Financial Statements; Economic and financial situation; Magazine Luiza S.A; Users.

1 INTRODUÇÃO

Contabilidade é um ramo do conhecimento com métodos especificamente concebidos para elaborar as funções de registro, controle e interpretação dos acontecimentos que afetam as circunstâncias do patrimônio, financeiros e econômicos das empresas e pessoas, tanto de direito público quanto de direito privado, com ou sem fins lucrativos, independentemente do tamanho.

Em nosso país a contabilidade é reconhecida oficialmente como ciência a partir do 1º Congresso Brasileiro de Contadores, fato ocorrido em 1924. Além disso, naquela mesma oportunidade foi publicada o seguinte conceito de contabilidade: “Ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registros dos atos e fatos de uma administração econômica.”

Segundo Iudícibus (2006), a contabilidade nasceu da necessidade do homem controlar o que ele produzia e o que tinha em sua disponibilidade, ou seja, o controle de suas riquezas. Com a evolução da humanidade foi necessário estabelecer métodos que o auxiliasse para organizar o seu patrimônio, sendo que essa evolução resultou no que chamamos de Contabilidade.

No final do século XIX, segundo Marion (2012), surgiu a Análise das Demonstrações Financeiras, de forma mais sólida, quando bancos americanos passaram a solicitar as demonstrações (balanços) às empresas que desejavam contrair empréstimos. E com a abertura de capital por parte das empresas, pequenos e grandes investidores, vão em busca de empresas mais bem sucedidas, tornando-se a análise das demonstrações contábeis uma ferramenta de grande importância e utilidade para aquelas decisões.

As análises das demonstrações financeiras evidenciam a saúde financeira das empresas e possibilitam um parecer de toda a situação que ajudará aos responsáveis pela administração sobre qual decisão tomar, conforme os dados apresentados.

As decisões que irão ser tomadas para preservar ou melhorar a saúde financeira de uma empresa é um trabalho muito complexo já que necessita de informações úteis, confiáveis e tempestivas. Pois, é através disso que se tira dados valiosos para moldar a empresa à situação atual ou futura.

Com os dados retirados das análises de demonstrações financeiras os analistas ou administradores das empresas podem analisar se é possível investir em uma outra empresa, se

deve comprar à vista ou a prazo, se tem reserva para determinadas melhorias ou investimentos, entre outras coisas.

A problemática norteadora deste trabalho se refere à análise das demonstrações financeiras da empresa Magazine Luiza S.A dos anos de 2012, 2013 e 2014. Como a análise das demonstrações financeiras podem ajudar na tomada de decisões?

A Análise das Demonstrações Financeiras é importante para detecção da real situação econômico-financeira de uma empresa e com isso pode ajudar na tomada de decisões. Ela pode ser útil a diferentes usuários, sejam eles internos ou externos à organização, cada um com seu interesse específico nas demonstrações contábeis.

Resumidamente, podemos dizer que a análise financeira de uma empresa consiste num exame minucioso dos dados financeiros disponíveis sobre a empresa, bem como das condições endógenas e exógenas que afetam financeiramente a empresa. (SILVA, 2013).

Assim, trabalho busca demonstrar como as técnicas de análise das demonstrações contábeis podem auxiliar na tomada de decisões, tendo como exemplo um estudo de caso da empresa Magazine Luiza S.A. Desta forma, aplicar os tipos de análises das demonstrações em três formas: Análise de Estrutura ou Vertical; Análise de Evolução ou horizontal; Análise através de índices.

2 METODOLOGIA

Para o desenvolvimento desse trabalho, a metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, através de livros, websites, legislações, CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) e demonstrações contábeis, mas tendo como plano de fundo um estudo de caso para exemplificar a importância da técnica de análise das demonstrações financeiras.

Conforme descreve Beuren (2009), o estudo de caso é uma pesquisa onde se estuda, de maneira mais aprofundada, um caso específico. Na área de Contabilidade, geralmente são realizadas pesquisas em organizações, visando à análise e aplicação de teorias contábeis.

Utilizamos livros, websites e legislações para o embasamento teórico deste trabalho e aplicação da teoria no estudo de caso da análise das demonstrações financeiras da empresa Magazine Luiza S.A. Análise realizada a partir das demonstrações anuais obrigatórias divulgadas pela empresa dos anos de 2012, 2013 e 2014.

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

3.1 DEMONSTRAÇÕES OBRIGATÓRIAS

Adiante falaremos sobre as principais demonstrações contábeis, as quais são obrigatórias às sociedades anônimas, de acordo com a lei nº 6.404/76 e suas alterações. Falaremos também sobre Análises das Demonstrações Financeiras, para entendermos como funciona e como se faz uma análise da saúde financeira de uma empresa em um determinado período.

O artigo 176 da lei nº 6.404/76 diz:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- I - balanço patrimonial;
- II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III - demonstração do resultado do exercício; e
- IV - demonstração das origens e aplicações de recursos.

Com a lei nº 11.638, que altera o artigo 176 da lei nº 6.404/76, elimina-se a obrigatoriedade da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) e inclui-se a obrigatoriedade da apresentação da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e sendo sociedade anônima de capital aberto, fica obrigatório também a Demonstração do Valor Adicionado.

No parágrafo 4º do art. 176 da lei 6.404/76, fica determinado que as demonstrações contábeis deverão ser complementadas por notas explicativas, quadros analíticos ou outras demonstrações contábeis que são necessárias ao melhor entendimento da situação econômico-financeira da empresa.

3.1.1 Balanço Patrimonial (BP)

O Balanço Patrimonial é uma importante demonstração contábil, onde temos uma posição financeira da empresa em um determinado momento, porém é uma posição estática, como se tirássemos uma foto da empresa. “O balanço tem por finalidade apresentar a posição

financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, por tanto, uma posição estática.” (Martins, 2007).

De acordo com a lei nº 6.404/76 art. 178, o balanço patrimonial está dividido, basicamente, em três itens: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Ativo: Corresponde aos bens e direitos.

Passivo: Corresponde às obrigações e exigências.

Patrimônio Líquido: Seria a diferença entre o Ativo e Passivo e pode ser lucro ou prejuízo.

Já com as alterações trazidas pela lei nº 11.941 de 2009, o Balança Patrimonial fica disposto conforme tabela abaixo:

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO CIRCULANTE ATIVO NÃO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE PASSIVO NÃO CIRCULANTE PATRIMÔNIO LÍQUIDO <ul style="list-style-type: none"> ➤ Capital Social ➤ Reserva de Capital ➤ Ajustes de avaliação patrimonial ➤ Reserva de lucros ➤ Ações em tesouraria ➤ Prejuízos acumulados.

O Ativo Circulante é composto por ativos de maior liquidez, ou seja, que podem ser convertidos mais rapidamente em moeda corrente, exemplo: caixa, clientes e estoque.

O Ativo Não Circulante tem menor liquidez e esses ativos tem o seu prazo de realização superior a um ano ou ao ciclo operacional. Compreende o Ativo Não Circulante os bens físicos destinados à manutenção da atividade da empresa, como as instalações da empresa, veículos, máquinas entre outros. O Ativo Não Circulante é composto por: realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

O Passivo apresenta as dívidas e obrigações da empresa, está dividido em Passivo Circulante e Passivo Não Circulante. O Passivo Circulante corresponde às dívidas e obrigações de curto prazo (menos de um ano) e o Passivo Não Circulante compreende as dívidas de e obrigações vencíveis após um ano.

Ainda do lado direito do Balanço Patrimonial temos o Patrimônio Líquido, composto do capital social da empresa mais lucros ou prejuízos e ainda recursos de acionistas injetados na empresa. O PL representa a diferença entre Ativo e Passivo.

3.1.2 Demonstrações Do Resultado Do Exercício (DRE)

Essa demonstração contábil, como o próprio nome já sugere, evidencia o resultado da empresa no período de um ano. Nessa demonstração verifica-se se a empresa obteve lucro ou prejuízo naquele exercício. Lista todas as receitas, despesas e custos que a empresa teve, inclusive a subtração dos impostos devidos, observando assim o lucro líquido ao final. Assim como no balanço patrimonial e de acordo a lei das sociedades anônimas, utiliza-se nesta demonstração o regime da competência. “O resultado é subdividido em alguns tópicos como: lucro bruto, lucro operacional, resultados não operacionais, impostos e participações sobre o lucro e resultado líquido”. (MARTINS, 2007)

3.1.3 Demonstrações Das Mutações Do Patrimônio Líquido (DMLP) E De Lucros Ou Prejuízos Acumulados

São demonstrações que relatam a destinação do lucro acumulado ou sua compensação com reservas, caso haja prejuízo. Compreendem ajustes que tenham sido necessários de exercícios anteriores, transferência do lucro para reservas ou pagamento a acionistas, por exemplo.

Tanto as Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMLP), quanto a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos (DLPA) são aceitos pela lei das sociedades anônimas, embora a Lei nº 6.404/76 não cite obrigatoriedade da DMLP, as companhias abertas são obrigadas a publicá-la, por força da Instrução CVM nº 59/1986.

A DMLP é mais abrangente que a DLPA, mas não a substitui; ela a absorve. Ou seja, a DLPA, obrigatoriamente deve ser apresentada, seja de forma ostensiva, ou como parte integrante da DMPL.

3.1.4 Demonstração Do Fluxo De Caixa (DFC) E Demonstração Do Valor Adicionado

São demonstrações que tornaram-se obrigatórias após a lei nº 11.638/2007 que alterou a lei nº 6.404/76. A DVA é obrigatória apenas para as sociedades anônimas de capital aberto.

A Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) deve contemplar a movimentação de dinheiro ocorrida na empresa durante o exercício, e deve ser dividido em 3 segregações: operacionais, financiamentos e investimentos. As atividades operacionais referem-se a movimentações do caixa advindos de processos de comercialização, prestação de serviços ou industrialização da empresa. As atividades de investimentos, referem-se a movimentações ocorridas da venda de imobilizados por exemplo. E atividades de financiamentos, contempla-se os recursos obtidos do exigível a longo prazo e do patrimônio líquido, além de qualquer investimento e financiamento de curto prazo.

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) deve informar o valor da riqueza adquirida pela empresa no exercício e como ocorre a sua distribuição. Representa o montante de recursos que a empresa está somando à economia em decorrência de sua atividade, recurso este proveniente mediante a obtenção da totalidade das receitas acumuladas com a subtração de todas as compras de bens e serviços utilizados. Da diferença surge o valor que a empresa utilizará para arcar com os pagamentos de salários, juros e impostos e também para reinvestir na empresa.

Art. 188. As demonstrações referidas nos incisos IV e V do caput do art. 176 desta Lei indicarão, no mínimo:

I – demonstração dos fluxos de caixa – as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em, no mínimo, 3 (três) fluxos: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

- a) das operações;
- b) dos financiamentos; e
- c) dos investimentos;

II – demonstração do valor adicionado – o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída.” (Lei nº 6.404/76)

3.1.5 Notas Explicativas

Obrigatórias e necessárias ao melhor entendimento da situação patrimonial da empresa, as Notas Explicativas são estipuladas no parágrafo 4º do art. 176 da lei 6.404/76 e através do parágrafo 5º fica descrito como a nota explicativa deve se apresentar.

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

IV – indicar: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único); [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º); [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

f) o número, espécies e classes das ações do capital social; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

3.2 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

É um ramo da contabilidade que se utiliza de técnicas e cálculos próprios realizados com dados retirados das demonstrações contábeis para identificar a viabilidade, lucratividade e estabilidade de uma empresa. A análise das demonstrações financeiras pode ajudar na tomada de decisões, uma vez que torna mais fácil o entendimento dos números apresentados nas demonstrações contábeis para qualquer pessoa que tenha interesse na empresa, seja investidores, analistas ou representantes da empresa.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis define o objetivo das demonstrações contábeis como segue:

O objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica. (ESTRUTURA CONCEITUAL CPC 00, 2008, p.7)

Segundo Silva (2013), a Análise das Demonstrações Financeiras é tão antiga quanto o surgimento da contabilidade em meados de 4000 anos a.c. Pois, naquela época primitiva, já se havia inventários de rebanhos, e se pensarmos que a comparação de dois inventários é uma forma de análise das demonstrações, é possível acreditar então que a Análise das Demonstrações Financeiras é bastante antiga.

Porém, foi a partir do final do século XIX que a Análise das Demonstrações Financeiras ganhou conotação mais séria, e de maior importância. Pois, foi a partir desse período que banqueiros americanos passaram a solicitar os balanços das empresas que pleiteavam fazer empréstimos. Como na época todas as demonstrações contábeis tinham nomes de Balanço, a análise era chamada de Análise de Balanços, termo este que ainda vemos alguns utilizarem ainda nos dias de hoje.

A partir de então a Análise das Demonstrações Financeiras, que também é conhecida como, Análise das Demonstrações Contábeis, passou a ter cada vez mais relevância, pois os bancos, inclusive bancos governamentais, exigiam a apresentação de tais balanços para saber a situação econômico-financeira daquela empresa que estava demandando empréstimo.

Outro fato importante para o desenvolvimento da Análise das Demonstrações Financeiras, na visão de (Marion, 2012), foi a abertura de capital por parte das empresas. Isso fez com que mais pessoas se interessassem pela situação econômico-financeiro da empresas, além dos bancos. Investidores de pequeno a grande porte que agora poderiam ser sócios daquela empresa, começaram a apresentar bastante interesse nessas análises para ajudar na tomada de decisões e definir em qual empresa investir.

Diante disso, começou a estabelecer normas e leis de como devem ser apresentado as demonstrações financeiras, quais as demonstrações obrigatórias e a criação de um padrão, no qual facilitasse a análise dessas demonstrações e tornasse possível uma comparação mais fiel entre diferentes empresas do mesmo ramo, por exemplo.

No Brasil alguns dos órgãos responsáveis pelas normas contábeis são: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Ibracon – Instituto Brasileiro dos Contadores. E internacionalmente, temos o International Accounting Standards Board (IASB) e até a Organização das Nações Unidas (ONU).

As técnicas utilizadas pela análise das demonstrações financeiras são: análise de índices, análise de estrutura ou vertical e análise de evolução ou horizontal. Tais análises ajudam a identificar melhor a liquidez, estrutura financeira e rentabilidade da empresa.

3.2.1 Análise Vertical e Horizontal

De acordo com José Pereira Da Silva (2013), para interpretar a estrutura e os futuros números de uma empresa, os métodos de Análise Vertical e Horizontal são de importante contribuição e, além disso, completam-se e sobrepõem-se. Contudo, essas análises ainda

podem ajudar em outros tipos de análises, como no caso da análise de índices financeiros e em outros métodos. As várias maneiras de analisarmos uma empresa é de grande importância e devem ser observados como mecanismos que auxiliam para identificarmos os riscos e o retorno, dentre outras possibilidades. Entretanto, essas análises devem ser entendidas como ferramentas que auxiliam em cooperação com outros métodos e não apenas como os únicos. Por isso, o método de análise vertical e horizontal, em alguns casos, em vez de explicar o que afetou o desempenho da empresa e sua saúde financeira, informam que o analista deve procurar outros métodos que possam contribuir para a explicação da mudança na tendência empresa.

3.2.1.1 Análise Vertical

A Análise Vertical também conhecida como análise de estrutura, é uma importante ferramenta da análise, pois mostra a importância de cada conta em relação a demonstração financeira a qual pertence.

O primeiro propósito da análise vertical (AV) é mostrar a participação relativa de cada item de uma demonstração contábil em relação a determinado referencial. No balanço, por exemplo, é comum determinarmos quanto por cento representa cada rubrica (e grupo de rubrica) em relação ao ativo total. (Silva, 2013).

Os percentuais para serem calculados da coluna da análise vertical (AV), deve ser dividido o valor da rubrica que se pretende calcular pelo valor-base e multiplicamos o resultado por cem. Sendo que, o valor-base no balanço patrimonial é o ativo total e na demonstração do resultado é a receita líquida de vendas.

3.2.1.2 Análise Horizontal

A Análise Horizontal é a comparação entre dois, ou mais, exercícios e indica o quanto um elemento variou de um exercício para outro, permitindo assim tirar conclusões sobre a evolução da empresa. Existem dois tipos de análise horizontal, a encadeada que compara um exercício com um ano base e a anual que compara um exercício com o ano anterior. (Assaf Neto, 2002).

O propósito da análise horizontal (AH) é permitir o exame da evolução histórica de cada uma das contas que compõem as demonstrações contábeis. (Silva, 2013).

É usada para comparar a relação, ao longo do tempo, de cada conta das demonstrações contábeis, se utilizando no mínimo de 2 períodos. Os valores de datas mais antigas são utilizadas como base, sendo que os resultados dos períodos mais recentes são expressos em termos percentuais em relação ao valor do ano anterior.

3.2.2 Análise Através de Índices

Na análise de índices utiliza-se fórmulas para se calcular índices de liquidez, rentabilidade e solvência de uma empresa. Dessa forma, possibilita uma avaliação da evolução econômico-financeira da empresa, ao longo do tempo, inclusive nos permitindo comparar com anos anteriores ou com empresas do mesmo ramo e assim tirarmos conclusões, a cerca, do desenvolvimento da empresa.

A análise de índices compreende: índices de estrutura de capital, índices de liquidez, índices de rentabilidade e índice de mercado.

Segundo Matarazzo (2007), índice é a relação entre contas ou grupo de contas das demonstrações financeiras, que visa evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira de uma empresa e permitem construir um quadro de avaliação da empresa.

3.2.2.1 Índices de Estrutura de Capital

Este índice é importante para analisar os itens das fontes de financiamentos de uma empresa, objetivando medir a participação de cada fonte de recursos do Passivo Circulante, Passivo Não Circulante e Patrimônio Líquido em relação ao total das fontes de recursos, bem como, a influência desta participação nas aplicações de recursos no Ativo Não Circulante (ANC).

Também conhecidos como índices de endividamento, os índices de estrutura de capital das empresas medem o grau de evolução ou nível de endividamento das empresas.

Os principais indicadores são:

- Participação de Capitais de Terceiros (PCT), evidencia o percentual de capital de terceiros em relação ao patrimônio líquido, indicando assim quanto a empresa é dependente de recursos externos. Seria o grau de endividamento da empresa.

$$\text{PCT} = \frac{\text{Passivo Circulante} + \text{Passivo Não Circulante}}{\text{Patrimônio Líquido}} \times 100$$

- Imobilização Patrimônio Líquido (IPL), indica quanto do patrimônio líquido da empresa está aplicado no Ativo Não Circulante.

$$\text{IPL} = \frac{\text{Ativo Permanente}}{\text{Patrimônio Líquido}} \times 100$$

- Composição do Endividamento, indica quanto da dívida total da empresa deverá ser paga no curto prazo.

$$\text{CE} = \frac{\text{Passivo Circulante}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Passivo Não Circulante}} \times 100$$

- Imobilização dos Recursos Não Correntes, indica quanto dos capitais não correntes, ou seja, patrimônio líquido e passivo não circulante, foram aplicados no ativo não circulante. Quanto menor este índice, melhor para a empresa.

$$\text{IRNC} = \frac{\text{Ativo Não Circulante}}{\text{Patrimônio Líquido} + \text{Passivo Não Circulante}} \times 100$$

São muito importantes os índices de estrutura de capital na análise do endividamento da empresa, onde podemos perceber como a empresa utiliza capitais próprios e de terceiros para financiar suas atividades e projetos, em todos os casos quanto menor esses índices, melhor.

3.2.2.2 Índices de Liquidez

É um indicador financeiro que mede a capacidade que uma empresa possui de cumprir com seus pagamentos e obrigações. Através desse índice, é possível verificar se a empresa terá condições de honrar seus compromissos ou não.

Existe 4 tipos de índices que medem a liquidez de uma empresa. Falaremos desses índices a seguir.

- **Liquidez Geral (LG)**, indica o total de ativos (bens, dinheiro e direitos realizáveis de curto e longo prazo) para fazer frente às suas dívidas totais curto e longo prazo. Nesse índice, quanto maior for, melhor. A fórmula está representada abaixo:

$$\text{Liquidez Geral} = \frac{\text{Ativo Circulante} + \text{Realizável a Longo Prazo}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Passivo Não Circulante}}$$

- **Liquidez Corrente (LC)**, identifica quanto a empresa deve no curto prazo, faz relação com contas do circulante, ou seja refere-se a relação existente entre o ativo circulante e o passivo circulante.

$$\text{Liquidez Corrente} = \frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$$

- **Liquidez Seca (LS)**, seria parecido com a liquidez corrente, porém sem a parte do estoque, que é o ativo menos líquido do ativo circulante. A fórmula é a seguinte:

$$\text{Liquidez Seca} = \frac{\text{Ativo Circulante} - \text{Estoques}}{\text{Passivo Circulante}}$$

- **Liquidez Imediata (LI)**, esse índice indica a capacidade da empresa de honrar seus compromissos de curto prazo com as disponibilidades que possui em caixa e aplicações financeiras, ou seja, com recursos que estão disponíveis de imediato. A fórmula segue abaixo:

$$\text{Liquidez Imediata} = \frac{\text{Disponibilidades}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Diferente dos índices de Estrutura de Capitais, os Índices de Liquidez quanto maior, melhor, pois quanto mais liquidez a empresa tem, melhor a sua capacidade de honrar com seus compromissos.

3.2.2.3 Índices de Rentabilidade

Até agora tínhamos estudado os índices que analisam o aspecto financeiro da empresa quanto à questão de endividamento e de liquidez, usando para tais fins o balanço patrimonial. Já os índices de rentabilidade irão mensurar o quanto os valores investidos trazem de retorno

para a empresa, utilizando-se o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício, medindo assim o êxito econômico da empresa.

Os índices deste grupo mostram qual a rentabilidade dos capitais investidos, isto é, quanto renderam os investimentos e, portanto, qual o grau de êxito econômico da empresa. (Matarazzo, 2007).

Existem quatro índices de rentabilidade, são eles: Giro do Ativo (GA), Margem Líquida (ML), Rentabilidade do Ativo (RA) e Rentabilidade do Patrimônio Líquido (RPL). Cada índice se propõem a analisar aspectos específicos do resultado das empresas.

➤ **Giro do Ativo**

Este índice procura medir qual o efeito direto dos investimentos realizados no Ativo sobre as vendas, relacionando as vendas líquidas com o Ativo Total (Investimentos) das empresas. Conforme a equação a baixo:

$$\text{GA} = \frac{\text{Vendas Líquidas}}{\text{Ativo Total}}$$

Indica quanto a empresa vendeu para cada R\$ 1,00 de investimento total. Quanto maior esse índice melhor.

➤ **Margem Líquida (ML)**

Margem Líquida, também chamada de Retorno sobre Vendas, calcula a relação entre Lucro Líquido e as vendas Líquidas realizadas pelas Empresas. Indica qual o percentual das vendas que realmente fica com a empresa. Está representada na equação abaixo:

$$\text{ML} = \frac{\text{Lucro Líquido} \times 100}{\text{Vendas Líquidas}}$$

O lucro líquido é o valor obtido depois de descontado todos as despesas com custo da mercadoria vendida, despesas operacionais, impostos e impostos de renda. É importante a empresa observar as alterações ocorridas nesse item para identificar o que precisa melhorar na empresa para obter-se maior margem líquida a cada exercício.

➤ **Rentabilidade do Ativo (RA)**

Mede o quanto a empresa obtém de lucro para cada R\$ 100,00 investidos.

$$\text{RA} = \frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Ativo}} \times 100$$

Com esse cálculo identificamos qual o efeito direto dos investimentos realizados no ativo sobre a geração do lucro líquido quanto maior melhor.

➤ **Rentabilidade do Patrimônio Líquido (RPL)**

O índice de Rentabilidade do Patrimônio Líquido relaciona o lucro líquido com o patrimônio líquido das empresas. Mede o efeito direto do capital próprio investido sobre a geração do lucro líquido.

$$\text{RPL} = \frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Patrimônio Líquido}} \times 100$$

Indica quanto a empresa obteve de lucro líquido para cada R\$ 100,00 de capital próprio investido. Quanto maior melhor.

Para um investidor, espera-se que esse índice seja mais interessante que a rentabilidade de investimentos como poupança, fundos de investimentos, etc. Afinal, o risco de investir na empresa é maior que investir em outros investimentos conservadores, logo tem que oferecer rentabilidade superior.

3.2.2.4 Indicadores de Mercado

De acordo com Silva (2013), os chamados índices ou indicadores de valor de mercado de capitais focam de forma mais direta os aspectos relevantes para acionistas, investidores e analistas completarem as informações fornecidas pelos indicadores de retorno, de estrutura de capitais e de liquidez. As empresas que apresentam bons indicadores de lucratividade, boa estrutura de capitais, boa liquidez e capacidade de pagamento, são vistas pelos investidores como opções de investimentos mais seguras e, por tanto, são mais valorizadas.

Falaremos sobre os principais índices de mercado, que são: Índice Preço/Lucro (IP/L), Índice Preço/EBITDA (IP/EBITDA), Índice valor de mercado/valor patrimonial (IVM/VP), Lucro Líquido por Ação (LLA) e Distribuição de Dividendos (*pay out*).

➤ **Índice Preço/Lucro (IP/L)**

O Índice preço/lucro (Price/EarningsRatio) é um indicativo de confiabilidade que os investidores têm na empresa, pois é muito usado e direciona os investidores quanto ao valor que estariam dispostos a desembolsar por unidade de lucro gerado pela empresa.

$$IP/L = \frac{PMA}{Lpa}$$

Sendo: PMA = preço de mercado da ação

Lpa = lucro por ação

Por exemplo, o preço da ação da Cia de Calçados Tiago foi de \$2,50, \$3,63 e \$4,36, respectivamente para 20X1, 20X2 e 20X3 (dezembro), enquanto que o lucro por ação foi de \$ 1,50, \$ 1,59 e \$ 1,77 nas datas correspondentes. O índice preço sobre o lucro para 20X3 deve ser calculado, conforme segue:

$$IP/L = \$4,36/\$1,77 = 2,46 \text{ vezes}$$

Isso acima significa que o preço da ação equivale a 2,46 vezes o seu lucro gerado no ano de 20X3.

A interpretação que os investidores fazem desse cálculo serve para comparar a empresa analisada com a média do segmento. Por exemplo, o IPL dessa empresa no período de 20X3 foi de 2,46 e foi superior ao registrado no segmento dessa empresa que no caso foi de 1,46, no mesmo período. Nesse caso os investidores poderiam considerar que o risco da empresa é menor do que o do segmento, caso o segmento registrasse um IP/L de 3,10, poderíamos acreditar que o mercado entende que a empresa é mais arriscada de investir do que o mercado.

➤ **Índice Valor de Mercado/Valor Patrimonial (IVM/VP)**

Assim como nos outros indicadores já estudados o índice valor mercado/valor patrimonial compara o valor de mercado da ação com o seu valor patrimonial, com isso visa a interpretação do investidor em relação ao risco e sua capacidade de geração de ganho.

$$IVM/VP = \frac{PMA}{VPA}$$

Sendo:

PMA = preço de mercado da ação

VPA = valor patrimonial da ação

Para a empresa de Calçados Tiago o preço da ação foi de \$ 2,50, \$3,63 e \$ 4,36, respectivamente para 20X1, 20X2 e 20X3 (dezembro), já o valor patrimonial foi de \$ 3,47, \$ 3,51 e \$ 3,57, para os mesmos períodos. O índice IVM/VP para o período deve ser calculado, desta forma:

$$\text{IVM/VP} = \$ 4,36 / \$ 3,57 = 1,22 \text{ vezes}$$

Com esse resultado teríamos o preço da ação equivalente a 1,22 vezes o seu valor patrimonial em dezembro de 20X3.

Segundo Silva (2013): Cabe destacar que o valor contábil do patrimônio líquido da empresa é algo que deveria estar perto de seu valor justo e, nesse sentido, a contabilidade vem fazendo esforço na busca dessa aproximação. Por outro lado, o valor de mercado de uma ação está associada à expectativa de sua capacidade de gerar ganho futuro.

➤ **Lucro Líquido por Ação (LLA)**

Segundo Marion (2012), indica quanto cada ação rendeu no exercício.

$$\text{LLA} = \frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{N}^\circ \text{ de Ações do Capital Social}}$$

➤ **Distribuição de Dividendos (*pay out*)**

Segundo Lagioia (2009), o *pay out*, indica qual a política de distribuição de dividendos adotada pela empresa. E é um importante indicador de como a empresa se relaciona com seus acionistas, a maior ou menor distribuição de dividendos pode ser considerado um fator decisivo na escolha entre uma ação ou outra.

$$\text{Pay out} = \frac{\text{Dividendos distribuídos}}{\text{Lucro Líquido}}$$

4 A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS PARA TOMADA DE DECISÕES

A Análise das Demonstrações Financeiras pode ser de interesse de diferentes tipos de usuários, sejam eles usuários internos ou usuários externos. Usuários são pessoas físicas, jurídicas, órgãos governamentais e demais entidades, que utilizam a Contabilidade para obter informações e se interessam pela situação da empresa.

Cada tipo de usuário tem um interesse específico na análise das demonstrações. Por exemplo, para os bancos, o interesse maior seria no grau de endividamento da empresa e capacidade de pagamento da empresa numa eventual necessidade de aquisição de financiamento bancário. Para investidores o principal interesse na análise seria verificar a capacidade que a empresa tem de gerar lucro, por tanto, o mais importante para esse usuário seria a lucratividade. Já para o usuário interno, os administradores, por exemplo, a análise das demonstrações é de suma importância em todos os aspectos, pois tendo uma visão mais ampla dos dados contábeis e um melhor diagnóstico da situação da empresa, o administrador pode tomar decisões de forma mais acertada.

Segundo Iudícibus (2013), a Análise de Balanços é mais que uma simples técnica a ser aplicada, é a arte de saber extrair relações úteis, para o objetivo econômico que tivermos em mente, dos relatórios contábeis tradicionais e de suas extensões e detalhamentos, se for o caso.

Por tanto, a Análise das Demonstrações Financeiras é importante para diferentes grupos de usuários, não só para usuários internos como administradores e funcionários da empresa, mas para usuários externos como bancos, investidores entre outros.

5 ESTUDO DE CASO

A partir deste capítulo mostraremos como as técnicas vistas anteriormente podem ser aplicadas na prática. Para tanto, usaremos como exemplo as demonstrações financeiras dos anos de 2012, 2013 e 2014 da Magazine Luiza S.A., tendo como resultado um relatório econômico-financeiro da empresa.

5.1 A EMPRESA MAGAZINE LUIZA S.A.

De acordo com o site oficial da Magazine Luiza S.A, a empresa iniciou suas atividades em 1957 com uma pequena loja no interior de São Paulo. Em **1983**, iniciou sua expansão para fora do Estado de São Paulo, atingindo diversas cidades do Triângulo Mineiro e alguns anos depois, em **1986**, inaugurou seu primeiro centro de distribuição, em Ribeirão Preto, com sistemas automatizados e logística ágil e inteligente. Este foi um passo enorme para consolidar o crescimento da empresa.

Aos poucos foi expandindo, adquirindo outras lojas no país inteiro como as Lojas Maias que possuía 136 estabelecimentos espalhados nos 9 estados do nordeste, entre outras

aquisições que a Magazine Luiza fez. Trata-se de uma grande empresa de varejo que atua nas 4 regiões do Brasil, inclusive através de e-commerce.

Teve seu capital aberto em 2011, quando deu um importante passo para sua estratégia e trajetória de crescimento, permitindo o acesso a fontes alternativas de financiamentos dos investimentos, geração de empregos e criação de valor para os acionistas.

Também em **2011**, adquiriu a rede do Baú da Felicidade, abriu mais lojas organicamente e chegou a 744 unidades, no final de **2013**.

5.2 ANÁLISE HORIZONTAL E VERTICAL DO BALANÇO PATRIMONIAL

Com o intuito de facilitar a visualização dos vários elementos patrimoniais, as contas do Balanço Patrimonial, que apresentaremos abaixo, foram agrupadas. Porém, dispusemos no anexo 1 os Balanços Patrimoniais da empresa dos anos 2012, 2013 e 2014. Destacamos também, que foram utilizados neste trabalho os valores consolidados do grupo.

A análise horizontal/vertical é uma importante ferramenta para mensurar a evolução de uma conta de um ano para o outro e para medir o quanto uma conta é representativa dentro do seu grupo.

Através da análise vertical observamos que o principal recurso de investimentos da empresa vem do capital de terceiros. Que correspondeu a cerca de 85% do passivo total nos três anos analisados, contra cerca de 15% de capital próprio. Observamos na análise horizontal que esse índice de participação de capital de terceiros nos investimentos teve uma pequena variação nesses anos, aumentando de 85% em 2012 para 85,3% em 2013 e 85,7% em 2014.

Analisando o ativo verificamos que o ativo circulante teve um aumento considerável de 2012 para 2014, essa variação chegou a 40,3%, impulsionado em boa parte pelo aumento do estoque que representou um aumento de 38% em relação a 2012.

BALANÇO PATRIMONIAL	BALANÇOS EM:								
	31/12/2012			31/12/2013			31/12/2014		
	VA	AV	AH	VA	AV	AH	VA	AV	AH
ATIVO		%	%		%	%		%	%
CIRCULANTE									
FINANCEIRO									
· Disponível	418.879	17,3		280.306	9,6	(33,1)	412.170	12,1	(1,6)
· Aplicações Financeiras	126.385	5,2		491.288	16,8	288,7	450.979	13,3	256,8
OPERACIONAL									
· Clientes	486.474	20,1		530.620	18,2	9,1	618.276	18,2	27,1
· Estoques	1.068.762	44,2		1.251.362	42,8	17,1	1.472.738	43,4	37,8
· Outros	320.078	13,2		368.414	12,6	15,1	441.759	13	38
SOMA									
Total do Ativo Circulante	2.420.578	58,9		2.921.990	62	20,7	3.395.922	64,2	40,3
ATIVO NÃO CIRCULANTE									
· Realizável a Longo Prazo	454.977	27		518.353	28,9	13,9	519.565	27,4	14,2
· Investimentos	222.894	13,2		251.747	14	12,9	319.604	16,9	43,4
· Imobilizado	573.957	34		540.444	30,2	(5,8)	566.193	29,9	(1,4)
· Intangível	435.338	25,8		481.370	26,9	10,6	488.753	25,8	12,3
Total Ativo Não Circulante	1.687.166	41,1		1.791.914	38	6,20	1.894.115	35,8	12,3
TOTAL DO ATIVO	4.107.744	100		4.713.904	100	14,8	5.290.037	100	28,8
PASSIVO									
CIRCULANTE									
OPERACIONAL									
· Fornecedores	1.326.310	66,1		1.651.543	65,3	24,5	1.798.898	63,4	34,9
· Outras obrigações	364.353	18,1		450.821	17,8	23,7	450.107	15,8	23,5
SOMA									
FINANCEIRO									
· Empréstimos bancários	317.198	15,8		425.227	16,9	34	591.443	20,8	86,5
· Duplicatas descontadas	-			-			-		
SOMA									
Total do Passivo Circulante	2.007.861	48,9		2.527.591	53,6	25,9	2.831.448	53,5	41
PASSIVO NÃO CIRCULANTE									
CIRCULANTE									
Exigível a Longo Prazo									
· Empréstimos	918.766	61,9		895.053	60	(2,6)	1.120.184	65,7	21,9
· Outros	565.125	38,1		596.649	40	5,6	583.938	34,3	3,3
Total Passivo Não Circulante	1.483.891	36,1		1.491.702	31,6	0,5	1.704.122	32,2	14,8
CAPITAL DE TERCEIROS	3.491.752	85		4.019.293	85,3	15,1	4.535.570	85,7	29,9
PATRIMÔNIO LÍQUIDO									
· Capital e Reservas	615.992			694.611		12,8	754.467		22,5
· Prejuízos Acumulados	-			-			-		
Total do Patrimônio Líquido	615.992	15		694.611	14,8		754.467	14,3	
TOTAL DO PASSIVO	4.107.744	100		4.713.904	100	14,8	5.290.037	100	28,8

5.3 ANÁLISE HORIZONTAL E VERTICAL DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Assim como no Balanço Patrimonial, afim de facilitar a visualização dos diversos elementos do resultado, as contas da Demonstração do Resultado do Exercício foram agrupadas. Entretanto, consta no anexo 2, a DRE dos anos 2012, 2013 e 2014 da empresa Magazine Luiza S.A de forma completa, como é apresentada em seu relatório anual. Segue Figura 2:

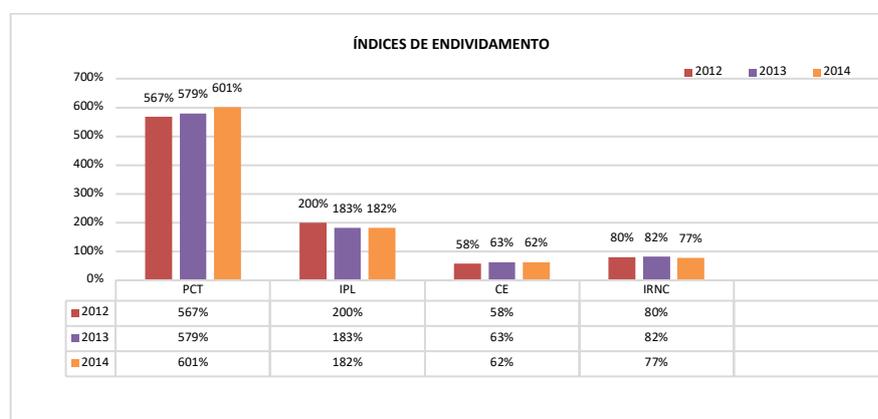
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	2012			2013			2014		
	VA	AV	AH	VA	AV	AH	VA	AV	AH
	RECEITA LÍQUIDA	7.066.770	100%		8.088.439	100%	14,5%	9.779.385	100%
(-) Custo dos Produtos Vendidos	(5.057.804)	71,6%		(5.825.444)	72%	15,2%	(7.086.909)	72,5%	40,1%
(=) Lucro Bruto	2.008.966	28,4%		2.262.995	28%	12,6%	2.692.476	27,5%	34%
(-) Despesas Operacionais	(1.404.099)	19,9%		(1.513.769)	18,7%	7,8%	(1.746.258)	17,9%	24,4%
(+/-) Outras Rec/Desp. Operacionais	(438.396)	6,2%		(374.260)	4,6%	14,6%	(455.290)	4,7%	3,9%
(=) LUCRO OPERACIONAL									
(Antes do Resultado Financeiro)	166.471	2,4%		374.966	4,6%	125,2%	490.928	5%	195%
(+) Receitas Financeiras	47.777	0,7%		69.398	0,9%	45,3%	96.469	1%	102%
(-) Despesas Financeiras	(251.583)	3,6%		(313.360)	3,9%	24,6%	(457.211)	4,7%	81,7%
(=) LUCRO OPERACIONAL									
(+/-) Resultado não Operacional									
LUCRO ANTES I.R.	(37.335)	(0,5%)		131.004	1,6%	-	130.186	1,3%	-
LUCRO LÍQUIDO/PREJUÍZO	(6.745)	(0,1%)		113.806	1,4%	-	128.556	1,3%	-

Por meio da Demonstração do Resultado do Exercício acima reproduzida e com os valores percentuais calculados é possível verificar o percentual de cada conta em relação ao seu total. Os quocientes de cada conta foram calculados em relação ao total da Receita Líquida.

Como observamos na DRE, no ano de 2012 a empresa apresentou um prejuízo na ordem de R\$ 6.745.000,00, mas foi recuperado e superado nos anos subsequentes (2013 e 2014) quando obteve R\$ 113.004.000,00 e R\$ 128.556.000,00, respectivamente. Analisando tais resultados, verificamos que a receita líquida teve um aumento considerável em 2013 e 2014, em 2013 ela aumentou em 14,5% e em 2014 aumentou em 38,3% comparado a 2012. O que influenciou positivamente no lucro líquido da empresa.

5.4 ANÁLISE ATRAVÉS DE ÍNDICES

GRÁFICO 01



PCT – PARTICIPAÇÃO DE CAPITAL DE TERCEIROS

IPL – IMOBILIZAÇÃO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

CE – COMPOSIÇÃO DO ENDIVIDAMENTO

IRNC – IMOBILIZAÇÃO DOS RECURSOS NÃO CORRENTES

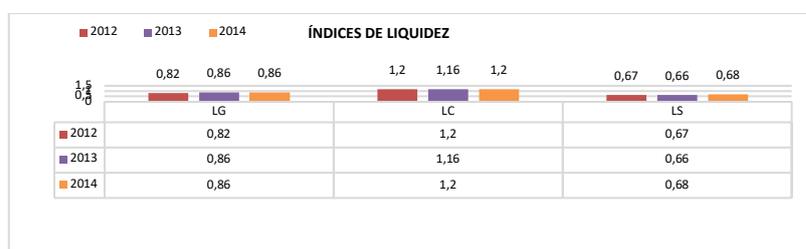
A empresa opera com capitais de terceiros em proporção maior do que os capitais próprios. No ano de 2014, para cada R\$100,00 próprio, obteve-se R\$ 601,00 de capital de terceiros.

Quanto a participação do patrimônio líquido no ativo permanente da empresa, observamos que em 2012 para cada R\$ 100,00 de capital próprio a empresa aplicou R\$ 200,00 no ativo permanente. Porém a empresa vem reduzindo esse índice, o que é bom, pois quanto menor melhor. Em 2014, para cada R\$ 100,00 de capital próprio, R\$ 182,00 foi aplicado no ativo permanente.

Na questão da composição do endividamento, a maior parte da dívida da empresa é de curto prazo e chegou a 62% do débito total em 2014.

Verificamos também que a empresa reduziu um pouco o índice IRNC que indica quanto dos capitais não correntes (patrimônio líquido e passivo não circulante) foram aplicados no ativo não circulante. Para esse índice quanto menor melhor. Em 2012 representou 80% e em 2014 77%.

GRÁFICO 02



LG – LIQUIDEZ GERAL

LC – LIQUIDEZ CORENTE

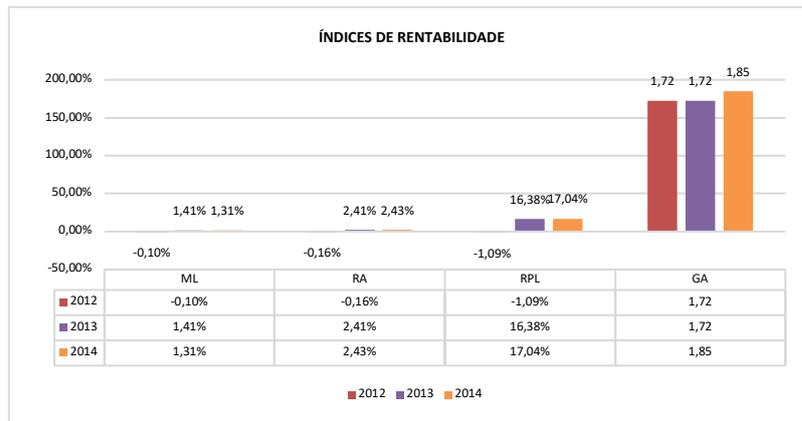
LS – LIQUIDEZ SECA

A capacidade financeira da Magazine Luiza em liquidar suas obrigações a curto e longo prazo não está satisfatória, pois o quociente está menor que 1. Em 2014, para cada R\$1,00 devedor, a empresa possuiu aproximadamente R\$ 0,86 para liquidá-los.

Considerando os dados publicados, a liquidez corrente faz frente as suas obrigações a curto prazo, apresentando situação favorável à liquidação das mesmas. No ano de 2013 apresentou um declínio, em 2014 voltou a alavancar esses valores. Em 2014 a empresa possuiu R\$1,20 para cada R\$1,00 de dívida a curto.

Através do cálculo da liquidez seca verificamos que a empresa depende da venda do estoque para cobrir a dívida de curto prazo, apesar de uma discreta melhora em 2014 comparado ao ano base 2012, porém ainda abaixo de 1.

GRÁFICO 03



ML – MARGEM LÍQUIDA

RA – RENTABILIDADE DO ATIVO

RPL – RENTABILIDADE DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

GA – GIRO DO ATIVO

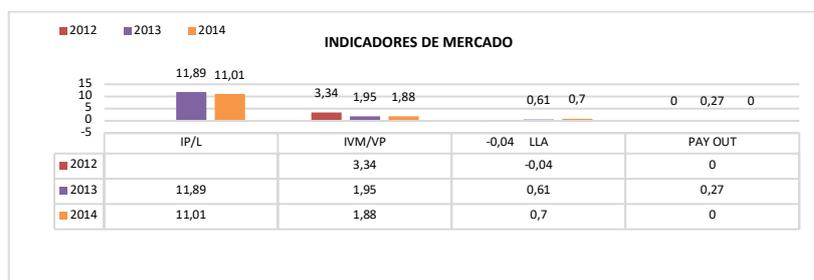
A margem líquida em 2012 deu negativa, pois a empresa apresentou prejuízo nesse ano, mas em 2013 teve um lucro de 1,41% em cima das vendas líquidas e em 2014 teve um lucro de 1,31% sobre as vendas líquidas.

A capacidade da empresa em transformar seu ativo em lucro (Rentabilidade do ativo) tem apresentado uma melhora ao longo do período analisado. Em 2014, a cada R\$100,00 investido a empresa teve de retorno R\$ 2,43.

O retorno aos acionistas vem apresentando um aumento no decorrer dos anos analisados, em 2012 foi um ano de prejuízo, porém em 2013 e em 2014, a empresa teve uma ótima recuperação. Em 2013, a empresa teve um retorno sobre o patrimônio líquido de 16,38% e em 2014 de 17,04%.

Quanto ao índice Giro do Ativo, a empresa teve uma pequena evolução, em 2012 para cada R\$ 1,00 de investimento do ativo total a empresa vendeu R\$ 1,72, em 2013 esse índice se manteve e em 2014 para cada R\$ 1,00 investido a empresa vendeu R\$ 1,85. Quanto maior esse índice melhor.

GRÁFICO 04



IP/L - Índice Preço/Lucro
IVM/VP - Índice Valor de Mercado/Valor Patrimonial
LLA - Lucro Líquido por Ação
PAY OUT - Distribuição de Dividendos

Analisando o índice Preço/Lucro vimos que o valor da ação da empresa no mercado está bem valorizada, e que não condiz com o real valor da ação, que seria o lucro líquido dividido pelo número de ações da empresa. Porém esse índice teve uma redução nos anos 2013 e 2014, mas ainda assim representando uma certa discrepância nessa relação preço de mercado da ação/lucro por ação.

O índice de valor de mercado por ação pelo valor patrimonial, mostra que a expectativa do investidor em relação ao preço da ação no mercado diminuiu de 2012 para 2014 compara ao seu valor patrimonial.

O lucro líquido por ação, foi negativo em 2012 por conta do prejuízo, porém aumentou em 2013 e 2014, quando a empresa apresentou bons lucros.

Com o cálculo do *pay out*, verificamos que a empresa em 2013 distribuiu 27% do seu lucro com os acionistas, através de dividendos, em 2014 a empresa apresentou lucro também, porém não foi possível identificarmos o *pay out*, pois até o término deste trabalho, ainda não tinha sido pago os dividendos de 2014 a seus acionistas.

RELATÓRIO

A empresa Magazine Luiza S/A apresentou, nos anos analisados, um endividamento de 85%, ou seja, uma dependência considerável de capital de terceiros. Esse endividamento mostrou-se 567% maior que o capital próprio em 2012 e em 2014, 601% maior, o que nos indica que para cada R\$ 100,00 de capital próprio investido na empresa, R\$ 601,00 veio de fora, no ano de 2014. Com relação a sua dívida de curto prazo, a empresa teve um aumento no seu percentual de dívida, que em 2012 representou 58% da dívida total e em 2014 chegou a 62%. O grau de imobilização do Patrimônio Líquido que era de 200% em 2012, caiu para 182% em 2014, o que representou uma leve melhora, pois diminuiu um pouco o comprometimento do capital próprio com o ativo fixo. Em relação a liquidez geral, a empresa apresentou índices não muito bons, 0,82 em 2012, 0,86 em 2013 e 2014, indicando que a empresa não possui uma boa capacidade de pagamento, pois para cada R\$ 1,00 de dívida a empresa só teria R\$ 0,86 para pagá-la. Já sua liquidez corrente está satisfatória, pois para cada R\$ 1,00 de dívida de curto prazo a empresa tinha em 2012 e em 2014 R\$ 1,20 para pagar.

Podemos dizer, que a curto prazo a empresa não teria problemas de honrar suas dívidas. Por tanto, do ponto de vista financeiro, no período analisado, a empresa não teve uma boa evolução, com algumas compensações.

No tocante à situação econômica, ficou assim: para cada R\$ 1,00 investido a empresa vendeu R\$ 1,72 em 2012, já em 2014 vendeu R\$ 1,85. A margem líquida foi negativa em 0,1% no ano de 2012, porém em 2013 foi de 1,41% e em 2014 foi de 1,31%, ou seja, para cada R\$ 100,00 de vendas a empresa lucrou R\$ 1,41 em 2014. A rentabilidade do ativo teve um aumento também, pois em 2012 foi negativo em 0,16%, em 2013 foi de 2,41% positivo e em 2014 foi de 2,43% positivo. E a rentabilidade do patrimônio líquido que em 2012 foi de -1,09%, aumentou para 16,38% em 2013 e 17,04% em 2014. Por tanto, podemos dizer que a situação econômica teve uma importante melhora com relação a 2012, quando a empresa teve prejuízo, e mostrou uma grande capacidade de recuperação e superação nos anos 2013 e 2014.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados obtidos e apresentados, através da técnica de Análise das Demonstrações Financeiras, mostram que é possível mensurar relevantes indicadores econômico-financeiros e dessa forma extrair informações seguras e concretas, proporcionando uma visão geral do desempenho e situação financeira da empresa, contribuindo para a tomada de decisões.

A análise vertical e horizontal do balanço patrimonial mostrou que 85% do passivo total corresponde a capital de terceiros e esse índice se manteve sem muita alteração nos 3 anos analisados, indicando que o principal recurso de investimento da empresa vem de fora

Confirmamos essa análise relatada no parágrafo anterior com relação ao endividamento, através do estudo dos índices de estrutura de capital, que nos mostrou justamente que a empresa possui percentuais elevados para esses índices, o que não seria um bom resultado. Por exemplo, no índice PCT (participação de capital de terceiros), a empresa apresentou em 2014 um valor de 601%. Verificamos também que 63% do passivo é de dívidas a serem pagas no curto prazo. São números não muito bons, e a empresa deve se preocupar com a questão do endividamento, pois isso pode prejudicá-la, inclusive na tomada de novos créditos em instituições financeiras, numa eventual necessidade.

Porém os Índices de Liquidez, que demonstram a situação financeira da empresa, medindo a solidez e capacidade de arcar com seus compromissos, mostram que a empresa pode ter uma certa dificuldade em honrar seus compromissos, pois a liquidez geral apresentou-se menor que 1 nos 3 anos analisados, apenas na liquidez corrente encontramos

índices maiores que 1 em 2012, 2013 e 2014, isso quer dizer que a empresa possui ativos suficiente para saldar seus débitos de curto prazo. Quanto a liquidez seca, neste índice obtivemos valores menores que 1, o que indica que a empresa depende da venda total de seu estoque para quitação de seus débitos.

Os Índices de Rentabilidade verificam a capacidade de a empresa gerar lucros. A empresa Magazine Luiza S.A. apresentou uma margem líquida de 1,31% em 2014, em 2012 a empresa teve prejuízo de cerca de 6 milhões e em 2013 teve uma margem líquida de 1,41%. O retorno aos acionistas apresenta-se bem maior que a margem de lucro líquido, na ordem de 17% e o retorno sobre o ativo, atingiu o percentual médio de 2,4% nos anos 2013 e 2014.

A empresa se encontra numa situação confortável, apesar de seu prejuízo em 2012, pois esse prejuízo foi recuperado e superado nos anos subsequentes. Para melhorar os resultados, a empresa Magazine Luiza S.A. precisa de novas estratégias. Dentre algumas sugestões, diminuir o nível de endividamento da empresa, girar mais rápido os seus estoques e equilibrar os prazos de recebimento e pagamento.

Com base neste relatório analítico pode-se obter uma visão geral da saúde e solidez da empresa, esse acompanhamento deve ser no máximo anual, não limitando-se a ser semanal, quinzenal, mensal ou semestral (de acordo com a necessidade de gerenciamento). Somente com a análise é possível tomar decisões que favoreçam a administração com uma certa margem de segurança.

Este trabalho foi realizado em nível introdutório, com o intuito de ressaltar a importância das técnicas de análise das demonstrações financeiras como suporte para a tomada de decisões, seja no âmbito interno da empresa, seja no âmbito externo, por usuários externos como investidores e credores. Esse estudo abrangeu apenas a utilização do Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício. Sabendo-se o quanto esse campo é vasto, recomenda-se novos estudos e pesquisas em níveis mais avançados, utilizando também outros índices e Demonstrações Contábeis, comparando-os com os índices setoriais, e até mesmo realizar uma análise comparativa com outras empresas do mesmo ramo de atividade, podendo assim obter informações a respeito da situação em que a empresa se encontra com relação ao mercado e não somente informações internas.

REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura de Análise de Balanço: Um enfoque econômico financeiro**. 7ª edição. Ed. Atlas, 2002.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõem sobre as sociedades por ações**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.html> Acesso em: 24 maio 2015.

_____. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm> Acesso em: 24 maio 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. et al. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira. **Mercado de capitais**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAGAZINE LUIZA S/A. **Demonstrações Financeiras**. Disponível em: <www.magazineluiza.com.br> Acesso em: 24 maio 2015.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MATARAZZO, Dante C. **Análise Financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, José Pereira da. **Análise financeira das empresas**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ANÁLISE ECONÔMICO-FINANCEIRA: ESTUDO DE CASO NA INDÚSTRIA SUCROALCOOLEIRA S.A

Vanessa Sette de Queiroz Bobrzyk
Antônio Gomes Vieira Filho

RESUMO: A Análise Econômico-Financeira é uma importante ferramenta que avalia a situação patrimonial da empresa e ajuda na tomada de decisões tanto para os usuários internos como para os externos. Através de uma análise de relatórios é possível identificar aspectos fundamentais de sua estrutura patrimonial e determinar qual a sua real situação em termos econômicos e financeiros. O objetivo deste trabalho é analisar a situação econômica e financeira da Indústria Sucroalcooleira S.A., considerando os efeitos decorrentes das modificações tributárias e mercadológicas dos últimos três anos. Por fim, com base nestes achados, elaborar um plano de recomendações com o fim de minimizar prejuízos futuros. Neste sentido, foram utilizados para atingir as metas estabelecidas neste trabalho, ferramentas de apoio e estudos bibliográficos que norteiam o assunto; concomitante a isso, houve ainda uma análise de relatórios de demonstrações contábeis e demais fontes de informações comerciais e financeiras. No decorrer da elaboração foi identificado que alguns indicadores necessitam de uma atenção em especial, e sugere-se a execução de medidas que eliminem ou minimizem os problemas identificados. A conclusão é que o estudo realizado ajudou a conhecer a real situação da empresa e, através dos dados levantados, foi possível identificar uma organização com condições nada satisfatórias e que deve tomar medidas para não perder crédito perante as instituições financeiras.

Palavras-chave: Análise econômico-financeira; Indicadores econômico-financeiros.

ABSTRACT: The Economic and Financial Analysis is an important tool that evaluates the financial position of the company and help in decision making for both internal and external users. Through the analysis of the reports is possible to identify key aspects of its equity structure and determinate what is the real situation in economic and financial terms. The objective of this study is to appraise the economic and financial situation of the Sugar and Alcohol Industry S.A; considering the effects of tax and market changes in the last three years and, based on these findings, develop a plan of recommendations to minimize losses in the future. To achieve the objective this work was used as a bibliographical studies support tool that guide it, concomitant to that reports of financial statements and other business and financial reports. During the work it was identified that some indicators requires particular attention, and it is suggested to implementing measures to eliminate or minimize the problems identified. The conclusion is that the study helped to know the real situation of the company and, through the collected data, it was possible to identify a company with unsatisfactory conditions which should take steps to avoid losing credit before financial institutions.

Keywords: Economic and financial analysis; Financial indicators.

1 INTRODUÇÃO

A história da contabilidade é tão antiga quanto à própria história da civilização, surgindo pela necessidade do ser humano em controlar seus bens e interpretação dos fatos ocorridos com o objeto material.

O homem começou a adquirir bens materiais e valores, e com o aparecimento das primeiras administrações ele foi percebendo a necessidade de registros e controles de todos os seus bens de forma a avaliar as possibilidades de uso, de consumo, de produção e de rendimento.

A análise das demonstrações financeiras é um dos instrumentos utilizados pela contabilidade para evidenciar a situação patrimonial e econômico-financeira das entidades, e visa auxiliar administrativamente seus usuários internos e externos, a respeito dos efeitos das decisões de natureza econômico-financeira que afetam a posição patrimonial das empresas, servindo como base no processo decisório.

Assim sendo, este trabalho tem como objetivo verificar as variações ocorridas nos exercícios de 2012 a 2014, interpretando essas variações através da aplicação das diversas fórmulas e resultados obtidos no que se referem à operacionalidade da empresa nos referidos períodos.

Busca, através de material teórico, colocar o enfoque de maneira clara e objetiva para o bom entendimento do conteúdo por parte do leitor.

Tem por fim observar e confrontar os elementos patrimoniais, visando ao conhecimento minucioso de sua composição qualitativa e de sua expressão quantitativa, de modo a revelar os fatores antecedentes e determinantes da situação atual, e também a servir de ponto de partida para delinear o comportamento futuro. Assim, objetiva-se a análise econômico-financeira da indústria sucroalcooleira, a partir do estudo de caso na Indústria Sucroalcooleira S.A. Desta forma, com base no objetivo geral foram elaborados os seguintes objetivos específicos: analisar o desempenho econômico-financeiro da empresa estudada em pelo menos 3 (três) exercícios, a fim de estabelecer um padrão de comportamento que o explique; demonstrar as principais características da empresa; realizar o cálculo dos índices econômico-financeiros de liquidez, rentabilidade, endividamento e atividade; realizar a análise vertical e horizontal do balanço patrimonial e das demonstrações de resultados; elaborar um plano de recomendações, baseado no levantamento e na análise dos dados.

As constantes mudanças no cenário mercadológico nacional e internacional, agregado às mudanças tributárias ocorridas no Brasil nos últimos anos afetaram diretamente as empresas do ramo sucroalcooleiras, em especial aquelas localizadas no Nordeste do Brasil. Essas mudanças levaram as usinas a alavancarem dívidas junto às instituições financeiras e diminuírem seus investimentos.

As principais razões para a elevação no déficit são o aumento de custo de produção, em função da quebra da safra de cana-de-açúcar, falta de competitividade do açúcar e etanol e investimentos tardios na recuperação de canaviais devido a situações climáticas (estiagem).

Desta forma a questão que norteou a pesquisa foi: **Qual a situação econômico-financeira da Indústria Sucroalcooleira S.A no período estudado, considerando os efeitos decorrentes das modificações tributárias e mercadológicas dos últimos anos?**

Através de uma análise econômico-financeira é possível avaliar o desempenho da gestão da empresa e a sua situação patrimonial e financeira. É possível ainda realizar comparações dos períodos recentes com os períodos passados confrontando-os ou não com metas ou diretrizes preestabelecidas.

Além disso, esta atividade também auxilia os gestores e acionistas a tomarem decisões quanto aos novos investimentos, rendimentos futuros, captações de recursos externos e a continuidade dos seus negócios, sendo instrumento de relevância no processo decisório financeiro.

Este trabalho é um estudo de caso na Indústria Sucroalcooleira S.A, empresa do segmento de fabricação de açúcar e álcool, que além da industrialização destes produtos, é também produtora do insumo básico, a cana-de-açúcar. Possui apenas uma unidade produtora, localizada no estado da Paraíba, e é considerada uma empresa de médio porte, com grande influência no mercado varejista de açúcar para toda a região.

Para a elaboração deste trabalho foram utilizados como material de apoio as Demonstrações Contábeis (Balanços Patrimoniais, Demonstrações do Resultado, Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido e as Demonstrações dos Fluxos de Caixa), dos exercícios de 2012, 2013 e 2014, não auditados por Auditores Independentes.

Foram utilizados também pesquisas bibliográficas, planilhas auxiliares, relatórios internos e entrevistas pessoais com o gestor da área de Controladoria e Planejamento da organização.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ANÁLISE ECONÔMICO-FINANCEIRA

A Análise Econômico-Financeira, também conhecida como Análise das Demonstrações Contábeis ou Análise de Balanços consiste em uma coleta de dados que nos permite avaliar através de índices a situação econômica, financeira e patrimonial da entidade. Segundo Silva (2014, p.4):

A Análise das Demonstrações Contábeis é uma técnica que consiste na coleta de dados constantes nas respectivas demonstrações, com vistas à apuração de indicadores que permitem avaliar a capacidade de solvência (situação financeira), conhecer a estrutura patrimonial (situação patrimonial) e descobrir a potencialidade da entidade em gerar bons resultados (situação econômica). (SILVA, 2014, p.4).

A situação econômica de uma empresa pode ser definida através da análise dos Índices de Rentabilidade e dos Índices de Atividade. Neste contexto, índice é a relação entre contas ou grupo de contas das Demonstrações Financeiras, que visa evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira de uma empresa. (MATARAZZO, 2008. p.147).

Os Índices de Rentabilidade demonstram qual é a lucratividade dos capitais investidos, enquanto os Índices de Atividade medem a velocidade que as contas do Ativo Circulante são convertidas em vendas ou caixa, auxiliando diretamente na análise de liquidez da empresa.

A situação financeira pode ser definida através dos Índices de Liquidez e dos Índices de Endividamento. Os primeiros medem a capacidade que a empresa possui em honrar seus compromissos, enquanto os subsequentes mostram as grandes linhas de decisões financeiras, em termos de origens e aplicações dos seus recursos.

2.1.1 Objetivos

A análise das Demonstrações Financeiras de uma empresa tem como objetivo principal oferecer aos usuários um diagnóstico sobre sua real situação econômico-financeira, suas evoluções e as tendências futuras. Estas informações estão voltadas para dentro e fora da empresa e não se limitam apenas a cálculo de meros indicadores de desempenho.

Para que a análise possa espelhar a realidade de uma empresa, é necessário que o analista tenha certeza dos números retratados nas Demonstrações Contábeis. Silva (2014, p.6) afirma que:

Através da Análise das Demonstrações Contábeis é possível avaliar o desempenho da gestão econômica, financeira e patrimonial da empresa quanto aos períodos passados, confrontando-o ou não com metas ou diretrizes preestabelecidas.

2.1.2 Usuários

Devido a sua relevância os resultados obtidos na Análise Econômico-Financeira não se restringem apenas aos sócios, acionistas e gestores, mas sim a um grupo mais abrangente de usuários, os quais podem ser classificados como internos e externos e cujas necessidades a serem satisfeitas são diferentes. Segundo Silva (2014, p.8) os usuários e as necessidades podem ser classificados da seguinte forma:

Quadro 1: Usuários Internos e Externos da Análise Econômico-Financeira

Usuários Internos	
Sócios e gestores	<ul style="list-style-type: none"> • Aumentar ou reduzir investimentos; • Aumentar o capital ou emprestar recursos; • Expandir ou reduzir as operações; • Comprar/vender a vista ou a prazo.

Usuários Externos	
Instituições financeiras	<ul style="list-style-type: none"> • Conceder ou não empréstimos; • Estabelecer termos do empréstimo (volume, taxa, prazo e garantias).
Clientes e fornecedores em geral	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliação com vistas à concessão ou não de crédito, em que valor e a que prazo; • Informações sobre a continuidade operacional da entidade, especialmente quando tem um relacionamento a longo prazo com ela, ou dela dependem como fornecedor importante.
Investidores	<ul style="list-style-type: none"> • Adquirir ou não o controle acionário; • Investir ou não em ações na bolsa de valores; • Avaliação do risco inerente ao investimento e potencial de retorno proporcionado (dividendos).
Comissão de valores mobiliários	<ul style="list-style-type: none"> • Observar se as demonstrações contábeis de uma empresa de capital aberto respondem aos requisitos legais do mercado de valores mobiliários, como periodicidade de apresentação, padronização e transparência.
Poder Judiciário	<ul style="list-style-type: none"> • Solicitação e apreciação objetiva de perícia.
Fiscalização tributária	<ul style="list-style-type: none"> • Buscar indícios de sonegação de impostos.
Comissões de licitação	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliar o vulto dos equipamentos e instalações, do capital de giro próprio, da solidez econômico-financeira, buscando identificar se há garantia acessória para o início ou continuidade no fornecimento dos bens ou serviços.
	<ul style="list-style-type: none"> • Informações sobre a estabilidade e a lucratividade de seus empregadores

Empregados e sindicatos	(solvência, distribuição de lucros etc.); <ul style="list-style-type: none"> • Avaliação da capacidade que tem a entidade de prover sua remuneração, seus benefícios de aposentadoria e oferta de oportunidade de emprego.
-------------------------	--

Fonte: Silva (2014, p.9)

2.2 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

2.2.1 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é a demonstração financeira (contábil) destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, em uma determinada data, a posição patrimonial e financeira da entidade. Neves e Viceconti (2009, p.354) acrescenta que:

Balanço Patrimonial é a demonstração que tem por objetivo expressar os elementos financeiros de uma entidade, através da apresentação ordenada de suas aplicações de recursos (Ativo) e das origens desses recursos (Passivo).

Segundo Assaf Neto (2012, p.58), o Balanço Patrimonial é composto por três partes essenciais: Ativo, Passivo e o Patrimônio Líquido. Cada uma dessas partes apresentam diversas subcontas classificadas em “grupos”, os quais são dispostos em ordem decrescentes de grau de liquidez para o Ativo e em ordem decrescente de exigibilidade para o Passivo.

Vejamos o modelo do Balanço Patrimonial de acordo com a Lei nº 6.404/76 atualizada pela Lei nº 11.638/2007:

Quadro 2: Modelo de Estrutura do Balanço Patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Não Circulante	Passivo Não circulante
Realizável a Longo Prazo Investimentos Imobilizado Intangível	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
	Capital Social Reservas de Capital Reserva de Lucros (-) Ações em Tesouraria Ajustes de Avaliação Patrimonial Prejuízos Acumulados

TOTAL ATIVO	R\$	TOTAL PASSIVO	R\$
-------------	-----	---------------	-----

(Total Ativo = Total Passivo)

Fonte: portalcfc.org.br

Segundo Silva (2014, p.43) Ativo Circulante são as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

Ativo Não Circulante é dividido em:

- Realizável à Longo Prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;
- Investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no Ativo Circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;
- Imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;
- Intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Passivo Circulante são as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do Ativo Não Circulante com vencimento até o término do exercício seguinte; e no Passivo Não Circulante, se tiverem vencimento após o término do exercício seguinte.

O Patrimônio Líquido é representado pela diferença entre o total do Ativo e do Passivo. Indica em outras palavras, o volume dos recursos próprios da empresa pertencentes a seus sócios ou acionistas.

- Capital Social: inclui os valores investidos pelos sócios ou acionistas da sociedade (integralização de capital), ou aqueles gerados pela própria empresa

(lucros), e que não foram distribuídos e por deliberação dos sócios foram utilizados para aumento de capital.

- Reservas de Capital: serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias; o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição; e o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não capitalizado.
- Reservas de Lucros: são as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.
- Ações em Tesouraria: deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do Patrimônio Líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.
- Avaliação Patrimonial: enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valores atribuídos a elementos do Ativo e do Passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.
- Prejuízos Acumulados: é uma subconta devedora, normalmente englobam os prejuízos acumulados de exercícios anteriores, após absorvidos pelas reservas de retenções de lucros.

2.2.2 Demonstração do Resultado do Exercício

Segundo Ribeiro (2009, p.368), a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) é um relatório contábil destinado a evidenciar a composição do resultado formado em determinado período de operações da entidade. Através dessa demonstração é possível verificar se a entidade apresentou lucro ou prejuízo no desenvolvimento das suas atividades geralmente no período de um ano. Nesse sentido, Iudícibus (2004, p.194) afirma que:

A Demonstração do Resultado do Exercício é um resumo ordenado das receitas e despesas da empresa em determinado período. É apresentada de forma dedutiva (vertical), ou seja, das receitas subtraem-se as despesas e em seguida, indica-se o resultado (lucro ou prejuízo).

Quadro 3: Modelo de Estrutura da DRE

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (DRE)
RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS
(-) Impostos, devoluções e descontos sobre vendas e serviços
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS E SERVIÇOS
(-) Custo das mercadorias vendidas e serviços prestados
LUCRO BRUTO
RECEITAS DESPESAS OPERACIONAIS
(-) Com vendas
(-) Gerais e administrativas
(-) Honorários dos administradores
(-) Depreciação e amortização
(+/-) Participação em controladas e controlada em conjunto
(+/-) Outras Receitas despesas operacionais
LUCRO OPERACIONAL ANTES DO RESULTADO FINANCEIRO
RESULTADO FINANCEIRO
(+) Receitas financeiras
(-) Despesas financeiras
Lucro do exercício antes do imposto de renda, contribuição social e das participações
Imposto de renda e contribuição social
(-) Corrente
(-) Diferido
Lucro do exercício antes das participações
(-) Participação de acionistas não controladores
Lucro do exercício antes das participações minoritárias
(-) Participações minoritárias
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO
Lucro líquido do exercício por ação do capital social em circulação no final do exercício
Quantidade de ações do capital social em circulação no final do exercício

Fonte: Silva (2014, p.51)

2.2.3 Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados

A Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) possibilita a evidenciação clara do resultado do período, sua distribuição e a movimentação ocorrida no saldo da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados. SILVA (2014, p.52).

Segundo a Lei 6.404/76 Art.186, estabelece que a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados deverá discriminar:

- O saldo do início do período e os ajustes de exercícios anteriores;
- As reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;
- As transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

Com o advento da Lei 11.638/07 que introduziu alterações na Lei 6.404/76 a conta Lucros Acumulados foi extinta, por isso a DLPA não poderá apresentar saldo positivo ao final de cada exercício social, ou seja, deverá ser transferido para Reserva de Retenção de Lucros.

Para as companhias abertas, através da Instrução da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nº 59/86 torna-se obrigatória a publicação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), sendo copiadas pelas demais companhias.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido tem por objetivo detalhar as modificações ocorridas durante um exercício social nas contas do Patrimônio Líquido (Capital Social, Lucros ou Prejuízos Acumulados e Reservas), partindo do saldo inicial e chegando ao saldo final (aquele que aparece no Balanço Patrimonial). Ela traz a informação que complementa os demais dados constante no Balanço Patrimonial e na Demonstração do Resultado do Exercício. SILVA (2014, p.53).

2.2.4 Demonstração dos Fluxos de Caixa

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) passou a ser obrigatória para as sociedades anônimas e empresas de grande porte a partir do exercício de 2008, substituindo a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), exceto para as companhias fechadas com Patrimônio Líquido, na data do Balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 03 a Demonstração dos Fluxos de Caixa deve apresentar os fluxos de caixa do período classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

- a) Atividades operacionais- são as principais atividades geradoras de receita da entidade e outras atividades que não são de investimento e tampouco de financiamento.
- b) Atividades de investimento- são as referentes à aquisição e a venda de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos nos equivalentes de caixa.
- c) Atividades de financiamento- são aquelas que resultam em mudanças no tamanho e na composição do capital próprio e no capital de terceiros da entidade.

Ainda segundo a CPC 03 a Demonstração dos Fluxos de caixa, quando usada em conjunto com as demais demonstrações contábeis, proporciona informações que permitem que os usuários avaliem as mudanças nos ativos líquidos da empresa, sua estrutura financeira (inclusive sua liquidez e solvência) e sua capacidade para mudar os montantes. De acordo com Ribeiro (2009, p.398) a demonstração dos Fluxos de caixa:

É um relatório contábil que tem por fim evidenciar as transações ocorridas em um determinado período e que provocaram modificações no saldo da conta caixa. Trata-se de uma demonstração sintetizada dos fatos administrativos que envolvem os fluxos de dinheiro ocorridos durante um determinado período, devidamente registrados a débito (entradas) e a créditos (saídas) da conta caixa. Fluxo de caixa, portanto compreendem o movimento de entradas e saídas de dinheiro da empresa.

Segundo Assaf Neto (2012, p.98) existe dois métodos para a elaboração do DFC, o Método Direto e o Método Indireto. O objetivo desses métodos é de registrar a movimentação de caixa das atividades operacionais das empresas em um determinado período.

Pelo Método Direto são demonstradas as entradas e saídas de caixa das atividades operacionais pelo seu volume bruto. De acordo com Perez e Begalli (1999, p.183) o Método Direto demonstra:

Todos os seus pagamentos e recebimentos decorrentes da atividade operacional das empresas: as compras a prazo, o pagamento das duplicatas decorrentes das compras a prazo, o pagamento das despesas operacionais com salários, encargos, despesas administrativas, gerais e comerciais, as vendas a vista, o recebimento das duplicatas por vendas a prazo e outros recebimentos decorrentes das atividades sociais da empresa.

Apresentamos a estrutura da DFC pelo Método Direto:

Quadro 4: Demonstração dos Fluxos de Caixa Método Direto

DFC- Método Direto
Fluxos de Caixa das atividades operacionais:
Recebimento de clientes
Pagamento a fornecedores e empregados
Caixa gerado pelas operações
Juros pagos
Imposto de renda e contribuição social pago
Imposto de renda na fonte sobre dividendos recebidos
Caixa líquido proveniente das atividades operacionais
Fluxos de caixa das atividades de investimento:
Aquisição da controlada x líquido do caixa incluído na aquisição
Compra de ativo imobilizado
Recebido pela venda de equipamento

Juros recebidos

Dividendos recebidos

Caixa líquido usado nas atividades de investimento

Fluxos de caixa das atividades de financiamento:

Recebido pela emissão de ações

Recebido por empréstimo a longo prazo

Pagamento do passivo por arrendamento

Dividendos pagos

Caixa líquido usado nas atividades de financiamento

Aumento líquido de caixa e equivalente de caixa

Caixa e equivalentes de caixa no início do período

Caixa e equivalentes de caixa ao fim do período

Fonte: Silva (2014, P.51)

Já pelo Método Indireto Perez e Begalli (1999, p.183) afirmam que é constituído pela comparação entre o Lucro Líquido constante na DRE e o caixa gerado pelas operações, sendo útil para demonstrar as origens ou aplicações de caixa e também permitir que o usuário avalie quanto do lucro esta se transformando em caixa em cada período.

Pelo método indireto, temos a seguinte configuração:

Quadro 5: Demonstração dos Fluxos de Caixa Método Indireto

DFC- Método Indireto
Fluxos de Caixa das atividades operacionais:
Lucro líquido antes do imposto de renda e contribuição social
Ajustes por:
Depreciação
Perda cambial
Renda de investimentos
Despesas de juros
Aumento nas contas a receber de clientes e outros
Diminuição nos estoques
Diminuição nas contas a pagar - fornecedores
Caixa proveniente das operações
Juros pagos
Imposto de renda e contribuição social pagos
Imposto de renda na fonte sobre dividendos recebidos

<p>Caixa líquido proveniente das atividades operacionais</p> <p>Fluxos de caixa das atividades de investimento: Aquisição da controlada x menos caixa líquido incluído na aquisição Compra de ativo imobilizado Recebido pela venda de equipamento Juros recebidos Dividendos recebidos</p> <p>Caixa líquido usado nas atividades de investimento</p> <p>Fluxos de caixa das atividades de financiamento: Recebimento pela emissão de ações Recebimento por empréstimo a longo prazo Pagamento de obrigações por arrendamento Dividendos pagos</p> <p>Caixa líquido usado nas atividades de financiamento</p> <p>Aumento líquido de caixa e equivalente de caixa</p> <p>Caixa e equivalentes de caixa no início do período</p> <p>Caixa e equivalentes de caixa ao fim do período</p>
--

Fonte: Silva (2014, p.51)

2.3 ANÁLISE ATRAVÉS DE QUOCIENTES

De acordo com Silva (2014, p.133) a apuração de indicadores ou quocientes fornece uma ampla visão da situação econômica, financeira e patrimonial da empresa, e a sua análise deve ser realizada através da construção de série histórica com os números encontrados, os quais são apurados através da relação entre contas ou grupo de contas que integram as demonstrações contábeis.

Segundo Braga (2012, p.137) o estudo sistemático do comportamento da empresa pode ser feito pela comparação intertemporal, pela análise dos conjuntos ou pelo estabelecimento de quocientes ou índices. A análise por intermédio de quocientes consiste em estabelecer-se uma razão entre duas ou mais quantidades monetárias ou físicas.

As duas principais características de análise de uma empresa de acordo com Assaf Neto (2009, p.105):

São a comparação dos valores obtidos em determinado período com aqueles levantados em períodos anteriores e o relacionamento desses valores com outros afins, desta maneira pode-se afirmar que o critério básico que norteia a análise de balanços é a comparação.

Ainda conforme o autor esse processo de comparação indispensável ao conhecimento da situação é representado pela Análise Vertical e Análise Horizontal.

2.3.1 Análise Vertical

Com a Análise Vertical (AV) é possível identificar, no Balanço Patrimonial, a real importância de uma conta dentro do grupo de contas na qual está inserida. SILVA (2014, p.112). Nesse sentido, Assaf Neto (2012, p.123) defende que a Análise Vertical:

É um processo comparativo, expresso em porcentagem, que se aplica ao se relacionar uma conta ou grupo de contas com um valor afim ou relacionável, identificado no mesmo demonstrativo. Dessa forma, dispondo-se dos valores absolutos em forma vertical, pode-se apurar facilmente a participação relativa de cada item contábil no ativo, no passivo ou na demonstração de resultados, e sua evolução no tempo.

Conforme Cruz (2011, p.177) para realizar os cálculos da Análise Vertical é necessário observar a seguinte relação:

$\text{Análise Vertical da Conta Y} = \frac{\text{Valor da Conta Y}}{\text{Valor total grupo de contas}}$ <p>(AV%)</p>
--

Fonte: Cruz (2011,p.177)

2.3.2 Análise Horizontal

O propósito da Análise Horizontal (AH) é permitir o exame da evolução histórica de cada uma das contas que compõem as demonstrações financeiras. SILVA (2001, p.208).

Segundo Assaf Neto (2012, p.105) a Análise Horizontal é a comparação que se faz entre os valores de uma conta ou grupo de contas, em diferentes exercícios sociais. É basicamente um processo de análise temporal, desenvolvido por meio de números-índices.

Conforme Cruz (2011, p.175) para realizar a Análise Horizontal, um dos períodos analisados, o primeiro ou o último, apresentará o valor de suas contas atribuído como base

100. Para os demais períodos será calculada a variação de cada conta ao longo do tempo, de acordo com a seguinte relação:

$$\frac{\text{Análise Horizontal no ano 2} = \text{Valor conta ano 2} - \text{Valor conta ano 1}}{(\text{AH2\%}) \text{ Valor conta ano 1}}$$

Fonte: Cruz (2011, p.175)

Conforme Silva (2014, p.112) esta metodologia é importante, pois permite descobrir e avaliar a estrutura e composição de itens das demonstrações e a sua evolução, evidenciando os caminhos até então trilhados pela empresa, servindo para construção de uma série histórica, o que é fundamental para ajudar no estudo de tendências e na construção de cenários.

2.4 ANÁLISE ATRAVÉS DOS ÍNDICES ECONÔMICO-FINANCEIROS

2.4.1 Índices de Liquidez

De acordo com Silva (2014, p.142) o objetivo do estudo da liquidez é avaliar o grau de solvência da empresa, ou seja, capacidade financeira para saldar seus compromissos.

Conforme Assaf Neto (2012, p.176) os indicadores de Liquidez evidenciam a situação financeira de uma empresa frente a seus diversos compromissos financeiros. Corroborando com os autores, Silva (2001, p.266) afirma que:

Os índices de liquidez visam fornecer um indicador da capacidade da empresa de pagar suas dívidas, a partir da comparação entre os direitos realizáveis e as exigibilidades. No geral, a liquidez decorre da capacidade de a empresa ser lucrativa, da administração de seu ciclo financeiro e das suas decisões estratégicas de investimento e financiamento.

2.4.1.1 Liquidez Geral

De acordo com Silva (2012, p.144), através desse índice é possível perceber toda a capacidade de pagamento da empresa a Longo Prazo, considerando tudo o que ela converterá em dinheiro (a Curto e a Longo Prazo), relacionando-se com tudo o que já assumiu como dívida (a Curto e a Longo Prazo).

Ainda segundo o autor a interpretação da Liquidez Geral é no sentido de quanto maior, melhor, mantidos constantes os demais fatores.

Para Silva (2001, p.267) a Liquidez Geral indica quanto a empresa possui em dinheiro, bens e direitos realizáveis a Curto e a Longo Prazo, para fazer face às suas dívidas totais.

A Liquidez Geral indica quanto a empresa possui no Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo para cada R\$ 1,00 de dívida total. MATARAZZO (2008, p.164).

Segundo Assaf Neto (2012, p.177) a Liquidez Geral é calculada pela equação abaixo:

$$\text{Liquidez Geral} = \frac{\text{Ativo Circulante} + \text{Realizável a Longo Prazo}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}}$$

Fonte: Assaf Neto (2012, p.177)

2.4.1.2 Liquidez Corrente

Este índice demonstra quanto a empresa possui em dinheiro, bens e em direitos realizáveis no Curto Prazo, comparando com suas dívidas a serem pagas no mesmo período. É o índice mais utilizado para medir a situação (saúde) financeira das empresas. SILVA (2014, p.144).

Segundo Blatt (2001, p.74), um índice de Liquidez Corrente maior que 1 (um) significa que o valor contábil dos Ativos Circulantes é maior que a quantia dos Passivos Circulantes. Sendo menor que 1 (um), isto significa que a empresa não tem Ativos líquidos suficientes para compensar os Passivos Circulantes.

Conforme Assaf Neto (2012, p.177) quanto maior for a Liquidez Corrente, mais alta será a capacidade da empresa em financiar suas necessidades de capital de giro.

Segundo Matarazzo (2008, p. 173) o índice de Liquidez Corrente é calculado pela equação abaixo:

$$\text{Liquidez Corrente} = \frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Fonte: Matarazzo (2008, p. 173)

2.4.1.3 Liquidez Seca

Este coeficiente indica a solidez do embasamento financeiro da empresa frente a seus compromissos de Curto Prazo, sem contar com a realização dos estoques. BLATT (2001, p.79)

Matarazzo (2008, p.173) destaca que este índice é um teste de força aplicado à empresa. Visa medir o grau de excelência da sua situação financeira.

Conforme Assaf Neto (2012, p.177) o quociente demonstra a porcentagem de dívidas a Curto Prazo em condições de serem salgadas mediante a utilização de itens monetários de maior liquidez do Ativo Circulante. Essencialmente, a Liquidez Seca determina a capacidade

de Curto Prazo de pagamento da empresa mediante utilização das contas do disponível e valores a receber.

A interpretação deste índice segue o mesmo raciocínio dos índices de Liquidez Geral e Corrente, isto é, quanto maior, melhor, mantidos constantes os demais fatores. SILVA (2001, p.273). Silva (2014, p.145) destaca que:

Este indicador é muito útil quando necessitamos ver a capacidade de pagamento da empresa nas situações em que a mesma tem uma rotação de estoque muito baixa, o que pode refletir uma má gestão sobre o volume de compras de material para revenda ou industrialização. No cálculo deste indicador, devemos eliminar os estoques do total do Ativo Circulante. Este indicador é denominado também como Prova Ácida ou Quociente Absoluto de Liquidez.

Ainda segundo o autor o índice de Liquidez Seca é calculado pela equação abaixo:

$$\text{Liquidez Seca} = \frac{\text{Ativo Circulante} - \text{Estoques}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Fonte: Silva (2014, p. 145)

2.4.1.4 Liquidez Imediata

A Liquidez Imediata revela a porcentagem da dívida a Curto Prazo (circulante) em condições de serem liquidadas imediatamente. Esse quociente é normalmente baixo pelo pouco interesse das empresas em manter recursos monetários em caixa, ativo operacionalmente de reduzida rentabilidade. ASSAF NETO (2012, p.176).

Conforme Braga (2012, p.146) esses quocientes medem a proporção de numerário que deve ser mantido pela empresa (caixa e bancos) a fim de atender seus compromissos mais imediatos, durante seus ciclos operacionais.

Para Silva (2014, p.143) este índice apresenta maior significância quando analisado de forma conjunta com o fluxo mensal de caixa da empresa, ou utilizamos a média dos saldos mensais das contas, fugindo assim de situações anormais que porventura tenham ocorrido a véspera do levantamento do Balanço. O Autor ainda descreve como pode ser calculado o índice de Liquidez Imediata na seguinte equação:

$$\text{Liquidez Imediata} = \frac{\text{Disponibilidades}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Fonte: Silva (2014, p. 143)

2.4.2 Índices de Rentabilidade

Através dos indicadores de Rentabilidade podemos avaliar o desempenho global de um empreendimento pelo estudo das taxas de retorno. Essa análise busca a identificação do retorno sobre o investimento total, o retorno sobre as vendas e o retorno sobre o capital próprio, portanto, uma avaliação não apenas da produtividade, mas, sobretudo, da lucratividade do negócio. SILVA (2014, p.151)

Segundo Matarazzo (2008, p.175), os índices deste grupo mostram qual a rentabilidade dos capitais investidos, isto é, quanto renderam os investimentos e, portanto, qual o grau de êxito econômico da empresa. Assim, Blatt acrescenta que:

Todas as empresas no sistema capitalista visam a obtenção de lucros, para expansão das atividades. De nada adianta uma operação segura e líquida, se não for rentável. A realização de operações não rentáveis comprometem a médio prazo a própria situação de liquidez do credor. BLATT (2001, p.82).

2.4.2.1 Giro do Ativo

De acordo com Silva (2014, p.152), este indicador estabelece a relação entre as vendas do período e os investimentos totais efetuados na empresa, expressando o nível de eficiência com que são utilizados os recursos aplicados, ou seja, a produtividade dos investimentos totais (Ativo total).

Segundo Matarazzo (2008, p.176) esse índice indica quanto a empresa vendeu para cada R\$ 1,00 (um Real) de investimento total e sua interpretação é quanto maior, melhor.

Conforme Silva (2001, p.233) o Giro do Ativo pode ser calculado com a seguinte fórmula:

$\text{Giro do Ativo} = \frac{\text{Vendas Líquidas}}{\text{Ativo Total}}$
--

Fonte: Silva (2001, p.233)

2.4.2.2 Margem Líquida

Margem Líquida também conhecida como Retorno sobre as Vendas compara o Lucro Líquido em relação às Vendas Líquidas do período, apresentando o percentual de lucratividade gerado. SILVA (2014, p.152).

Segundo Matarazzo (2008, p.176) esse índice indica quanto a empresa vendeu para cada R\$ 1,00 (um Real) de investimento total e sua interpretação é quanto maior, melhor.

Segundo Matarazzo (2008, p.177) esse índice indica quanto a empresa obtém de lucro para cada R\$ 1,00 (um Real) vendido e sua interpretação é quanto maior, melhor.

Conforme Silva (2001, p.233) o Giro do Ativo pode ser calculado com a seguinte fórmula:

$$\text{Margem Líquida} = \frac{\text{Lucro Líquidas}}{\text{Vendas Líquidas}}$$

Fonte: Silva (2001, p.233)

2.4.2.3 Rentabilidade do Ativo

Segundo Silva (2014, p.153), a Rentabilidade do Ativo é também conhecida como Taxa de Retorno sobre o Ativo Total ou como Taxa de Retorno sobre investimentos.

Ainda conforme o autor este indicador tem como objetivo medir a eficiência global da alta direção da empresa na geração de lucros com seus investimentos totais.

De acordo com Matarazzo (2008, p.178) esse índice indica quanto a empresa obtém de lucro para cada R\$ 1,00 (um Real) de investimento total e sua interpretação é quanto maior, melhor.

É representado de acordo com Silva (2001, p.237) pela seguinte fórmula:

$$\text{Rentabilidade do Ativo} = \frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Ativo Total}}$$

Fonte: Silva (2001, p.237)

O Ativo Total nada mais é do que o capital econômico da empresa, em que parte deste capital refere-se ao aporte dos sócios e a outra parte é captada junto a terceiros, além das parcelas de lucro incorporados ao capital dos sócios. SILVA (2014, p.154).

2.4.2.4 Rentabilidade do Patrimônio Líquido

Este indicador apresenta o retorno que os acionistas ou quotistas da empresa estão obtendo em relação aos seus investimentos na empresa, ficando patente o prêmio do

investidor ou proprietário pelo risco de seu empreendimento quando o indicador obtido é superior a taxa média de juros do mercado. SILVA (2014, p.154).

De acordo com Silva (2001, p.240) o índice pode ser representado pela seguinte fórmula:

$$\text{Rentabilidade do Patrimônio Líquido} = \frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Patrimônio Líquido}}$$

Fonte: Silva (2001, p.240)

O autor ainda ressalta que a sua interpretação é no sentido de quanto maior, melhor.

2.4.3 Índices de Endividamento

De acordo com Silva (2014, p.146), estes indicadores estão relacionados à composição dos capitais (próprios e de terceiros) e medem os níveis de imobilização de recursos, que buscam identificar diversas relações na estrutura da dívida da empresa:

Para o uso interno da empresa, os indicadores de endividamento sinalizam o grau de risco acarretado pelos financiamentos. A administração financeira também se preocupa com os níveis de endividamento porque bancos, fornecedores, clientes e concorrentes também avaliam a solidez financeira da empresa com base nesses indicadores.

2.4.3.1 Participação de Capitais de Terceiros

De acordo com Silva (2001, p.256) este índice indica o percentual de capital de terceiros em relação ao Patrimônio Líquido, retratando a dependência da empresa em relação aos recursos externos.

Segundo Silva (2014, p.147) os Capitais de Terceiros compreendem o somatório do Passivo Circulante e Exigível a Longo Prazo, representando portanto, o endividamento da empresa.

Para Matarazzo (2008, p.154) do ponto de vista financeiro, quanto maior a relação Capitais de Terceiros/ Patrimônio Líquido menor a liberdade de decisões financeiras da empresa ou maior a dependência a esses Terceiros.

Ainda para o autor do ponto de vista de obtenção de Lucro, pode ser vantajoso para a empresa trabalhar com Capitais de Terceiros, se a remuneração paga a esses Capitais de Terceiros for menor do que o Lucro conseguido com a sua aplicação nos negócios.

Conforme Blatt (2001, p.67) a Participação de Capitais de Terceiros pode ser representada pela fórmula:

$$\text{Participação de Capitais de Terceiros} = \frac{\text{Exigível Total}}{\text{Patrimônio Líquido}}$$

Fonte: Blatt (2001, p.67)

A interpretação desse índice pode ser entendida como quanto menor, melhor. SILVA (2014, p.147)

2.4.3.2 Imobilização do Patrimônio Líquido

De acordo com Silva (2001, p.254) o índice de Imobilização do Patrimônio Líquido indica quanto do Patrimônio Líquido da empresa está aplicado no ativo permanente.

Segundo Silva (2014, p.149) quanto mais a empresa investir no Ativo Permanente mais ela se torna dependente de capitais de terceiros para seu capital de giro.

Para Matarazzo (2008, p.158) as aplicações dos recursos do Patrimônio Líquido são mutuamente exclusivas do Ativo Permanente e do Ativo Circulante. Quanto mais a empresa investir no Ativo Permanente, menos recursos próprios sobrarão para o Ativo Circulante e, em consequência, maior será a dependência a Capitais de Terceiros para o financiamento do Ativo Circulante.

Conforme Blatt (2001, p.69) o ideal é que os recursos próprios sejam suficientes para cobrir com folga o valor do Ativo Permanente, isto é, que haja folga de recursos para serem aplicados no giro.

De acordo com Silva (2014, p.149) a interpretação deste índice pode ser entendida como quanto menor, melhor e pode ser representada pela seguinte fórmula:

$$\text{Imobilização do Patrimônio Líquido} = \frac{\text{Ativo Permanente}}{\text{Patrimônio Líquido}}$$

Fonte: Silva (2014, p.149)

2.4.3.3 Imobilização dos Recursos Não Correntes

A Imobilização dos Recursos Não Correntes de acordo com Silva (2014, p.150) permite identificar quanto dos Recursos Não Correntes da empresa (Patrimônio Líquido + Exigível a Longo Prazo) está aplicado no Ativo Permanente, evidenciando o quanto a

empresa possui de Capital Circulante Próprio (CCP= Patrimônio Líquido – Ativo Permanente).

Para Blatt (2001, p.70) quanto maior for o índice resultante da relação, pior será a situação da empresa.

Conforme Matarazzo (2008, p.160) este índice não deve ser superior a 100%, pois deve sempre existir um pequeno excesso de Recursos Não Correntes, em relação às imobilizações, destinado ao Ativo Circulante.

Ainda para o autor a interpretação deste índice pode ser entendida como quanto menor, melhor e pode ser representada pela seguinte fórmula:

$$\text{Imobilização dos Recursos Não Correntes} = \frac{\text{Ativo Permanente}}{\text{Patrimônio Líquido} + \text{ELP}}$$

Fonte: Matarazzo (2008, p.160)

2.4.3.4 Composição do Endividamento

Através dessa análise é possível mensurar o volume de dívidas da empresa com vencimento no curto prazo em relação a dívida total. SILVA (2014, p.148).

O índice de Composição do Endividamento pode ser calculado pela formula:

$$\text{Composição do Endividamento} = \frac{\text{Passivo Circulante}}{\text{Capital de Terceiros}}$$

Fonte: Silva (2014, p.148)

Segundo Matarazzo (2008, p.155) este índice pode ser interpretado como quanto menor, melhor a situação da empresa.

Para Blatt (2001, p.65) a proporção favorável seria de maior participação de dívidas a Longo Prazo, proporcionando a empresa tempo maior para gerar recursos que saldarão os compromissos.

2.4.4 Índices de Rotatividade/Atividade

Segundo Silva (2014, p.134) a análise dos indicadores de Atividade ou dos ciclos financeiro e operacional também é conhecida como “análise da rotação de valores circulantes”.

Conforme Ribeiro (2014, p.193) os Quocientes de Rotação, também conhecidos por quocientes de Atividade, obtidos pelo confronto dos elementos da Demonstração do Resultado do Exercício com elementos do Balanço Patrimonial, evidenciam o tempo necessário para que os elementos do ativo se renovem.

Para Blatt (2001, p.88) os Índices de Atividade medem o quão eficientemente a empresa gerencia seus ativos.

Ainda conforme o autor para fins de análise, quanto maior for a velocidade de recebimento de vendas e de renovação de estoque, melhor. Por outro lado, quanto mais lento for o pagamento das compras, desde que não corresponda a atrasos, melhor.

2.4.4.1 Prazo Médio de Rotação dos estoques (PMRE)

Segundo Silva (2014, p.135) este indicador mostra em quantos dias ou meses, em média, as mercadorias ou produtos acabados ficaram estocados na empresa antes de serem vendidos.

Para Blatt (2001, p.91) praticamente toda empresa trabalha obrigatoriamente com algum nível de estocagem de matéria prima, produtos em elaboração, produtos acabados ou mercadorias. A manutenção exige Capital de Giro para financiá-lo. Desta forma, quanto maior o estoque em número de dias, maior necessidade de recursos possui a empresa.

Conforme Assaf Neto (2012, p.185) podemos calcular este índice com a seguinte equação:

$$\text{PMRE} = \frac{\text{Estoque ou Estoque Médio (ou média dos períodos)}}{\text{Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)}} \times 360 \text{ dias}$$

Fonte: Assaf Neto (2012, p.185)

2.4.4.2 Prazo Médio de Recebimento de Vendas (PMRV)

Conforme Silva (2014, p.137) este indicador mostra em quantos dias ou meses, em média, a empresa leva para receber suas vendas.

Segundo Silva (2001, p.247) o volume de duplicatas a receber é decorrente de dois fatores básicos: montante de vendas a prazo e o prazo concedido aos clientes para pagamento.

Para Blatt (2001, p.89) podemos calcular este índice através da equação:

$$\text{PMRV} = \frac{\text{Duplicatas a Receber (ou média dos períodos)} \times 360 \text{ dias}}{\text{Receita Líquida de Vendas}}$$

Fonte: Blatt (2001, p.89)

2.4.4.3 Prazo Médio de Pagamento das Compras (PMPC)

Indica, em média, quantos dias a empresa demora em pagar suas compras. BLATT (2001, p.90)

Segundo Silva (2014, p.138) este indicador mostra quantos dias ou meses, a empresa leva para quitar suas dívidas junto aos seus fornecedores. Sendo assim o prazo médio para pagamento das compras deverá ser superior aos prazos concedidos aos clientes, de forma a permitir a manutenção de um adequado nível de liquidez.

Para Silva (2001, p.249) podemos calcular este índice através da equação:

$$\text{PMPC} = \frac{\text{Fornecedores (média dos períodos)} \times 360 \text{ dias}}{\text{Compras}}$$

Fonte: Silva (2001, p.249)

2.4.4.4 Ciclo Operacional

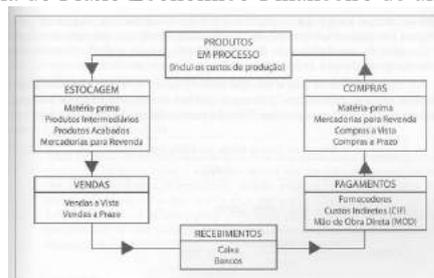
Conforme Assaf Neto (2012, p.182) Ciclo Operacional pode ser definido como as fases operacionais existentes no interior da empresa, que vão desde a aquisição de materiais para a produção até o recebimento das vendas efetuadas.

Silva (2014, p.134) acrescenta que:

A análise dos indicadores de Atividade está associada de forma estreita com a análise dos indicadores de Liquidez, já que não basta apenas identificar o volume de recursos ou meio de pagamentos disponíveis na empresa para fazer frente aos compromissos assumidos, mas também saber a velocidade com que estes recursos se convertem em valores disponíveis.

Ainda para o autor podemos analisar como funciona o Ciclo Operacional pelo quadro abaixo:

Quadro 6: Diagrama do Fluxo Econômico-Financeiro de uma empresa industrial



Fonte: Silva (2014, p.135)

3 NECESSIDADE DE CAPITAL DE GIRO

A Necessidade de Capital de Giro (NCG) é a principal determinante da situação financeira de uma empresa, expressando o nível de recursos necessários para a manutenção do giro dos negócios, pois as contas utilizadas no cálculo da determinação da NCG expressam operações de curto prazo e de efeitos rápidos. SILVA (2014, p.180)

Para Blatt (2001, p.100) a Necessidade de Capital de Giro mostra o excesso ou a falta de Ativos Circulantes Operacionais em relação aos Passivos Circulantes Operacionais.

Ainda para o autor é uma análise que enfoca o ciclo operacional da empresa, dando ênfase aos financiamentos dados e recebidos (respectivamente: ativo e passivo), de forma espontânea ou natural, isto é, sobre os quais não há incidência explícita de encargos financeiros. Segundo Matarazzo(2008, p.338):

Necessidade de Capital de Giro é não só um conceito fundamental para a análise da empresa do ponto de vista financeiro, ou seja, análise de caixa, mas também de estratégias de financiamento, crescimento e lucratividade.

É possível apurar a NCG através da seguinte fórmula:

$$NCG = ACO - PCO$$

Onde: ACO é o Ativo Circulante Operacional e

PCO é o Passivo Circulante Operacional.

Fonte: Matarazzo (2008, p.338)

Conforme Silva (2014, p.183) determinado o valor da NCG o analista deverá proceder à interpretação da mesma através dos critérios constantes no quadro abaixo:

Quadro 7: Critérios de Avaliação da Necessidade de Capital de Giro

ACO > PCO	Situação normal na maioria das empresas. Há uma NCG para a qual a empresa pode recorrer a fontes de financiamentos.
ACO = PCO	Esta é uma situação de equilíbrio, não muito comum. Aqui, em razão de a NCG ser igual a zero, a empresa não tem necessidade de financiamento para giro.
ACO < PCO	Nesta situação, a empresa tem mais financiamentos operacionais do que investimentos operacionais. Isso evidencia sobre de recursos das atividades operacionais, os quais poderão ser aplicados no mercado financeiro ou para expansão de suas instalações.

Fonte: Silva (2014, p.183)

4 ESTUDO DE CASO

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A Indústria Sucroalcooleira S.A. - localizada no Estado da Paraíba, a 50 km da capital, foi fundada em 1940, ano em que passou da condição de engenho, para a fabricação do Açúcar.

Em 1990 suas instalações e áreas de cultivo foram ampliadas e modernizadas. Sua área agrícola é responsável pelo plantio, cultivo e colheita da cana de açúcar para produção, gerando anualmente cerca de 2000 empregos diretos no período da safra.

Atua no mercado interno e externo, inclusive no segmento de varejo com marca própria.

Seus principais produtos são: Açúcar Cristal e Triturado, Demerara e VHP (Tipo Exportação a granel), produzindo também Etanol Anidro e Hidratado Carburante.

É pioneira no Brasil na fabricação do açúcar sem a utilização do enxofre, devido o mesmo causar danos à saúde. O novo processo consiste em produzir oxigênio na unidade industrial. O gás passa em ozonizadores e é misturado ao caldo de cana que será processado para industrialização do açúcar branco.

O uso do enxofre tem limitações pela OMS (Organização Mundial da Saúde). Na indústria americana e europeia o nível permitido é zero. Aqui no Brasil só existe limitação para exportação, que é de 7p.p.m (parte por milhão).

4.2 ANÁLISE VERTICAL E HORIZONTAL

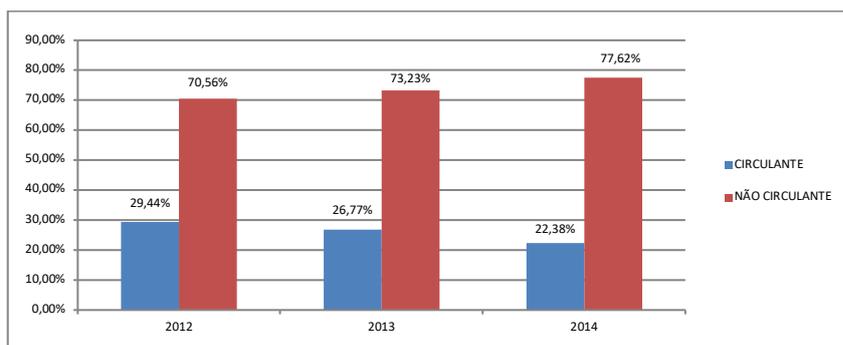
A Tabela 1 apresenta a Análise Vertical do Ativo. Ao lado dos valores demonstra-se a participação percentual em relação ao total do Ativo.

Tabela 1: Análise Vertical (AV) do Ativo

<u>ATIVO</u>	<u>31/12/14</u>	<u>AV</u>	<u>31/12/13</u>	<u>AV</u>	<u>31/12/12</u>	<u>AV</u>
	<u>RS mil</u>	-	<u>RS mil</u>	-	<u>RS mil</u>	-
CIRCULANTE						
Caixa e equivalentes de caixa	2.855	2,16%	1.746	1,37%	3.233	2,84%
Contas a receber	6.331	4,79%	7.298	5,71%	6.940	6,09%
Adiantamento a fornecedores	791	0,60%	449	0,35%	793	0,70%
Estoques	15.300	11,57%	19.022	14,90%	20.095	17,65%
Tributos a recuperar	3.943	2,98%	1.971	1,54%	2.128	1,87%
Outros créditos	377	0,29%	3.706	2,90%	330	0,29%
Total do ativo circulante	29.597	22,38%	34.192	26,77%	33.519	29,44%
NÃO CIRCULANTE						
Realizável a longo prazo:						
Créditos com emp. Ligadas	-	0,00%	-	0,00%	245	0,22%
Tributos a recuperar	657	0,50%	430	0,34%	-	0,00%
Depósitos judiciais	403	0,30%	345	0,27%	335	0,29%

Total do real. a longo prazo	1.060	0,80%	775	0,61%	580	0,51%
Investimentos	147	0,11%	147	0,12%	147	0,13%
Ativo biológico	63.416	47,94%	54.082	42,35%	40.895	35,91%
Imobilizado	38.052	28,77%	38.507	30,15%	38.728	34,01%
Total do ativo não circulante	102.675	77,62%	93.511	73,23%	80.350	70,56%
TOTAL DO ATIVO	132.272	100,00%	127.703	100,00%	113.869	100,00%

Gráfico 1: Análise Vertical (AV) do Ativo



Podemos verificar que a participação do Ativo Circulante diminuiu em 2014 em relação aos anos anteriores basicamente pela redução no volume dos Estoques e no Contas a Receber, minimizado pelo aumento dos Tributos a Recuperar que correspondem basicamente a créditos de PIS e COFINS.

A participação do Ativo Não Circulante aumentou em 2014 em relação aos anos anteriores, impulsionado basicamente pelos investimentos no Ativo Biológico (formação e renovação do plantio de cana de açúcar), aliado ao reconhecimento contábil da avaliação ao valor justo destes Ativos em 2013.

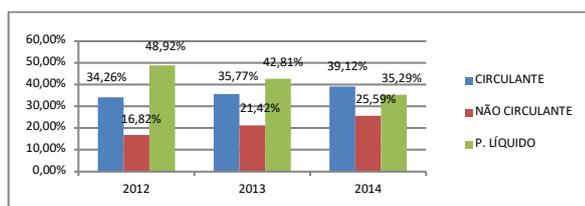
A Tabela 2 apresenta a Análise Vertical do Passivo e do Patrimônio Líquido. Ao lado dos valores demonstra-se a participação percentual em relação ao Total do Passivo.

Tabela 2: Análise Vertical (AV) do Passivo e Patrimônio Líquido

PASSIVO E PATRIM. LÍQUIDO	31/12/14	AV	31/12/13	AV	31/12/12	AV
	R\$ mil	-	R\$ mil	-	R\$ mil	-
CIRCULANTE						
Fornecedores	9.355	7,07%	11.197	8,77%	8.971	7,88%
Empréstimos e financiamentos	33.794	25,55%	25.077	19,64%	22.087	19,40%
Salários e provisões a recolher	4.188	3,17%	3.502	2,74%	3.102	2,72%
Impostos e cont. a recolher	2.189	1,65%	2.259	1,77%	2.783	2,44%
Adiantamento de clientes	1.909	1,44%	3.539	2,77%	1.995	1,75%
Outras contas a pagar	310	0,23%	108	0,08%	76	0,07%
Total do passivo circulante	51.745	39,12%	45.682	35,77%	39.014	34,26%
NÃO CIRCULANTE						
Empréstimos e financiamentos	20.446	15,46%	18.312	14,34%	12.751	11,20%
Tributos a recolher	1.892	1,43%	2.475	1,94%	1.541	1,35%
Débitos com emp. e pessoas ligadas	11.507	8,70%	6.563	5,14%	4.857	4,27%
Total do passivo não circulante	33.845	25,59%	27.350	21,42%	19.149	16,82%

PATRIMÔNIO LÍQUIDO						
Capital social	38.186	28,87%	38.186	29,90%	37.809	33,20%
Reserva de reavaliação	14.340	10,84%	14.340	11,23%	14.340	12,59%
Reservas de lucros	-	0,00%	2.145	1,68%	3.557	3,12%
Prejuízos Acumulados	(5.844)	-4,42%	-	0,00%	-	0,00%
Total do patrimônio líquido	46.682	35,29%	54.671	42,81%	55.706	48,92%
TOTAL PASS. E PATR. LÍQUIDO						
	132.272	100,00%	127.703	100,00%	113.869	100,00%

Gráfico 2: Análise Vertical (AV) do Passivo e Patrimônio Líquido



Podemos verificar que a participação do Passivo Circulante em relação ao Passivo total aumentou em 2014 em aproximadamente 9% impulsionado basicamente pelo aumento nos Empréstimos e Financiamentos, minimizando pela redução através da liquidação de Fornecedores.

A participação do Passivo Não Circulante teve um aumento maior em 2014 em relação aos demais exercícios, fundamentado pelo aumento nos Empréstimos e Financiamentos e Débitos com Cias Ligadas.

Já em relação ao Patrimônio Líquido podemos notar uma expressiva queda em 2014 na ordem de 18% ocorrida basicamente pelo prejuízo gerado neste exercício e no exercício de 2013, aliado ao aumento no endividamento.

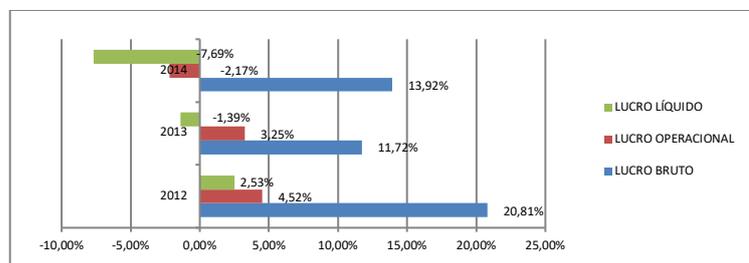
A Tabela 3 apresenta a Análise Vertical da Demonstração do Resultado do Exercício. Ao lado dos valores demonstra-se a participação percentual em relação à Receita Líquida.

Tabela 3: Análise Vertical (AV) da DRE

	<u>2014</u>	<u>AV</u>	<u>2013</u>	<u>AV</u>	<u>2012</u>	<u>AV</u>
	<u>R\$ mil</u>		<u>R\$ mil</u>		<u>R\$ mil</u>	
RECEITA BRUTA DE VENDAS	106.783		80.922		99.502	
Mercado interno	93.317	89,80%	72.235	96,74%	81.167	88,12%
Mercado externo	13.466	12,96%	8.687	11,63%	18.335	19,91%
DEDUÇÕES DA REC. BRUTA	(2.863)	-2,76%	(6.253)	-8,37%	(7.391)	-8,02%
Tributos incidentes sobre vendas	(2.684)	-2,58%	(4.995)	-6,69%	(7.109)	-7,72%
Devoluções, descontos e abatimentos	(179)	-0,17%	(1.258)	-1,68%	(282)	-0,31%
RECEITA LÍQUIDA	103.920	100,00%	74.669	100,00%	92.111	100,00%
CUSTO DOS PROD. VENDIDOS	(89.459)	-86,08%	(65.921)	-88,28%	(72.940)	-79,19%

LUCRO BRUTO	14.461	13,92%	8.748	11,72%	19.171	20,81%
RECEITAS (DESP)						
OPERACIONAIS	(16.712)	-16,08%	(6.322)	-8,47%	(15.005)	-16,29%
Vendas	(4.535)	-4,36%	(3.433)	-4,60%	(1.910)	-2,07%
Gerais e administrativas	(11.954)	-11,50%	(14.434)	-19,33%	(9.776)	-10,61%
Outras rec. (desp) operac.líquidas	(223)	-0,21%	11.545	15,46%	(3.319)	-3,60%
LUCRO OP. ANTES DO RES.						
FINANCEIRO	(2.251)	-2,17%	2.426	3,25%	4.166	4,52%
RESULTADO FINANCEIRO	(5.738)	-5,52%	(3.461)	-4,64%	(1.255)	-1,36%
Receitas financeiras	230	0,22%	240	0,32%	393	0,43%
Despesas financeiras	(2.719)	-2,62%	(3.060)	-4,10%	(998)	-1,08%
Varição cambial ativa	1.555	1,50%	1.262	1,69%	811	0,88%
Varição cambial passiva	(4.804)	-4,62%	(1.903)	-2,55%	(1.461)	-1,59%
(PREJUÍZO)LUCRO ANTES DO						
IR E CONT. SOCIAL	(7.989)	-7,69%	(1.035)	-1,39%	2.911	3,16%
Imposto de Renda	-	-	-	-	(415)	-0,45%
Contribuição Social	-	-	-	-	(162)	-0,18%
(PREJUÍZO)LUCRO LÍQUIDO DO						
EXERC. DAS OPER.						
CONTINUADAS	(7.989)	-7,69%	(1.035)	-1,39%	2.334	2,53%

Gráfico 3: Análise Vertical (AV) da DRE



Percebe-se que a participação das Vendas no Mercado Interno em relação às Vendas Líquidas, diminuíram em 2014 em relação à 2013 pelo fato de que a Indústria aumentou suas Vendas no Mercado Externo.

Podemos evidenciar uma diminuição na participação das Deduções da Receita Bruta em 2014 ocasionada principalmente pelas ações do Governo Federal em desonerar a carga tributária do PIS, COFINS e IPI sobre o açúcar e o álcool, desde meados de 2013.

Notamos também uma diminuição em 2014 na participação do Custo do Produto Vendido em relação ao exercício de 2013, ocorrido principalmente pela redução no custo de produção deste exercício, ao contrário do que ocorreu no exercício de 2013 relacionado com 2012.

Outro aspecto a comentar é com relação á diminuição em 2014 da participação das Outras Receitas Operacionais pelo fato do reconhecimento contábil da Avaliação ao Valor Justo dos Ativos Biológicos ocorrido no exercício de 2013.

O resultado Financeiro negativo em 2014 teve uma participação maior sobre a Receita Líquida, ocorridos principalmente em relação ás Variações Cambiais Passivas, geradas pelas atualizações monetárias dos Empréstimos e Financiamentos contratados em moeda estrangeira, devido á alta da taxa cambial, contribuindo significativamente para o resultado negativo do exercício de 2014.

A Tabela 4 apresenta a Análise Horizontal do Ativo. Ao lado dos valores apresenta-se a variação das contas patrimoniais, tendo como base os exercícios de 2012 a 2014.

Tabela 4: Análise Horizontal (AH) do Ativo

<u>ATIVO</u>	<u>31/12/14</u>	<u>AH</u>	<u>31/12/13</u>	<u>AH</u>	<u>31/12/12</u>
	<u>R\$ mil</u>		<u>R\$ mil</u>		<u>R\$ mil</u>
CIRCULANTE					
Caixa e equivalentes de caixa	2.855	63,52%	1.746	-45,99%	3.233
Contas a receber	6.331	-13,25%	7.298	5,16%	6.940
Adiantamento a fornecedores	791	76,17%	449	-43,38%	793
Estoques	15.300	-19,57%	19.022	-5,34%	20.095
Tributos a recuperar	3.943	100,05%	1.971	-7,38%	2.128
Outros créditos	377	-89,83%	3.706	1023,03%	330
Total do ativo circulante	29.597	-13,44%	34.192	2,01%	33.519
NÃO CIRCULANTE					
Realizável a longo prazo:					
Créditos com emp. Ligadas	-		-	-100,00%	245
Tributos a recuperar	657	52,79%	430	0	-
Depósitos judiciais	403	16,81%	345	2,99%	335
Total do real. a longo prazo	1.060	36,77%	775	33,62%	580
Investimentos	147	0,00%	147	0,00%	147
Ativo biológico	63.416	17,26%	54.082	32,25%	40.895
Imobilizado	38.052	-1,18%	38.507	-0,57%	38.728
Total do ativo não circulante	102.675	9,80%	93.511	16,38%	80.350
TOTAL DO ATIVO	132.272	3,58%	127.703	12,15%	113.869

Podemos evidenciar através da Análise Horizontal, que o Ativo Circulante em 2014 diminuiu em relação aos exercícios anteriores na ordem de 13% basicamente pela diminuição nos saldos dos Estoques (volume estocado e custo médio de produção menores), e do Contas a Receber minimizado pelo aumento nos Tributos a Recuperar ocorrido basicamente pelo aumento do saldo credor de PIS e da COFINS.

O Ativo Não Circulante se manteve em crescimento principalmente pelos investimentos realizados no Ativo Biológico (renovações do plantio da cana de açúcar) aliado

á avaliação ao valor justo destes ativos ocorrido em 2013, o que justifica o crescimento de 16,38% em relação ao exercício de 2012.

A Tabela 5 apresenta a Análise Horizontal do Passivo e do Patrimônio Líquido. Ao lado dos valores apresenta-se a variação das contas patrimoniais, tendo como base os exercícios de 2012 a 2014.

Tabela 5: Análise Horizontal (AH) do Passivo e Patrimônio Líquido

PASSIVO E PATRIM. LÍQUIDO	31/12/14	AH	31/12/13	AH	31/12/12
	R\$ mil		R\$ mil		R\$ mil
CIRCULANTE					
Fornecedores	9.355	-16,45%	11.197	24,81%	8.971
Empréstimos e financiamentos	33.794	34,76%	25.077	13,54%	22.087
Salários e provisões a recolher	4.188	19,59%	3.502	12,89%	3.102
Impostos e cont. a recolher	2.189	-3,10%	2.259	-18,83%	2.783
Adiantamento de clientes	1.909	-46,06%	3.539	77,39%	1.995
Outras contas a pagar	310	187,04%	108	42,11%	76
Total do passivo circulante	51.745	13,27%	45.682	17,09%	39.014
NÃO CIRCULANTE					
Empréstimos e financiamentos	20.446	11,65%	18.312	43,61%	12.751
Tributos a recolher	1.892	-23,56%	2.475	60,61%	1.541
Débitos com emp. e pessoas ligadas	11.507	75,33%	6.563	35,12%	4.857
Total do passivo não circulante	33.845	23,75%	27.350	42,83%	19.149
PATRIMÔNIO LÍQUIDO					
Capital social	38.186	0,00%	38.186	1,00%	37.809
Reserva de reavaliação	14.340	0,00%	14.340	0,00%	14.340
Reservas de lucros	-	100,00%	2.145	-39,70%	3.557
Prejuízos Acumulados	(5.844)		-		-
Total do patrimônio líquido	46.682	-14,61%	54.671	-1,86%	55.706
TOTAL PASS. E PATR. LÍQUIDO	132.272	3,58%	127.703	12,15%	113.869

As principais variações ocorridas na Análise Horizontal do Passivo Circulante ocorreram na diminuição em 2014 de 16,45 a conta de Fornecedores em contrapartida um aumento de 34,76% nos Empréstimos e Financiamentos de curto prazo.

Diminuição de 46% na conta de Adiantamento de Clientes pela concretização de vendas no exercício de 2014.

Aumento no Passivo Não Circulante em relação aos exercícios anteriores justificado pelo aumento nos Empréstimos e Financiamentos e dívidas com Cias Ligadas.

Já em relação ao Patrimônio Líquido a diminuição de 14% ocorreu pela geração de prejuízo no exercício de 2014 e 2013, sem evidências de capitalizações nos exercícios analisados.

A Tabela 6 apresenta a Análise Horizontal da Demonstração do resultado do Exercício. Ao lado dos valores demonstra-se a variação percentual das contas de resultado, tendo como base os exercícios de 2012 a 2014.

Tabela 6: Análise Horizontal (AH) da DRE

	2014	AH	2013	AH	2012
	R\$ mil		R\$ mil		R\$ mil
RECEITA BRUTA DE VENDAS	106.783	31,96%	80.922	-18,67%	99.502
Mercado interno	93.317	29,19%	72.235	-11,00%	81.167
Mercado externo	13.466	55,01%	8.687	-52,62%	18.335
DEDUÇÕES DA REC. BRUTA	(2.863)	-54,21%	(6.253)	-15,40%	(7.391)
Tributos incidentes sobre vendas	(2.684)	-46,27%	(4.995)	-29,74%	(7.109)
Devoluções, descontos e abatimentos	(179)	-85,77%	(1.258)	346,10%	(282)
RECEITA LÍQUIDA	103.920	39,17%	74.669	-18,94%	92.111
CUSTO DOS PROD. VENDIDOS	(89.459)	35,71%	(65.921)	-9,62%	(72.940)
LUCRO BRUTO	14.461	65,31%	8.748	-54,37%	19.171
RECEITAS (DESP) OPERACIONAIS	(16.712)	164,35%	(6.322)	-57,87%	(15.005)
Vendas	(4.535)	32,10%	(3.433)	79,74%	(1.910)
Gerais e administrativas	(11.954)	-17,18%	(14.434)	47,65%	(9.776)
Outras rec. (desp) operac. líquidas	(223)	101,93%	11.545	447,85%	(3.319)
LUCRO OP. ANTES DO RES. FINANCEIRO	(2.251)	-192,79%	2.426	-41,77%	4.166
RESULTADO FINANCEIRO	(5.738)	65,79%	(3.461)	175,78%	(1.255)
Receitas financeiras	230	-4,17%	240	-38,93%	393
Despesas financeiras	(2.719)	-11,14%	(3.060)	206,61%	(998)
Variação cambial ativa	1.555	23,22%	1.262	55,61%	811
Variação cambial passiva	(4.804)	152,44%	(1.903)	30,25%	(1.461)
(PREJUÍZO)LUCRO ANTES DO IR E CONT. SOCIAL	(7.989)	671,88%	(1.035)	-135,55%	2.911
Imposto de Renda	-	-	-	-	(415)
Contribuição Social	-	-	-	-	(162)
(PREJUÍZO) LUCRO LÍQUIDO DO EXERC. DAS OPER. CONTINUADAS	(7.989)	671,88%	(1.035)	-144,34%	2.334

Percebe-se um crescimento na Receita Bruta de Vendas de 2014 em relação aos anos anteriores pelo volume de vendas deste exercício ter sido maior, embora que o valor médio unitário ter sido menor que os outros anos.

As Deduções da Receita Bruta diminuíram em 2014 em relação aos anos anteriores 2014 ocasionadas principalmente pelas ações do Governo Federal em desonerar a carga tributária do PIS, COFINS e IPI sobre o açúcar e o álcool, desde meados de 2013.

Percebe-se em 2014 um aumento no Custo dos Produtos Vendidos proporcional à Receita Bruta de Vendas, considerando o volume de vendas maior neste exercício em relação aos exercícios anteriores.

O Lucro Bruto Operacional de 2014 foi melhor em do que o exercício de 2013 levando em consideração o volume de vendas ocorrida, aliado à diminuição do custo de produção e da redução das Deduções sobre as Vendas. Fato este que não ocorreu em 2013.

Significativa diminuição em 2014 das Outras Receitas Operacionais pelo fato do reconhecimento contábil da Avaliação ao Valor Justo dos Ativos Biológicos ocorrido no exercício de 2013.

O Resultado Financeiro negativo em 2014 ocorreu principalmente pelo aumento das Variações Cambiais Passivas geradas pelas atualizações monetárias dos Empréstimos e Financiamentos contratados em moeda estrangeira, devido à alta da taxa cambial, contribuindo significativamente para o Prejuízo Líquido do exercício de 2014.

4.3 ÍNDICES ECONÔMICO-FINANCEIROS

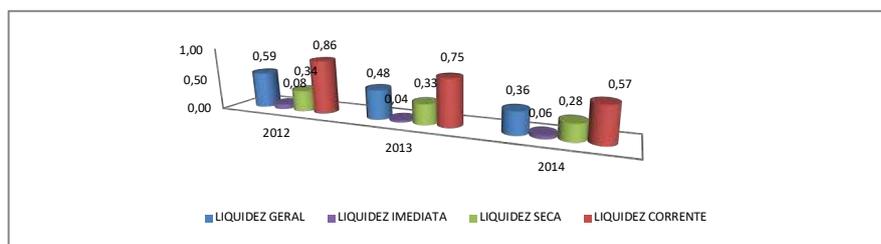
4.3.1 Índices de Liquidez

A seguir serão apresentados os dados fornecidos pela Indústria onde foram aplicados os Índices de Liquidez.

É relevante esclarecer que esses índices são globais, que existe um fator muito importante a ser considerado, quando se avalia a capacidade de pagamento que é a estrutura de prazos (prazos de recebimentos e pagamentos) e do ciclo operacional.

O Gráfico 1 mostra a apuração dos indicadores dos Índices de Liquidez

		31/12/14	31/12/13	31/12/12
LIQUIDEZ GERAL	(Ativo Circ. + RLP)/(Passivo Circ. + ELP)	0,36	0,48	0,59
LIQUIDEZ CORRENTE	Ativo Circulante/Passivo Circulante	0,57	0,75	0,86
LIQUIDEZ SECA	(Ativo Circ. – Estoque)/Passivo Circulante	0,28	0,33	0,34
LIQUIDEZ IMEDIATA	Disponibilidades/Passivo Circulante	0,06	0,04	0,08

Gráfico 4: Índices de Liquidez- 2014 a 2012

4.3.1.1 Liquidez Geral

Esse indicador revela a liquidez, tanto a curto quanto em Longo Prazo, ou seja, quanto à empresa possui no Ativo Circulante e realizável em Longo Prazo para cada R\$1,00 de dívida total Curto e Longo Prazo.

No caso da Indústria Sucroalcooleira S.A, este índice apresentou nos últimos três exercícios estarem abaixo dos padrões normais (no mínimo R\$1,00), ou seja, a empresa encontra-se com alto, e em crescimento índice de endividamento, demonstrados pelos baixos Índices de Liquidez Geral apresentando em 2012 R\$ 0,59 em 2013 R\$ 0,48 e em 2014 R\$ 0,36. Os Índices pioraram de 2012 para 2014, à medida que a Indústria aumentou seu endividamento junto à Bancos e a Cias Ligadas aumentando em 65,63% de 2012 para 2014.

Podemos resumir que a empresa possui menos de R\$ 1,00 para liquidar suas dívidas de Curto e Longo Prazo.

Se analisarmos este índice de forma isolada podemos afirmar que para saldar os compromissos de curto e longo prazo a empresa necessitaria vender seus ativos (não alienados) ou avaliar a possibilidade de aporte de capital por parte dos sócios.

É importante analisar este índice em conjunto com o índice Composição do Endividamento para avaliar a capacidade de pagamento da empresa no longo prazo.

4.3.1.2 Liquidez Corrente

É Calculada a partir da Razão entre os direitos em Curto Prazo (Caixa, Bancos, Estoques, Clientes) e a as dívidas em Curto Prazo (Empréstimos, financiamentos, impostos, fornecedores).

No Balanço estas informações são evidenciadas respectivamente como Ativo Circulante e Passivo Circulante.

O Índice de Liquidez Corrente indica a solidez do embasamento financeiro da empresa frente aos seus compromissos de Curto Prazo. Expressa quantas vezes os Ativos Circulantes da empresa cobrem os Passivos Circulantes.

Este índice apresenta aspectos limitativos, os quais devem ser levados em consideração quando analisados:

- a) Não revela a qualidade dos itens constantes no Ativo Circulante;
- b) Não informa a sincronização entre recebimentos e pagamentos, isto é, não identifica se os recebimentos ocorrerão em tempo hábil para pagar as obrigações vincendas.

A Indústria Sucroalcooleira S.A apresenta baixos Índices de Liquidez Corrente, sendo em 2012 R\$ 0,86 em 2013 R\$ 0,75 e 2014 R\$ 0,57. Conforme comentado no item anterior, o Índice piorou em 2014 considerando o alto índice de endividamento que a empresa possui com Instituições Financeiras no curto prazo.

4.3.1.3 Liquidez Seca

Identifica quanto das dívidas em Curto Prazo estão em condições de serem pagas mediante a utilização de maior liquidez do Ativo Circulante.

Com este indicador pode-se verificar as chances que a empresa possui de pagar suas dívidas caso houvesse uma total paralisação de suas vendas, ou se o seu estoque ficasse obsoleto, neste caso poderia contar somente com suas disponibilidades (caixa e equivalentes de caixa) e duplicatas a receber.

Outro aspecto a considerar na composição do Circulante é a composição do saldo de Impostos a recuperar, cujos valores poderão ser realizados apenas a longo prazo.

O Índice de Liquidez Seca é um teste de força aplicado à empresa, visando medir o grau de excelência da sua situação financeira:

- a) Sob um aspecto, quando ao índice se encontrar abaixo de certos limites, conforme o padrão relativo ao ramo de atividade pode indicar dificuldades de liquidez, mas raramente esta conclusão será mantida quando o índice de liquidez for satisfatório.
- b) Enfocando de outra maneira, o Índice de Liquidez Seca conjugado com o índice de Liquidez Corrente é um reforço à conclusão de que a empresa é uma potência em liquidez.

A Indústria Sucroalcooleira S.A apresentou baixos índices de Liquidez Seca, sendo em 2012 R\$ 0,34 em 2013 R\$ 0,33 e 2014 R\$ 0,28. Esta redução de 21,43% a exemplo do que foi comentado anteriormente, se deu pelo aumento nas dívidas de curto prazo ocasionadas principalmente pelo endividamento bancário.

4.3.1.4 Liquidez Imediata

Identifica quanto à empresa dispõe imediatamente para saldar suas dívidas de Curto Prazo (Circulante).

É um indicador sem muita relevância para efeitos de análise, uma vez que se refere a disponibilidades imediatas (saldo em moeda corrente e saldo em bancos conta movimento), relacionado com valores registrados no passivo circulante e que se vencerão em datas variáveis, ou seja, existem obrigações que se vencem em 10, 15, 30 ou até mesmo 45 e 60 dias, e algumas com vencimentos em até 360 dias, e que não apresentam uma relação imediata com as disponibilidades do momento.

Pelo fato de o índice ser calculado tomando como base as Disponibilidades imediatas (Caixa e Equivalentes de Caixa), no caso da Indústria demonstram ser baixos, apresentando em 2012 R\$ 0,08 em 2013 R\$ 0,04 e 2014 R\$ 0,06 devido a pouca disponibilidade nos exercícios em relação ao total do Passivo Circulante.

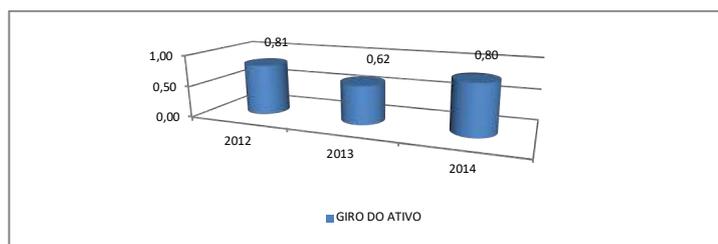
4.3.2 Índices de Rentabilidade

A seguir serão apresentados os dados fornecidos pela Indústria onde foram aplicados os Índices de Rentabilidade.

O Gráfico 2 mostra a apuração do Giro do Ativo enquanto no gráfico 3 podemos analisar a Margem Líquida.

4.3.2.1 Giro do Ativo

		31/12/14	31/12/13	31/12/12
GIRO DO ATIVO	Vendas Líquidas/Ativo Médio	0,80	0,62	0,81

Gráfico 5: Giro do Ativo- 2014 a 2012

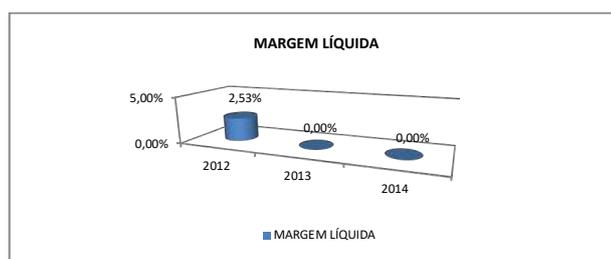
Giro do Ativo é um índice de eficiência, ele revela quão efetiva a empresa é em gerar vendas a partir de sua base de Ativos. Ou seja, expressa o nível de eficiência com que são utilizados os recursos aplicados (produtividade dos investimentos totais).

Considerando os exercícios de 2012 a 2014, a empresa apresentou redução de 29% na rentabilidade do Ativo em 2013, devido a forte queda no total das vendas daquele exercício, considerando que o Ativo em 2013 cresceu 12,15% em relação a 2012 decorrentes da Avaliação ao Valor Justo do Ativo Biológico.

4.3.2.2 Margem Líquida

Gráfico 6: Margem Líquida- 2014 a 2012

		31/12/14	31/12/13	31/12/12
MARGEM LÍQUIDA	(Lucro Líquido/Vendas Líquidas) x 100	Prejuízo na DRE	Prejuízo na DRE	2,53%



A Margem Líquida identifica a rentabilidade das vendas, ou seja, a eficiência global da empresa. É o que sobra para a empresa.

A Indústria Sucroalcooleira S.A apresentou pequena Margem Líquida em 2012 2,53% e nenhuma Margem para os exercícios de 2013 e 2014 pelo fato de ter apresentado prejuízo nestes exercícios.

Através da análise de outras fontes fornecidas pela Indústria, podemos entender o comportamento das vendas ocorridas nos três exercícios apresentados, ou seja, a empresa

vendeu um volume maior de produção em 2014 em relação aos anos anteriores, porém o preço de venda não acompanhou essa tendência, conforme podemos demonstrar no quadro a seguir:

Tabela 7: Flutuação das Vendas Brutas

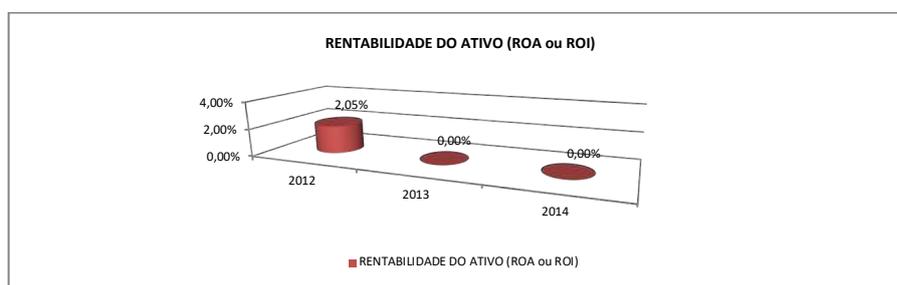
(R\$) MIL	2014	horiz.	2013	horiz.	2012
Açúcar total vendido –(sacos de 50 kg)	1.137	24,6%	912	-19,7%	1.136
Açúcar total vendido em R\$	66.656	13,9%	58.497	-17,9%	71.241
Açúcar - Preço médio bruto praticado	58,63	-8,6%	64,13	2,3%	62,72
Álcool (m3)	23.240,0	71,8%	13.527,0	-16,0%	16.102,2
Vendas de álcool - R\$	36.582	74,1%	21.014	-23,2%	27.367
Álcool - Preço médio bruto praticado	1,57	1,3%	1,55	-8,6%	1,70

4.3.2.3 Rentabilidade do Ativo

A seguir serão apresentados dados da Indústria em relação aos Índices de Rentabilidade do Ativo: O Gráfico 4 mostra a apuração da Rentabilidade do Ativo

Gráfico 7: Rentabilidade do Ativo- 2014 a 2012

		31/12/14	31/12/13	31/12/12
RENTABILIDADE DO ATIVO (ROA ou ROI)	(Lucro Líquido/Ativo Médio) x 100	Prejuízo na DRE	Prejuízo na DRE	2,05%



A Rentabilidade do Ativo identifica o poder de ganho da empresa, isto é, quanto a empresa obteve de Lucro Líquido em relação ao seu ativo, servindo como medida da capacidade que a empresa possui em gerar Lucro Líquido e assim poder capitalizar-se.

Neste caso, a empresa apresentou rentabilidade apenas no exercício de 2012 em 2,05% e nenhuma rentabilidade nos exercícios de 2013 e 2014 devido aos prejuízos fiscais gerados naqueles exercícios, pelos motivos comentados no item referente à Margem Líquida.

Podemos considerar a Rentabilidade do Ativo insatisfatória, pois o Resultado Líquido não correspondeu a uma tendência evolutiva.

4.3.2.4 Rentabilidade do Patrimônio Líquido

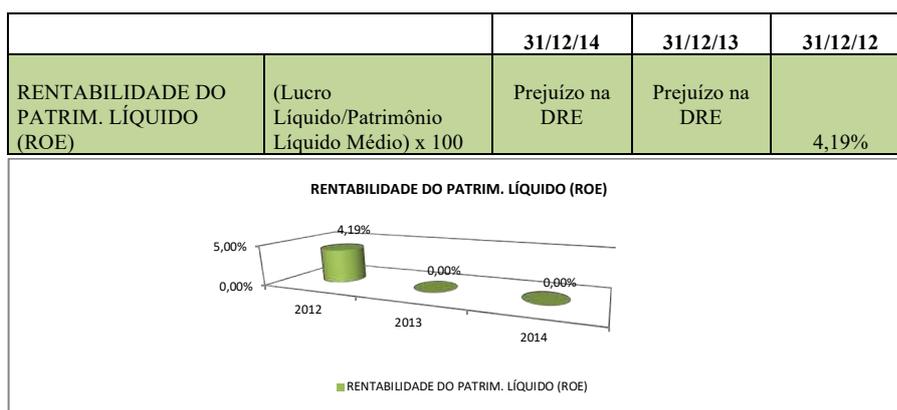
A Rentabilidade do Patrimônio Líquido identifica o poder de ganho dos proprietários, isto é, o retorno dos recursos próprios investido na empresa, quanto ela obteve de Lucro para cada R\$ 1,00 de Capital próprio investido.

Esse índice mostra qual a taxa de rendimento do Capital próprio, essa taxa poderá ser comparada com outros rendimentos alternativos no mercado, tais como: caderneta de poupança, rendimentos de aplicações em renda fixa, etc., estimulando ou não a continuidade desses investimentos.

No Gráfico 5 podemos analisar que uma pequena Rentabilidade ocorreu apenas no exercício de 2012 em 4,19% que corresponde linearmente a 0,35% a.m. e nenhuma Rentabilidade nos exercícios de 2013 e 2014 pelo fato de a Indústria ter apresentado prejuízos.

Considerando as taxas de aplicações oferecidas pelo mercado financeiro, rentabilidade ideal seria superior a 0,80% a.m.

Gráfico 8: Rentabilidade do Patrimônio Líquido -2014 a 2012



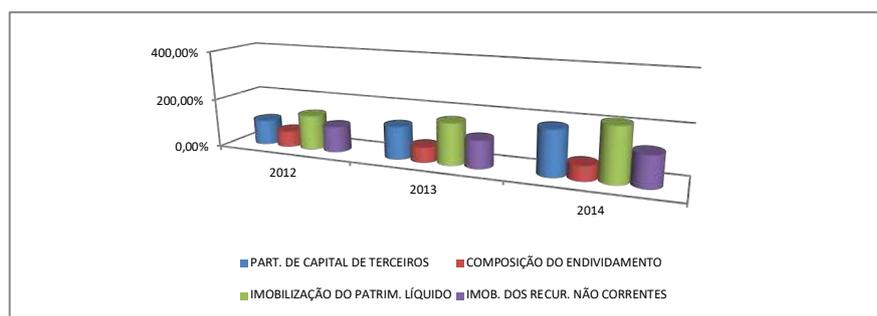
4.3.3 Índices de Endividamento

A seguir serão apresentados os dados fornecidos pela Indústria onde foram aplicados os Índices Endividamento.

O Gráfico 6 mostra a apuração dos Índices de Endividamento.

Gráfico 9: Índices de Endividamento 2014 a 2012

		31/12/14	31/12/13	31/12/12
PART. DE CAPITAL DE TERCEIROS	(Capital Terceiros/Patr. Líquido) x 100	183,35%	133,58%	104,41%
IMOB. DO PATRIM. LÍQUIDO	(Ativo Perm./Patr. Líquido) x 100	217,67%	169,63%	143,20%
IMOB. DOS RECUR. NÃO CORRENTES	(Ativo Perm./ (ELP + Patr. Líquido) x 100	126,19%	113,06%	106,57%
COMP. DO ENDIVIDAMENTO	(Passivo Circ./ Capital Terceiros) x 100	60,46%	62,55%	67,08%



4.3.3.1 Participação de Capital de Terceiros

Este índice demonstra quanto à empresa tomou de Capitais de Terceiro para cada R\$ 100,00 de Capital Próprio.

No caso da Indústria Sucroalcooleira S.A verifica-se um alto índice de endividamento, ou seja, em todos os exercícios analisados o Capital de Terceiros é superior ao seu Patrimônio Líquido, aumentando de 2014 em relação ao exercício de 2013 em 37,26% e em relação a 2012 em 75,61% devido ao aumento no endividamento com instituições financeiras e com Cias Ligadas, aliado á diminuição do Patrimônio Líquido em função dos prejuízos apurados em 2013 e 2014.

Podemos afirmar também, que parte do Capital de Terceiros foi utilizado para investimento no imobilizado.

4.3.3.2 Imobilização do Patrimônio Líquido

Demonstra o percentual do Patrimônio Líquido que foi aplicado para cada R\$ 100,00 no Ativo Permanente. É um indicador importante, pois seu crescimento excessivo pode provocar problemas de solvência na empresa.

No caso da Indústria Sucroalcooleira S.A, o investimento no Imobilizado originou na sua maioria do Capital de Terceiros, demonstrado pelo alto índice de endividamento que a mesma possui.

De 2012 para 2014 o índice de Imobilização do Patrimônio Líquido aumentou de 143,20% para 217,67% correspondendo a uma variação de 52% justificada pela diminuição no Patrimônio Líquido decorrente do resultado negativo no exercício de 2014 aliando isso ao investimento no imobilizado de parte dos empréstimos e financiamentos com Instituições Financeiras e Companhias Ligadas.

4.3.3.3 Imobilização dos Recursos Não Correntes

Mostra qual o percentual de Recursos não Correntes (Patrimônio Líquido e Passivo Exigível em Longo Prazo) que foi aplicado no ativo permanente.

O índice aumentou de 106,57% em 2012 para 126,19% em 2014 correspondendo a 18,41% pelos mesmos motivos comentados no item anterior aliado ao aumento no investimento em imobilizado e ativo biológico.

Os indicadores de imobilização quanto menores melhores, pois quanto menos a empresa investe em ativo permanente, mais recursos próprios sobram para outros investimentos, diminuindo a necessidade de endividamento e do financiamento de terceiros. É importante ter em mente, entretanto, que este indicador muda muito de acordo com o segmento da empresa.

4.3.3.4 Composição do Endividamento

O índice demonstra qual o percentual de obrigações em Curto Prazo em relação às obrigações totais.

No caso da Indústria, o endividamento que em 2012 se concentrava 67,08% no curto prazo diminuindo em 2014 para 60,46% o que demonstra que a Indústria contraiu dívidas com prazos mais longos, provavelmente impulsionados pelas renegociações dos empréstimos e financiamentos. A proporção favorável uma maior participação de dívidas em Longo Prazo, uma vez que a empresa possuirá maior tempo para a geração de recursos que possam saldar esses compromissos.

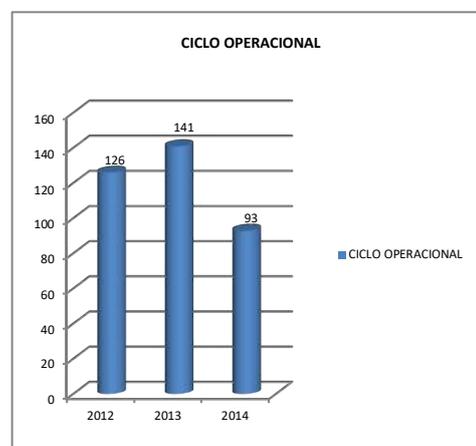
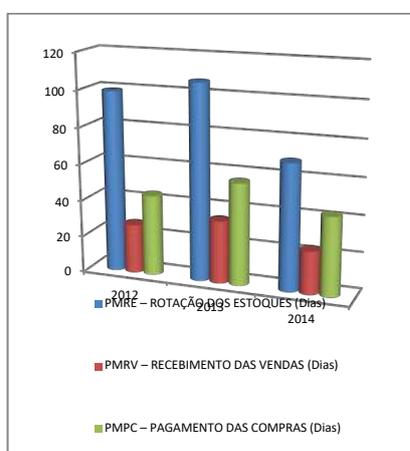
Excesso de endividamento em Curto Prazo e insuficiente fluxo de caixa pode causar rápido declínio, ocasionando em seguida problema com credores em longo prazo e os sócios podem perder totalmente ou parcialmente seus investimentos.

4.3.4 Índices de Rotatividade/Atividade

A seguir serão apresentados os dados fornecidos pela Indústria onde foram aplicados os Índices Rotatividade/Atividade. O Gráfico 7 mostra a apuração dos Índices de Rotatividade/Atividade

Gráfico 10: Índices de Rotatividade/Atividade 2014 a 2012

		31/12/14	31/12/13	31/12/12
PMRE – ROTAÇÃO DOS ESTOQUES (Dias)	$(\text{Estoque Médio}/\text{CMV}) \times 360$	69	107	99
PMRV – RECEBIMENTO DAS VENDAS (Dias)	$(\text{Contas a Receber de Clientes Médio}/\text{Receita Líquida}) \times 360$	24	34	27
COMPRAS ESTIMADAS (R\$ mil)	$\text{CMV} + \text{Estoque Final} - \text{Estoque Inicial}$	85.737	64.848	72.940
PMPC – PAGAMENTO DAS COMPRAS (Dias)	$(\text{Fornecedores Médio} / \text{Compras}) \times 360$	43	56	44
CICLO OPERACIONAL (Dias Financiados)	$(\text{PMRE} + \text{PMRV})$	93	141	126



4.3.4.1 Prazo Médio de Rotação de Estoques (PMRE)

Identifica em média, quanto tempo (em dia ou meses) a empresa leva para vender ou consumir seus estoques.

A Indústria demonstrou que o tempo para girar seus estoques foi de 99 dias em 2012, 107 dias em 2013 e 69 dias em 2014.

Neste caso, considerando o segmento da Indústria e a necessidade de fazer caixa para pagar os compromissos, sua administração tomou a decisão de não reter seus estoques, mesmo que o preço de venda de seus produtos não se mantivesse atrativos.

4.3.4.2 Prazo Médio de Recebimento de vendas (PMRV)

Identifica em média, quanto tempo (em dia ou meses), a empresa espera para receber as suas vendas (de mercadorias, produtos ou serviços). O tempo médio que tarda em comprar a mercadoria vendida, o produto vendido ou o serviço prestado.

Para fins de análise, quanto maior for a velocidade de recebimento das vendas, melhor.

Devem-se levar em consideração alguns aspectos:

- a) Devemos considerar o total das vendas, ou seja, as vendas realizadas tanto a vista quanto a prazo.
- b) O valor das vendas a ser considerado no cálculo são as vendas brutas, isto é, não devemos deduzir os impostos incidentes sobre estas.
- c) No saldo de duplicatas a receber não devemos deduzir a PCLD (provisão para créditos de liquidação duvidosa) e nem as duplicatas descontadas.

A Indústria demonstra demorar em média 27 dias para receber suas vendas em 2012, aumentando em 2013 para 34 dias e diminuindo em 2014 para 24 dias. A variação de 2013 em relação a 2012 ocorreu pelo comportamento normal do mercado.

4.3.4.3 Prazo Médio de Pagamento de Compras (PMPC)

É o tempo que a empresa tarda em média pagar suas compras. Para o cálculo deste indicador normalmente surge um empecilho relevante, que é o valor das compras, pois na DRE esta informação não está explícita, ou seja, a demonstração evidencia apenas o CMV.

Para obtermos o valor das compras teremos que partir para levantamentos auxiliares nos registros da empresa.

A Indústria demonstra demorar em média 44 dias para pagar suas compras em 2012, aumentando em 2013 para 56 dias e diminuindo em 2014 para 43 dias. A variação de 2013 em relação aos demais exercícios ocorreu pela necessidade de planejar melhor as compras e o fluxo de pagamento.

Comparando este Índice com o PMRV notamos que a Indústria está recebendo de clientes com prazo menor do que pagando á fornecedores, em média 10 dias.

4.3.4.4 Ciclo Operacional

O Ciclo Operacional mostra o prazo de investimento. Paralelamente ao Ciclo Operacional ocorre o financiamento concedido pelos fornecedores, a partir do momento da compra. Até o momento do pagamento aos fornecedores, a empresa não precisa preocupar-se com financiamento, o qual é automático.

Se o PMPC (Prazo Médio de Pagamento das Compras) for superior ao PMRE (Prazo Médio de Renovação de Estoque) então os fornecedores financiarão também uma parte das vendas. O tempo decorrido entre o momento em que a empresa paga ao fornecedor e o momento em que recebe as vendas é o período em que a empresa precisa de financiamento. É o chamado Ciclo Financeiro.

Conforme comentado anteriormente o ciclo operacional corresponde ao somatório do tempo (em dias) que a empresa demora em girar seus estoques e também do tempo de recebimento das vendas.

Tabela 8: Ciclo Operacional

ANO	PMRE	PMRV	TOTAL
2012	99	27	126
2013	107	34	141
2014	69	24	93

Podemos observar na Tabela 8 que o ciclo operacional da empresa em 2013 foi melhor que 2012 em 15 dias e 2014 em 48 dias. Comentamos na análise isolada do PMRE item 4.3.5.1 que a Indústria teve necessidade de fazer caixa para pagar os compromissos, sua administração tomou a decisão de não reter seus estoques, mesmo que o preço de venda de seus produtos não se mantivesse atrativos, com isso vendendo a preços e prazos menores.

Tabela 9: Ciclo Financeiro

ANO	PMRE	PMRV	TOTAL OPERACIONAL	PMPC	TOTAL FINANCEIRO
2012	99	27	126	44	82
2013	107	34	141	56	85
2014	69	24	93	43	50

A Tabela 9 evidencia que em nenhum dos exercícios analisados o ciclo financeiro ficou negativo, ou seja, a empresa não precisou do financiamento de seus fornecedores para

pagamento de parte de suas vendas, pois o Prazo Médio de Pagamento das Compras (PMRC) foi inferior ao Prazo Médio de Renovação de Estoque (PMRE).

Cada fase do ciclo operacional possui determinada duração:

- a) Compras de materiais: vai evidenciar também o prazo de armazenamento;
- b) Produção: evidencia o tempo de transformação em produtos prontos;
- c) Vendas: prazo de estocagem dos produtos elaborados;
- d) Recebimento: prazo de cobrança de duplicatas a receber (vendas a prazo);
- e) Período de Maturação: é a soma dos prazos de cada uma das fases do ciclo operacional. Quanto mais longo se apresentar, maior será o volume de recursos a ser destinado pela empresa para financiar suas atividades.

A fase de compras de materiais e de recebimentos poderá ser financiada, em parte ou no total através de prazos de compras e descontos de duplicatas.

As partes não financiadas deverão receber alocação de outros tipos de recursos ou fundos.

5 NECESSIDADE DE CAPITAL DE GIRO

A seguir, na Tabela 10 serão apresentados dados referentes os cálculos da Necessidade de Capital de Giro:

Tabela 10: Necessidade de Capital de Giro

Exercícios Findos em:		31/12/14	31/12/13	31/12/12
ATIVO CIRCULANTE				
		29.597	34.192	33.519
Não Operacional	Disponibilidades e Aplic. Financeiras	2.855	1.746	3.233
	Total do Circulante Não Operacional	2.855	1.746	3.233
Operacional	Cientes – Contas a Receber	6.331	7.298	6.940
	Estoques	15.300	19.022	20.095
	Outros	5.111	6.126	3.251
	Total do Circulante Operacional	26.742	32.446	30.286
PASSIVO CIRCULANTE				
		51.745	45.682	39.014

Não Operacional	Financiamentos (inclui Debêntures)	33.794	25.077	22.087
	Total do Circulante Não Operacional	33.794	25.077	22.087

Operacional	Fornecedores	9.355	11.197	8.971
	Impostos, Taxas e Contribuições	2.189	2.259	2.783
	Provisões Diversas	4.188	3.502	3.102
	Outras Contas a Pagar	2.219	3.647	2.071
	Total do Circulante Operacional	17.951	20.605	16.927

Ativo Circulante Operacional	26.742	32.446	30.286
Passivo Circulante Operacional	17.951	20.605	16.927
Necessidade de Capital de Giro	8.791	11.841	13.359

ACO > PCO	Situação normal na maioria das empresas. Há uma NCG para a qual a empresa pode recorrer a fontes de financiamentos.
---------------------	---

Neste caso, a Indústria apresenta em todos os exercícios analisados um ACO>PCO ocasionado basicamente pelos Estoques e com isso não ter capital de giro para pagar as suas contas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o objetivo de verificar a importância da Análise Econômico-Financeira como um fator determinante para a tomada de decisões na Indústria, neste trabalho primeiramente realizou-se uma pesquisa bibliográfica acerca do tema, em seguida, foram coletados os relatórios contábeis (Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício, referentes aos exercícios encerrados 2012, 2013 e 2014). Como ferramenta de apoio foi utilizada também informações comerciais e de mercado, buscando identificar posteriormente, os seguintes pontos:

1 – Verificar através das Análises Vertical e Horizontal as contas que possuem maior representatividade nos demonstrativos contábeis;

2 – Calcular e interpretar os Índices Econômicos Financeiros da Indústria, nos exercícios findos em 2012, 2013 e 2014;

3 – Demonstrar através de cálculos, utilizando os dados dos demonstrativos contábeis, a necessidade ou não de Capital de Giro nos exercícios analisados.

A análise dos dados e informações constantes no presente trabalho permite-nos concluir que:

Podemos verificar através da Análise Vertical, que a participação do Ativo Circulante diminuiu em 2014 em relação aos anos anteriores basicamente pela redução no volume dos Estoques e no Contas a Receber, minimizado pelo aumento dos Tributos a Recuperar que correspondem basicamente a créditos acumulados de PIS e COFINS, e que a participação do Ativo não Circulante aumentou em 2014 em relação aos anos anteriores impulsionado basicamente pelos investimentos no Ativo Biológico (formação e renovação do plantio de cana de açúcar), aliado ao reconhecimento contábil da avaliação ao valor justo destes Ativos em 2013.

Na Análise Vertical do Passivo e Patrimônio Líquido, podemos verificar que a participação do Passivo Circulante em relação ao Passivo total aumentou em 2014 em aproximadamente 9% impulsionado basicamente pelo aumento nos Empréstimos e Financiamentos, minimizando pela redução através da liquidação de Fornecedores, já a participação do Passivo Não Circulante teve um aumento maior em 2014 em relação aos demais exercícios, fundamentado pelo aumento nos Empréstimos e Financiamentos e Débitos com Cias Ligadas. Em relação ao Patrimônio Líquido observa-se uma expressiva queda em 2014 ocorrida basicamente pelo prejuízo gerado neste exercício e no exercício de 2013, aliado ao aumento no endividamento.

Observou-se através da Análise Vertical da DRE que a participação das Vendas no Mercado Interno em relação às Vendas Líquidas, diminuíram em 2014 em relação à 2013 pelo fato de que a Indústria aumentou suas Vendas no Mercado Externo. Podemos evidenciar ainda uma diminuição na participação das Deduções da Receita Bruta em 2014 ocasionada principalmente pelas ações do Governo Federal em desonerar a carga tributária do PIS, COFINS e IPI sobre o açúcar e o álcool, desde meados de 2013.

Notamos também uma diminuição em 2014 na participação do Custo do Produto Vendido em relação ao exercício de 2013, ocorrido principalmente pela redução no custo de produção deste exercício, ao contrário do que ocorreu no exercício de 2013 relacionado com 2012. Outro aspecto a comentar é com relação à diminuição em 2014 da participação das Outras Receitas Operacionais pelo fato do reconhecimento contábil da Avaliação ao Valor Justo dos Ativos Biológicos ocorrido no exercício de 2013.

Sobre o resultado financeiro negativo, em 2014 teve uma participação maior sobre a Receita Líquida, ocorrido principalmente em relação às Variações Cambiais Passivas, geradas pelas atualizações monetárias dos Empréstimos e Financiamentos contratados em moeda estrangeira, devido à alta da taxa cambial, contribuindo significativamente para o resultado negativo do exercício de 2014.

Podemos evidenciar através da Análise Horizontal, que o Ativo Circulante em 2014 diminuiu em relação aos exercícios anteriores, basicamente pela diminuição nos saldos dos Estoques (volume estocado e custo médio de produção menores), e do Contas a Receber minimizado pelo aumento nos Tributos a Recuperar ocorrido basicamente pelo aumento do saldo credor de PIS e da COFINS, e o Ativo Não Circulante se manteve em crescimento principalmente pelos investimentos realizados no Ativo Biológico (renovações do plantio da cana de açúcar) aliado á avaliação ao valor justo destes ativos ocorrido em 2013, o que justifica o crescimento em relação ao exercício de 2012.

As principais variações ocorridas na Análise Horizontal do Passivo Circulante ocorreram na diminuição em 2014 na conta de Fornecedores em contrapartida um aumento nos Empréstimos e Financiamentos de curto prazo, e uma expressiva diminuição na conta de Adiantamento de Clientes pela concretização de vendas no exercício de 2014. O aumento no Passivo Não Circulante em relação aos exercícios anteriores é justificado pelo aumento nos Empréstimos e Financiamentos e dívidas com Cias Ligadas.

Já em relação ao Patrimônio Líquido a diminuição ocorreu pela geração de prejuízo no exercício de 2014 e 2013, sem evidências de capitalizações nos exercícios analisados.

A Análise Horizontal da DRE determina um crescimento na Receita Bruta de Vendas de 2014 em relação aos anos anteriores pelo volume de vendas deste exercício ter sido maior, embora que o valor médio unitário ter sido menor que os outros anos.

As Deduções da Receita Bruta diminuíram em 2014 em relação aos anos anteriores 2014, ocasionada principalmente pelas ações do Governo Federal em desonerar a carga tributária, iniciada em meados de 2013.

Percebe-se em 2014 um aumento no Custo dos Produtos Vendidos proporcional á Receita Bruta de Vendas, considerando o volume de vendas maior neste exercício em relação aos exercícios anteriores, fatores determinantes para a variação do Lucro Operacional melhor em 2014, relacionado á 2013.

Significativa diminuição em 2014 das Outras Receitas Operacionais pelo fato do reconhecimento contábil da Avaliação ao Valor Justo dos Ativos Biológicos ocorrido no exercício de 2013.

Já o aumento no Resultado Financeiro negativo em 2014 ocorreu principalmente pelo aumento das Variações Cambiais Passivas geradas pelas atualizações monetárias dos Empréstimos e Financiamentos contratados em moeda estrangeira.

Quanto aos Índices Econômicos- Financeiro, o índice de Liquidez Geral apresentou nos últimos três exercícios estarem abaixo dos padrões, ou seja, a Indústria encontra-se com

alto, e em crescimento índice de endividamento os Índices pioraram de 2012 para 2014, á medida que a Indústria aumentou seu endividamento junto á Bancos e a Cias Ligadas.

A Indústria Sucroalcooleira S.A apresenta baixos Índices de Liquidez Corrente, Conforme comentado anteriormente, o Índice piorou em 2014 considerando o alto índice de endividamento que a empresa possui com Instituições Financeiras no curto prazo.

Apresentou baixos índices de Liquidez Seca, e a exemplo do que foi comentado anteriormente, se deu pelo aumento nas dívidas de curto prazo ocasionadas principalmente pelo endividamento bancário.

Quanto ao Giro do Ativo, considerando os exercícios de 2012 a 2014, a Indústria apresentou redução na rentabilidade do Ativo em 2013, devido á forte queda no total das vendas daquele exercício, considerando que o Ativo em 2013 cresceu em relação a 2012 decorrentes da Avaliação ao Valor Justo do Ativo Biológico.

A Indústria Sucroalcooleira S.A apresentou pequena Margem Líquida em 2012 2,53% e nenhuma Margem para os exercícios de 2013 e 2014 pelo fato de ter apresentado prejuízo nestes exercícios. O comportamento das vendas ocorridas nos três exercícios apresentados, determinaram que a Indústria vendeu um volume maior de produção em 2014 em relação aos anos anteriores, porém o preço de venda não acompanhou essa tendência.

A Indústria apresentou Rentabilidade do Ativo apenas no exercício de 2012 em 2,05% e nenhuma rentabilidade nos exercícios de 2013 e 2014 devido aos prejuízos fiscais gerados naqueles exercícios, pelos mesmos motivos comentados quanto á Análise da Margem Líquida. Podemos considerar a Rentabilidade do Ativo insatisfatória, pois o Resultado Líquido não correspondeu a uma tendência evolutiva.

Verificamos que uma pequena Rentabilidade do Patrimônio Líquido ocorreu apenas no exercício de 2012 em 4,19% que corresponde linearmente a 0,35% a.m considerada baixa em relação às taxas de aplicações financeiras oferecidas pelo mercado financeiro, que em algumas aplicações chegam a 0.80% a.m.

Quanto aos Índices de Endividamento, podemos concluir que, a Participação de Capital de Terceiros, verifica-se um alto índice de endividamento, ou seja, em todos os exercícios analisados o Capital de Terceiros é superior ao seu Patrimônio Líquido, aumentando de 2014 em relação aos demais exercícios, devido ao aumento no endividamento com instituições financeiras e com Cias Ligadas, aliado á diminuição do Patrimônio Líquido em função dos prejuízos apurados em 2013 e 2014, e que parte do Capital de Terceiros foi utilizado para investimento no imobilizado.

De 2012 para 2014 o índice de Imobilização do Patrimônio Líquido aumentou de 143,20% para 217,67% correspondendo a uma variação de 52% justificada pela diminuição no Patrimônio Líquido decorrente do resultado negativo no exercício de 2014 aliando isso ao investimento no imobilizado de parte dos empréstimos e financiamentos com Instituições Financeiras e Companhias Ligadas.

O índice de Imobilização dos Recursos não Correntes aumentou de 106,57% em 2012 para 126,19% em 2014 correspondendo a 18,41% pelos mesmos motivos comentados no parágrafo anterior, aliado ao aumento no investimento em imobilizado e ativo biológico.

Os indicadores de imobilização quanto menores melhores, pois quanto menos a empresa investe em ativo permanente, mais recursos próprios sobram para outros investimentos, diminuindo a necessidade de endividamento e do financiamento de terceiros.

A Composição do Endividamento, que em 2012 se concentrava 67,08% no curto prazo diminuindo em 2014 para 60,46% o que demonstra que a Indústria contraiu dívidas com prazos mais longos, provavelmente impulsionados pelas renegociações dos empréstimos e financiamentos.

A proporção favorável é uma maior participação de dívidas em Longo Prazo, uma vez que a empresa possuirá maior tempo para a geração de recursos que possam saldar esses compromissos.

Excesso de endividamento em Curto Prazo e insuficiente fluxo de caixa pode causar rápido declínio, ocasionando em seguida problema com credores em longo prazo e os sócios podem perder totalmente ou parcialmente seus investimentos.

Quanto aos índices de Rotatividade e Atividade, comentamos que, a Indústria demonstrou o Prazo Médio de Rotação de Estoques (PMRE) foi de 99 dias em 2012, 107 dias em 2013 e 69 dias em 2014. Neste caso, considerando o segmento da Indústria e a necessidade de fazer caixa para pagar os compromissos, nota-se que sua administração tomou a decisão de não reter seus estoques, mesmo que o preço de venda de seus produtos não se mantivesse atrativos.

Quanto ao PMRV – Prazo Médio de Recebimento das Vendas a Indústria demonstra demorar em média 27 dias para receber suas vendas em 2012, aumentando em 2013 para 34 dias e diminuindo em 2014 para 24 dias. A variação de 2013 em relação a 2012 ocorreu pelo comportamento normal do mercado.

O cálculo do PMPC – Prazo Médio de Pagamento de Compras demonstra que a Indústria demorou em média 44 dias para pagar suas compras em 2012, aumentando em 2013 para 56 dias e diminuindo em 2014 para 43 dias. A variação de 2013 em relação aos demais

exercícios ocorreu pela necessidade de planejar melhor as compras e o fluxo de pagamento. Comparando este Índice com o PMRV notamos que a Indústria está recebendo de clientes com prazo menor do que pagando á fornecedores, em média 10 dias.

O Ciclo Operacional da Indústria em 2013 foi melhor que 2012 em 15 dias e 2014 em 48 dias. Comentamos também que a Indústria teve necessidade de fazer caixa para pagar os compromissos, sua administração tomou a decisão de não reter seus estoques, mesmo que o preço de venda de seus produtos não se mantivesse atrativos, com isso vendendo a preços e prazos menores.

Ficou evidenciado, que em nenhum dos exercícios analisados o ciclo financeiro ficou negativo, ou seja, a Indústria não precisou do financiamento de seus fornecedores para pagamento de parte de suas vendas, pois o Prazo Médio de Pagamento das Compras (PMRC) foi inferior ao Prazo Médio de Renovação de Estoque (PMRE).

Quanto a Necessidade de Capital de Giro, a Indústria demonstrarem todos os exercícios analisados, necessidade de Capital de Giro, pois apresenta um ACO – Ativo Circulante Operacional maior que o PCO Passivo Circulante Operacional, ocasionado basicamente pelos Estoques e o Contas a Receber, os quais teriam que ser realizados para gerar caixa e pagar as suas obrigações de curto prazo.

Em 2013 o Governo Federal liberou de forma extraordinária o Programa de Subvenção ás Unidades Industriais Produtoras de Etanol, como forma de minimizar os efeitos da estiagem prolongada na região Nordeste, que atingiu a safra de 2011/2012 refletindo também na safra 2012/2013.

Com o mesmo objetivo, ainda em 2013 o Governo federal tomou algumas medidas tributárias, dentre elas a redução á 0 (zero) das alíquotas de PIS, COFINS e IPI sobre as vendas de açúcar no mercado interno, permitindo o aproveitamento dos créditos destes impostos sobre a aquisição de insumos e matéria prima utilizados na sua fabricação.

Estas medidas não foram suficientes para reverter a crise no setor sucroalcooleiro da região Nordeste, que se agravou em 2014 pelas políticas adotadas pelo Governo quanto á restrição do crédito para financiamentos e investimentos, aliado á alta taxa do US\$ que acabou aniquilando os resultados deste segmento em função da atualização dos contratos de financiamentos contraídos nessa moeda.

Portanto, as combinações da estiagem, da alta de juros, da restrição de créditos, e principalmente dos preços praticados no mercado de açúcar, foram os principais elementos que contribuíram para os efeitos negativos dos Índices da Indústria Sucroalcooleira S.A, objetos deste trabalho, permitindo opinar que a situação econômica financeira da Indústria

mostra não ser satisfatória, exigindo por parte dos Gestores ações eficazes para a retomada do crescimento e alavancagem dos Índices Econômicos Financeiros para os períodos futuros, sob pena de a Indústria Sucroalcooleira S.A não conseguir retomar o crédito perante instituições financeiras.

Com base no levantamento e análise dos dados da Indústria Sucroalcooleira S.A, para os exercícios de 2012 a 2014, é possível recomendar:

- Renegociação com Instituições Financeiras, dos contratos existentes, com o objetivo de alongar para o longo prazo o pagamento das dívidas, com parcelas menores;

- Reprogramar os investimentos em imobilizado, aproveitando melhor a estrutura já existente com o objetivo de baixar os custos com o plantio de novas áreas e renovação do canavial;

- Contratar empresa especializada para avaliação dos ativos ao valor justo (terras), em determinação às normas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC 27 – Imobilizado e CPC 12 – Ajuste a Valor Presente, com o objetivo de elevar o Patrimônio Líquido e deixar o imobilizado ajustado a números de mercado;

- Elaborar um plano de redução de custos industriais e despesas administrativas, principalmente revisando a quantidade de funcionários existentes nos setores de manutenção e demais setores de apoio;

- Elaborar plano de revisão da frota antiga com o objetivo de avaliar os gastos individuais dos implementos agrícolas, veículos e caminhões, com o objetivo de substituição em médio prazo daqueles que estão improdutivos e gerando mais custo de manutenção e consumo de combustível;

- Reprogramar as compras mais volumosas (insumos, adubos, fertilizantes, embalagens e peças de manutenção) para que sejam feitas sem a necessidade de estocagem, além de aumentar as cotações com o objetivo de adquirir com preços mais baixos;

- Avaliar o desempenho dos funcionários com o objetivo de verificar as deficiências técnicas e produtivas dos mesmos, e se possíveis substituir por funcionários mais capacitados e eficientes;

- Eliminar os gastos com horas extras através da revisão dos turnos e jornadas de trabalho;

- Revisar o plano de logística na entrega dos produtos com a frota própria, melhorando a programação de entrega, se possível diminuindo a quantidade de veículos utilizados e conseqüente gastos com combustível.

REFERÊNCIAS

- BLATT, A. **Análise de Balanços: Estrutura e Avaliação das Demonstrações Financeiras e Contábeis**. São Paulo: MAKRON Books, 2001.
- BRAGA, H.R. **Demonstrações Contábeis: estrutura, análise e interpretação**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Disponível em:** <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 01 abr 2015.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Disponível em:** <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 19 mar. 2015.
- IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. **Contabilidade Comercial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- MATARAZZO, D.C. **Análise Financeira de Balanços: Abordagem básica e gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- NETO, A.A. **Estrutura e Análise de Balanços: Um Enfoque Econômico-Financeiro**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- NEVES, S.; VICECONTI, P. **Contabilidade Básica**. 14. ed. São Paulo: Frase Editora, 2009.
- PEREZ JUNIOR, J.; BEGALLI, G. **Elaboração das Demonstrações Contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- REVISTA DO CRC/PR ANO 35 N° 156- 1º QUADRIMENSTRE DE 2010- editorial : Paulo César Caetano de Souza. **Disponível em:** <<http://www.crcpr.org.br/new/content/publicacao/revista/online.php?numero=156>> Acesso em: 03 mar. 2015.
- RIBEIRO, O. **Contabilidade Intermediária**. 2. ed. São Paulo, 2009.
- SILVA, A.A. **Estrutura, Análise e Interpretação das Demonstrações Contábeis**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- SILVA, J.P. **Análise Financeira das Empresas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ANÁLISE TRIBUTÁRIA EM UMA EMPRESA DA CONSTRUÇÃO CIVIL ENTRE OS REGIMES DE LUCRO REAL, LUCRO PRESUNIDO E COM REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO-RET

Idália Mayanne Pereira da Silva
Teófilo Augusto da Silva Soares

RESUMO: Atualmente, a atividade imobiliária é de grande importância à economia do país, com o seu constante crescimento, a elevada carga tributária incidente nas empresas é preocupante surgindo a necessidade de um planejamento tributário as empresas desse ramo de atividade. O presente estudo tem o intuito de evidenciar os Regimes Tributários e identificar qual regime mais viável no ramo de atividade de construção civil que atuem com incorporações imobiliárias buscando o Regime que seja mais eficaz na economia da empresa. Com breves esclarecimentos sobre os regimes aplicados à atividade imobiliária, realizamos pesquisas bibliográficas dos tributos federais com clareza sobre suas alíquotas no enquadramento de cada Regime Tributário com evidência no RET que unifica os impostos federais com uma alíquota única sobre a receita mensal aplicados as incorporações imobiliárias enquadradas no patrimônio de afetação. Uma pesquisa quantitativa realizada em uma empresa fictícia, com simulações da empresa no Lucro Real, Lucro Presumido e o Regime Especial de Tributação- RET, com a finalidade de encontrar qual regime no qual a empresa viesse a ter uma vantagem econômica relacionada a seus tributos federais. No término da pesquisa, foi percebida a importância do conhecimento dos profissionais contábeis como dos empresários nas formas de tributação e a considerável vantagem econômica na apuração dos tributos pela opção do RET.

Palavras-chave: Regimes Tributários. Lucro Real. Lucro Presumido. Tributos. RET

ABSTRACT: Currently, real estate activity is of great importance to the economy, with its steady growth, the high tax burden on businesses is worrying, resulting in the need for a tax planning for firms in this field of activity. This study aims to highlight the Tax Procedures and to identify what more viable regime in construction activity area that work with real estate development, seeking the scheme that is more effective in the business economy. With brief details of the arrangements applied to the real estate activity, we conducted literature searches of federal taxes clearly about its rates in the framework of each Tax System, with evidence in RET, which unifies federal taxes with a single rate on the monthly revenue applied to mergers real estate framed in project-related assets. A quantitative research conducted in a fictitious company, with simulations in taxable income, presumed income and the Special Tax scheme - RET, in order to find which system the company would have an economic advantage related to its federal taxes. At the end of the research, it was perceived the importance of knowledge of accounting professionals and of businessmen in the form of taxation and the considerable economic advantage in the calculation of taxes by RET option.

Keywords: Tax regimes. Real profit. Presumed income. Taxes. RET

1 INTRODUÇÃO

A valorização imobiliária ganha espaço significativo nos últimos anos no Brasil, esse crescimento colabora de forma positiva para a economia do país. A procura pela casa própria é a cada dia mais frequente, com a facilidade do crédito imobiliário e as baixas de taxas e

juros, tornam essa realização mais possível. Com essa demanda de crescimento, os preços sobem mais a cada dia, imóveis, terrenos têm valores elevados comparados há anos atrás. As empresas têm grande influência de carga tributária em seus lucros, em meio a tantos tributos (Federais, Municipais, Estaduais).

O Brasil tem a segunda maior carga tributária da América Latina, ficando atrás, apenas, da Argentina de acordo com estudo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2014). Em meio a tudo isso, leis, decretos que se modificam confundem um pouco o entendimento, e requer que os especialistas contábeis e empresários estejam por dentro e tenham bom entendimento aspectos tributários voltados para construção civil, que lhe favorece desde a escolha da tributação da empresa, ao seu conhecimento diário com os impostos pagos pela empresa.

Portanto, o presente trabalho procura demonstrar os regimes tributários aplicados na Construção Civil, os tributos, as alíquotas, o regime de patrimônio de afetação e o RET – Regime Especial Tributário. Visando evidenciar suas diferenças, vantagens e desvantagens. Destacando a importância de uma contabilidade tributária planejada e organizada.

Realizar uma análise tributária em uma empresa da construção civil, pelos tributos que incidem nos regimes de: Lucro Real, Lucro Presumido e o RET- Regime Especial Tributário. Desta maneira, calcular, mensalmente, os tributos federais nos regimes: Real, Presumido e RET – Regime Especial de Tributação; Analisar os tributos, COFINS; PIS; IRPJ, CSLL e suas alíquotas; Discorrer sobre o RET- Regime Especial de Tributação e o Patrimônio de Afetação.

O presente tema exposto vem a analisar as diversas formas de tributação aplicadas a Construção Civil: Lucro Real e Lucro Presumido com o RET – Regime Especial de Tributação.

Em razão ao tema, surge: Quais dos regimes tributários: Lucro Real e Lucro Presumido com RET- Regime Especial Tributário é mais viável às Construtoras e Incorporadoras?

O Planejamento tributário é de suma importância às empresas e na atividade imobiliária que está em constante crescimento surge a necessidade do entendimento dos regimes tributários nos quais essa atividade pode ser aplicada. A Lei nº 8.981/1995 nos seus artigos 35 e 36, trata da obrigatoriedade do Lucro Real para Construção Civil, mas a Lei nº 9.718/1998 permitiu o lucro presumido na construção civil e a Lei nº 10.931/2004, que se trata do RET- Regime Especial de Tributação, aplicável as incorporações imobiliária, que tem uma taxa unificada dos tributos federais (PIS, COFINS, IRPJ E CSLL) sobre o faturamento. Cada Tributação tem suas características e tributos específicos. Tendo a necessidade de um

conhecimento mais aprofundado de cada um, que cabe ao contador e empresário avaliar e fazer a melhor escolha na hora que for optar por regime na Receita Federal do Brasil, buscando melhorar de maneira econômica e patrimonial sua empresa.

No lucro real, seus tributos são calculados sobre o lucro ou prejuízo da empresa, já no presumido são calculados sobre seu faturamento mensal. A atividade imobiliária engloba: Compra e venda de imóveis, incorporações imobiliárias e etc. Na construção civil, a venda de seus empreendimentos pode acontecer antes, durante e depois do término da obra. A determinação do lucro se dá pela diferença das receitas e despesas, mas na Construção Civil, existem receitas diferidas, custos orçados, entre outros até o resultado final.

Esse projeto tem o objetivo de estudar a fundo cada Regime aplicado a Construção Civil, com intuito de esclarecer o melhor entendimento de cada Tributo e com objeto principal mostrar o regime que onere menos tributação a empresa.

2 METODOLOGIA

A pesquisa tem caráter exploratório, de acordo com seus objetivos desenvolver um estudo mais aprofundado, buscando esclarecer de forma acessível o assunto às partes envolvidas.

Estas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado (GIL, 2002, p.41).

Como base bibliográfica para essa pesquisa, tivemos estudos de leis, artigos, livros, diversos sites entre outros. E também será fundamentado em um estudo de caso em uma empresa de Construção Civil, com atividade de construção de edifícios, diversas obras e empreendimentos com Regimes tributários: Lucro Real e Lucro Presumido. Mostrando seus tributos tanto da matriz como de suas obras ou filiais que tenham opção pelo RET – Regime Especial de Tributação. Evidenciando mensalmente sua receita proveniente de vendas de imóveis, apurando seus impostos mensais referentes a cada Regime Tributário citado, mostrando as alíquotas de cada tributo.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 CONSTRUÇÃO CIVIL

A construção civil abrange a elaboração de obras: casas, edifícios, pontes, estradas, barragens, entre outras. Com a participação de engenheiros, arquitetos e outros profissionais técnicos com outras especialidades. A construção civil é a confecção do projeto elaborado do engenheiro ou do arquiteto.

Faria (2006, p. 18) conceitua construção civil:

- 1) entende-se por construção civil, obras hidráulicas e semelhantes, a realização das seguintes obras e serviços:
 - a) edificações em geral;
 - b) rodovias, ferrovias, hidrovias, portos e aeroportos;
 - c) pontes, túneis, viadutos e logradouros públicos;
 - d) canais de drenagem ou de irrigação, obras de retificação ou de regularização de leitos ou perfis de rios;
 - e) barragens, diques e outras assemelhadas;

A construção civil tem grande importância na economia do país, difere-se de outras atividades por possuir características específicas. Com ênfase em sua maneira distinta de contabilizar suas receitas e custos. Para apuração de suas receitas, as construtoras podem optar em trabalhar com dois regimes: Caixa e Competência. O regime de caixa leva em consideração a receita do exercício, a qual é recebida no exercício (Constando dinheiro: Banco ou Caixa), ou seja, na ocorrência de vendas a prazo, que só é efetivada com o recebimento. O regime de competência é considerado no momento em que acontece independente de seu recebimento ou não, em casos de receitas de serviços prestados, aluguéis, e entre outras, à vista ou a prazo.

De acordo com Machado e Santos (2004, p.173), o Conceito de Construção civil:

É extenso, abrangendo desde a preparação do solo (terraplanagem, limpeza do solo, remoção de rochas, abertura de poços etc.) até a limpeza final da obra após a sua conclusão. Portanto, engloba: a construção propriamente dita, a demolição, fundações, pintura, revestimentos, a ampliação, a reforma, a recuperação e, em alguns casos a própria conservação do imóvel, obras complementares e quaisquer benfeitorias ao solo ou subsolo.

3.2 CUSTOS DAS UNIDADES IMOBILIÁRIAS

A área de custos é muito ampla e um enorme desafio aos profissionais de contabilidade de maneira extensa não só na construção civil, mas em qualquer outra atividade. Na incorporadora, sua finalidade de venda é o imóvel tanto pronto ou até mesmo ainda em construção, esse um dos motivos da grande importância do custo nessa atividade.

Entre os três tipos de tributação que uma incorporadora imobiliária pode optar, o Lucro Real tem o maior destaque na composição do custo, pois na hora da composição do lucro da empresa, o custo tem influência direta e depende do lucro para calcular seus tributos.

Na contabilidade, de acordo com Santos e Pasta (2007,p.5):

Deve ser apropriada à totalidade dos custos incorridos na construção, desde o terreno até a mão de obra e os materiais aplicados, permitindo um controle rigoroso da evolução da obra e sua comparação com o orçamento fornecido e aprovado pela construtora.

Obrigatoriamente, o custo dos imóveis vendidos compõe:

I– O custo de aquisição de terrenos ou prédios, inclusive os tributos devidos na aquisição e as despesas de legalização;

II– Os custos de estudo, planejamento, legalização execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramento.

O custo da obra, de acordo com (RIR/1999, art. 290) devem compor:

- a) o custo de aquisição de materiais e quaisquer outros bens aplicados ou consumidos na produção, inclusive:
 - a.1) os custos de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte; e
 - a.2) os tributos devidos na aquisição ou importação desses insumos;
- b) o custo dos serviços aplicados ou consumidos na produção, inclusive os tributos sobre eles devidos que onerem o contribuinte;
- c) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- d) os custos de locação, arrendamento mercantil, manutenção e reparo, além dos encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- e) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- f) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Não participam do custo dos imóveis vendidos:

- Despesas com vendas;
- Despesas financeiras;
- Despesas em gerais e administrativas; e
- Quaisquer outras, operacionais ou não.

3.2.1 Custos pagos ou incorridos

São custos que além de estarem pagos, sejam bens ou serviços contratados ou comprados de maneira direta destinada ao empreendimento de que a unidade negociada participe. Além dos custos pagos, também entram no custo dos imóveis vendidos como custos pagos ou incorridos os fatores de produção citados no sub-tópico (3.2) nas letras “a” a “f”.

A Instrução Normativa SRF nº 84/1979 dispõe que:

- a) os bens adquiridos para estocagem (portanto, sem destinação específica) devem ser debitados a uma conta de almoxarifado e somente se tornarão apropriáveis ao custo de qualquer empreendimento quando nele aplicados;
- b) todos os custos pagos ou incorridos devem ser, primeiramente, debitados a uma conta representativa das obras em andamento, classificável no Ativo Circulante ("Obras em Andamento"), para depois serem considerados na formação do custo de cada unidade vendida.
- c) os custos pagos ou incorridos referentes a empreendimento que compreenda duas ou mais unidades deverão ser apropriados, a cada uma delas, mediante rateio baseado em critério usual no tipo de empreendimento imobiliário.

3.2.2 Custos contratados

Na formação dos custos dos imóveis vendidos, as empresas imobiliárias podem contar com os custos contratada para construção das obras ou para melhorias a que estiver obrigada.

São aplicadas aos valores tais regras:

- a) os custos contratados relativos a empreendimento que compreenda duas ou mais unidades deverão ser apropriados, a cada uma delas, mediante rateio baseado em critério usual no tipo de empreendimento imobiliário;
- b) os custos contratados poderão ser atualizados monetariamente, desde que cláusula contratual nesse sentido tenha sido estipulada entre o contribuinte e o fornecedor dos bens ou serviços;
- c) os valores referentes à atualização monetária dos custos contratados serão computados, no custo de cada unidade vendida, mediante rateio baseado em critério usual no tipo de empreendimento imobiliário.

Para forma de contabilização, pela Instrução Normativa SRF nº 84/1979:

- a) o valor dos custos contratados respectivos ao imóvel vendido deve ser creditado a conta específica do Passivo Circulante ou do Passivo Não Circulante (antigo Exigível a Longo Prazo), na data da efetivação da venda, em contrapartida a um dos seguintes débitos:
 - a.1) débito a conta própria de Resultado do Exercício, se referente a unidade não concluída vendida à vista, ou vendida a prazo ou a prestação com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda;
 - a.2) débito a conta própria de Receita Diferida* (no Passivo Não Circulante), se referente a unidade não concluída vendida a prazo ou a prestação com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, na hipótese de interesse do contribuinte pelo reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida;
- b) os custos contratados após o dia de efetivação da venda, bem como as atualizações monetárias dos contratos de fornecimento de bens ou serviços ocorridos depois dessa data, serão creditados à conta do Passivo Circulante ou do Passivo Não Circulante (citada em "a"), em contrapartida a débitos a conta específica de Resultado do Exercício ou a conta própria de Receita Diferida (no Passivo Não Circulante).

3.2.3 Custo orçado

Quando a venda é contratada antes da conclusão do empreendimento, o conducente poderá contar no custo do imóvel vendido, além dos demais custos contratados ou pagos, incorridos. O custo orçado tem como base seus custos comuns no tipo de empreendimento imobiliário, baseado nos preços correntes do mercado na data em que a empresa optar por ele, o qual corresponderá a diferença entre os custos pagos, incorridos ou contratados e o custo total previsto até a data declarada.

3.3 INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA

“A Lei nº 4591/64, no art.28, define incorporação imobiliária a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas”. Uma atividade complexa, que abrange inúmeros deveres sob a responsabilidade do agente promotor, diz respeito a uma atividade que mobiliza, coordena, gerencia diversos fatores intervenientes para construção, divulgação e venda das unidades imobiliárias em edificações coletivas. É uma atividade de grande importância na atualidade das cidades, que é através da incorporação imobiliária que se constrói e comercializa imóveis novos alcançando as demais classes sociais.

A atividade imobiliária surgiu das necessidades sociais e desenvolveu-se pela criatividade dos empreendedores. A palavra incorporação em sentido amplo remete ao ato de incorporar que, por sua vez, tem entre outros, o significado de juntar em só corpo, de reunir condomínios para construção civil (SILVA, 2010 p.26).

3.4 INCORPORADOR

A Lei nº 4591/64, no art.29 define incorporador como a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que, embora não efetuando a construção, tenha o compromisso ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominiais, ou que, meramente, aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas.

Segundo o RIR (1999) incorporador:

Art. 29. Considera-se incorporador a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e

levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas.

No empreendimento, o agente promotor é o incorporador, que lidera o negócio, do início do projeto até o término e entrega das unidades aos que adquiriram. Em princípio, o incorporador toma o dever de encontrar um terreno adequado ao tipo de empreendimento que irá efetuar, logo faz uma avaliação sobre o terreno no ponto de vista técnico: o solo, o impacto da futura obra sobre as edificações vizinhas, a acessibilidade, área disponível entre outros.

O incorporador poderá exercer uma ou todas as funções ligadas à incorporação. Poderá o incorporador delegar as tarefas de esforço de venda e construção. É importante que o incorporador seja o polo ativo da relação da venda. É perante ele que o comprador se obriga e vice e versa. (MATTOS, 2011, p.8)

4 REGIMES TRIBUTÁRIOS

Atualmente, no Brasil, para fins tributários no âmbito federal, existem quatro tipos de regimes tributários: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional. Vale ressaltar que cada forma de tributação tem a sua própria legislação a qual esclarece os diversos procedimentos que a empresa deve seguir, cada regime tem sua essência e inúmeras particularidades. Conforme o ramo de atividade adotado é que a empresa poderá esclarecer por qual regime optar. A parte dessa escolha fica a opção pelo Lucro Arbitrado que é punitivo e impositivo pelo fisco.

A opção tributária da pessoa jurídica é definida no momento em que é pago pela primeira vez IRPJ e CSLL no exercício, cada imposto com seu código específico ao seu Regime Tributário. A forma de tributação adotada será definitiva no ano-calendário, e só poderá mudar no ano subsequente.

Em meio à elevada série de tributação, a Receita Federal mostra:

O Brasil tem uma estrutura tributária muito complexa, com muitos tributos incidentes sobre a mesma base. O problema é especialmente relevante no caso dos tributos indiretos sobre bens e serviços. Enquanto a maior parte dos países tem um ou dois tributos indiretos, o Brasil tem seis, com grande diversidade de legislações, que estão em permanente alteração. (BRASIL, 2008)

Com uma elevada carga tributária no Brasil, alguns têm um grande peso nas empresas de diversas áreas de ramo de atividade. São Taxas, impostos, contribuições sociais, contribuições de melhoria, impostos estaduais, impostos municipais, entre outros. Com isso, tem-se a grande importância das pessoas jurídicas no momento em que for efetuar o

primeiro pagamento de algum tributo federal, ter definido o Regime tributário mais coerente a sua empresa com seu ramo de atividade.

O objetivo do tributo é a melhoria organizacional do estado, com eles que o estado tem recursos para manutenção, prestação de serviços, bem estar social e consecução de obras, tem a função de permitir meios com que o Estado venha a realizar seus compromissos voltados a sociedade como: Saúde, saneamento, educação entre outras. O artigo 3º do CTN diz que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (CTN, 1966, p. 01)

O planejamento tributário busca proteger a economia da empresa, que visa esclarecer os procedimentos válidos na legislação vigente com a finalidade de fazer uma análise detalhada buscando a mais adequada e, por fim, diminuir o montante dos tributos. Enfim, o planejamento tributário por meios legais procuram diminuir o pagamento de tributos.

Para que o imprescindível processo de integração do planejamento tributário na planificação global da empresa ocorra no ritmo adequado, não basta tomar contato apenas com ideias criativas; é preciso observar algumas regras básicas já aplicadas pelas organizações empresariais à frente do processo de elaboração de planos voltados a legítima economia de impostos. (Borges, 2004, p.34)

4.1 LUCRO REAL

O Lucro real é o regime de tributação em que as empresas apuram seus tributos sobre o resultado do período, ou seja, o lucro líquido (positivo) ou prejuízo do período (negativo). Sendo resultado ajustado pelas adições, exclusões ou compensações que são prescritas ou autorizadas na legislação do Regulamento do Imposto de Renda.

Segundo Oliveira et al (2003, p. 240) :

É o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. Os ajustes do lucro líquido do período de apuração e a demonstração da apuração do lucro real devendo ser transcritos no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Lalur é o livro de apuração do Lucro Real, tem como objetivo controlar as adições, exclusões ou compensações do Lucro Real. O Lalur é composto pela Parte A, destinada às adições e exclusões ou compensações e Parte B destinada a controlar controlados os débitos e créditos fiscais temporários.

De acordo com (RIR/1999 Art. 247,249 e 250):

I - adições:

a) custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido e que, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido e que, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, devam ser computados na determinação do lucro real;

II - exclusões:

a) resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido e que, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, não sejam computados no lucro real;

b) valores cuja dedução seja autorizada pela legislação do Imposto de Renda e que, pela sua natureza exclusivamente fiscal, não tenham sido computados na apuração do lucro líquido;

III - compensação de prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, respeitados os limites e as demais normas pertinentes.

Qualquer pessoa jurídica pode optar pelo regime de Lucro Real, mas existem algumas obrigadas a optar por ela, deixando-lhe impedida de optar pelo Lucro Presumido ou Simples Nacional. Dessa forma, qualquer empresa independente de seu ramo de atividade, Lucro, qualquer pessoa jurídica pode optar pelo Lucro Real, menos as que forem obrigadas a se enquadrar nesse Regime.

Conforme a legislação vigente, as pessoas jurídicas obrigadas a optar pelo Lucro Real são:

a) cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00, ou ao limite proporcional de R\$ 6.500.000,00 multiplicados pelo número de meses do período, quando inferior a 12 meses, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º.01.2014 (veja Nota 1 a seguir);

b) cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

c) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

d) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos a isenção ou redução do imposto;

e) que, no decorrer do ano-calendário, efetuem pagamento mensal do Imposto de Renda pelo regime de estimativa (veja procedimento Recolhimento mensal do imposto com base na estimativa);

f) que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

g) que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

A Lei nº 8.951/1995 obrigava em seus art. 35 e 36, as empresas de construção civil adotar pelo Lucro Real, mas a Lei nº 9.718 em janeiro de 1999 reeditou a passada que tratava da obrigatoriedade do Lucro Real na construção civil, possibilitando as empresas optarem pela forma de tributação pelo lucro presumido. Exceto nos casos em que as empresas são

obrigadas a optar pelo Lucro Real, é muito raro o enquadramento de empresas nesse regime de tributação.

4.1.1 Lucro Real trimestral

Lucro Real trimestral regulada pela Lei nº 9.430/ 96, o lucro do trimestre passado não poderá ser compensado com prejuízos fiscais posteriores, perante o mesmo exercício, limitando a compensação de prejuízos fiscais e aumento das infrações fiscais. As empresas que adotam Lucro real trimestral terão como base o resultado líquido final de cada trimestre encerrado: (31 de Março, 30 de Junho, 30 de Setembro e 31 de Dezembro.) de cada ano-calendário.

O Lucro real trimestral tem como base de apuração as demonstrações contábeis considerando a legislação fiscal e comercial e será ajustado pelas adições, compensações e exclusões definidas pela legislação tributária.

4.1.1.1 IRPJ – Lucro Real trimestral

O recolhimento do IRPJ é sempre no ultimo dia do mês seguinte no término de cada trimestre em quota única ou dividida em três parcelas mensais. Será aplicada a alíquota de 15% em cima da base de cálculo correspondente ao resultado apurado no trimestre com ajuste pelas adições e exclusões e 10% de adicional.

Quadro 01: Diminuição, alíquotas e prazo de pagamento sobre Imposto de Renda Trimestral

Alíquota	a) alíquota normal de 15% (quinze por cento) sobre a totalidade da base de cálculo, ou seja, 15% do lucro real;
	b) alíquota adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder o limite de R\$ 60.000,00 - limite trimestral. No caso de início de atividades, o limite trimestral será proporcional ao número de meses, ou seja, R\$ 20.000,00 para cada mês em que a empresa exerceu atividades no trimestre.
Deduções	a) os incentivos fiscais, dentro dos limites e condições fixados pela legislação;
	b) o Imposto de Renda pago ou retido na fonte sobre receitas computadas na determinação do lucro real;
	c) o saldo de imposto pago a maior ou indevidamente em períodos anteriores.
Prazo para Pagamento	a) o Imposto de Renda e a Contribuição Social a pagar, apurados em cada trimestre, poderão ser pagos em quota única no mês seguinte ao trimestre, sem qualquer acréscimo. O contribuinte tem a opção de pagar em três quotas mensais, com juros pela taxa Selic até o mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês.

Fonte: Oliveira *et al* (2004,p.183)

4.1.1.2 CSLL – Lucro Real trimestral

O recolhimento da contribuição social devida apurada trimestralmente será sempre no último dia do mês seguinte ao término do trimestre, paga em uma quota única. Também podendo optar pelo pagamento dividido em três quotas mensais congêneres e com seu vencimento no último dia válido a cada três meses seguintes ao de encerramento do trimestre que correspondea jurus adicionadoscorrespondentes à taxa da Selic.

Ocorrendo negatividade na base de cálculo da CSLL do período de apuração,a compensação é limitada em trinta por cento, obtendo a base de cálculo da CSLL, onde será aplicada a alíquota de 9%, definindo a CSLL devida.

4.1.2 Lucro Real anual

Quando a pessoa jurídica decide optar pelo Lucro Real anual, terá que elaborar a DR de janeiro a dezembro, apura o resultado do período mais os ajustes determinados pela legislação e efetiva o pagamento do saldo acumulado do período de janeiro a dezembro. O Lucro Real é irretratável no ano-calendário em que é feita a opção por ele.

Segundo Rodrigues *et al* (2009, p.34) o Lucro Real Anual “é uma forma de tributação em que deverá apurar o lucro real, definitivamente, em 31 de dezembro de cada ano-calendário, com antecipações mensais, do imposto de renda e da contribuição social.”

De acordo com Rodrigues *et al* (2009, p.34), as empresas:

Pode suspender ou reduzir o imposto devido a qualquer momento, mediante a elaboração de balanços ou balancetes de suspensão ou redução de imposto devendo escriturar a Parte “A” do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e do Livro Diário.

Segundo Oliveira (2004), o lucro Real Anual será apurado no período de janeiro a dezembro de cada ano, sendo que a empresa deverá recolher os tributos mensalmente.

A opção é feita conforme efetivo pagamento do primeiro que é feito no exercício, o primeiro DARF que foi recolhido, quando feita a opção anual, a pessoa jurídica poderá elaborar balanços ou balancetes que de suspensão ou redução apurar seu IRPJ E CSLL em cima da receita bruta obtida mensalmente.

O Lucro real por estimativa a pessoa jurídica calcula o imposto de renda e contribuição social sobre a base do seu faturamento mensal, aplica-se percentuais decretados por lei de acordo com seu ramo de atividade, somado as demais receitas (Variação monetária ativa,

juros, ganho de capital e etc.) e a alíquota do IRPJ aplicada nesse montante. A opção pelo Lucro real por estimativa mensal é feita no momento em que efetiva o pagamento do IRPJ referente a janeiro do ano-calendário ou no início da sua atividade sendo irretratável durante o exercício.

Lucro Real por estimativa, de acordo Rodrigues et al (2009, p.34) “ é uma forma de tributação anual onde o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido são apurados mensalmente e determinados sobre a base de cálculo estimado.”

Conforme a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as empresas com a opção no Lucro real por estimativa podem optar:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

4.1.2.1 IRPJ - Lucro Real anual

As empresas optantes pelo Lucro real, que não quiserem aderir à apuração trimestral, podem aderir o lucro real anual em 31 de dezembro do ano-calendário sem perda da apuração mensal do CSLL e IRPJ tendo como base regime de estimativa.

De acordo com Higuchi(1999, p. 33):

as pessoas jurídicas que optarem pela tributação do lucro real anual terão que pagar, mensalmente, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro calculado por estimativa. O imposto e a contribuição sobre as operações do mês terão que ser pagos até o último dia útil do mês seguinte. A alíquota do imposto de renda continua em 15% e a do adicional em 10% incidirá sobre R\$ 20.000,00 não podendo deduzir a insuficiência de R\$10.000,00 no 1º trimestre.

A base de cálculo do IRPJ mensal será o somatório de um percentual sobre a receita bruta referente ao mês acrescido das receitas não operacionais, menos os rendimentos de aplicações financeiras.

Quadro 02: Percentuais aplicados sobre a receita Bruta Mensal

Espécies de atividades geradoras da receita	Percentuais aplicáveis sobre a receita
- Revenda para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.	1,6%
- Venda de mercadorias ou produtos (exceto revendas de combustível para consumo) - Transporte de cargas - Serviços hospitalares - Atividade rural - Industrialização - Atividades imobiliárias - Construção por empreitada, quando houver emprego de materiais próprios, em qualquer quantidade - Qualquer outra atividade (exceto prestação de serviços), para a qual não esteja previsto percentual específico	8%
- Serviços de transporte (exceto o de cargas) - Serviços (exceto hospitalares, de transporte e de sociedades civis de profissões regulamentadas) prestados com exclusividade por empresas com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00 - Instituições financeiras e entidades a elas equiparadas	16%
- Serviços em geral, para os quais não esteja previsto percentual específico, inclusive os prestados por sociedades civis de profissões regulamentadas - Intermediação de negócios, inclusive representação comercial e corretagem (de seguros, de imóveis etc.) - Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza - Factoring - Construção por empreitada, quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais - Administração de consórcios - Hotelaria e estacionamento	32%

Fonte: Rodrigues et al (2009, p.59)

4.1.2.2CSLL- Lucro Real anual

Como no Imposto de renda, a Contribuição social de ter o pagamento efetivado mensalmente, pelas pessoas jurídicas que aderiram apuração pelo Lucro Real anual, apurado através de estimativa ou com base em balancetes de suspensão ou redução.

Conforme Rodrigues etall (2009, p.61) a Contribuição social terá como base o somatórios de tais valores:

- a) 12% da receita bruta auferida nos meses, provenientes das atividades queconstituam objeto social da empresa segundo definição válida para o imposto de renda;
- b) 32% da receita bruta auferida nos meses, provenientes das seguintes atividades:
 - b.1) prestação e serviços em geral, exceto serviços hospitalares e de transporte, inclusive carga;

- b.2) intermediação de negócios;
- b.3) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- b.4) factoring;
- c) ganhos de capital obtido na alienação de bens pertencentes ao ativo permanente e demais ganhos, receitas e resultados auferidos no mês;
- d) demais receitas não compreendida na receita bruta de vendas e serviços.

4.1.3 PIS – Lucro Real

As Pessoas Jurídicas que estão enquadradas no regime de tributação de Lucro real, apuram PIS pelo regime não cumulativo. A criação do PIS foi gerada pela Lei complementar nº 7/70, tendo sua apuração mensal por seus contribuintes. Conforme o Art. 1º da Lei nº 10637/02, “a contribuição para o PIS/PASEP tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

A alíquota do PIS não cumulativo é 1,65% sobre seu faturamento mensal, a receita bruta da venda de bens e serviços e as demais outras receitas auferidas pela empresa.

De acordo com Pinto (2010, p. 250) não integram na base de cálculo:

- I – das vendas canceladas;
- II – dos descontos incondicionais concedidos;
- III – do IPI;
- IV – do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;
- V – das reversões de provisões;
- VI – das recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;
- VII – do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos e avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- VIII – decorrentes de transferência onerosa, a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art.25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei nº 11.945-09)

4.1.4 COFINS – Lucro Real

O COFINS foi gerado pela lei complementar nº 70/91 e assim como o PIS com apuração mensal, as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real apuram COFINS pelo regime não cumulativo, Também como PIS, o COFINS não cumulativo sua base de cálculo terá como fato gerador o faturamento mensal, o total das receitas auferidas pela empresa. Conforme a Lei nº 10.833/03 é deduzida da base de cálculo os itens descritos abaixo:

Art.1º (...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008)(Vigência)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

A alíquota do COFINS não cumulativo é de 7,6% sobre seu faturamento mensal.

4.2 LUCRO PRESUMIDO

Lucro Presumido é uma maneira simplificada de tributação só Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a pessoa jurídica que não estiver obrigada a optar pelo Lucro Real no ano-calendário, pode aderir ao Lucro Presumido onde a apuração dos tributos é menos complexa que no Lucro Real.

De acordo com Rodrigues *et al* (2009, p.327) :

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSL (devidos trimestralmente) das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real. A base de cálculo do imposto e da contribuição é apurada mediante a aplicação de um determinado percentual sobre a receita bruta.

Conforme Filho (2005, p 240):

O lucro presumido é a base de cálculo do imposto que será determinada pela aplicação de um percentual sobre o montante da receita bruta decorrente da venda de mercadorias e de serviços, e acrescido de outras receitas e ganhos de capital apurados na forma da lei.

No Lucro Presumido o IRPJ e CSLL são apurados, trimestralmente, ou seja, 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, já apuração do PIS e da COFINS é mensal, pode ser apurado tanto pelo regime de caixa como pelo de competência. A opção pelo Lucro Presumido no momento em que efetiva o primeiro pagamento do imposto devido o qual corresponde ao primeiro período do ano calendário, a opção é irrevogável durante todo ano-calendário.

De acordo com (RIR/1999, art. 517):

As pessoas jurídicas que tenham iniciado suas atividades ou que resultarem de incorporação, fusão ou cisão, ocorrido a partir do segundo trimestre do ano-calendário, poderão manifestar a sua opção por meio do pagamento da primeira ou única quota relativa ao trimestre de apuração correspondente ao início da atividade.

4.2.1 IRPJ – Lucro Presumido

As empresas optantes pelo Lucro presumido tem apuração de seus impostos com um percentual estabelecido aplicado sobre suas vendas realizadas, independente de ter lucro ou não. Como base de cálculo para o IRPJ será aplicado a alíquota de 15% pela totalidade da receita apurada no trimestre, no caso que exceder a R\$ 60.000,00 no trimestre equivalente a R\$ 20.000,00 por mês, estará sujeita ao adicional de 10% do IRPJ sobre o excedente.

Quadro 03 – Alíquotas para base de cálculo IRPJ

RAMOS DE ATIVIDADES	ALÍQUOTAS P/ BASE DE CÁLCULO
Transportes Cargas	8%
Comércio/Indústria	8%
Serviços Profissionais	32%
Serviços em geral	32%
Transportes, exceto carga	16%
Serviços com faturamento -R\$120mil/ano	16%
Revenda de Combustíveis	1,60%
Serviço Hospitalar	8%

Fonte: Regulamento do Imposto de Renda/ 1999.

De acordo com (RIR/1999 art.526) será deduzido do imposto devido de cada trimestre:

- a) o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre as receitas computadas na determinação da base de cálculo do imposto trimestral, que corresponde:
 - a.1) o Imposto Retido na Fonte sobre importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a título de:
 - a.1.1) remuneração de serviços profissionais prestados;
 - a.1.2) desde 1º.02.2004, serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber (Lei nº 10.833/2003, art.29);
 - a.1.3) comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela intermediação de negócios;
 - a.1.4) remuneração da prestação de serviço de limpeza e conservação de imóveis, segurança e vigilância e locação de mão de obra;
 - a.1.5) juros e indenizações por lucros cessantes em decorrência de sentença judicial;
 - a.1.6) multas ou quaisquer vantagens, inclusive a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato;
 - a.1.7) rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa;
 - a.1.8) juros remuneratórios do capital próprio;
 - b) o Imposto Retido na fonte sobre importâncias recebidas de entidades da administração pública federal, pelo fornecimento de bens ou serviços;

- c) o imposto pego pela própria empresa, incidente sobre:
- c.1) ganhos líquidos de aplicações financeiras de renda variável;
 - c.2) remuneração de serviços de propaganda e publicidade recebida de pessoas jurídicas;
 - c.3) comissões e corretagens recebidas de pessoas jurídicas relativas a vendas de passagens, excursões ou viagens, administração de cartões de crédito e prestação de serviços de distribuição de refeições pelo sistema de refeições- convênio.

O pagamento do imposto apurado no trimestre deve ser pago em quota única até o último dia do mês seguinte do final do seu período de apuração, ou de forma opcional da empresa em três quotas mensais, iguais e sucessivas.

Segundo o RIR/1999, art. 856:

- a) as quotas deverão ser pagas até o último dia útil dos meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração;
- b) nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 será pago em quota única;
- c) o valor de cada quota (excluída a 1º, se paga no prazo) será acrescido de juros equivalentes à taxa Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do 1º dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao pagamento, e de 1% no mês do pagamento.

4.2.2 CSLL – Lucro Presumido

Conforme Pinto (2010, pag. 207) As pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido têm como base de cálculo para Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devido, corresponde:

- I - 12% da Receita Bruta para todas as pessoas jurídicas até 31-08-2003;
- II - 32% da Receita Bruta, para as pessoas jurídicas relacionadas abaixo, a partir de 1º de setembro de 2003, permanecendo as demais com percentual de 12%:
 - a) prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativo ao exercício de profissão legalmente regulamentada;
 - b) intermediação de negócios (inclusive representação comercial);
 - c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direito de qualquer natureza;
 - d) construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão de obra;
 - e) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessorias creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de venda mercantis a prazo ou de prestação de serviços (Factoring);
 - f) outros serviços não especificados acima, exceto serviços de transporte de cargas, de passageiros e serviços hospitalares.

No Lucro Presumido, assim como no Lucro Real, a alíquota é igual de 9% para CSLL, mas a base de cálculo não ocorre sobre o resultado de um período, porém aplicando 12% sobre o montante da receita bruta trimestral, somados de receitas financeiras, ganhos de capital e outros demais resultados úteis do trimestre.

Nas empresas do ramo de atividade de Execução de obras de engenharia civil com emprego de materiais, incorporação imobiliária e construção e venda de imóveis no que diz

respeito a CSLL, em suas receitas auferidas têm o percentual de 12% para determinar a base de cálculo da CSLL, tanto no caso de lucro presumido como no por estimativa.

4.2.3 PIS – Lucro Presumido

No lucro presumido, a apuração do PIS é pelo regime cumulativo, com a alíquota de 0,65% aplicado sobre o faturamento mensal. De acordo com a lei o artigo 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, o PIS/PASEP será apurado mensalmente:

- I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;
- II - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Conforme Oliveira etall (2004, p.248) Podem ser excluídas ou deduzidas da receita bruta, para base de cálculo da apuração do PIS em cima do faturamento mensal:

- Vendas canceladas e das devoluções de vendas;
- descontos incondicionais concedidos, assim considerados aqueles constantes na nota fiscal de vendas de bens ou na fatura de prestação de serviços;
- imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) destacado nas notas fiscais;
- no Imposto sobre Operações relativas á Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- das reversões e provisões operacionais;
- das recuperações de créditos baixados como perda;
- dos resultados positivos – lucro – obtidos em decorrência da avaliação de investimento em participações societárias pelo método de equivalência patrimonial – valor do patrimônio líquido;
- dos lucros e dividendos recebidos ou a receber em decorrência de investimentos em participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, que tenham sido contabilizados como receitas, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Cota de Participações;
- das receitas das vendas de itens do ativo permanente.

4.2.4 COFINS – Lucro Presumido

Assim como PIS, o COFINS no lucro presumido será apurado pelo regime cumulativo, o fato gerador a receita bruta, o montante das receitas auferidas pelas empresas de direito privado, de acordo com a legislação vigente.

O COFINS no lucro presumido é apurado mensalmente, com a alíquota de 3% aplicada sobre sua receita mensal e o limite para recolher o COFINS é o último dia válido do segundo decêndio do mês subsequente ao fato gerador.

5 REGIME DE PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO

Formada pela Lei 4.591/64, o Patrimônio de Afetação permite ao incorporador a opção pelo regime de patrimônio de afetação, a Lei nº 10.932/04 revogada, permite no direito pátrio sobre o patrimônio de afetação nas incorporações imobiliária, exibindo o Regime Especial de Tributação – RET, uma forma simplificada na apuração dos tributos federais, exclusivamente, para as incorporações enquadradas ao mesmo.

O patrimônio de afetação é um regime que destaca a proteção da incorporação separando-a dos diversos negócios e da incorporadora, o incorporador tem seu próprio patrimônio uma contabilidade exclusiva distinta das demais operações da construtora, uma nova condição de garantia real, onde a incorporação afetada fica totalmente resguardada dos inesperados acontecimentos da incorporadora. Dessa maneira, evita-se que caso o incorporador venha à falência, o empreendimento não tenha nenhum insucesso no qual é administrado por si mesmo. A receita do empreendimento afetado, só pode ser utilizada para a incorporação distinta, apenas para o pagamento suas obrigações mensais, como são autônomas a afetação só responde, exclusivamente, as dívidas e obrigações voltadas a incorporação a que corresponde.

O patrimônio de afetação traz mais segurança ao consumidor, garantindo que o imóvel será entregue em seu prazo determinado por contrato, evitando um prejuízo futuro principalmente nos casos que ainda adquirem o imóvel na planta se acaso a construtora vier à falência, havendo mais confiança entre o consumidor, e até mesmo aos credores possibilitando melhores condições de formas de financiamentos sendo incentivo para construção civil. De maneira que, na hora da aquisição do imóvel, o consumidor vai ter a certeza de que qualquer adversidade judicial ou não com incorporador não atingirá o patrimônio afetado, voltados apenas à incorporação.

Segundo Mattos:

Por Patrimônio de Afetação entende-se o conjunto autônomo de bens, direitos e obrigações formado para um determinado fim, sem possibilidade de desvio para outra finalidade. O termo não é exclusivo do Direito Imobiliário, tampouco novo na doutrina (MATTOS, 2011, p.41).

O citado autor continua:

A teoria da afetação é aquela através da qual se concebe uma espécie de separação ou divisão do patrimônio pelo encargo imposto a certos bens, que são disponibilizados a serviço de um fim determinado. A Afetação não importa na disposição do bem, e, portanto, na sua saída do patrimônio do sujeito, mas na sua imobilização em função de uma finalidade (MATTOS, 2011, p.42).

No caso da construtora Encol, na época, a maior construtora e incorporadora do Brasil que em 1999 com sua falência deixou várias obras inacabadas cerca de 700, 42 mil famílias foram vítimas, vendo desmoronar o sonho da casa própria, causando uma enorme desconfiança dos brasileiros no mercado imobiliário. E todos os problemas a cerca do caso Encol, foram os fundamentos principais motivadores a aceitar medidas de segregação de patrimônio no ramo da construção.

5.1 RET - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO

A Lei nº 10.931/2004 instituiu o RET- Regime Especial de Tributação em seu Art. 1º e suas opções de enquadramento, aplicado para as incorporações imobiliárias, o RET é opcional o incorporador pode aderir ao regime a qualquer momento, “o regime tem caráter irrevogável enquanto perdurarem direitos de créditos ou obrigações de incorporador junto aos adquirentes.”(Art. 1º), independente do seu regime tributário, de lucro real ou lucro presumido. O Regime é uma maneira simplificada de antecipação dos tributos federais das incorporações imobiliárias que são optantes ao regime de patrimônio de afetação. De forma que a apuração é feita de maneira bem simples, compreensível de fácil entendimento.

A incorporadora deve ser constituída como matriz para adesão do regime, sendo registrada em todos os demais órgãos. No momento em que afetada, feita opção pelo RET cada incorporação tem que estar devidamente inscrita nas condições de filial, adequadamente registradas e é considerada uma filial para cada incorporação. Também tem a necessidade que cada um tem o código de arrecadação próprio.

Para adesão do RET independente de sua forma de tributação, de Lucro real ou lucro presumido as empresas têm que atender os seguintes requisitos, descritos na seguinte ordem:

1º Etapa: Registro no Cartório de Imóveis: registrar no cartório o terreno, através do patrimônio de afetação da incorporação imobiliária, a constituição é considerada quando for averbado.

2º Etapa: Inscrição no CNPJ: após ser averbada no cartório de registro de imóveis, a incorporação afetada é preparada para inscrição na Receita Federal, de maneira como se fosse uma filial, o procedimento é característico de inscrição da Incorporação - Patrimônio de

Afetação. Distinto de uma filial “comum”, não há a necessidade o processo de alteração de contrato para ser homologado na Junta Comercial, Estado e Prefeitura. Para cada incorporação afetada “filial” se faz necessário que o incorporador entregue na Receita Federal o DBE- Documento Básico de Entrega do CNPJ assinado pelo representante real da empresa, com reconhecimento de firma ou com certificação digital e também do registro no cartório de imóveis que foi relatado na primeira etapa. A data instituída para inscrição vai ser a data de homologação no cartório. O Código do tributo a ser recolhido no CNPJ, será específico para o RET, diferente do da matriz incorporadora, pelo fato ser uma unidade autônoma.

3º Etapa: Opção pelo RET – o contribuinte deverá apresentar o Termo de Opção pelo Regime Especial na Receita Federal do Brasil no local em que a matriz incorporadora estiver jurisdicionada, até mesmo quando a incorporação, objeto do RET, for localizada em outro município. (anexo)

A incorporação (filial) é feita a baixa, quando realizado o último recebimento da venda da unidade do empreendimento imobiliário, a pessoa jurídica deverá fazer a preparação do processo de baixa do CNPJ, que foi característico da incorporação (filial) resultante do patrimônio de afetação. O processo da baixa é o mesmo de uma filial “normal” de uma empresa, sendo distinto somente que o documento a ser anexado a DBE vai ser apenas a cópia autenticada do Termo de Opção pelo RET.

No decorrer dos anos houve muita variação da alíquota do RET que unifica todos dos tributos federais (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL) em alíquota única, desde o início de sua publicação até hoje. Sua alíquota inicial foi de 7% mencionada na edição da Lei nº 10.931/04, cinco anos depois houve a redução para 6% instituída pela Lei nº 12.024/2009, no dia 28 de Dezembro de 2012, ocorreu a publicação no Art.4 da medida provisória nº 601, reduzindo a alíquota única de tributação a empresas submetidas ao RET para 4%, que é a alíquota atual do RET aplicado as incorporações imobiliárias.

O Programa Minha Casa, Minha Vida (PMCMV) instituído pela Lei nº 11.977/09, tem o intuito de incentivo de produção e aquisição de novas unidades habitacionais, para todas as famílias que tenham uma renda mensal até 10 salários mínimos, como incentivo as incorporadoras a medida provisória nº 459 de março de 2009, tratava que as empresas contratadas para execução da obra no âmbito PMCMV, uma alíquota unificada distinta de 1% dos tributos federais (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL), uma enorme estímulo as incorporadoras, por ter uma redução considerável da carga tributária. Essa lei tem as suas restrições nos valores dos imóveis, sendo até R\$ 60.000,00 se a construção iniciar a partir 31/03/2009 até 27/07/2010, até R\$ 75.000,00 se a construção iniciar a partir de 28/07/2010 até 25/12/2011, até

R\$ 85.000,00 se a construção iniciar a partir de 26/12/2011 até 18/07/2012 e até R\$ 100.000,00 se a construção iniciar a partir de 28/12/2012.

Quadro 04 – Cronograma das leis sobre redução do RET

LEI	ALÍQUOTA	VALORES/ IMÓVEIS
Lei nº 10.931/04	7%	Qualquer valor
Lei nº 12.024/09	6%	Superior a R\$ 100.000,00
Lei nº 12.024/09	1%	Até R\$ 100.000,00
Lei nº 12.844/13	4%	Superior a R\$ 100.000,00

Fonte: Autoria própria baseado nas leis 4.592/64 e 10.931/04.

Todas as alíquotas do RET são distribuídas percentualmente conforme cada tributo, o quadro a seguir evidenciará.

Quadro 05: Distribuição dos tributos conforme alíquota

TRIBUTOS/ALÍQUOTAS				TOTAL
PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	
0,65%	3%	2,20%	1,15%	7%
0,56%	2,57%	1,89%	0,98%	6%
0,37%	1,71%	1,26%	0,66%	4%
0,16%	0,44%	0,31%	0,09%	1%

Fonte: Autoria própria de acordo com a Lei nº 10.931/04

6 OPÇÃO DE TRIBUTAÇÃO NA CONSTRUÇÃO CIVIL

No presente capítulo serão apresentadas as simulações de tributação pelo Lucro Real, Lucro Presumido e o RET- Regime Especial de Tributação, com análise em uma empresa fictícia de Construção Civil/Incorporadora imobiliária, com a finalidade de escolher o Regime tributário que venha a ter menos desembolso no pagamento de seus tributos federais e dessa maneira seja mais vantajosa a empresa.

A seguir encontraremos as simulações do faturamento, baseados no primeiro trimestre de 2014, e para apuração do Lucro Real uma tabela apresentando faturamento, custos e despesas, para determinação do Lucro Líquido o qual será aplicado alíquota do IRPJ e CSLL.

6.1 APURAÇÃO DOS TRIBUTOS – LUCRO REAL

O caso analisado, a empresa a qual corresponde o faturamento do primeiro trimestre de 2014, não tem prejuízo fiscal desde 1985, e também não apresenta adições nem exclusões facilitando a apuração do IRPJ E CSLL, para que se possa ter ideia de quanto recolheria de IRPJ e CSLL se a empresa optasse pelo Lucro Real.

Quadro 06 – Faturamento, custo/despesa do 1º trimestre 2014

Receitas com Vendas de Imóveis e Despesas/Custos 1º trimestre 2014			
Mês	Faturamento	Custo/Despesa	Lucro Líquido
Janeiro	R\$ 870.000,00	R\$ 450.000,00	R\$ 420.000,00
Fevereiro	R\$ 900.000,00	R\$ 500.000,00	R\$ 400.000,00
Março	R\$ 750.000,00	R\$ 400.000,00	R\$ 350.000,00

Fonte: Autoria própria com base em dados de empresa fictícia.

Quadro 07 – Apuração, PIS e COFINS pelo Lucro Real

Apuração de PIS e COFINS sobre a receita mensal 1º Trimestre 2014					
Mês	Receita	PIS	Vlr.Devido	COFINS	Vlr.Devido
Janeiro	R\$ 870.000,00	1,65%	R\$ 14.355,00	7,60%	R\$ 66.120,00
Fevereiro	R\$ 900.000,00	1,65%	R\$ 14.850,00	7,60%	R\$ 68.400,00
Março	R\$ 750.000,00	1,65%	R\$ 12.375,00	7,60%	R\$ 57.000,00

Fonte: Autoria Própria

Lucro Líquido trimestral = R\$ 1.170.000,00.

Quadro 08 - Apuração IRPJ e CSLL pelo Lucro Real

Apuração IRPJ e CSLL sobre o Lucro Líquido 1º Trimestre 2012	
Apuração IRPJ	
Lucro Líquido 1º Trimestre	R\$ 1.170.000,00
Alíquota p/ Base de Cálculo do IRPJ 8%	R\$ 93.600,00
Alíquota 15% IRPJ	R\$ 14.040,00
Excedente = Base de Cálculo - R\$ 60.000,00	R\$ 33.600,00
Adicional 10% Sobre excedente	R\$ 3.360,00
Valor Devido = BC X 15% + Adic. 10 % s/ excedente	R\$ 17.400,00
Apuração CSLL	
Lucro Líquido 1º Trimestre	R\$ 1.170.000,00
Alíquota para Base de cálculo da CSLL 9%	R\$ 105.300,00
Alíquota 12 % CSLL = Valor Devido	R\$ 12.636,00

Fonte: Autoria Própria

Quadro 09 – Total dos Tributos apurados pelo Lucro Real

Total dos tributos apurados pelo Lucro Real		
1º Trimestre – 2014		
PIS	R\$	41.580,00
COFINS	R\$	191.520,00
IRPJ	R\$	17.400,00
CSLL	R\$	12.636,00
Total	R\$	263.136,00

Fonte: Autoria própria

6.2 APURAÇÃO DOS TRIBUTOS – LUCRO PRESUMIDO

Na apuração pelo Lucro Presumido, os tributos são calculados sobre sua receita mensal, então como no Lucro Real a seguir encontraremos a simulação dos tributos calculados sobre o Faturamento do 1º trimestre de 2014 da empresa fictícia com base no Lucro presumido.

Quadro 10 - Apuração PIS e COFINS pelo Lucro Presumido

Apuração PIS e COFINS sobre Receita mensal					
1º Trimestre					
Mês	Receita	PIS	Vlr. Devido	COFINS	Vlr. Devido
	R\$		R\$		R\$
Janeiro	870.000,00	0,65%	5.655,00	3%	26.100,00
	R\$		R\$		R\$
Fevereiro	900.000,00	0,65%	5.850,00	3%	27.000,00
	R\$		R\$		R\$
Março	750.000,00	0,65%	4.875,00	3%	22.500,00

Fonte: Autoria Própria

Quadro 11 – Apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido

Apuração IRPJ e CSLL sobre Receita Trimestral	
1º Trimestre	
Apuração IRPJ	
Receita de Vendas 1º Trimestre	R\$ 2.520.000,00
Alíquota p/ Base de Cálculo do IRPJ 8%	R\$ 201.600,00
Alíquota 15% IRPJ	R\$ 30.240,00
Excedente = Base de Cálculo - R\$ 60.000,00	R\$ 141.600,00
Adicional 10% Sobre excedente	R\$ 14.160,00
Valor Devido = BC X 15% + Adic. 10 % s/ excedente	R\$ 44.400,00
Apuração CSLL	
Receita de Vendas 1º Trimestre	R\$ 2.520.000,00
Alíquota para Base de cálculo da CSLL 9%	R\$ 226.800,00
Alíquota 12 % CSLL = Valor Devido	R\$ 27.216,00

Fonte: Autoria Própria

Quadro 12- Total dos tributos apurados pelo Lucro Presumido

Total dos tributos apurados pelo Lucro Presumido 1º Trimestre – 2014	
PIS	R\$16.380,00
COFINS	R\$ 75.600,00
IRPJ	R\$ 44.400,00
CSLL	R\$ 27.216,00
TOTAL	R\$ 163.596,00

Fonte: Autoria Própria

6.3 APURAÇÃO DE TRIBUTOS – RET (REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO)

Como no Lucro Real e Lucro Presumido, a apuração será feita sobre o faturamento mensal da empresa fictícia, mas o RET é uma alíquota única que unifica todos os impostos federais e é calculada mensalmente e tem seu próprio código de tributo.

Quadro 13 – Apuração dos tributos federais sobre o RET

Apuração pelo Regime Especial de Tributação sobre Receita Mensal 1º Trimestre – 21014				
Mês	Receita	RET	Valor Devido	
Janeiro	R\$ 870.000,00	4%	R\$	34.800,00
Fevereiro	R\$ 900.000,00	4%	R\$	36.000,00
Março	R\$ 750.000,00	4%	R\$	30.000,00

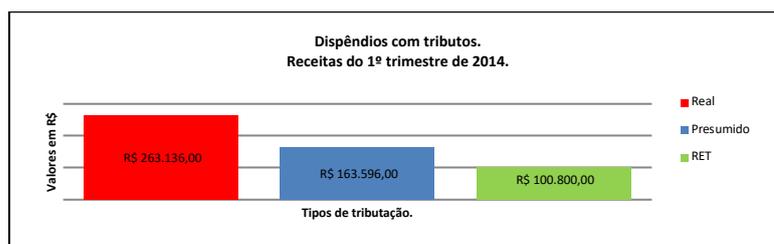
Fonte: Autoria Própria

Quadro 14- Total da apuração pelo RET

Total dos tributos apurados pelo Regime Especial de Tributação 1º Trimestre 2014		
RET	R\$	100.800,00

Fonte: Autoria Própria

6.4 COMPARAÇÃO DOS MODELOS DE TRIBUTAÇÃO

Gráfico 01– Dispêndios com tributos

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Um planejamento com ideia de visar à economia de tributos é muito importante para os empresários, com a elevada carga tributária existente em nosso país é de extrema importância o conhecimento do empresário na hora em que for fazer a opção mais vantajosa de acordo com seu ramo de atividade é muito importante, também, que os profissionais contábeis estejam sempre atentos à legislação tributária, e que sempre mostrem a seus clientes todas as atualizações vigentes com intuito de evitar erros ou prejuízos tributários.

No modelo de simulação apresentado por uma empresa fictícia, a tributação pelo Lucro Presumido foi bem mais econômico do que pelo Lucro Real, considerando também a apuração dos tributos é de forma, mais simplificada, sendo mais vantajoso que o Lucro Real, embora pelo Lucro Presumido não sejam reconhecidos custos e despesas para apuração de seus tributos. A opção pelo RET aplicado as incorporações tem uma diferença significativa aos demais Regimes analisados sendo bem mais vantajosa com a quantidade de tributos a recolher bem menor, gerando uma economia bem considerável a empresa.

Diante do estudo de caso apresentado, concluímos que, para as empresas Incorporadas que estão aptas a fazer a opção pelo RET, adotar ao regime traz uma economia considerável no recolhimento de seus tributos federais, com a diferença gritante em relação aos outros regimes. Mas para as empresas de construção civil, que não aderem à afetação de patrimônio o Lucro Presumido é bem mais vantajoso além de ser mais simples.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei 4.625, de 31 de Dezembro de 1922.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>> Acesso em: 27 set. 2014.

BRASIL. **Lei 7.689, de 15 de Dezembro de 1988.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>> Acesso em : 15 de Ago de 2014.

BRASIL. **Lei 9.714, de 25 de Novembro de 1998.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>> Acesso em 29 de julho de 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Regulamento do Imposto de Renda RIR/1999.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>> Acesso em 06. Ago. 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Regime Especial aplicável as Incorporações Imobiliárias.** Disponível: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2013/in14352013.htm>> Acesso em: 20 de Set. 2014.

CEBIC, **RET- redução da alíquota em vigor desde o 1º de janeiro 2013**, Disponível em <<http://www.cbic.org.br>> Acesso em 08 Nov. 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.
IOB ON LINE. **IRPJ - Atividade imobiliária - Aspectos fiscais e contábeis**. Disponível em : <<http://www.iob.com.br/lucrofiscal/>> Acesso em 11 de Nov. 2014.

MATTOS, Aldo Dórea. **Patrimônio de afetação na incorporação imobiliária: mais proteção para o adquirente**. São Paulo. Pini, 2011.

OCDE, **Carga Tributária Brasileira 2º maior da América Latina** de 20 de Janeiro de 2014. Disponível em : <<http://g1.globo.com/>> Acesso em 15 Ago. 2014.

OLIVEIRA, Luis Martins de. *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004, 446 p.

PORTAL TRIBUTARIO. **Pis e Cofins: alíquotas, regimes e créditos**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/cofins.html>> Acesso em: 10 de Out. 2014

RODRIGUES, Aldenir Ortiz. *de et al.* **IRPJ e CSLL: Manual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre Lucro Líquido**. 3. Ed. São Paulo: IOB, 2009, 525 p.

SECOVING. **Alteração de alíquota no regime especial de tributação (RET)**. Disponível em: <<http://www.secovimg.com.br/gerenciador/>> Acesso em: 16 out. 2014.

VALDEVINO SOUSA, **Planejamento tributário (elisão fiscal)** De 23 de Março de 2014. Disponível em: <<http://valdivinodesousa.jusbrasil.com.br/>> Acesso em 15 out. 2014.

SIMPLES NACIONAL X LUCRO PRESUMIDO: análise do regime de tributação adequado para um escritório de Arquitetura de pequeno porte no município de João Pessoa

Rhaissa Vanessa Silva Freire
Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire

RESUMO: Essa monografia tem por objetivo uma análise descritiva do regime que melhor se adapta às necessidades da empresa, tendo como base uma boa fundamentação teórica. Instituída através da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (Estatuto Nacional das Microempresas – ME) e das Empresas de Pequeno Porte – EPP), que dispõe sobre o Simples Nacional (Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições), onde estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado, e que veio a ser alterado através da Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014. A presente pesquisa tem como finalidade procedimentos de pesquisa de campo, buscando embasar a elaboração do estudo de caso, tais como o bom planejamento tributário, fazendo-se referência ao comparativo entre uma empresa nos regimes de tributação Lucro Presumido e Simples Nacional, sendo a sua atividade Serviços de Arquitetura. Dessa forma, foram utilizadas informações fornecidas pela empresa estudadas, como folhas de pagamentos e faturamento do ano de 2014. Através do estudo realizado, observa-se que a opção menos onerosa para a organização é o Lucro Presumido, pois é esse regime que melhor se adapta às necessidades da empresa.

Palavras-chave: Simples Nacional; Planejamento Tributário; Lucro Presumido; Regime de tributação.

ABSTRACT: This monograph aims a descriptive analysis of the system that best fits the company's needs, based on a good theoretical basis. Instituted by Complementary Law No. 123 of December 14, 2006 (National Statute of Micro and Small Companies), which provides for the Simples Nacional (Special Regime Unified Taxes and Contributions Levy), which establishes general rules the differential treatment, and that came to be changed by Complementary Law No. 147 of August 7, 2014. This research aims to field work procedures, seeking to base the elaboration of case study, such as the proper tax planning, by making reference to the comparison between a company in the tax regimes Presumed Income and Simples Nacional, being its activity architecture services. In this way, information provided by the studied company were used as payroll and billing of year 2014. Through the study, it is observed that the least expensive option for the organization is Presumed Income, because it is this system that best fits the company's needs.

Keywords: National simple; Tax Planning; Presumed Profit; Tax regime.

1 INTRODUÇÃO

As Empresas de um modo geral se preocupam com o seu futuro econômico e social. A definição do regime tributário correto é fundamental para evitar o pagamento de tributos acima do necessário. Nessa perspectiva, são grandes os desafios, problemas e as projeções de crescimento enfrentados, portanto, é preciso analisar todo o orçamento da empresa e só com essas informações definidas será possível escolher a melhor opção de regime de tributação.

O papel do Contador é de extrema importância, pois ele analisa a empresa como um todo, destacando os fatos que implicam na situação econômica, contábil e financeira da mesma, o que ajuda de forma efetiva a fazer a validação do ramo que a empresa vai seguir os riscos inerentes da atividade, e assim, definir qual o melhor regime a adotar.

O Simples Nacional trouxe vários impactos positivos e significativos no planejamento tributário optante pelo regime em questão, a grande vantagem é a simplificação e redução burocrática, pois o Simples Nacional engloba todos os impostos e contribuições em um único recolhimento mensal de arrecadação, unificando o pagamento de alguns tributos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o que torna a adesão ao Simples uma forma de contribuir significativamente para a redução de gastos das empresas com tributos.

Esse estudo científico tem a finalidade de evidenciar a importância do bom planejamento tributário, demonstrando as principais mudanças trazidas pela Lei Complementar 147/2014, que altera a Lei Complementar 123 de dezembro de 2006, que instituiu o SIMPLES NACIONAL (Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte), onde ampliou o alcance da lei à várias empresas que poderão adotar ao Supersimples como forma de tributação.

Diversas categorias poderão aderir a este regime tributário, as mais beneficiadas são as de serviços, em torno de 140 atividades, entre elas: advocacia; agenciamento (exceto de mão-de-obra), arquitetura, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho e agronomia e etc. Ela trouxe grandes vantagens para a sociedade em geral, sendo a principal a redução da burocracia (impostos federais, municipais e estaduais são pagos em um único boleto), temos que fazer uma análise antes de aderir ao Supersimples, pois a carga tributária vai depender do número de funcionários.

Logo, esse estudo se justifica pela necessidade que se faz o importante conhecimento e aplicabilidade de um planejamento tributário correto, não só por parte dos profissionais da Contabilidade, como também para acadêmicos e empresas no geral. Desta forma, busca-se

emonstrar a importância do planejamento tributário para empresas, analisando e buscando a melhor forma de gerir os tributos, bem como as alterações trazidas pela lei complementar 147/2014. Assim, analisar as características necessárias para uma empresa ser inserida no regime de tributação do Simples Nacional; Demonstrar o melhor procedimento de acordo com o faturamento na aplicação da forma de tributação do Simples Nacional; Efetuar o planejamento tributário de uma empresa prestadora de serviços.

As problemáticas que norteiam esse trabalho são: Como avaliar se o regime de tributação de uma empresa optante pelo Simples Nacional é mais recomendado? Quais as diferenças na forma de tributação entre uma empresa optante pelo Simples Nacional e o Lucro Presumido?

A presente pesquisa tem a finalidade de evidenciar a importância que traz um bom planejamento tributário para a empresa, tendo em vista que o Simples Nacional possa parecer a melhor opção, tornando o seu número de empresas optante cada vez maior, uma vez que apresenta alíquotas baixas e os inúmeros benefícios. O planejamento tributário utilizado tem como fator de análise o tributo, visando identificar e projetar os fatos tributáveis e seus efeitos, comparando os resultados prováveis para os diversos procedimentos possíveis, de tal forma a possibilitar a escolha da alternativa menos desfavorável. Nos últimos anos, a quantidade de empresas que optaram pelo Simples Nacional foi elevada, conforme podemos evidenciar no gráfico a seguir:

Tabela1: Comparativo entre Me+EPP e MEI

ANO	ME+EPP	%	MEI	%	TOTAL	%
2011	4050	70,93%	1660	29,07%	5710	100%
2012	4409	62,32%	2666	37,68%	7075	100%
2013	4510	55,20%	3660	44,80%	8170	100%
2014	4860	51,09%	4653	48,91%	9513	100%
TOTAL	17829	58,52%	12639	41,48%	30468	100%

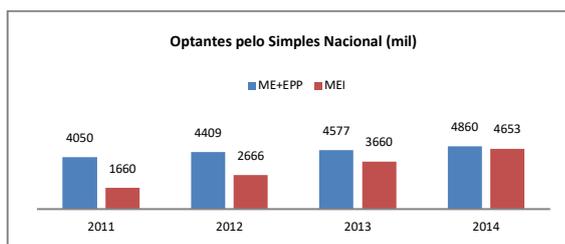
Fonte de dados: Tabela elaborada pelo autor.

Nota-se que entre 2011 a 2014 houve um número crescente nas aberturas de empresas optantes pelo Simples Nacional, todavia percebe-se uma redução nos tipos de empresas classificadas como Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP) e um aumentativo de empresas definida como Microempreendedor Individual (MEI).

Tabela 2: Comparativo entre Me+EPP e MEI em %

	2011	%	2012	%	2013	%	2014
ME+EPP	70,93%	-8,61%	62,32%	-7,12%	55,20%	-4,11%	51,09%
MEI	29,07%	8,61%	37,68%	7,12%	44,80%	4,11%	48,91%

Fonte de dados: Tabela elaborada pelo autor.

Gráfico 1: Optantes pelo Simples Nacional (mil)

Fonte de Dados: Gráfico elaborado pelo autor.

O presente trabalho pautou-se na busca de instrumentos capazes de identificar a melhor forma para demonstrar as vantagens e desvantagens na forma da tributação do Simples Nacional, introduzido pela lei complementar 147/2014.

De acordo com Eva Maria Lakatos (2003, p. 83), “método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo - conhecimentos válidos e verdadeiros”.

Para a realização desse trabalho em cumprimento de seus objetivos, a pesquisa foi caracterizada como Pesquisa de Campo, onde são realizadas análises empíricas e teóricas, obtendo-se uma análise descritiva quantitativa como forma de abordagem, conforme Lakatos (2003, p.187) “cuja principal finalidade é o delineamento ou análise das características de fatos ou fenômenos, a avaliação de programas, ou o isolamento de variáveis principais ou chave”. A metodologia utilizada foi o método dedutivo e o objetivo teve a modalidade exploratória.

Segundo Eva Maria Lakatos (2003, p.189):

Os estudos que usam procedimentos específicos para coleta de dados para o desenvolvimento de ideias são aqueles estudos exploratórios que utilizam exclusivamente um dado procedimento, como por exemplo, análise de conteúdo, para extrair generalizações com o propósito de produzir categorias conceituais que possam vir a ser operacionalizadas em um estudo subsequente.

Através da pesquisa de campo e para o melhor desenvolvimento dessa pesquisa com idéias de procedimentos exploratórios, verifiquei que se faz necessário um bom planejamento tributário para as empresas, pois é através do mesmo que se pode escolher a melhor forma de tributação da empresa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Serão abordados conteúdos bibliográficos que fundamentam o presente estudo. Estão contextualizadas as definições e conceitos, e apresentados os aspectos referentes ao

planejamento fiscal, às micro e pequenas empresas e às modalidades de tributação.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional (STN) é essencialmente um conjunto de tributos cuja principal função é arrecadar recursos para que o Estado possa custear atividades que lhe são inerentes, como educação, saúde, segurança, moradia, saneamento e etc.

O art. 3º da Lei nº 5.172 do CTN define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. O tributo é uma obrigação de todos os cidadãos para com o Estado, onde a sua cobrança deve ser paga em dinheiro e voltada em ações para a sociedade.

De forma geral, os tributos são regidos por quatro princípios fundamentais: igualdade, legalidade, liberdade e anterioridade, relacionados diretamente aos preceitos democráticos, pois os princípios são amplos, indivisíveis e universais.

2.1.1 Conceito

Os tributos são subdivididos em espécies e sua arrecadação é vinculada a uma destinação específica, a uma atividade administrativa relacionada. O fato gerador do tributo é a ocorrência, em si, que traz à tona a exigência do respectivo encargo para o contribuinte, através da renda que se auferir pela realização do trabalho, patrimônio que se dá a propriedade de bens móveis ou imóveis e atividade econômica que trada da circulação de riquezas.

De acordo com os artigos 114 e 115 do CTN (Código Tributário Nacional), encontram-se dois conceitos de fato geradores do tributo:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na fora da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Assim, a situação de fato, prevista na lei de forma prévia, genérica e abstrata, que ao ocorrer, faz com que, pela materialização do direito, ocorra o nascimento da obrigação tributária, seja esta principal ou acessória.

O artigo 4º e 5º da Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 especifica as formas de tributos:

Art. 4 A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação. Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Diante do exposto, pode-se dizer que os tributos dividem-se em imposto, taxas e contribuições de melhoria. De acordo com o art. 16 do Código Tributário Nacional, "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte", ou seja, é um tributo de caráter genérico que independe de qualquer atividade ou serviço do poder público em relação ao contribuinte. O imposto é simplesmente exigido, sem contraprestação e sem indicação prévia de sua destinação, normalmente é utilizado para o custeio de serviços públicos, como educação e segurança e etc, um financiamento geral das atividades do Estado.

No que se refere às taxas, são um tributo relacionado com a prestação de algum serviço público para um beneficiário identificado ou identificável. O serviço pode ser efetivo ou potencial, considerando-se como potencial o serviço posto à disposição, ainda que não utilizado. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas.

De acordo com o Art. 77 do Código Tributário Nacional:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Por conseguinte, a contribuição de melhoria são, de acordo com o Art.81 do citado código, "é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado", é cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições.

Para melhor compreender os objetivos desta análise, podemos dividir os tributos quanto à categoria econômica sobre o qual estes recaem. De acordo com o artigo 145 da CF/88, que dispõe sobre os tributos que poderão ser criados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir

efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. § 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

2.2 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

Para fins tributários na Federação Brasileira as apurações dos impostos podem seguir três formas de regimes tributários mais utilizados nas empresas, em que estas se enquadram de acordo com as atividades desenvolvidas:

Quadro 1: Demonstrativos dos Regimes de Tributação

Lucro Presumido	Lucro Real	Lucro Arbitrado	Simples Nacional
É uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas à apuração do lucro real.	É o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal.	Como base para a tributação ocorre geralmente por iniciativa do Fisco, nos casos em que a empresa tenha sua escrituração contábil ou mercantil desqualificadas, sendo, por algum motivo, considerada sem valor ou inidônea, ou então, em casos específicos, por iniciativa da própria empresa.	É um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte, previsto na Lei Complementar nº 123 de 2006.

Fonte de dados: Quadro elaborado pelo autor.

A diferenciação entre os regimes existe, sobretudo, para fins da arrecadação de Imposto de Renda e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido). A escolha do regime tributário e seu enquadramento é que irão definir a incidência e a base de cálculo dos impostos federais.

Conforme pesquisa realizada pelo IBPT (Instituto Brasileiro de planejamento e Tributação), publicada em 18/12/2013, o Brasil com 36.42% ocupa a última posição entre os países que compõe os BRICS (Brasil, Rússia, China, Índia e África do Sul), com relação à carga tributária. Os demais países do bloco possuem as seguintes cargas tributárias: Rússia, 23%; Índia, 13%; China, 20% e África do Sul, 18%. A média desse percentual entre os BRICS é de 22%, mas, ao excluir o Brasil, cai para 18,5%. Sozinho, o Brasil apresenta quase o dobro da média de carga tributária dos demais países que fazem parte do bloco.

2.2.1 Lucro Real

2.2.1.1 Origem

A expressão lucro real significa o próprio lucro tributável, para fins da legislação do imposto de renda, distinto do lucro líquido apurado contabilmente.

De acordo com o art. 247 do RIR/1999, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração, com observância das leis comerciais. O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial. Portanto, o lucro líquido é aquele definido no artigo 191 da Lei 6.404/1976, porém sem as deduções do artigo 189 (prejuízos contábeis acumulados e provisão para o imposto sobre a renda).

A partir de 1999, estão obrigadas à apuração do Lucro Real as pessoas jurídicas, como dita o artigo 14 da Lei 9.718/1998, descrito abaixo:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas: I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruem de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996. VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*). VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

2.2.1.2 Conceito

O lucro real será determinado a partir do lucro líquido do período de apuração obtido na escrituração comercial (antes da provisão para o imposto de renda) e demonstrado no LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), observando o que diz o art. 249 do RIR/1999:

Serão adicionados ao lucro líquido:

- a) Os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real (exemplo: resultados negativos de equivalência patrimonial, custos e despesas não dedutíveis);
- b) Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real (exemplo: ajustes decorrentes da aplicação dos métodos dos preços de transferência, lucros auferidos por controladas e coligadas domiciliadas no exterior);

Poderão ser excluídos do lucro líquido (RIR/1999, art. 250):

- a) Os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração (exemplo: depreciação acelerada incentivada);
- b) Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real (exemplo: resultados positivos de equivalência patrimonial, dividendos);
- c) Poderão ser compensados, total ou parcialmente, à opção do contribuinte, os prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, desde que observado o limite máximo de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real de períodos anteriores e registrado no LALUR (parte B) (Lei nº 8.981, de 1995, art. 42).

2.2.1.3 Definição

Para efeito da incidência do imposto sobre a renda, o lucro real das pessoas jurídicas deve ser apurado na data de encerramento do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, artigos 1º e 2º).

O período de apuração encerra-se nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, no caso de apuração trimestral do imposto de renda; no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, no caso de apuração anual do imposto de renda; na data da extinção da pessoa jurídica, assim entendida a destinação total de seu acervo líquido e na data do evento, nos casos de incorporação, fusão ou cisão da pessoa jurídica.

O imposto de renda devido, apurado trimestralmente, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração. À opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder. Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$1.000,00 (um mil reais) e o imposto de valor inferior a R\$2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única. As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do

encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento. O pagamento mensal do imposto de renda devido, determinado mensalmente sobre a base de cálculo estimada, ou apurado em balanço ou balancete de suspensão ou redução, será pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir (art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996).

2.2.2 Lucro Presumido

2.2.2.1 Origem

A partir de 01/01/97, as pessoas jurídicas não obrigadas à apuração do lucro real poderão optar pela tributação com base no lucro presumido, cuja apuração será trimestral, com períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. A opção, a partir de 01/01/99, será considerada como definitiva para todo o ano calendário, e será manifestada com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração (RIR/99, art. 516, §§ 1º e 4º). As legislações atualmente em vigor que regem a tributação pelo lucro presumido são as:

- a) Lei nº 8.981/95, arts. 27 e 45;
- b) 9.065/95, art. 1º;
- c) 9.249/95, arts. 1º, 9º, § 4º, 10, 11, § 2º, 15, 17, 21, § 2º, 22, § 1º, 27, 29, 30 e 36, V;
- d) 9.430/96, arts. 1º, 4º, 5º, 7º, 8º, 19, § 7º, 22, § 3º, 51 a 54, 58, 70 e 88 XXVI;
- e) 9.718/98, arts. 13 e 14;
- f) MP 2.158-35/2001, art. 20;
- g) RIR/99, art. 516 a 528.

2.2.2.2 Conceito

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL (devidos trimestralmente) das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano calendário, à apuração do lucro real. A base de cálculo do imposto e da contribuição é apurada mediante a aplicação de um determinado percentual sobre a receita bruta.

2.2.2.3 Definição

O imposto de renda com base no lucro presumido é determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Podem optar pela tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas não obrigadas ao lucro real, cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), ou a R\$6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais), multiplicado pelo número de meses em atividade no ano-calendário anterior, e que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária ou natureza jurídica.

O lucro presumido será determinado aplicando-se a receita bruta de vendas de mercadorias, produtos e/ou prestação de serviços, apurada em cada trimestre, os percentuais constantes da tabela a seguir, conforme a atividade geradora (RIR/199, art.518 e 519, parágrafo único e Instrução Normativa SRF nº 93/199, art.3º, §1º e 2167 e 36, I).

Quadro 2: Percentuais do Lucro Presumido

Espécies de atividades geradoras da receita	Percentuais aplicáveis sobre a receita
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.	1.6%
Venda de mercadorias ou produtos (exceto revenda de combustível para consumo) Transporte de cargas Serviços Hospitalares Atividade Rural Industrialização Industrialização de produtos em que a matéria-prima ou o produto intermediário ou o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização. Atividades Imobiliárias (de venda de imóveis, de acordo com o objeto social da empresa). Construção por empreitada, quando houver emprego de materiais próprios.	8%
Qualquer outra atividade (exceto prestação de serviços) para a qual não esteja previsto percentual específico.	
Serviços de transporte (exceto o de cargas) Serviços gerais (exceto hospitalares, de transporte e de sociedades civis de profissões regulamentadas, conhecidas por sociedades simples) prestados com exclusividade por empresas com receita bruta anual não superior a R\$	16%

120.000,00/ano.	
Serviços em geral, para os quais esteja previsto percentual específico, inclusive os prestados por sociedades civis de profissões regulamentadas (sociedade simples). Intermediação de negócios Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza. Serviços de Mão de obra de construção civil, quando a prestadora não empregar materiais de sua propriedade nem se responsabilizar pela execução da obra.	32%

Fonte: Aldenir Rodrigues, 2014.

2.2.3 Microempresa e Empresa de Pequeno Porte – ME E EPP

O Estatuto Nacional da ME e EPP dispõe que, no caso de início de atividade no próprio ano-calendário, os limites de receita bruta serão proporcionais ao número de meses em que a empresa exercer atividade, inclusive fração de meses, e também que, se houver excesso de receita bruta por parte da ME, esta será enquadrada como EPP no ano seguinte. Já a empresa de pequeno porte, se ultrapassar o limite, será excluída para todos os efeitos legais.

O Empresário poderá se enquadrar como Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP), desde que atenda aos requisitos da Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, que dispõe:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: I – no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais); II – no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

O enquadramento, reenquadramento e desenquadramento de microempresa e empresa de pequeno porte pelas Juntas Comerciais serão efetuados, conforme o caso, mediante arquivamento de declaração procedida pelo empresário ou sociedade em instrumento específico para essa finalidade. As microempresas e empresas de pequeno porte estão desobrigadas da realização de reuniões e assembléias em qualquer das situações previstas na legislação civil, as quais serão substituídas por deliberação representativa do primeiro número inteiro superior à metade do capital social.

2.2.4 Microempreendedor Individual - MEI

O microempreendedor individual (MEI) é a pessoa que trabalha por conta própria e que se legaliza como pequeno empresário, de acordo com a Lei nº 10.406/2002 Art. 966. “Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

Para ser um microempreendedor individual, é necessário que tenha auferido receita bruta acumulada nos anos-calendários anterior e em curso de no máximo até R\$ 60.000,00 por ano e não ter participação em outra empresa como sócio ou titular.

Fará a comprovação da receita bruta mediante apresentação do Relatório Mensal de Receitas Brutas de que trata o Anexo XII da Resolução CGSN nº94/2011, que deverá ser preenchido até o dia 20 do mês subsequente aquela em que houver sido auferida a receita bruta.

Ficará dispensado da emissão de documento fiscal:

- a) Nas operações com venda de mercadorias ou prestações de serviços para consumidor pessoa física;
- b) Nas operações com mercadorias para destinatário inscrito no CNPJ, quando este emitir nota fiscal de entrada.

Ficará obrigado à sua emissão:

- a) Nas prestações de serviços para tomador inscrito no CNPJ;
- b) Nas operações com mercadoria para destinatário inscrito no CNPJ, quando o destinatário não emitir nota fiscal de entrada.

O MEI fica dispensado da escrituração dos livros fiscais e contábeis, da Declaração Eletrônica de Serviços e da emissão da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), ressalvada a possibilidade de emissão facultativa disponibilizada pelo ente federado. Deverão ser anexados ao Relatório Mensal de Receitas Brutas os documentos fiscais comprobatórios das entradas de mercadorias e serviços tomados referentes ao período, bem como os documentos fiscais relativos às operações ou prestações realizadas eventualmente emitidos.

2.2.5 Simples Nacional

2.2.5.1 Origem

A Lei Complementar nº 123/2006, alterada pelas Leis Complementares nº 127/2008 e

133/2009, instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), em vigor desde 1º de Julho de 2007, em substituição ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) instituído pela Lei nº 9.317/1996, que encontra-se revogada, desde aquela data.⁵

2.2.5.2 Conceito

O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). É administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios.

Para o ingresso no Simples Nacional é necessário enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte, cumprir os requisitos previstos na legislação e também formalizar a opção pelo Simples Nacional.

Características principais do Regime do Simples Nacional:

- a) Ser facultativo;
- b) Ser irretratável para todo o ano-calendário;
- c) Abrange os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP);
- d) Recolhimento dos tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação - DAS;
- e) Disponibilização às ME/EPP de sistema eletrônico para a realização do cálculo do valor mensal devido, geração do DAS e, a partir de janeiro de 2012, para constituição do crédito tributário;
- f) Apresentação de declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais;

⁵ Aldenir Rodrigues, 2014

- g) Prazo para recolhimento do DAS até o dia 20 do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta;
- h) Possibilidade de os Estados adotarem sublimites para EPP em função da respectiva participação no PIB. Os estabelecimentos localizados nesses Estados cuja receita bruta total extrapolar o respectivo sublimite deverão recolher o ICMS e o ISS diretamente ao Estado ou ao Município.

2.2.6 Configuração do Simples Nacional

2.2.6.1 Finalidade

O Simples Nacional foi criado para beneficiar as microempresas e empresas de pequeno porte com o objetivo de simplificar o processo burocrático e unificar os pagamentos dos seguintes tributos e contribuições:

- a) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
- b) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), observado o disposto no inciso IX do art.5º da Resolução CGSN nº 94/2011;
- c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), exceto sobre a importação de bens e serviços;
- e) Contribuição para o PIS/Pasep, exceto sobre a importação de bens e serviços;
- f) Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art.22 da Lei nº 8.212/1991, exceto no caso da ME e da EPP que se dediquem às seguintes atividades de prestação de serviços:
 - f.1) construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada e execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;
 - f.2) serviço de vigilância, limpeza e conservação;
- g) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- h) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

2.2.6.1.1 Formalidades para a opção

Podem optar pelo Simples Nacional na condição de microempresa (ME) ou na de empresa de pequeno porte (EPP) a sociedade empresarial, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada (Eireli). A opção pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) implica no recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação.

A Lei Complementar nº 139/2001, que alterou vários dispositivos da Lei Complementar nº 123/2006, trouxe, além do aumento dos limites de enquadramento do Simples Nacional (que microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 e empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00), outras disposições que foram posteriormente disciplinadas pelo Comitê Gestor, mediante uma consolidação normativa das principais resoluções que envolvem o sistema, a Resolução CGSN nº 94/2011, em vigor desde 2012. O objetivo dessa consolidação normativa visou também à padronização de expressões, reorganização dos assuntos e fundamentação dos dispositivos de forma a facilitar o trabalho dos operadores do Simples Nacional.

A opção pelo Simples Nacional dar-se-á por meio do Portal do Simples Nacional na Internet, sendo irretratável para todo o ano-calendário. A opção deverá ser realizada no mês de Janeiro, até seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção, ressalvado no caso de início de atividade.

3 ESTUDO DE CASO

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA ESTUDADA

A empresa estudada é uma Sociedade Empresa Limitada onde atua há 14 anos no mercado, não exclusivamente no seu município de origem, fica localizada no município de João Pessoa – PB. O objetivo desse estudo é fazer uma análise comparativa da carga tributaria entre o Lucro Presumido e Simples Nacional, dando ênfase na forma de tributação que melhor se adéqua para a empresa em estudo.

3.1.1 Ramo de atividade

A empresa tem como descrição de atividade econômica principal Serviços de

Arquitetura, de acordo com o CNAE 71.11-1-00; a empresa está enquadrada pelo modo de tributação Lucro Presumido.

3.1.2 Área de Atuação

A empresa atua trabalhando com projetos de decoração para todos os ambientes, que vão desde salas comerciais até residências; estuda o planejamento da obra, dando o laudo e parecer técnico sobre a mesma; projeta e monta a decoração; dá assistência, assessoria e consultoria sobre elaboração de orçamento. Encontra-se no mercado desde o ano de 2001.

3.2 ELABORAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

Na elaboração do estudo de caso se faz necessário uma breve descrição da forma como é feito os procedimentos para os cálculos da empresa optante tanto pelo Lucro Presumido como também pelo o Simples Nacional.

Para o Lucro Presumido, cada tributo é apurado separadamente, tendo uma base de cálculo e uma alíquota diferente para cada tipo de tributo (IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, INSS sobre salários e sobre Pró-Labore).

Para o Simples Nacional o cálculo é feito aplicando uma única alíquota sobre o faturamento no período de apuração. Na a empresa em questão, a alíquota é de acordo com o Anexo VI da Lei Complementar 147/2014, pois é o anexo utilizado para tributar empresas que tem como finalidade prestação de Serviços de Arquitetura.

3.3 COLETA DE DADOS

Tendo como base para analisar os dados e efetuar essa pesquisa de campo, foi feito uma coleta de informações da empresa, realizada através de levantamento de dados obtidos a partir do faturamento de todo o ano-calendário de 2014. A coleta de dados é a melhor forma de compreender os métodos utilizados, posicionamento e as suas perspectivas com relação ao faturamento da empresa.

Quadro 3: Demonstrativo do Faturamento de 2014

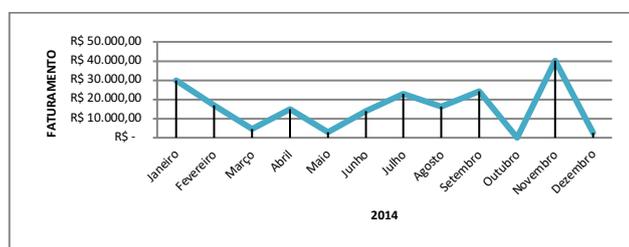
Meses	2014
Janeiro	R\$29.757,85
Fevereiro	R\$17.000,00

Março	R\$4.678,50
Abril	R\$15.000,00
Maio	R\$2.998,55
Junho	R\$14.000,00
Julho	R\$22.750,00
Agosto	R\$16.250,00
Setembro	R\$24.312,00
Outubro	R\$0,00
Novembro	R\$40.233,00
Dezembro	R\$2.500,00
Total	R\$189.479,90

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para conseguir um bom entendimento, buscamos fazer toda observação dos meios utilizados, onde foi demonstrado no quadro anterior o faturamento real da empresa no ano de 2014. Para obter uma melhor visão da receita apurada no ano de 2014 e tornar possível a organização de dados coletados, facilitando a análise e interpretação dos dados, demonstraremos no gráfico a seguir o levantamento por mês dos dados utilizados.

Gráfico 2: Demonstrativo do faturamento do ano de 2014

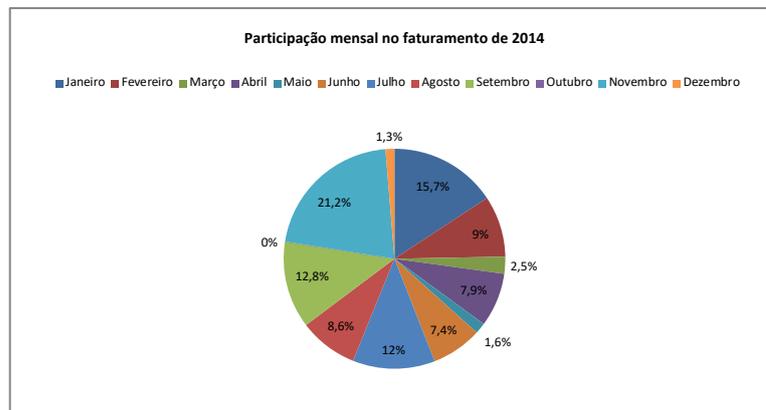


Fonte: Elaborado pelo autor.

Após uma análise precisa do Gráfico 2 podemos concluir que, ao longo do ano de 2014, houve uma grande oscilação de faturamento da empresa, principalmente nos meses de Outubro e Novembro, onde temos o maior e menor valor, respectivamente.

3.3.1 Participação mensal VERSUS valor anual

No intuito de melhorar o entendimento desse estudo de caso, evidenciamos a participação dos valores mensais em relação ao exercício financeiro de 2014, onde podemos observar quantitativamente qual o percentual de cada mês.

Gráfico 3: Participação mensal no faturamento de 2014

Fonte: Gráfico elaborado pelo autor.

Com base nos dados colhidos do Gráfico 3, podemos afirmar que houve um aumento no faturamento da empresa ao longo do ano de 2014, portanto, obteve-se assim um crescimento mensal em porcentagem. Foi enxergado que no mês de Novembro/2014, por conta do mês de maior receita, houve também um maior percentual de faturamento bruto, que corresponde a 21,2%. Na contramão, ao analisarmos os dados do mês de Outubro/2014, podemos notar uma menor receita para a empresa, que ocasionou um faturamento nulo.

3.3.2 Média do faturamento de 2014

Analisando a média do faturamento mensal durante todo o período do exercício de 2014, chegamos ao valor de R\$ 15.789,99 (quinze mil setecentos e oitenta e nove reais e noventa e nove centavos). Através do quadro abaixo, pode-se observar como foi obtido: pegou-se o valor da soma total da receita de cada mês no valor de R\$ 189.479,90, valor esse dividido pela quantidade de meses do ano de 2014.

Quadro 4: Média do Faturamento do ano de 2014

Total do Faturamento 2014	Quantidade de meses	Resultado
R\$ 189.479,90	/ 12 meses	R\$ 15.789,99

Fonte: Elaborado pelo autor.

Essa média de faturamento se faz necessária, pois há uma grande variação de faturamento mensal ao longo de todo o ano-calendário de 2014, tendo receita mensal de quase R\$ 41.000,00 chegando até a R\$ 0,00. Através desses demonstrativos podemos observa que

quanto maior for à receita mensal, maior será o valor dos impostos a pagar.

3.4 ANÁLISE DOS DADOS

Após a conclusão do processo de coleta dos dados, fez-se necessário a análise e interpretação dos mesmos. Através da comparação entre os resultados obtidos na aplicação de comparativos, pela forma do regime de tributação do Lucro Presumido e pelo do Simples Nacional, pode-se chegar ao resultado que mais beneficiará a empresa. Os dados foram retirados de forma quantitativa e mensurados em gráficos, através de planilhas do Excel.

De acordo com Severino (2002, p. 169), a análise de dados consiste,

na forma de evidenciar as relações que ocorrem entre os fenômenos estudados e diversos fatores. Essas relações podem ser realizadas em função da causa e efeito, produtor-produto, de correlações, de análise de conteúdo.

A metodologia utilizada foi, no primeiro momento, com base nos critérios do regime de tributação do Lucro Presumido e, em um segundo momento, pelo Simples Nacional. Ao final, foi feito um comparativo entre essas duas formas de tributação.

3.4.1 Análise no critério do Lucro Presumido

O regime de tributação pelo Lucro Presumido se dá através do fato de que, dependendo da atividade de uma empresa, ela tem o seu lucro tributado por um percentual aplicado sobre a receita bruta, tornando-o independente do resultado real da empresa. Será presumido que o lucro teve um percentual fixo de receita bruta, sendo usado como base de cálculo para as suas variáveis, fazendo com que os impostos sejam pagos separadamente e cada uma para o seu devido ente responsável.

As variáveis que compõem o Lucro Presumido são:

- a) IRPJ
- b) CSLL
- c) PIS
- d) COFINS
- e) INSS
- f) Folha de Pagamento e Pró-labore

3.4.1.1 Aplicação do IRPJ

Para obter a base de cálculo do IRPJ, aplica-se sobre a receita bruta auferida no período de apuração, que se dá através da soma dos três últimos meses, e a partir daí, impõe-se a alíquota de 32%, pois esse estudo trabalha com uma empresa prestadora de serviço. Sobre a base de cálculo definida, emprega-se a alíquota de 15% (quinze por cento), que é equivalente a pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, sobre o lucro presumido, apurado em conformidade com o Regulamento referente ao IRPJ (Lei nº9. 430/1996).

Partindo do pressuposto do IRPJ que devemos tratar, o valor foi calculado com base na veracidade do faturamento trimestral da empresa e depois aplicado a alíquota equivalente.

Tabela 3: Cálculo para o IRPJ

Ano 2014	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Receita Bruta	R\$51.436,35	R\$32.998,55	R\$63.312,00	R\$42.733,00	R\$189.479,90
BC IRPJ(32%)	R\$16.459,63	R\$10.239,54	R\$20.239,54	R\$13.674,56	R\$60.633,57
IRPJ (15%)	R\$2.468,94	R\$1.535,93	R\$3.039,98	R\$2.051,35	R\$9.095,19
Total a pagar	R\$2.468,94	R\$1.535,93	R\$3.039,98	R\$2.051,35	R\$9.095,19

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme a tabela supracitada, o 1º trimestre obteve uma receita equivalente ao valor total de R\$ 51.436,35 (cinquenta e um mil quatrocentos e trinta e seis reais e trinta e cinco centavos) através da soma dos faturamentos dos meses de Janeiro, Fevereiro e Março de 2014, na qual foi aplicada a alíquota percentual de 32%, por se tratar de uma empresa de serviço. Encontramos o valor da base de cálculo do IRPJ no quantitativo de R \$16.459,63 (dezesseis mil quatrocentos e cinquenta e nove reais e sessenta e três centavos). Mediante essa base de cálculo se aplica o percentual de 15%, chegando ao valor de no primeiro trimestre de R\$ 2.468,94 (dois mil quatrocentos e sessenta e oito reais e noventa e quatro centavos).

3.4.1.2 Aplicação da CSLL

Os requisitos referentes a encontrar a base de cálculo da CSLL partirão da conclusão da apuração desse imposto, e será determinada pelo faturamento trimestral da empresa, aplicando o percentual equivalente a 32% (empresa prestadora de serviço) sobre a receita bruta auferida no período de apuração. Com essa nova a base de cálculo, podemos encontrar o valor do imposto a ser pago, aplicando a alíquota de 9% (nove por cento), referente à CSLL.

Tabela 4: Cálculo para CSLL

Ano 2014	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Receita Bruta	R\$51.436,35	R\$32.998,55	R\$63.312,00	R\$42.733,00	R\$189.479,90
BC CSLL(32%)	R\$16.459,63	R\$10.239,54	R\$20.239,54	R\$13.674,56	R\$60.633,57
CSLL (9%)	R\$1.481,44	R\$921,55	R\$1.823,44	R\$1.230,81	R\$5.457,24
Total a pagar	R\$1.481,44	R\$921,55	R\$1.823,44	R\$1.230,81	R\$5.427,24

Fonte: Tabela Elaborada pelo autor.

Diante da tabela anterior, o primeiro trimestre teve uma receita correspondente a R\$ 51.436,35 (cinquenta e um mil quatrocentos e trinta e seis reais e trinta e cinco centavos). Conforme essa receita, podemos definir a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, aplicando-se sobre a receita bruta o percentual de 32%, referente às empresas de serviços em geral, para os quais está previsto esse percentual específico, inclusive os prestados por sociedades civis de profissões regulamentadas (sociedade simples). Em seguida têm-se a base de cálculo encontrada no valor de R\$16.459,63 (dezesesseis mil quatrocentos e cinquenta e nove reais e sessenta e três centavos). A partir desse valor foi aplicada a alíquota de 9%, referente à CSLL, totalizando no primeiro trimestre o montante de R\$ 1.481,44 (um mil quatrocentos e oitenta e um reais e quarenta e quatro centavos); no segundo trimestre R\$ 921,55; no terceiro R\$ 1.823,44 e no quarto trimestre R\$ 1.230,81, dando o total pago no ano de 2014 referente à CSLL de R\$ 5.427,24.

3.4.1.3 Aplicação para o cálculo do PIS e COFINS

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, no regime de incidência cumulativa, é o faturamento mensal, de acordo com a Lei nº 9.718, de 1998, art.3º §1º: “corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”. Para determinar os valores a serem recolhidos em cada mês, são aplicadas as alíquotas sobre o faturamento bruto.

Tabela 05: Cálculo do PIS e da COFINS

FATURAMENTO MENSAL 2014	2014	PIS (0,65%)	COFINS (3%)	TOTAL
Janeiro	R\$29.757,85	R\$193,43	R\$892,74	R\$1.086,16
Fevereiro	R\$17.000,00	R\$110,50	R\$510,00	R\$620,50
Março	R\$4.678,50	R\$30,41	R\$140,36	R\$170,77

Abril	R\$15.000,00	R\$97,50	R\$450,00	R\$547,50
Maio	R\$2.998,55	R\$19,49	R\$89,96	R\$109,45
Junho	R\$14.000,00	R\$91,00	R\$420,00	R\$511,00
Julho	R\$22.750,00	R\$147,88	R\$682,50	R\$830,38
Agosto	R\$16.250,00	R\$105,63	R\$487,50	R\$593,13
Setembro	R\$24.312,00	R\$158,03	R\$729,36	R\$887,39
Outubro	R\$0,00	R\$0,00	R\$0,00	R\$0,00
Novembro	R\$40.233,00	R\$261,51	R\$1.206,99	R\$1.468,50
Dezembro	R\$2.500,00	R\$16,25	R\$75,00	R\$91,25
Total	R\$189.479,90	R\$1.231,62	R\$5.684,40	R\$6.916,02

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao analisarmos a Tabela 05, podemos calcular que, no PIS no mês de Janeiro de 2014, fez-se necessário aplicar a alíquota de 0,65% sobre o faturamento mensal. Para o cálculo desse tributo nos demais meses, seguiu-se a mesma sistemática.

Objetivando encontrar o valor devido pela COFINS no mês de Janeiro, utilizou-se o mesmo critério, mas aplicando alíquota de 3% sobre o faturamento. Para os meses seguintes, utilizou-se o mesmo critério, logo, temos o total desses tributos pagos no ano de 2014.

3.4.1.4 INSS e Folha de pagamento

Através das informações fornecidas pela Contabilidade da empresa, ela não possui nenhum funcionário, onde quem trabalha e é responsável pela empresa são seus sócios (composto por dois); desta forma, o INSS da empresa é calculado em cima do pró-labore dos sócios, que se dá através do montante de 4 (quatro) salários mínimos no valor de R\$ 724,00 cada, totalizando os proventos em R\$ 2.896,00. A tabela abaixo será utilizada para cálculo do INSS sobre o Pró-Labore dos sócios, no cálculo de 20% em cima dos proventos na opção do Lucro Presumido.

Tabela 6: Cálculo do INSS para o Lucro Presumido

MÊS	Pró-labore	INSS s/Pró-labore (20%)
JANEIRO	R\$2.896,00	R\$519,20
FEVEREIRO	R\$2.896,00	R\$519,20
MARÇO	R\$2.896,00	R\$519,20
ABRIL	R\$2.896,00	R\$519,20
MAIO	R\$2.896,00	R\$519,20
JUNHO	R\$2.896,00	R\$519,20
JULHO	R\$2.896,00	R\$519,20
AGOSTO	R\$2.896,00	R\$519,20

SETEMBRO	R\$2.896,00	R\$519,20
OUTUBRO	R\$2.896,00	R\$519,20
NOVEMBRO	R\$2.896,00	R\$519,20
DEZEMBRO	R\$2.896,00	R\$519,20
TOTAL	R\$34.752,00	R\$6.950,40

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com a tabela anterior, para encontrar o montante devido do INSS sobre Pró-Labore por parte da empresa no mês de Janeiro de 2014, foi calculado com a alíquota de 20% sobre o Pró-Labore, equivalente a R\$ 724,00 x 4 = R\$ 2.896,00. Aplicando 20% em cima de R\$ 2.896,00 temos o valor do INSS a pagar em Janeiro de 2014. A mesma metodologia foi utilizada para os demais meses.

3.4.1.5 Total de tributos pagos pelo Lucro Presumido

A estrutura utilizada para se obter o total de tributos pagos pela empresa optante pelo regime de tributação do Lucro Presumido foi a soma de todos, e será demonstrada na tabela a seguir.

Tabela 7: Total de despesa gasta com tributos pelo Lucro Presumido

TRIBUTOS	VALOR
IRPJ (15%)	R\$9.095,19
CSLL (9%)	R\$5.457,24
PIS (0,65%)	R\$1.231,62
COFINS (3%)	R\$5.684,40
INSS s/ Pró-labore (20%)	R\$6.950,40
Total pago em 2014	R\$28.418,85

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após analisar todos os tributos pagos pela opção de regime de tributação do Lucro Presumido no ano de 2014, podemos observar que o total de tributos pagos foi no montante de R\$ 28.418,85 (vinte e oito mil quatrocentos e dezoito reais e oitenta e cinco centavos). Com o propósito de um melhor entendimento, no gráfico a seguir podemos visualizar a representatividade de cada tributo de acordo com o seu montante final.

Gráfico 4: Valor em porcentagem (%) pago no ano de 2014

Fonte: Gráfico elaborado pelo autor.

Após analisar o gráfico acima e com o objetivo de evidenciar e apresenta o quanto cada tributo separadamente contribui para o montante devido pelo Lucro Presumido, obtemos que o IRPJ com 32% e o INSS sobre pró-labore com 25% são os que mais representam financeiramente em um valor para o montante final.

3.4.2 Análise no critério do Simples Nacional

Ao optar pelo o Simples Nacional, a empresa se enquadrou ao anexo VI, de acordo com a Lei Complementar 147/2014, onde especifica que a atividade de prestação de serviço de Arquitetura, se enquadra nesse anexo, engloba em sua alíquota única os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP. A tabela a seguir irá demonstrar o quanto de tributos a empresa em estudo irá desembolsar, se optar pelo Simples Nacional no ano-calendário de 2014.

Tabela 8: Valor do Simples Nacional do ano 2014

SIMPLES NACIONAL – ANEXO VI

MÊS	FATURAMENTO	Receita Bruta Total dos 12 últimos meses	ALÍQUOTA	SIMPLES NACIONAL (DAS)
Janeiro/2014	R\$29.757,85	R\$29.757,85	16,93%	R\$5.038,00
Fevereiro/2014	R\$17.000,00	R\$46.757,85	16,93%	R\$2.878,10
Março/2014	R\$4.678,50	R\$51.436,35	16,93%	R\$792,07
Abril/2014	R\$15.000,00	R\$66.436,35	16,93%	R\$2.539,50
Maió/2014	R\$2.998,55	R\$69.434,90	16,93%	R\$507,65
Junho/2014	R\$14.000,00	R\$83.434,90	16,93%	R\$2.370,20
Julho/2014	R\$22.750,00	R\$106.184,90	16,93%	R\$3.851,58
Agosto/2014	R\$16.250,00	R\$122.434,90	16,93%	R\$2.751,13
Setembro/2014	R\$24.312,00	R\$146.746,90	16,93%	R\$4.116,02
Outubro/2014	R\$0,00	R\$146.746,90	16,93%	R\$0,00
Novembro/2014	R\$40.233,00	R\$186.979,90	17,72%	R\$7.129,29
Dezembro/2014	R\$2.500,00	R\$189.479,90	17,72%	R\$443,00
TOTAL	R\$189.479,90			R\$32.416,54

Fonte: Elaborado pelo autor.

A vantagem do Simples Nacional é que há aplicação de uma única alíquota que engloba a apuração de vários tributos, onde se dá o pagamento através do DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional). A partir da tabela anterior, que traz o faturamento real publicado pela empresa de Janeiro a Dezembro do ano de 2014, podemos observar que, para obter o faturamento dos 12 (doze) últimos meses, soma-se o faturamento do mês atual com o faturamento do mês anterior, e assim sucessivamente. Para encontrar a alíquota a ser aplicada, vai de acordo com o valor e com o auxílio da tabela do Anexo VI, vemos que nesse caso foram 16,93% (que vai de R\$ 0,00 a R\$ 180.000,00) até Outubro de 2014, e 17,72% (que vai de R\$ 180.000,01 a R\$ 360.000,00), utilizada nos meses de Novembro e Dezembro de 2014. A aplicação dessa alíquota encontrada aplica-se sobre o faturamento do mês em questão, e esse será o valor dos tributos a serem recolhidos pela empresa referente as atividades realizadas pela mesma.

3.4.2.1 Cálculo do INSS para o Simples Nacional

O cálculo do INSS no Simples Nacional se torna vantajoso quando é maior a folha de pagamento, ou seja, maior a vantagem do Simples Nacional em relação ao Lucro Presumido. No Simples Nacional, o INSS já está embutido na alíquota unificada, enquanto que em outros regimes, o INSS incide diretamente sobre a folha de pagamento. No caso da empresa em questão, por não possuir funcionários, não há folha de pagamento, tendo assim o cálculo de INSS somente de acordo com o pró-labore da empresa. A tabela a seguir irá demonstrar como o cálculo foi feito.

Tabela 09: INSS para o Simples Nacional

MÊS	Pró-labore	INSS s/Pró-labore (11%)
JANEIRO	R\$2.896,00	R\$318,56
FEVEREIRO	R\$2.896,00	R\$318,56
MARÇO	R\$2.896,00	R\$318,56
ABRIL	R\$2.896,00	R\$318,56
MAIO	R\$2.896,00	R\$318,56
JUNHO	R\$2.896,00	R\$318,56
JULHO	R\$2.896,00	R\$318,56
AGOSTO	R\$2.896,00	R\$318,56
SETEMBRO	R\$2.896,00	R\$318,56
OUTUBRO	R\$2.896,00	R\$318,56
NOVEMBRO	R\$2.896,00	R\$318,56
DEZEMBRO	R\$2.896,00	R\$318,56
TOTAL	R\$34.752,00	R\$3.822,72

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com a tabela acima e com as informações fornecidas pela empresa, o cálculo do INSS sobre o Pró-labore na empresa optante pelo Simples Nacional se dá através do cálculo de 11% sobre o equivalente valor do pró-labore, que é R\$ 2.896,00, ou seja, R\$ 2.896,00 x 11% = R\$ 318,56.

3.4.2.2 Total de tributos pagos pelo Simples Nacional

A forma utilizada para se obter o total de tributos pagos pela empresa optante do regime de tributação Simples Nacional foi a soma do DAS (Documento de Arrecadação Simplificada) e INSS sobre pró-labore, que será demonstrado na tabela a seguir.

Tabela 10: Total de despesa gasta com tributos pelo Simples Nacional

TRIBUTOS	VALOR
DAS	R\$32.416,54
INSS s/ Pró-labore (11%)	R\$3.822,72
Total pago em 2014	R\$36.239,26

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após analisar todos os tributos pagos pela a opção de regime de tributação do Simples Nacional no ano de 2014, podemos observar que o total de tributos que seria pago pela empresa nesse ano totalizou o montante de R\$ 36.239,26 (trinta e seis mil duzentos e trinta e nove reais e vinte e seis centavos).

3.4.3 Comparativo entre o Lucro Presumido e o Simples Nacional

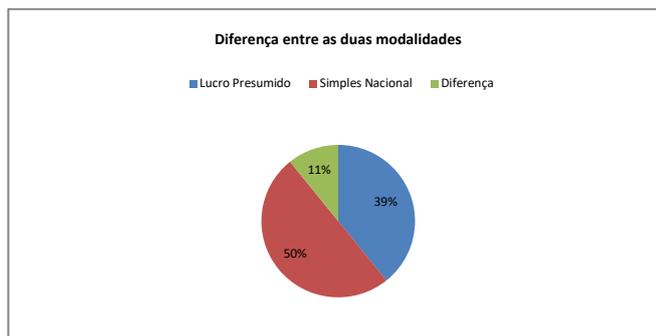
De acordo com os cálculos apresentados, observam-se os totais de desembolsos com a modalidade de Lucro Presumido e Simples Nacional. A tabela 11 demonstra o comparativo entre essas duas formas de tributação.

Tabela 11: Comparativo entre o Lucro Presumido e o Simples Nacional

LUCRO PRESUMIDO	R\$28.418,85
SIMPLES NACIONAL	R\$36.239,26
DIFERENÇA	R\$(7.820,41)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Através do comparativo acima, obtemos a diferença entre os dois demonstrativos. O gráfico a seguir nos dará uma melhor visão em porcentagem.

Gráfico 5: Diferença entre as modalidades Lucro Presumido e Simples Nacional

Fonte: Gráfico elaborado pelo autor.

Pode ser observado na Tabela 11 que a opção mais vantajosa para a empresa é o Lucro Presumido, pois resultou num total anual de tributos a serem recolhido de R\$ 28.418,85 (vinte e oito mil quatrocentos e dezoito reais e oitenta e cinco centavo), enquanto no Simples Nacional totalizou R\$ 36.239,26 (trinta e seis mil duzentos e trinta e nove reais e vinte e seis centavos), ou seja, uma diferença de R\$ 7.820,41 equivalente a 11%. A única vantagem apresentada na forma de tributação do Simples Nacional é referente ao cálculo do INSS, pois optando pelo Simples Nacional, a empresa recolhe R\$ 3.822,72 (três mil oitocentos e vinte e dois reais e setenta e dois centavos), enquanto que no Lucro Presumido ela passa a recolher R\$ 6.950,40 (seis mil novecentos e cinquenta reais e quarenta centavos).

3.4.4 Recomendações e Sugestões

Comparando todos os demonstrativos ao longo dessa pesquisa entre o regime de tributação do Lucro Presumido e o do Simples Nacional, percebe-se que a melhor opção para o contribuinte em questão é a forma de tributação pelo Lucro Presumido, pois, no final, a carga tributária tem a opção menos onerosa, ou seja, a opção de menor valor.

De acordo com esse estudo de caso, venho destacar a importância do planejamento tributário na rotina das empresas, pois é através dele que obtemos um resultado mais rentável para gerir o seu negócio independente do ramo da empresa.

Na tabela a seguir serão demonstrados os valores das diferenças finais das duas formas de tributação. Esta tem o intuito de mostrar os valores juntos do total de tributos pagos por essa empresa, para fornecer uma análise mais concreta dos dados obtidos.

Tabela 12: Identificação dos valores final a ser pago pelo Lucro Presumido

ANÁLISE DE FATURAMENTO							
MÊS	INSS	FATURAMENTO	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	TOTAL
Jan-14	579,20	29.757,85	193,43	892,74	-	-	1.665,36
Fev-14	579,20	17.000,00	110,50	510,00	-	-	1.199,70
Mar-14	579,20	4.678,50	30,41	140,36	2.468,94	1.481,44	4.700,35
Abr-14	579,20	15.000,00	97,50	450,00	-	-	1.126,70
Mai-14	579,20	2.998,55	19,49	89,96	-	-	688,65
Jun-14	579,20	14.000,00	91,00	420,00	1.535,93	921,55	3.547,68
Jul-14	579,20	22.750,00	147,88	682,50	-	-	1.409,58
Ago-14	579,20	16.250,00	105,63	487,50			1.172,33
Set-14	579,20	24.312,00	158,03	729,36	3.038,97	1.823,44	6.329,00
Out-14	579,20	0,00	0,00	0,00			579,20
Nov-14	579,20	40.233,00	261,51	1.206,99			2.047,70
Dez-14	579,20	2.500,00	16,25	75,00	2.051,35	1.230,81	3.952,61
TOTAL	6.950,40	189.479,90	1.231,62	5.684,40	9.095,19	5.457,24	28.418,85
INSS A RECOLHER				6.950,40			
IMPOSTOS S/FATURAMENTO A RECOLHER				21.468,45			
TOTAL				28.418,85			

Fonte: Elaborado pelo autor.

Essa tabela resulta numa resposta final do estudo de caso para a forma de tributação do Lucro Presumido. Então, para a empresa em questão, é a forma de tributação mais vantajosa que o Simples Nacional, porque tem uma carga tributária mais baixa.

Demonstrar cálculos e tabelas para aplicação das alíquotas de tributos para as duas modalidades apresenta-se a que gera o menor desembolso para pagamento de tributos. Segue a tabela referente ao Simples Nacional para esse comparativo:

Tabela 13: Comparativo final do Simples Nacional

SIMPLES NACIONAL - ANEXO VI						
MÊS	INSS	FATURAMENTO	RBT 12	ALÍQUOTA	SIMPLES NACIONAL	TOTAL
Jan-14	318,56	29.757,85	29.757,85	16,93%	5.038,00	5.356,56
Fev-14	318,56	17.000,00	46.757,85	16,93%	2.878,10	3.196,66
Mar-14	318,56	4.678,50	51.436,35	16,93%	792,07	1.110,63
Abr-14	318,56	15.000,00	66.436,35	16,93%	2.539,50	2.858,06
Mai-14	318,56	2.998,55	69.434,90	16,93%	507,65	826,21
Jun-14	318,56	14.000,00	83.434,90	16,93%	2.370,20	2.688,76
Jul-14	318,56	22.750,00	106.184,90	16,93%	3.851,58	4.170,14
Ago-14	318,56	16.250,00	122.434,90	16,93%	2.751,13	3.069,69
Set-14	318,56	24.312,00	146.746,90	16,93%	4.116,02	4.434,58
Out-14	318,56	0,00	146.746,90	16,93%	0,00	318,56
Nov-14	318,56	40.233,00	186.979,90	17,72%	7.129,29	7.447,85
Dez-14	318,56	2.500,00	189.479,90	17,72%	443,00	761,56

TOTAL	3.822,72	189.479,90		3.822,72	32.416,54	36.239,26
INSS A RECOLHER						
IMPOSTOS S/FATURAMENTO A RECOLHER				32.416,54		
TOTAL				R\$36.239,26		
RESULTADO LUCRO PRESUMIDO					28.418,85	
RESULTADO SIMPLES NACIONAL					36.239,26	
VANTAGEM / DESVANTAGEM					(7.820,41)	

Fonte: Elaborado pelo autor.

A identificação da diferença entre as duas formas de tributação são o total dos valores obtidos com o estudo de caso. Através das análises geradas pelo estudo comparativo, foi possível verificar qual seria a forma de tributação mais vantajosa ou não para a empresa.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo foi elaborado com a intenção de demonstrar a importância do planejamento tributário para empresas, abrangendo um tema que atendesse às exigências acadêmicas, proporcionando, ainda, um maior entendimento do caso, com a finalidade de adquirir uma melhor forma para gerir os tributos e, ao mesmo tempo, responder à problemática exposta e seus objetivos.

A partir de uma pesquisa de campo, foi demonstrado o procedimento ideal, de acordo com o seu faturamento, para uma aplicação mais precisa da sua forma de tributação, seja ela pelo Lucro Presumido ou Simples Nacional.

De acordo com o trabalho apresentado, e se aprofundando na pesquisa desenvolvida, entende-se que o regime tributário Simples Nacional nem sempre é a forma mais benéfica para as empresas, sendo de extrema importância a necessidade de um bom planejamento tributário para que a empresa não seja prejudicada.

Dessa forma, como resposta à questão problema abordada neste estudo, “Quais as diferenças na forma de tributação entre uma empresa optante pelo Simples Nacional e o Lucro Presumido?”, constatou-se que a forma de tributação menos onerosa é o Lucro Presumido, pois gera um desembolso de R\$28.418,85 (vinte e oito mil quatrocentos e dezoito reais e oitenta e cinco centavo), enquanto no Simples Nacional totalizou R\$ 36.239,26 (trinta e seis mil duzentos e trinta e nove reais e vinte e seis centavos).

O trabalho não se fundou apenas a demonstrar a importância do planejamento tributário, mas também discorrer sobre seu objetivo, que não consiste apenas em pagar menos impostos,

mas também garantir uma longevidade maior à empresa, fazendo com que ela tenha um bom desenvolvimento e proporcionando um controle maior sobre o pagamento dos tributos.

Pode-se afirmar que todos os objetivos propostos nesse trabalho foram alcançados, com a intenção de contribuir para pesquisas futuras, referentes a diferenças na forma de tributação. Sugere-se a continuação da pesquisa para se obter amostras comparativas e ampliar questionamentos. Recomenda-se que abordem as modalidades de tributação excluídas desse estudo, como comparativos entre o Lucro Real e Lucro Arbitrado etc, executando o planejamento tributário em outros segmentos, que não seja o de serviços.

Por fim, esse estudo irá contribuir para os profissionais e estudantes, não só do curso de Ciências Contábeis como também para os demais cursos que conversem sobre métodos comparativos entre formas de tributação.

REFERÊNCIAS

ASSCOM IBPT, **Carga tributária brasileira é quase o dobro da média dos BRICS**, 2013 Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1443/Carga-tributaria-brasileira-e-quase-o-dobro-da-media-dos-BRICS>>. Acesso em: 14 Abr. 2015.

AGILIZE, Contabilidade Online. **O que é e quais são as vantagens de ser Simples Nacional**. 2012. Disponível em: <<http://blog.agilize.com.br/simples-nacional/o-que-e-e-vantagens-do-simples-nacional/>>. Acesso em: 14 Mar. 2015 .

_____. Tabelas do Simples Nacional - Vigentes a partir de 01/01/2012. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/novatabelasimples.htm>>. Acesso em 21 de Maio 2015.

BARAU, Victor, **O Sistema Tributário Nacional**, São Paulo, 2011 Disponível em: <<http://www.escoladegoverno.org.br/artigos/1734-o-sistema-tributario-nacional>> . Acesso em: 14 Abr. 2015.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário**. 6.ed. São Paulo : Atlas, 2001.
BRASIL. Ministro da Secretaria da Micro e Pequena Empresa, **Balanco do Simples Nacional**, 2015 Disponível em: <http://pt.slideshare.net/BlogDoPlanalto/coletiva-de-imprensa-do-ministro-02-022015-v05>. Acesso em: 18 Mar. 2015.

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de Novembro de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718compilada.htm> Acesso em: 02 Maio 2015.

_____. **Lei Complementar Nº 123, de 14 de Dezembro de 2006**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm> Acesso em: 02 Maio 2015.

_____. **Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 20 Maio 2015.

_____. **Lei Complementar Nº 147, de 07 de Agosto de 2014.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/LCP/Lcp147.htm>. Acesso em: 10 Fev. 2015.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil, **Lucro Real, 2005** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2005/PergResp2005/pr242a264.htm>> Acesso em: 14 de Abril de 2015 às 23n40min.

_____. **Constituição Federal da Republica Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 20 Abr. 2015.

_____. **Lei nº 8.981, de 20 de Janeiro de 1995.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L8981.htm>. Acesso em: 14 Fev. 2015.

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm> Acesso em: 02 Maio 2015.

_____. **Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº3. 000 de 26 de Março de 1999.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acesso em: 20 Maio 2015.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm> Acesso em: 14 Abr. 2015.

CÂMARA, Vagner Leandro da, **Simples Nacional: Sistema de Tributação para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte**, São Paulo, 2014 Disponível em: <http://vagnercamara5.jusbrasil.com.br/artigos/111843243/simples-nacional-sistema-de-tributacao-para-microempresa-e-empresa-de-pequeno-porte>. Acesso em: 10 Mar. 2015.

FABRETTI, Cláudio Camargo. **Contabilidade tributária.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica 1** Marina de Andrade Marconi, Eva Maria Lakatos. - 5. ed. - São Paulo : Atlas, 2003.

MARANHÃO, Eduardo Torres de Albuquerque, Análise crítica do Sistema Tributário Nacional e sugestões para o seu aperfeiçoamento, São paulo, 2010 Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17218/analise-critica-do-sistema-tributario-nacional-e-sugestoes-para-o-seu-aperfeicoamento>>. Acesso em: 14 Abr. 2015.

OLIVEIRA, Luis Martins; CHIERAGATO, Renato; JUNIOR, José Hernandez Perez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária.** São Paulo: Atlas, 3ª ed. 2004.

PEGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária.** 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos.2006.

RODRIGUES, Aldenir *et al*, **Manual do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.** 2ª ed. IOB, 2014.

RODRIGUES, William Costa, **Metodologia Científica**, Rio de Janeiro, 2007 Disponível em:

http://unisc.br/portal/upload/com_arquivo/metodologia_cientifica.pdf. Acesso em: 22 Fev. 2015.

SCHMITZ, LUCIMARA, **A MELHOR FORMA DE TRIBUTAÇÃO PARA UMA MARMORARIA DE PEQUENO PORTE**, Florianópolis, 2008 Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis292229>>. Acesso em: 14 Abr. 2015.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 22. Ed. São Paulo: Cortez, 2002.

**PERÍCIA CONTÁBIL TRABALHISTA:
Atuação do Perito Contador perante a Justiça do Trabalho**

Taís Fernanda Coutinho Ferreira
Christiane Patrícia Ferraz Rabelo

RESUMO: A perícia contábil trabalhista é um método de prova eficaz no esclarecimento dos fatos, utilizando procedimentos técnicos e científicos para contribuir no esclarecimento destes. O contador é o profissional legalmente habilitado e capacitado para trabalhar perante a Justiça do Trabalho na condição de Perito Contador, de acordo com as leis e o código de ética profissional vigentes. Ante esse ponto de vista o presente estudo tem como objetivo evidenciar como se desenvolve o trabalho do perito contador nesse campo do Direito. O roteiro metodológico se divide em duas partes: na primeira delas, apresentou-se toda a fundamentação teórica na qual são abordados os conceitos aplicados e descrita a evolução do direito do trabalho, as fases de um processo trabalhista, bem como a perícia contábil trabalhista. E na segunda parte, é feito um estudo de caso em um processo judicial da área trabalhista, no qual o perito contador realizou os cálculos das verbas trabalhistas, e demonstra como chegou a resolução do conflito.

Palavras-chave: Processo Trabalhista, Perícia Contábil Trabalhista, Justiça do Trabalho.

ABSTRACT: The labor forensic accounting is an effective proof method on the elucidation of the facts, using technical and scientific procedures to contribute in their clarification. The accountant is legally qualified and trained professional to work in the Labor Court as an Expert Accountant, according to the present laws and professional code of ethics. Considering this point of view the present study aims to show how the expert accountant in the Law field develops his work. The methodological route is divided in two parts: in the first one, all the theoretical fundamentals were presented, which examines the concepts applied and described the evolution of labor law, the phases of a labor process, as well as the labor accounting expertise. In the second part, a case study is done in a lawsuit process of the labor area, in which the expert accountant carried out the calculations of labor rights, and demonstrates how he came to the resolution of the conflict.

Key-words: Labor suits, Labor Forensic Accounting, Labor Justice.

1 INTRODUÇÃO

A área contábil é uma área muito ampla que oferece muitas oportunidades para o profissional, num mercado de trabalho rentável. A perícia contábil é um dos ramos em que o contador pode atuar como um profissional independente se tornando um perito.

Tendo em vista a facilidade de acesso as informações, principalmente através dos meios de comunicação, onde os dados se multiplicam de forma muito mais rápida, atualmente, as pessoas são melhores informadas com relação aos seus direitos, principalmente na área trabalhista, onde as normas do trabalho são amplamente divulgadas, seja pelas rádios, emissoras de televisão, internet, mas, principalmente pela intensiva atuação dos sindicatos de classe.

Com trabalhadores melhor informados sobre seus direitos, é normal que as quantidades de processos trabalhistas na justiça do trabalho aumentem muito, pois os abusos cometidos pelos empregadores ainda são grandes.

A justiça do trabalho é uma das áreas em que a perícia contábil vem atuando muito, sendo usada como uma fonte capaz de esclarecer dúvidas dos juízes e partes interessadas, provendo informações que são buscadas pelo perito em fontes corretas e seguras. São elas provas documentais, declarações e depoimentos pessoais, testemunhas, inspeções judiciais, e periciais, na qual se insere a perícia contábil.

O perito contador poderá exercer seu trabalho tanto na área judicial – quando for nomeado por um juiz - como na área extrajudicial se for contratado por alguma empresa. Nos dois casos ele irá lidar com o objetivo de fornecer informações que servirão como prova pericial.

Tendo em vista os pontos acima explanados, o presente estudo de pesquisa, apresenta alguns aspectos gerais do direito do trabalho, do seu campo de atuação do contador, a perícia contábil trabalhista, paralelamente com a atuação do perito contador perante a justiça do trabalho. Desta maneira, o objetivo geral deste trabalho é evidenciar como o perito contador desenvolve seu trabalho pericial perante a justiça do trabalho. Assim sendo, descrever a evolução do direito do trabalho e de um processo trabalhista; Analisar as várias possibilidades de atuação da perícia contábil; Demonstrar a atuação do contador perante a justiça do trabalho.

A perícia contábil trabalhista tornou-se um meio de atuação expressivo para o contador, logo que são inúmeros os processos trabalhistas diante da justiça do trabalho.

No entanto, o que se pode perceber é que pouco esse assunto é abordado nos cursos de graduação em ciências contábeis, estendem o tema nos variados tópicos da perícia e se limitam quando o assunto é perícia trabalhista. Tendo em vista que o contador é o profissional legalmente habilitado para a função de perito diante da justiça do trabalho.

Diante disso, o presente estudo aborda o tema: Perícia Contábil Trabalhista: Atuação do perito contador perante a justiça do trabalho.

A escolha do tema partiu da importância do trabalho do perito contador, de acordo com as leis e códigos de ética profissional, que guiam uma perícia, perante a justiça do trabalho, resultando em uma prova para auxílio na decisão do juiz.

A perícia contábil é de competência particular do contador, que é o profissional legalmente capacitado. Ele detém técnicas e procedimentos, para elaboração de seus laudos

periciais contábeis, sendo de suma importância o trabalho do contador no âmbito trabalhista, para a decisão do juiz.

Para uma melhor compreensão da metodologia usada no seguinte estudo, devemos entender alguns conceitos, que se divide em três categorias: pesquisa quanto aos objetivos, que pode ser realizada de forma explanatória, descritiva ou explicativa; uma pesquisa quanto aos procedimentos, que poderá utilizar uma pesquisa bibliográfica, um estudo de caso, um levantamento, documental, experimental ou participante e por fim, uma pesquisa quanto à abordagem do problema, que pode ser feita utilizando dados quantitativos e qualitativos.

Tendo em vista o presente estudo e analisando seus objetivos, este trabalho se caracteriza pela natureza descritiva. Podemos considerar como uma pesquisa descritiva aquela em que se pode observar, registrar e analisar os fatos sem, no entanto, interferir neles.

Com relação aos procedimentos aplicados ao estudo, incidem em uma pesquisa bibliográfica, por usar fontes secundárias tiradas de livros, trabalhos científicos, artigos, monografias, normas, leis, paralelo com um estudo de caso prático, no qual o perito analisa um processo trabalhista.

É a que se desenvolve tentando explicar um problema, utilizando o conhecimento disponível a partir de teorias publicadas em livros e obras congêneres. [...] o investigador irá levantar o conhecimento disponível na área, identificando as teorias produzidas, analisado e avaliando sua contribuição para auxiliar a compreender ou explicar o problema: objeto de investigação. (HORN et al, 2001, p. 10)

O estudo de caso pode ser conceituado da seguinte forma:

Este método é caracterizado por ser um estudo intensivo. No método do estudo de caso, leva-se em consideração, principalmente, a compreensão, como um todo, do assunto investigado. Todos os aspectos do caso são investigados. Quando o estudo é intensivo, podem até aparecer relações que, de outra forma, não seriam descobertas. (FACHIN, 2005, p. 45)

Por último, diante da abordagem do problema da pesquisa, foi usada uma metodologia qualitativa porque não utiliza dados estatísticos para a análise do problema, só procurar conhecer a fundo o problema em questão.

Os métodos qualitativos procuram explicar o porquê das coisas, inferindo o que convém ser feito, mas não qualificam os valores e as trocas simbólicas nem se submetem à prova de fatos, pois os dados analisados são não métricos, subjetivos e se valem de diferentes abordagens. (HORN et al, 2013, p. 27)

De acordo com os conceitos apresentados o presente estudo se desenvolve por ser, uma pesquisa de natureza descritiva, com uso de procedimentos bibliográficos e um estudo de caso com abordagem qualitativa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Quando se analisa o trabalho do ponto de vista histórico, vê-se que ele surgiu desde o princípio da humanidade, tal como descreve narração bíblica do livro do Gênesis. O senhor Deus tomou o homem e o colocou no paraíso de delícias para que cultivasse e guardasse, (Gen. 2:15). Adão teve de trabalhar para comer em razão de ter comido o fruto proibido (Gênesis, 3). Esse primeiro versículo podemos perceber que mesmo antes de pecar Adão já tinha que trabalhar para cuidar daquilo que Deus havia criado. Nas civilizações da antiguidade o trabalho associado a ideia de castigo, conforme se observa a obra de Barros, “o termo trabalho, segundo alguns dicionários etimológicos, deriva do latim vulgar tripaliare, que significa martirizar com o tripalium (instrumento de tortura composto de três paus)”. (BARROS, 2009, p. 53)

A escravidão foi o primeiro formato de trabalho a surgir, mas os escravos eram considerados apenas como coisas, não eram sujeito de direito, muito menos trabalhistas, no entanto o único direito que possuíam era o de trabalhar. Para o escravo era dado o trabalho pesado, manual, visto como vil, de pequeno valor, enquanto os homens livres destinavam-se apenas para o pensamento e a contemplação, tendo os escravos como incapazes dessa tarefa. A ausência de um conceito do que é liberdade e as condições financeiras da época explicava o sistema de escravidão.

2.1 SURGIMENTO E EVOLUÇÃO DO DIREITO DO TRABALHO

O Direito do Trabalho no ramo jurídico específico classificado como ciências sociais tem como função a busca pela melhoria das condições de trabalho do trabalhador. Foram vários os fatores que levaram ao surgimento do Direito do Trabalho, todos no sentido de minimizar e evitar a exploração desenfreada e absurda do trabalhador no contexto da sociedade industrial europeia. De acordo com Martins (2014, p. 18).

Direito do trabalho é o conjunto de princípios, regras e instituições atinentes à relação de trabalho subordinado e situações análogas, visando assegurar melhores condições de trabalho e sociais ao trabalhador, de acordo com as medidas de proteção que lhe são destinadas.

A revolução industrial deu origem à classe operária e com ela o surgimento da forma difundida de empregos para mulheres e menores os chamados “meia-forças dóceis”, pois, com a máquina, o esforço físico agora já era menor. Estes trabalhadores eram totalmente despreparados e não reivindicavam seus direitos, suportavam então salários mínimos, jornadas desumanas, condições de higiene lamentáveis, com altos índices de acidentes. Nessas circunstâncias era impossível falar do trabalho como dignidade e realização pessoal. O trabalho era realizado de forma mecanizada, estavam os transformando em meros executores robotizados.

O sistema feudalista, que se caracterizava por uma organização social e política, baseado em relações servis, em que os camponeses cuidavam da agropecuária e do feudo, para em troca ter onde morar possuía características semelhantes a do trabalho escravo. Após a queda desse sistema feudalista, surgiu o trabalho artesanal como forma de trabalho autônomo. Este modo de trabalho era basicamente manual e o trabalhador trabalhava por si só, atuando em toda a cadeia produtiva. Com grande expressividade na época o artesanato era um tipo de produção que não propiciava aos artesãos grande obtenção de lucros, no entanto o trabalhador era recompensado pelo fato de ser dono da sua produção (oficina, ferramentas, matéria-prima) e trabalhar de acordo com suas possibilidades e com a participação familiar.

O trabalho artesanal começou a ser desvalorizado e a ser conhecido como forma de cultura popular, com a chegada da revolução industrial e com o início do processo de mecanização e especialização da mão de obra. Para atender às necessidades de mão-de-obra das grandes indústrias, a recompensa sobre forma de salários, foi estabelecida. A indústria então passou a sistematizar a produção baseando-se na linha de montagem e na especialização do trabalho. Passou a ser valorizado então o trabalho de acordo com os interesses particulares e oscilações do mercado.

A expressão grande indústria traduz um modelo de organização do processo produtivo, baseado na intensa utilização de máquinas e profunda especialização e mecanização de tarefas, de modo a alcançar a concretização de um sistema de produção sequencial, em série rotinizada. O modelo de grande indústria conduziu à utilização maciça e concentrada da força de trabalho assalariada, que se torna instrumento integrante do sistema industrial característico do capitalismo emergente. (DELGADO, 2007, p. 88)

Com o crescente aumento a produção toda a mão de obra disponível passou a ser utilizada, isso fez com que o proletariado constituísse moradia nos grandes centros industriais. Com os trabalhadores agora remunerados com salários, fez com que fosse mais fácil sua exploração, principalmente das chamadas “meias forças”. Fazendo com a ausência do estado se estabelecer-se uma miséria nunca vista.

As condições iniciais desse contrato, idênticas às do escravo, eram regidas pela locação de coisas, daí ser toda a operação denominada genericamente *locatio conductio*, definida como o ajuste consensual por meio do qual uma pessoa se obrigava a fornecer a outrem o uso e gozo de uma coisa em troca de um preço que a outra parte se obrigava a pagar que se chamava *mercês* ou *pensio*. Somente os escravos e os pobres de classe mais baixa poderiam se obrigar nessas locações. (BARROS, 2010, p. 56)

As corporações de ofício que eram associações que acompanhavam o processo produtivo artesanal, formadas por pessoas qualificadas para trabalhar em determinada função, que se uniam com o intuito de se defenderem e negociarem de forma mais eficiente, uma pessoa só podia trabalhar em um ofício se fosse membro da corporação. O fato é que o rigoroso controle atribuído pelas corporações de ofício dificultava o alcance de melhores condições de vida aos trabalhadores e limitavam as possibilidades de trabalho. Desta maneira, podemos concluir que os efeitos da Revolução Industrial foram bastante favoráveis à organização do trabalho. Esse novo modelo de regime permitiu o alcance de liberdade de trabalho que antes era impossível pelo controle oligárquico das corporações de ofício. Embora que a fase inicial da revolução industrial ter posto o trabalhador em condições de trabalho paralelas ao trabalho escravo, foi um dos motivos que resultaria na criação do Direito do Trabalho.

O Direito do Trabalho surge no século XIX, na Europa, acontecimento em que foi necessária a influência do Estado por meio de uma legislação predominante necessária. Em um mundo marcado pela desigualdade econômica e social, “paralelamente a esses condicionamentos impostos pelo legislador, o rol de normas dispositivas existentes é reduzido, atenuando-se a autonomia da vontade das partes” (BARROS, 2009, p. 67).

Como se infere das normas legais que alinhamos abaixo, o Direito do Trabalho brasileiro não é distraído a esses fenômenos, cujo conteúdo reflete o princípio da autonomia da vontade, mas com limitações inseridas nos art. 9º, 444 e 468 da CLT. De acordo com Barros (2009):

Art. 9º – Serão nulos de pleno direitos os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

Art. 444 – As relações contratuais de trabalho podem ser objeto de livre estipulação das partes interessadas em tudo quanto não contravenha às disposições de proteção ao trabalho, aos contratos coletivos que lhe sejam aplicáveis e às decisões das autoridades competentes.

Art. 468 – Nos contratos individuais de trabalho só é lícita a alteração das respectivas condições, por mútuo consentimento, e, ainda assim, desde que não resultem, direta ou indiretamente, prejuízos ao empregado, sob pena de nulidade da cláusula infringente desta garantia.

De acordo com Barros (2009), em quatro períodos se divide a história do direito do trabalho, aos quais prevalecem formação, intensificação, consolidação e autonomia, segundo os autores espanhóis Granizo e Rothvoss. No período da formação (1802 a 1848), surge a lei que proíbe o trabalho de menores à noite e por duração superior a 12 horas diárias, O Ato da Moral ou da Saúde, foi a primeira lei tutelar dentro do espírito do direito do trabalho que surgiu na Inglaterra (1802). Paralelo a isso, em 1806 Napoleão constituía na França, órgãos propostos a impedir as discussões entre fabricantes e operários, avaliados, por alguns, como exploradores da justiça do trabalho. Na França, em 1813, é proibido, o trabalho de menores nas minas. Na Alemanha em 1839, teve o princípio da publicação de normas sobre o trabalho do menor e da mulher. E na Inglaterra em 1824 deixa de se estabelecer como crime a coalizão.

No segundo período, chamado de Intensificação (1848 a 1890), os fatos mais importantes foram à implantação do formato de seguro social em 1883 na Alemanha, no governo de Bismarck, e o Manifesto Comunista de Marx e Engels.

O terceiro período, visto como Consolidação (1890 a 1919) é marcado pela publicação da Encíclica Papal (coisas novas), de Leão XIII, preconizando o justo salário. Importante conferência sobre o Direito do Trabalho realizou-se em Berlim, em 1890, ainda neste mesmo período.

Por fim, a chamada Autonomia, o quarto período, (de 1919 até os dias atuais), que se diferencia pela invenção da Organização Internacional do Trabalho (OIT), em 1919, desenvolvendo um fantástico trabalho de universalização do Direito do Trabalho. Em 1919, o Tratado de Versalhes desempenha papel importante em seu art. 427, não admitindo que o trabalho seja visto como mercadoria, assegurando jornada de 8 horas, igualdade de salário para trabalho de igual valor, repouso semanal, inspeção do trabalho, salário mínimo, dispensa tratamento especial ao trabalho da mulher e do menor, além de dispor sobre o direito sindical. Paralelamente a esses fatos, surgia na Europa à constitucionalização do Direito do Trabalho, com a Constituição alemã de Weimar.

No Brasil, Evaristo de morais Filho, em excelente síntese, aponta como principais causas do aparecimento do Direito do Trabalho no contexto mundial: os vícios e as consequências da liberdade econômica e do liberalismo político; o maquinismo; a concentração de massas humanas e de capitais; as lutas de classes, com as consequentes rebeliões sociais com destaques para os ludistas ou cartistas na Inglaterra; as revoluções de 1848 e 1871, na França, e de 1848, na Alemanha; livres acordos entre grupos econômicos e profissionais regulando as relações entre patrões e operários, mais tarde, reconhecidos pelo Estado como lei; a Encíclica Rerum Novarum, de Leão XIII; a guerra (1914-1918), cujo fim (1919) conferiu ao Direito

do Trabalho posição definitiva nos ordenamentos jurídicos nacionais e internacionais. (BARROS, 2009, p. 69).

2.2 EVOLUÇÕES DO DIREITO DO TRABALHO NO BRASIL

O ministério do trabalho criado em 1930 foi o marco do Direito do Trabalho no Brasil apresentado pela doutrina. Em 1943, a consolidação das leis do trabalho (CLT). Há quem discuta que, impulsão da legislação trabalhista foi dada pela presença de movimentos operários, enquanto outros asseguram que ela foi criada a partir da vontade do Estado. As manifestações de 1919 dos trabalhadores através das greves nos grandes centros comerciais do país confirmam a primeira posição a respeito do assunto. Desta feita, várias foram as mudanças apresentadas por cada constituição no decorrer dos anos.

A primeira Constituição, a do Império de 1824, assegurava a liberdade de trabalho, pois nenhum gênero de trabalho, de cultura, indústria, ou comércio pode ser proibido, contanto que ele não se oponha aos costumes públicos, a segurança e saúde dos cidadãos. Abolida as corporações de ofícios, seus juizes, escrivães, e mestres.

Já a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, assegurava a liberdade de associação, é livre a todos associarem-se e reunirem-se sem armas, não podendo a polícia intervir senão para manter a ordem pública. É garantida a inviolabilidade dos direitos concernentes a liberdade, a segurança individual e a propriedade aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no Brasil.

Na constituição da República de 1934, foi a primeira a tratar da ordem econômica e social, colocando que os sindicatos e associações profissionais serão reconhecidos de acordo com a lei. Foram estabelecidas as condições de trabalho na cidade e no campo e o amparo a produção, pretendendo a proteção social do trabalhador e os interesses econômicos do país.

De acordo com a carta magna a legislação do trabalho observará as seguintes regras, com o intuito de melhorar as condições de trabalho do trabalhador: salário mínimo, capaz de satisfazer as necessidades de cada região e as normais do trabalhador; proibição de qualquer diferença de salário, para o mesmo cargo, por motivo de idade, sexo, nacionalidade ou estado civil; carga horária diária de oito horas, podendo ser reduzíveis, mas prorrogáveis só nos casos previstos em lei; o repouso semanal de preferência aos domingos; férias anuais remuneradas; trabalhador dispensado sem justa causa ganhou o direito a indenização; proibição do trabalho a menores de 14 anos, do trabalho noturno a menores de 16 anos e em indústrias insalubres, a menores de 18 anos e a mulheres; assistência médica e sanitária ao trabalhador e à gestante, assegurando a ela repouso antes e depois do parto, sem haver

nenhum prejuízo de salário e do emprego, foi instituída a previdência, mediante contribuição, a favor da velhice, invalidez, maternidade e em casos de acidentes de trabalho ou morte; regulamentação da atividade de todas as profissões; reconhecimento das convenções coletivas de trabalho. Aos trabalhadores que exercem profissões liberais, foram equiparados todos os benefícios e garantias da legislação social. Num texto constitucional diante do art. 122 é instituída a justiça do trabalho.

Para dirimir questões entre empregados e empregadores, esclarecendo que a constituição dos tribunais do trabalho e das Comissões de Conciliação obedecerá ao princípio da eleição de membros, metade pelas associações representativas dos empregados e metade pelas dos empregadores, sendo o presidente de livre nomeação do Governo, escolhido entre pessoas de experiência e notória capacidade moral e intelectual. (BARROS, 2009, p.72)

Já na constituição de 1937, o trabalho é visto com um dever social, afirmando que todos têm o direito de sobreviver do seu trabalho honesto, bem este que é dever do Estado proteger.

Tal legislação trouxe algumas mudanças, a exemplo do termo de convenção coletiva por contrato coletivo, que ampliou o descanso também para feriados civis e religiosos, mas o coloca ainda sem remuneração, adicionou que o trabalho noturno deve ser pago com remuneração superior ao diurno. Deixou de forma clara que a mudança de proprietário não cancela o contrato de trabalho, preservando então aqueles empregados para o novo empregador, com os mesmos direitos com relação ao antigo. Outras constituições deixam esse assunto sobre os cuidados de lei ordinária, essa foi, portanto, a única constituição a tratar sobre essa temática.

Considerou todos iguais diante da lei ao tratar a isonomia, mas como não se proibia na constituição anterior, fazer diferenças por motivo de sexo, editou-se no Brasil uma legislação em agosto de 1940, autorizando uma redução de 10% na remuneração das mulheres em relação ao pago aos homens.

Acerca da licença maternidade a constituição de 1937, não deixou claro quanto a sua concessão, ao falar “sem prejuízo do emprego”, determinando apenas sem prejuízo de salário, o que dava autonomia ao empregador de dispensar a empregada no ciclo gravídico puerperal. Coloca a associação profissional ou sindical de forma livre, mas impôs a unicidade sindical, que consiste em apenas uma entidade sindical de categoria econômica ou profissional, seja reconhecida pelo Estado, dentro de uma base territorial. Em seguida, viu a greve e o *lock-out* como meios antissociais prejudiciais ao capital e ao trabalho de forma que não se harmoniza com os interesses da produção nacional.

Com a constituição de 1946, chamada de democrática, foi visto de forma mais aprofundada o princípio da isonomia, sendo, portanto anulado o albergado em 1940 onde se permitia aos empregadores o pagamento de salários inferiores às mulheres, proibindo qualquer que seja a diferença de salário para o mesmo trabalho, por motivo de sexo, idade, nacionalidade ou estado civil.

A carta encimada instituiu pela primeira vez a participação nos lucros da empresa o trabalhador, remunerou o descanso semanal e os feriados, passando a ser proibido aos menores de 18 anos, e não de 16 anos, o trabalho noturno, quanto ao meio rural foi estendida a estabilidade de emprego, criada a assistência aos desempregados e obrigou o empregador a fazer um seguro de acidente de trabalho. Foi reconhecido o direito à greve, logo traz como livre a associação profissional ou sindical, sendo sua constituição e representação legal, reguladas por lei. Barros (2009) traz como “o aspecto mais inovador a integração da justiça do trabalho aos quadros do poder judiciário, pois anteriormente era órgão administrativo”.

Na constituição de 1967, houve algumas mudanças, foram incluídos a co-gestão e o sistema do FGTS, que paralelamente conviveu com o regime da estabilidade e o da indenização, dando ao empregado a opção de optar por um deles. Confirmando o salário família aos dependentes do trabalhador, reduzindo para 12 anos a idade mínima para o trabalho. Com 30 anos de trabalho é garantida a aposentadoria da mulher. Foi proibida a greve nos serviços públicos e em atividades definidas pela lei com essenciais, baseando-se no direito coletivo.

Finalmente, na Constituição da República em 1988, várias e importantes foram as inovações e alterações que surgiram nessa etapa, a começar pela igualação dos empregados urbanos e rurais. Foi dito como regra a extensão do FGTS aos trabalhadores rurais, e abolida a estabilidade decenária do meio jurídico, mas ficando clara a proteção ao empregado contra a despedida arbitrária, regra que, dependia de lei complementar ainda não publicada. O salário mínimo, que antes era definido por cada região, passou a ser único em todo o território nacional, também foram ampliadas suas necessidades básicas, passando então a incluir educação, saúde, lazer, previdência social, além de outras conforme a CLT, como alimentação, habitação, vestuário, higiene e transporte. Antes visto como institucional, agora o piso salarial, traz o salário como irredutível, excetuando-se essa regra apenas através da conversão por acordos coletivos. O salário-família, já analisado em outras constituições, agora só era confirmado para o empregado da baixa renda, a partir de 1991, sendo estendido também ao homem do campo.

Ficara sendo de 8 horas a jornada de trabalho, porém sua carga horaria semanal foi reduzida de 48 horas para 44 horas semanais. O adicional de hora extra passou a ser de 50% no mínimo, nada impedindo que seja estipulado um valor maior, o que antes era apenas de no mínimo 20% ou 25%. Ficou disponível também o regime de compensação. Para o empregado que trabalha por turno ininterrupto de revezamento, a jornada ficou determinada por ser de 6 horas, podendo ser elevada diante negociação coletiva. Garantiu DSR, de preferência aos domingos, porém nada ficou claro quanto aos feriados civis e religiosos. Já garantidas em outras constituições, as férias tiveram agora um acréscimo de 1/3. Houve benefícios também para a licença-maternidade que passou de 84 para 120 dias, incluindo também os pais com a licença-maternidade de 5 dias. A lei n. 11.770, de 9 de setembro de 2008, vinte anos após a carta de 1988, criou o chamado empresa cidadã, designado a assegurar, para mais 60 dias a licença-maternidade, prorrogação garantida desde que empresa adquira o programa. Confirmada a igualdade entre homens e mulheres, liberando então a trabalho da mulher em indústria insalubre. Com isso foi abolido os regimes celetistas que restringiram a área de trabalho das mulheres. Foi fixado o aviso prévio de 30 dias, e revogado o que antes era de oito dias, criado também o aviso prévio proporcional, mas ainda dependendo de regulamentação.

Instituiu o adicional de penosidade, contudo faltando uma lei para regular e definir as atividades penosas. Proteção contra os efeitos da automação, também dependendo de regulamentação. A prescrição de créditos trabalhistas dos empregados urbanos, que antes perfazia o prazo de dois anos, foi estendida para cinco anos, depois também sendo estendida ao homem do campo, cujos créditos não estavam sujeitos a prescrição no curso do contrato. Fica proibido a diferença de salário, de exercício de função e de critério de admissão, seja por motivo de sexo, cor, idade ou estado civil, proibido também qualquer discriminação com relação a admissão do trabalhador portador de deficiência. Ao contrário da constituição de 1967, essa de 1988 semelhante as anteriores, fixa em 14 anos a idade para o trabalho na condição de menor aprendiz entre 14 e 16 anos só é permitido a fixação do contrato de aprendizagem na modalidade especial de contrato de trabalho, com 16 até 18 ele poderá entrar na modalidade do contrato de aprendizagem ou de um contrato normal, com mais de 18 anos, o empregado se torna absolutamente capaz. Igualou os trabalhadores avulsos aos empregados, levou as domésticas vários direitos sociais, como os quais, salário mínimo, 13º salário, irredutibilidade de salário, DSR, férias anuais, licença a gestante, aviso prévio, licença-paternidade e aposentadoria. Antes só era de direito da doméstica, carteira assinada para fins previdenciários, e férias anuais de vinte dias uteis. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias assegura o emprego ao empregado eleito para o cargo direção da (CIPA), a

comissão interna de prevenção de acidentes, do registro de sua candidatura até um ano após o final do seu mandato, para a empregada gestante desde a confirmação da gravidez até cinco meses após o parto, entram nesse mesmo regime a empregada urbana, rural e avulsa, sendo excluída a doméstica.

O Direito do Trabalho surgiu em momento histórico de crise, como resposta política aos problemas sociais acarretados pelos dogmas do capitalismo liberal. Seu marco, no contexto mundial, é o século XIX. A disciplina em estudo surgiu quando se tentou solucionar a crise social posterior à Revolução Industrial. Nasceu sob o império da máquina que, ao reduzir o esforço físico e simplificar a atenção mental, facilitou a exploração do trabalho das mulheres e dos menores, considerados “meias forças”, relegando-se o trabalho do homem adulto a um plano secundário. O desgaste prematuro do material humano nos acidentes mecânicos do trabalho, os baixos salários e as excessivas jornadas foram, então, inevitáveis. O Direito Civil já não se encontrava apto a solução desses problemas, os quais exigiam uma legislação mais de acordo com o momento histórico-social. Isso porque a celebração e o cumprimento do contrato de trabalho disciplinados pela liberdade assegurada as partes no direito clássico, intensificavam a flagrante desigualdade dos interlocutores sociais. (BARROS, 2009, p.84).

Em meio às manifestações e lutas sociais dos trabalhadores no continente europeu, a intervenção do estado do Estado na regulamentação de normas e princípios peculiares ao Direito do Trabalho, dentre as quais se pode destacar o da proteção, visando uma garantia mínima de condições de trabalho.

3 PROCESSO TRABALHISTA

O direito do trabalho no Brasil ganhou relevância em 1943, com aprovação da conhecida Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), momento este, em que vários direitos foram criados, de forma que o trabalhador passou a ter mais garantias, contra abusos do empregador, abusos esses que acontecem com grande frequência. Diante desses abusos, a abertura de um processo é o meio necessário, para que ao provando, tais direitos fossem efetivamente garantidos. Tendo em vista esse contexto, surge o Direito Processual do Trabalho, paralelo com a consolidação do direito do trabalho, com um conjunto de normas jurídicas, de natureza processual, destinadas a regular tais conflitos de relação trabalho e de emprego.

O processo trabalhista é um complexo de termos e atos sequenciais por meio dos quais se consolida a prestação jurisdicional, através de uma ferramenta chamada “ação”, originando a partir daí, um dissídio trabalhista, ou seja, um meio pelo o qual o empregado ou o empregador se utiliza para se ressarcir de um eventual prejuízo que tenha tido da relação de emprego. O processo trabalhista é composto de forma bastante dinâmica, orientando-se por

princípios que visam dar maior agilidade processual para resolver o conflito em menor tempo possível.

3.1 DÍSSIDIOS

Díssidio significa conflito, decorrente da relação de trabalho e de emprego, que por meio de uma ação, na justiça do trabalho, estes conflitos são dirimidos. Podendo ser esses conflitos individuais, que se caracterizam por prevalecerem interesses pessoais e por conflitos coletivos que prevalecem os interesses de um grupo profissional.

Embora sempre se associe o autor da ação, como sendo sempre o empregado, nada impede que a empresa também seja a autora de um processo trabalhista.

3.2 PRESCRIÇÃO

A prescrição é o período em que o empregado tem para entrar com uma ação, para requerer seu direito junto com Justiça do Trabalho.

Prescrição na vigência do contrato de trabalho – Durante o período do contrato de trabalho, se o empregado tem um direito violado, ele tem então até 5 anos, para levá-lo à justiça do trabalho. Exemplo: um empregado que tem direito a férias em maio/2005, ele tem então até maio/2010 para reclamar esse direito, ou seja, 5 anos após o abuso do direito. Não fazendo neste prazo, o seu direito então estará prescrito não podendo mais ser arguido.

Prescrição após a rescisão do contrato de trabalho – havendo a rescisão do contrato de trabalho, o prazo para reaver algum direito é de 2 anos, ou seja, se o empregado é demitido em maio/2008 ele tem, até maio/2010, para entrar com uma ação, para reaver os direitos dos últimos 5 anos.

3.3 FASES DE UM PROCESSO TRABALHISTA

O processo trabalhista se divide em várias fases, dentre as quais se pode analisar: 1ª Fase, o conhecimento do processo. Passa a ser reconhecido judicialmente o direito, ou seja, fase de provar de qual das partes é o direito. Nessa petição inicial, havendo o abuso contra o direito do trabalhador, ele poderá recorrer à justiça do trabalho, onde com um advogado habilitado, que irá relacionar os direitos do trabalhador que foram lesados.

Designação de audiência: a chamada fase de instituição, é a fase, em que o réu apresenta sua defesa, suas provas, nessa fase também as testemunhas são ouvidas, podendo também haver a realização de uma perícia se for solicitado pelo juiz.

Audiência: Podendo gerar um acordo, no qual é marcada a data e definido o valor a receber. Com a apresentação de uma defesa por parte da empresa, é determinada uma audiência para ouvir testemunhas ou apresentar uma perícia. No julgamento o juiz analisa o processo, e expõe sua sentença.

Sentença, Publicada em Diário Oficial, e alguma das partes não concordando, poderão ingressar com um Embargo Declaratório ou um recurso ordinário.

Com o termino da fase de instrução é pronunciada a sentença de 1º grau, que na verdade marca o termino da fase de instrução e o início da fase recursal. Ficando na sentença algum item mal esclarecido, as partes interessadas podem entrar com um pedido de um embargo declaratório para esclarecimento do fato ocorrido.

2º Fase, também chamada de fase recursal. Tem o intuito de modificar decisões anteriores, com apresentação de recursos pelas partes. Dentro dessa fase recursal se tem: Recurso Ordinário, onde se é encaminhado o processo para 2º instancia, Tribunal Regional do Trabalho. Recurso de Revista – É encaminhado o processo para 3º instancia, Tribunal Superior do Trabalho. Agravo de Instrumento – sendo negado o recurso de revista pelo tribunal superior do trabalho, dependendo do caso, o Agravo de Instrumento que será analisado e julgado pelo Supremo Tribunal Federal.

3º fase, onde se vê a execução no processo. É decidido o valor a ser recebido, é a liquidação da sentença, nela são elaborados os cálculos de liquidação, após terem sido esgotados todos os prazos e recursos, é encerrada a fase recursal, o juiz então estipula um prazo para que o réu demonstre de forma detalhada seus cálculos, o devido montante, tomando como base as determinações contidas nos autos. Dentro dessa fase de liquidação da sentença temos as seguintes etapas: Cálculos, caso o processo volte do Tribunal Regional do Trabalho ou do Tribunal Superior do Trabalho e a empresa não ingresse com recurso, o advogado do reclamante irá apresentar os cálculos de acordo com a sentença. Impugnação dos Cálculos de Liquidação, Com base no 2º parágrafo do artigo 879 da CLT, a parte que não concorda com as contas apresentadas pela outra parte, poderá, em um prazo de 10 dias, impugnar os cálculos, indicando os valores objeto da discordância. Sentença Homologatória, onde juiz homologa os cálculos e os entende como corretos ou não faz a homologação e manda o processo para uma perícia contábil. Recurso após a homologação dos cálculos pode-

se impetrar embargos se negativo, o chamado Agravo de Petição que vai para o Tribunal Regional do Trabalho.

Uma vez que se perfaz o momento de transformar a execução em recebimento, processa-se a execução dos bens ou numerários para garantia do juízo, feito isso, dar-se prioridade a contestação dos cálculos homologados, a começar pelo réu.

Mandado de citação, penhora e avaliação – o oficial de justiça, deve ir a empresa e íntima a efetuar o pagamento, diante disso, a empresa deposita o devido valor, emitindo o juiz um alvará em favor do cliente, logo após o depósito, valor que deverá ser liberado junto ao Banco do Brasil. Caso a empresa se recuse a efetuar o pagamento, o oficial de justiça será obrigado a efetuar a penhora dos bens da empresa.

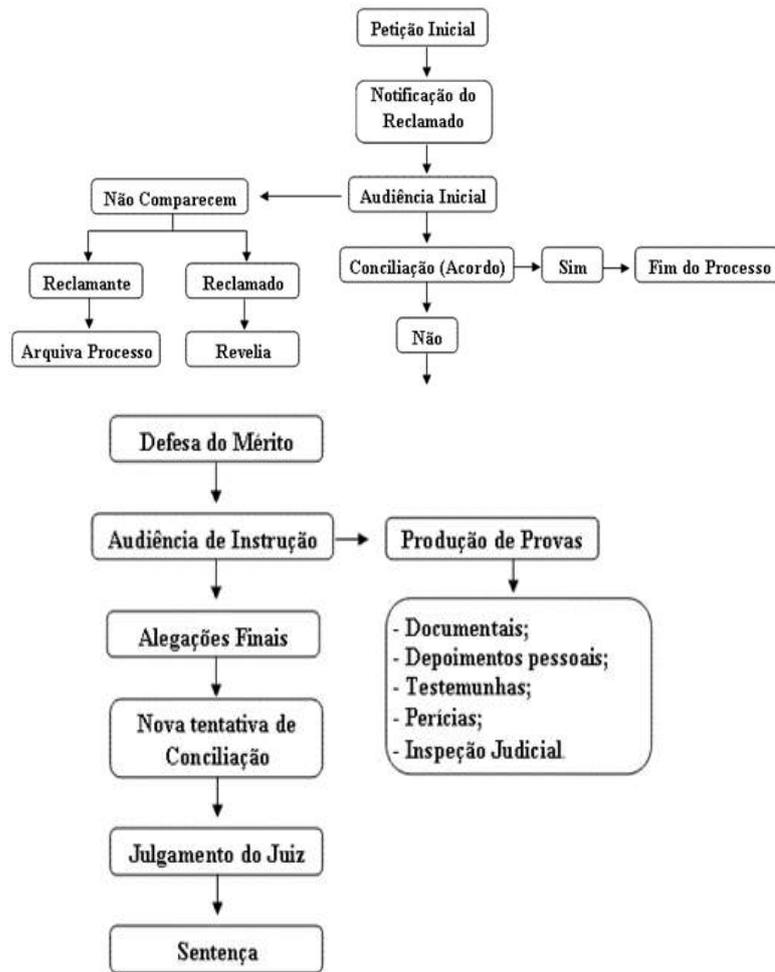
Na possibilidade de o reclamante não aceitar o bem que foi penhorado, este tem total direito de indicar o que ele pretende que seja penhorado. Penhorado o bem, é dever do juiz, fazer um ofício que bloqueie esse bem penhorado de imediato. Quanto aos recursos cabíveis, a empresa pode alegar que o bem penhorado é de um terceiro, com a apresentação de um embargo de terceiros, ou uma execução, demonstrando que o valor do bem é superior ao valor dos créditos.

Após o julgamento do juiz a parte ainda entendendo que foi prejudicada, a mesma poderá entrar com um agravo de petição, no qual o processo será enviado em 2º instância para o tribunal regional do trabalho, que levará em média 2 anos para ser julgado novamente.

Tomada a decisão dos recursos, é determinado pelo juiz a data da venda dos bens penhorados, que poderão ser ou não comprados pelo reclamante, com a conclusão desta fase de arrematação, o cliente fica com o bem penhorado ou o revende, e a empresa deposita o valor, para não perder o bem.

Sempre há possibilidade de acordo entre as partes nas fases do processo trabalhista, quando se é apresentado os cálculos as partes determinam um valor que seja interessante para ambas as partes. De forma mais clara demonstra o gráfico a seguir.

Fases de um Processo Trabalhista



Fonte: Sérgio Ferreira Pantaleão

4 PERÍCIA CONTÁBIL

Importante ramo da contabilidade, que para sua realização é necessário o trabalho do profissional graduado em ciências contábeis e devidamente inscrito no órgão de classe competente.

Perícia contábil é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando oferecer opinião, mediante questão proposta. Para tal opinião realizam-se exames, vistorias, indagações, investigações, avaliações, arbitramento, em suma todo e qualquer procedimento necessário à opinião. (SÁ, 2011, p. 3)

Para conceituar de forma mais clara, Gonçalves assim se expressou, “é o exame hábil de alguma coisa realizada por pessoa habilitada ou perito, para determinado fim, judicial ou extrajudicial”. (ORNELAS, 2011, p. 16)

4.1 OBJETO E OBJETIVOS DA PERÍCIA CONTÁBIL

É objeto central da perícia contábil, os fatos e questões patrimoniais relacionadas à causa, que precisam da técnica do perito contador, segundo Ornelas, os quais se deve considerar, nesse trabalho, os seguintes caracteres essenciais: limitação da matéria; pronunciamento adstrito à questão ou questões propostas; metuculoso e eficiente exame do campo prefixado; escrupulosa referência à matéria periciada; imparcialidade absoluta de pronunciamentos.

O objetivo da perícia contábil é formado por um conjunto de métodos técnicos e científicos, com o intuito de levar até a instância decisória, dados capazes de auxiliar o juiz na tomada de decisão, auxílio este que é feito através do laudo ou do parecer contábil, meios que o perito utiliza para se comunicar com a instancia decisória. Desta maneira podemos citar como objetivos específicos da perícia contábil, quais sejam. Objetividade: Consiste em o perito não se desviar da matéria que motivou a perícia. Precisão: É o ato de fornecer respostas pertinentes e adequadas as finalidades propostas. Clareza: Caracteriza-se em dar sua opinião em uma linguagem acessível, para quem vai utilizar seu laudo ou parecer. Fidelidade: Não deixar-se influencia por terceiros, apresentar seu laudo livre de qualquer influência, nem se deixa levar por materiais que não tenha consistência competente. Concisão: evitar o uso excessivo de palavras, resumir sua ideia, de forma que emita sua opinião de maneira fácil de modo que facilite nas decisões. Confiabilidade: Incide em a perícia não variar seus resultados, ou seja, está fundada em elementos inequívocos. Finalidade: O trabalho ser apresentado de forma coerente como foi solicitado.

Perante o que foi apresentado fica definido como objeto da perícia contábil o patrimônio das entidades físicas ou jurídicas e como seu objetivo levar o laudo ou parecer à instancia decisória mostrando ou não a veracidade dos fatos ocorridos na perícia para que a referida possa tomar suas decisões.

4.2 TIPOS DE PERÍCIA

Com relação aos tipos de perícia elas são classificadas conforme o ambiente em que são inseridas e se desenvolvem. Partido desse ponto de vista, em quatro tipos se desenvolve a perícia contábil no campo judicial, extrajudicial, sem judicial e arbitral.

4.2.1 Perícia Judicial

Realizada dentro do poder judiciário, é um exame capaz de resolver questões específicas, originárias de controvérsias, dúvidas e de casos específicos determinados ou previstos em lei.

Perícia contábil judicial é a que visa servir de prova esclarecendo o juiz sobre assuntos em litígio que merecem seu julgamento, objetivando fatos relativos ao patrimônio aziendale ou de pessoas, sendo geralmente aceita quando as provas dos autos são insuficientes para o esclarecimento, e se torna indispensável quando o que se discute depende de opinião especializada. (SÁ, 1994, p. 78).

Ainda de acordo com Sá, pode-se ver que o ciclo da perícia judicial envolve em seu curso as seguintes fases: preliminar, operacional e final.

Na fase preliminar, a priori a perícia é requerida ao juiz, pela parte interessada na mesma; deferida a perícia e escolhido o perito as partes formulam quesitos e indicam seus assistentes; os peritos são cientificados da indicação e propõem honorários a respeito dos quais são requeridos depósitos, após isto o magistrado estabelece, prazo, local e hora para início dos trabalhos.

Iniciando-se a fase operacional, opera-se a perícia e as respectivas diligências, onde no fim dos trabalhos elabora-se um laudo pericial;

Na fase derradeira verifica-se a assinatura do laudo e sua entrega, levantamento dos honorários por parte dos peritos, e a elucidação dos esclarecimentos requisitados.

4.2.2 Perícia Extrajudicial

A perícia extrajudicial é independente de qualquer tramitação judicial, mesmo podendo ser utilizada eventualmente, como peça de um processo judicial, ou seja, sem interferência das autoridades judiciais, é realizada por vontade das partes. Tendo como objetivo evidenciar a veracidade ou não dos fatos em questão, comprovando se houve fraude, desvio e simulação, discriminando os interesses das pessoas envolvidas no conflito.

A perícia extrajudicial opera-se, principalmente, por acordo entre as partes. Estes convencionam que a questão pendente seja solucionada tendo por base a informação pericial. Os profissionais escolhidos procedem aos exames que se propuserem a emitir parecer. Em caso contrário, escolher-se-á um perito desempatador, com cujo parecer se dá por encerrada a perícia. (MAGALHÃES, 2001, p. 22)

De acordo com o que foi relatado acima podemos concluir, que a perícia extrajudicial é realizada particularmente, dentro de uma entidade econômica, contratada pelas partes envolvidas e o perito.

4.2.3 Perícia Semijudicial

É aquela realizada fora do poder judiciário, porém dentro do aparato institucional do estado. Tendo como principal finalidade servir de prova nos ordenamentos institucionais usuários, como autoridades parlamentares, administrativa ou policiais, as quais podem estar sujeitas a regras legais e regimentais semelhantes às judiciais, tendo poder jurisdicional. De acordo com o que afirma Luiz (2000) “a perícia semijudicial é aquela realizada dentro de aparato institucional do Estado, porém fora do Poder judiciário, tendo como finalidade principal ser meio de prova nos ordenamentos institucionais usuários”.

4.2.4 Perícia Arbitral

A perícia arbitral é realizada por um perito, mesmo não sendo determinada judicialmente, tem valor judicial, mas possui natureza extrajudicial, pois as regras a que serão aplicadas na arbitragem, são escolhidas pelas partes litigantes. Como explica melhor Alberto (2002), “é aquela perícia realizada no juízo arbitral da instância decisória, criada pela vontade das partes, não sendo classificada em nenhuma das anteriores por suas características especialíssimas de atuar parcialmente como se judicial ou extrajudicial”.

4.3 PEFIL DO PERITO

O profissional deve possuir profundos conhecimentos sobre a cultura geral e contábil, que lhe permita colaborar com o juiz na investigação ou apreciação dos fatos contábeis, de forma que forneça os determinados conhecimentos técnicos e científicos que o mesmo não possui. Uma qualidade muito importante é a de ser habilitado, ou seja, possuir o título de bacharel em Ciências Contábeis e ser devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade. Sobre a habilitação do perito o mestre contábil Francisco D’Áuria, abordou da seguinte forma: “Resumem-se no perito a competência técnica da sua especialidade, a experiência da função e as qualidades morais, formando um conjunto de requisitos que lhe dão a reputação necessária para ser preferido pelas partes interessadas e pelas autoridades judiciais.” (ORNELAS, 2011, p. 34)

O jurista Moacyr Amaral Santos traz uma definição de perito que ajuda a traçar seu perfil, “é uma pessoa que, pelas qualidades especiais que possui, geralmente de natureza científica ou artística, supre as insuficiências do juiz no que tange à verificação ou apreciação

daqueles fatos da causa que tal exijam conhecimento especiais ou técnicos.” (ORNELAS, 2011, p. 34)

Determinados conhecimentos como gerais e profundos da ciência contábil, teórica ou aplicada em suas várias manifestações organizacionais públicas e privadas, além de outras áreas correlatas, como, por exemplo, matemática financeira, estatística, assuntos tributários, técnicas e práticas de negócios, bem como domínio do direito processual civil, em especial quanto aos usos e costumes relativos a perícia, e da legislação correlata, são essenciais ao desempenho competente da função pericial que devem ser aliados com qualidade de espírito que o fazem perspicaz, crítico, hábil e circunspecto. (ORNELAS, 2011, p. 34)

Conforme o trabalho do perito vai tomando eixo, postura e prática investigativa, algumas qualidades pessoais são bastante necessárias. Ser crítico, por exemplo, é uma postura íntima desenvolvida pelo perito, permitindo que ele chegue à verdade dos fatos, como se requer pelas partes interessadas como relata Ornelas (2011) “o perito não crê, ele vê, esse olha deve ser cuidadoso, crítico, minucioso, profundo, indagativo, de modo que extraia das coisas e fatos contábeis por ele observados toda sua veracidade.”

Paralelo a esse perfil a moral elevada e a imparcialidade, são requisitos essenciais ao perito. O profissional imparcial é aquele que não teme contrariar interesses, não tem tendência para qualquer uma das partes envolvidas no processo, desse modo ele apresenta seu laudo livre de influências. Como diz o mestre D’Áuria, “o perito não deve se arrecear de fazer afirmações que contrariem interesses alheios, porquanto ele nada inventa ou imagina, limitando-se a reportar coisas e fatos autênticos e opinando, sempre, com integral imparcialidade”. (ORNELAS, 2011, p. 35)

O Código de Ética Profissional ver como deve do contador art. 5^a, quanto na condição de perito, assistente técnico, auditor ou arbitro:

- I – recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida;
- II – abster de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo;
- III – abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitados aos quesitos propostos;
- IV – considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido a sua apreciação;
- V – mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho, respeitando o disposto no inciso II, do art. 2º;
- VI – abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;

VII – assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne a aplicação dos Princípios Fundamentais e normas Brasileiras de contabilidade editadas pelo CFC;

VIII – considerar-se impedido para emitir parecer ou elaborar laudos sobre peças contábeis observando as restrições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

IX – atender à fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho. (ORNELAS, 2011, p. 36)

4.4 LAUDO E PARECER

São considerados relatórios periciais contábeis tanto o laudo como o parecer. Peça técnica do perito nomeado, o laudo pericial é elaborado em cumprimento à determinação judicial, arbitral ou por contratação. “No primeiro caso, surge o laudo pericial contábil judicial. Nos demais, surge o laudo pericial contábil extrajudicial, um por solicitação de Tribunal Arbitral, outro em decorrência de contrato.” (ORNELAS, 2011, p. 76)

Já o parecer pericial contábil é considerado o trabalho técnico do perito indicado ou contratado, sendo elaborado conforme determinação judicial ou por contrato. “Para o primeiro caso será denominado parecer pericial contábil judicial; no segundo caso, será um parecer pericial contábil extrajudicial”. (ORNELAS, 2011, p. 76)

4.4.1 Laudo Pericial Contábil

Depois de concluídas as operações de coleta das informações necessárias e feita todas as averiguações, o laudo pericial contábil pode ser elaborado. De acordo com Ornelas (2011), o laudo pericial contábil pode ser entendido sob dois aspectos: a materialização do trabalho pericial desenvolvido pelo perito; a própria prova pericial.

Segundo Santos, o laudo “consiste na fiel exposição das operações e ocorrências da diligência, com o parecer fundamentado sobre a matéria que lhes foi submetida.” (ORNELAS, 2011, p. 77).

O laudo pericial contábil, juntando o trabalho técnico aos autos do processo é a própria prova pericial na qual as partes irão aceitá-lo ou criticá-lo. Enquanto configure-se como prova técnica, não serve, exclusivamente, para possibilitar a certeza jurídica quanto à matéria fática, suprimindo a falta e conhecimento técnico ou científico do magistrado ou dos membros do tribunal arbitral.

Obedece a certos requisitos, sendo uns extrínsecos e outros intrínsecos. “Como requisitos extrínsecos, deve o laudo pericial contábil ser lavrado na forma escrita e assinado pelo perito, por ser peça formal que se junta aos autos.” (ORNELAS, 2011, p. 77). De acordo com o Direito pátrio, não há outra possibilidade que não seja por escrito. Deverá, dessa forma, ser subscrito pelo perito para garantir sua procedência, devendo também ser rubricadas todas as folhas, para evitar qualquer possibilidade de uma possível fraude. “O laudo pericial contábil deve possuir algumas determinadas intrínsecas, tais como: ser completo, claro, circunscrito ao objeto da perícia e fundamentado.” (ORNELAS, 2011, p. 77)

Independentemente da quantidade de capítulos, o conteúdo do laudo pericial contábil, deve ser organizado para possibilitar a compreensão de duas grandes partes: expositiva e conclusiva, ou melhor, relatório e parecer. “O relatório, o perito relata e informa tudo o que ocorreu no trabalho de campo, o objeto da perícia, o desenvolvimento do trabalho pericial, enquanto a segunda parte será a das conclusões a que chegou o perito, ou seja, seu parecer técnico.” (ORNELAS, 2011, p. 77)

4.4.2 Parecer Pericial Contábil

Quanto à responsabilidade do assistente técnico, surge um novo tipo de laudo com o advento da Lei n ° 8.455/92. Os assistentes técnicos tinham por hábito, antes dessa lei, fornecer seus trabalhos técnicos quando havia alguma divergência, classificados como laudo pericial contábil, em concordância com o art. 431, CPC, sendo divergente ou parcialmente divergente de acordo com o nível de discordância das técnicas observadas, dispositivo este revogado por diploma legal. Denominado por alguns de Laudo Crítico. Então hoje é assim determinado.

Por força da legislação vigente, o perito na função de assistente técnico é responsável pela oferta de parecer pericial contábil, ou seja, oferece, por meio de trabalho próprio, sua opinião técnica, crítica ou concordante, a respeito do laudo pericial contábil oferecido pelo perito judicial. (ORNELAS, 2011, p.87)

Não desobrigando de tomar os mesmos cuidados técnicos adotados pelo perito judicial, o assistente técnico oferece seu trabalho técnico denominado de parecer pericial contábil, no qual deve desenvolver levantamentos específicos que dêem suporte ao trabalho do perito, acompanhando as diligências do trabalho que ele oferece.

Não perdendo as características do laudo, o trabalho do assistente técnico, de forma que emite juízo técnico, defende tese, critério técnico diferente do laudo pericial contábil. Dessa

forma, deve obedecer a regras básicas, sendo parte técnica juntada aos autos. De responsabilidade do assistente técnico, ele deve obedecer algumas regras básicas, quanto à forma de apresentação do seu conteúdo.

Na primeira parte, o assistente técnico, apresenta um capítulo onde ele vai sintetizar a matéria técnica, que consta no laudo pericial apresentado pelo perito judicial, o qual é chamado de considerações preliminares ou resumo do laudo oficial.

Já na segunda parte é onde ele irá desempenhar sua criatividade técnica com a intenção de destacar os aspectos favoráveis do laudo oficial, ou seja, as razões técnicas de quem o indicou para a função, esse segundo momento pode ser denominado de comentário técnicos ou laudo pericial contábil. Dessa forma ele também devera destacar qualquer interpretação errada ou distorcida contida no laudo apresentado pelo perito judicial, o assistente técnico poderá de forma alguma oferecer elogios ou até mesmo críticas de cunho pessoal. Devendo possuir um cuidado todo especial com o uso de linguagem, linguagem agressiva ou ataques gratuitos, pois feri as normas civilidade, além de denunciar a falta de argumentos técnicos e teóricos consistentes. De forma mais clara compreende em considerar as razões técnicas necessárias a levantar sua opinião técnica, ou seja, seu parecer técnico.

A terceira parte, o assistente técnico apresenta sua opinião técnica, a respeito do laudo pericial o qual foi submetido a sua análise técnica, seja essa opinião favorável, desfavorável ou parcialmente favorável, como se pode ver, essa terceira parte trata do parecer pericial contábil de fato. Por último o encerramento.

4.5 ATUAÇÃO DO CONTADOR NA PERICIA JUDICIAL TRABALHISTA

O Direito do Trabalho trata da proteção do trabalhador, nas relações capital-trabalho que ainda nos dias de hoje se mostram muito frágeis. Neste âmbito da justiça do trabalho é que está inserido o perito-contador com seus conhecimentos técnicos e científicos, agindo como um auxiliar do juiz.

A atuação do perito contábil nas fases do processo trabalhista podendo ocorrer em dois momentos distintos, quais sejam a fase de conhecimento, liquidação e execução. A primeira é o período em que as provas serão produzidas pelas partes, que serão a base para a decisão do juiz. Já a segunda fase a chamada liquidação poderá transcorrer nas seguintes formas: Liquidação por Cálculos – Está se falando da maneira mais simples que o perito contador tem para chegar ao valor exato da sentença, é a chamada quantificação do valor. É utilizada quando o elemento necessário para quantificar o valor da sentença não esteja contido nos

autos. Liquidação por Arbitramento - É quando nos autos não fica claro os elementos que possibilitem determinar o valor da sentença de forma segura, recorrendo ao juiz nesse caso a opinião do perito contador, para que ele como condutor judicial possa tomar a decisão com mais segurança. Por exemplo, um empregado exige o recebimento de determinadas horas extras prestadas durante o tempo de passou em uma empresa, mas a empresa apresenta apenas alguns poucos cartões de ponto, não condizendo com a realidade declarada pelo ex-funcionário, neste caso o juiz poderá recorrer da liquidação por arbitramento, para determinar uma quantidade média de horas prestadas por esse funcionário durante o período em que não foi apresentado pela empresa o controle dessas jornadas. Liquidação por Artigos – Quando se reconhece a existência do direito é feita a liquidação por artigos, apenas para determinar o valor da condenação, exemplos sendo reconhecido que o empregado prestava para a empresa horas extras, servindo então a liquidação por artigos apenas para determinar quantidade de horas extra que ele deverá receber, não podendo interferir se o autor tem direito ou não ao recebimento de alguma hora extra. Tendo em vista essas considerações, o próximo tópico descreve um estudo de caso, de um processo trabalhista, em que por meio da liquidação por cálculos, o perito busca liquidar, obrigações ainda ilíquidas.

5 ANÁLISE ILUSTRATIVA DE UM ESTUDO DE CASO

5.1 CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

RECLAMAÇÃO TRABALHISTA NA FASE DE EXECUÇÃO

Sínteses de dados e informes extraídos dos autos

A. Informes a partir da conciliação sindical

Reclamação trabalhista em que o autor “JS”, alegando a ter trabalhado como pedreiro, postula verbas rescisórias, especializadas como: horas extras; trabalho aos sábados e domingos; férias acumuladas; décimo terceiro salário; multas; FGTS; totalizando o valor de \$ 24.200,00 para a conciliação em audiência sindical. Não obtendo acordo ingresso na justiça do trabalho apresentando como valor da ação \$ 8.500,00, alegando haver trabalhado no período de janeiro de 1999 a dezembro de 2001. Não aceitou na primeira audiência de instrução um acordo no valor \$ 3.000,00. Julgada a lide depois da segunda audiência recebeu, um ano depois, \$ 3.130,14 em verbas rescisórias, como empregado doméstico.

B. Informes da defesa

Obra de ampliação de casa: “Hauer” – CURITIBA – Mapeamento de períodos trabalhados
pelo Sr. “JS”

Nº recibo	Banco	Nº Ch.	Data Ch.	R\$	(Dias)/Período	Obs.
1	CEF	67	14/07/1999	50,00	(4) 7 a 10-07-99	Em moeda R\$ 50,00
2	Banestado	558952	21/07/1999	75,00	(5) 12 a 16-07-99	Em moeda R\$ 50,00
3	Banestado	558954	28/07/1999	155,00	(7) 19 a 23/26 e 27-07-99	Em moeda R\$ 50,00
				30,00	(1) 24-07-99	Empreitada
4	Banestado	712502	04/08/1999	50,00	(2) 30,31-07-99	
Total pago no mês				510,00	Total de dias trabalhados no mês de: jul./1999	19 dias
5	Banestado	712509	11/08/1999	75,00	(5) 27 a 06-08-99	Em moeda R\$ 50,00
6	Banestado	712512	18/08/1999	75,00	(5) 9 a 13-08-99	Em moeda R\$ 50,00
7	CEF	83	25/08/1999	50,00	(5) 16 a 20-08-99	Em moeda R\$ 75,00
8	Banestado	712515	01/09/1999	75,00	(5) 23 a 27-08-99	Em moeda R\$ 50,00
Total pago no mês				500,00	Total de dias trabalhados no mês de: ago./1999	26 dias
9	CEF	44	08/09/1999	100,00	(6) 30-06 a 04-09-99	Em moeda R\$ 50,00
10	CEF	89	15/09/1999	75,00	(5) 6 a 10-09-99	Em moeda R\$ 50,00
11	CEF	93	22/09/1999	100,00	(6) 13 a 18-09-99	Em moeda R\$ 50,00
12	CEF	99	29/09/1999	100,00	(6) 20 a 25-09-99	Em moeda R\$ 50,00
13	CEF	105	06/10/1999	75,00	(6) 27-09 a 01-10-99	Em moeda R\$ 50,00
Total pago no mês				650,00	Total de dias trabalhados no mês de: set./1999	26 dias
14	CEF	107	13/10/1999	50,00	(4) 5 a 08-10-99	Em moeda R\$ 50,00
15	CEF	112	20/10/1999	75,00	(5) 11 a 15-10-99	Em moeda R\$ 50,00
16	CEF	115	27/10/1999	100,00	(6) 18 a 23-10-99	Em moeda R\$ 50,00
Total pago no mês				375,00	Total de dias trabalhados no mês de: out./1999	15 dias
17	CEF	122	10/11/1999	90,00	(6) 1 a 06-11--99	Em moeda R\$ 50,00
18	CEF	127	17/10/1999	100,00	(6) 8 a 13-11-99	Em moeda

						R\$ 50,00
19	CEF	132	24/11/1999	100,00	(6) 15 a 20-11-99	Em moeda R\$ 50,00
20	CEF	136	01/12/1999	100,00	(6) 22 a 27-11-99	Em moeda R\$ 50,00
Total pago no mês				600,00	Total de dias trabalhados no mês de: nov./1999	26 dias
	CEF	149	16/12/1999	325,00	(18) 19-11 a 16-12-99	Em moeda R\$ 100,00
						Final de Obra
	Banestado	651148	30/12/1999	125,00	(1) 30-12-99	Saldo do Acerto
Total pago no mês				550,00	Total de dias trabalhados no mês de: dez./1999	17 dias
Total de Pagamentos				3.185,00	Total de dias trabalhados no ano de 1999	125 dias
Média mensal				530,83	Média de dias p/ mês	21 dias

Fonte: Magalhães, São Paulo Atlas, 2008

Observações:

a) Nesta obra trabalhou dois domingos, dias 5 e 12 de dezembro de 1999, e recebeu em dobro.

b) Fez acerto recebendo o saldo em dois cheques, no total de R\$ 450,00 mais R\$ 100,00 em dinheiro.

Obra de chácara “Borda do campo” – SÃO JOSÉ DOS PINHAIS – Mapeamento de períodos trabalhados pelo Sr. “JS”

Nº recibo	Banco	Nº Ch.	Data Ch.	R\$	(Dias)/Período	Obs.
1	CEF	254	26/07/2001	60,00	(3) 16,17 e 20-07-2001	
2	CEF	259	01/08/2001	90,00	(4) 25,26,28 e 29-07-2001	
Total pago no mês				150,00	Total de dias trabalhados no mês de: jul./2001	8 dias
3	Banco do Brasil	850008	09/08/2001	150,00	(5) 30-07-2001 a 05-08-2001	
4	Banco Real	10030	16/08/2001	150,00	(7) 6 a 12-08-2001	
5	Ch. Da Iris - CEF	180	23/08/2001	105,00	(5) 13,15,16,17 e 19-08-2001	
6	Banestado	35571	31/08/2001	150,00	(7) 20 a 26-08-2001	
Total pago no mês				555,00	Total de dias trabalhados no mês de: ago./2001	26 dias
7	Banco do Brasil	850020	06/09/2001	90,00	(4) 27 e 31-08-2001 e 02-09-2001 30-06 a 4-9-99	

8	Banco do Brasil	850023	20/09/2001	110,00	(5) 3,4,7,8 e 09-09-2001	
9	Banco do Brasil	850031	20/09/2001	130,00	(6) 10 a 13,15 e 16-09-2001	
10	Banco do Brasil	850038	27/09/2001	100,00	(5) 17 a 21-09-2001	
11	Banco do Brasil	850044	04/10/2001	40,00	(2) 24 e 25-09-2001	
Total pago no mês				470,00	Total de dias trabalhados no mês de: set./2001	20 dias
12	Banco Itaú	321305	11/10/2001	125,00	(6) 1 a 06-10-2001	
13	Banco Itaú	321313	18/10/2001	130,00	(6) 8 a 10 a 14-10-2001	
	Banco Itaú	321318	26/10/2001	80,00	(4) 26,27,30,31-10-2001	Adiant. Dia 26/10/2001
Total pago no mês				335,00	Total de dias trabalhados no mês de: out./2001	16 dias
	Banco Itaú	321322	03/11/2001	170,00		Saldo do Acerto
Total de Pagamentos				1680,00	Total de dias trabalhados Media de dias trabalhados por mês	70 dias
Média mensal				420,00		17,5 dias

Fonte: Magalhães, São Paulo Atlas, 2008

C. “Termos de audiência”

Aos 20 dias do mês de maio de 2003, às 17h17 min, na sala de (___), reclamante, e (___), reclamado, cumpridas as formalidades legais, foi proferida a presente SENTENÇA, pela juíza do trabalho substituta (___).

I – Relatório

Demanda em face de (___), formulando em síntese os seguintes pedidos: reconhecimento do vínculo empregatício, anotação em CTPS, horas extras, verbas rescisórias, FGTS e honorários. Atribuiu à causa o valor de 8.500,00. O réu apresentou defesa escrita com documentos, dos quais teve vistas a parte autora. Em audiência de instrução, colhido o depoimento pessoal do autor, do reclamado e ouvidas três testemunhas. Sem outras provas a serem produzidas, encerrou-se a instrução processual. Razões finais oportunizadas.

Propostas conciliatórias infrutíferas.

II – Fundamentos

II – A) Preliminarmente

Pedido de baixa em diligência.

Em razões finais, o reclamado pugna que seja determinada a baixa em diligência, para que o Juízo determine a juntada de cópia das CTPSs do autor e da testemunha (uma de suas testemunhas).

As partes declararam em audiência que não pretendiam a produção de outras provas, motivo pelo qual restou encerrada a instrução processual. Não se

tratando de documentos novos, preclusa a oportunidade de produção da prova requerida.

Rejeita-se, portanto, o pedido de diligências probatórias.

Ilegitimidade passiva. Carência da ação

Sustenta o reclamado que é parte ilegítima a figurar no pólo passivo da demanda, pois não houve contrato de trabalho.

O reclamado foi indicado pelo autor como devedor da relação jurídica de direito material alegadamente existente. Presente a pertinência subjetiva, não há se cogitar de ilegitimidade de parte. Se houve ou não contrato de trabalho, é questão a ser decidida juntamente com o mérito.

As demais condições da ação também se fazem presentes, não havendo que se cogitar de carência de ação.

II – B) Mérito

Vínculo de emprego

Sustenta o autor que trabalhou para o reclamado de 05/07/1999 a 03/11/2001, com a remuneração de R\$ 25,00 por dia, ocupando a função de pedreiro. Postula o reconhecimento do vínculo empregatício e anotação em CTPS.

Em defesa, o reclamado impugna as alegações. Afirma que houve contrato de empreitada, em obras de propriedade do reclamado, em dois períodos distintos: o primeiro de 07/07/99 a 30/12/99, em obra na residência do reclamado, e o segundo de 16/07/01 a 30/11/01, em datas alternadas, em empreitada de horários e quanto à forma como seriam executados os serviços.

Alegando a existência de relação contratual distinta da trabalhista, o reclamado atraiu para si o ônus da prova, nos termos do art.: 333, II, do CPC.

O critério mais adequado para se diferenciar o contrato de trabalho do contrato de empreitada refere-se ao vínculo de subordinação. Nesse sentido a doutrina de Evaristo de Moraes Filho e Antônio Carlos Flores de Moraes:

que importa é distinguir entre trabalho autônomo (empreitada) e trabalho subordinado (contrato de trabalho). No primeiro, o risco é de quem trabalha, com a liberdade de ação, métodos e costumes seus, instrumental de trabalho de suas propriedades, com livre escolha no que concerne à realização de sua obrigação. O trabalhador concentra na sua esfera a gestão técnica e patrimonial do processo produtivo, de modo que, na execução da prestação, ele é independente diante do comitente (Litala). No contrato de trabalho [...] o trabalhador (empregado) é subordinado e dependente das ordens e dos critérios diretivos para quem presta serviços, hierarquia e administrativamente. Não tem liberdade de ação (In Introdução do Direito do Trabalho, LTr, 2000, p.306).

No caso dos autos, não demonstrou o reclamado que o autor detivesse liberdade na gestão de sua própria atividade e que utilizasse métodos próprios. Pelo contrário, a testemunha ouvida a convite do autor, Sr. (___), declinou que cumpriam horários preestabelecidos pelo réu, bem como, que o réu fiscalizava e dava ordens no sentido de como o serviço deveria ser cumprido.

Veja-se que não consta dos autos contrato escrito de empreitada entre as partes. Também não consta da defesa, de forma específica, que obra ou qual parte da mesma foi empreitada pelo autor.

Ainda, verifica-se, que nos termos da documentação juntada à defesa, o autor era remunerado por unidade de tempo (e não por unidade de obra), outro traço que evidencia a existência do contrato de trabalho. Vale dizer, o autor comprometeu-se a prestar trabalho durante determinada unidade de tempo, em troca de remuneração, e não entregar determinado resultado (obra).

Independentemente do resultado, o autor receberia o valor ajustado, o que indica que os riscos eram assumidos pelo tomador dos serviços.

A alegação defensiva de que não houve prestação de serviços no período de 2000 a meados de 2001 não se confirma pela prova oral. A testemunha ouvida a

convite do autor, Sr. (___), declinou que trabalhou na primeira obra [...] até final de 2000, quando o autor permaneceu laborando. Acrescentou que o próprio reclamado mencionou que o autor trabalharia na segunda obra [...] na sequência.

Das testemunhas ouvidas pelo reclamado, a primeira se trata de vizinho da residência da Vila Hauer, que jamais trabalhou para o réu e sequer via os horários em que o autor chegava ou saía. A segunda trabalhou apenas na chácara e, por isso, nada informou quanto ao período anterior.

Conclui-se pois, que houve liame de emprego no período declinado na petição inicial. Incontroverso, no entanto, que as obras ocorreram em imóveis de propriedade do reclamado (residência ou chácara), nas quais não se desenvolve qualquer atividade econômica. Tratando-se de trabalho prestado em âmbito residencial ao empregador pessoa física, os dispositivos legais aplicáveis não são aqueles contidos na CLT, mas na Lei nº 5.859/72, relativa ao trabalho doméstico.

Nesse sentido, Sergio Pinto Martins, na obra Manual do trabalho doméstico, esclarece que, entendendo-se pela existência do vínculo empregatício neste tipo de relação, “este só pode ser o relativo ao contrato de trabalho doméstico, pois não há atividade lucrativa desenvolvida pelo empregador” (Atlas, 2000, p.: 63)

Conclui-se, portanto, pela existência do vínculo empregatício entre o autor e o reclamado, de 05/07/99 a 03/11/01, nos moldes da Lei nº 5.859/72. Determina-se que o réu, no prazo de 10 dias, proceda às anotações da CTPS do autor, sob pena de incorrer em descumprimento de ordem judicial.

Acolhe-se, nestes moldes.

Remuneração

A remuneração percebida deve ser considerada aquela que consta dos recibos de pagamento juntados à defesa, na falta destes, pela média do período, haja vista a ausência de impugnação a aludidos recibos.

Verbas rescisórias. 13º Salários. Férias

Alega o autor que não recebeu as verbas devidas em decorrência da dispensa sem justa causa, nem os 13º salários ou férias. Em defesa, o reclamado reitera a negativa do vínculo. Já solucionada a questão atinente ao vínculo empregatício, deferem-se ao autor as seguintes verbas, entendendo-se que a dispensa ocorreu sem justa causa e por iniciativa do empregador:

Aviso prévio indenizado de 30 dias;

13º salário 1999 – 6/12.

13º salário 2000 – 12/12.

13º salário 2001 – 11/12.

Férias integrais (12/12), com 1/3. Referentes aos períodos 1999/2000 e 2000/2001.

As férias para o empregado doméstico são de 20 dias úteis (art. 3º da Lei nº 5.859/72). Indevida dobra do art. 137 da CLT, inaplicável ao contrato de trabalho doméstico, nos termos do art. 7º, a, da CLT.

Indevido FGTS, eis que se trata de parcela de natureza facultativa (art. 1º, Decreto nº 3.361/2000) e, portanto inexigível pelo empregado doméstico.

Inaplicável as penalidades previstas nos arts. 467 e multa do art. 477 8º da CLT, em se tratando de empregado doméstico (art. 7º, a, da CLT).

Acolhe-se, em parte.

Jornada de trabalho. Horas extras

Não faz jus o autor ao pagamento de horas extras e respectivos reflexos. Não há prova de labor em detrimento do DSR, pois a única testemunha ouvida a convite do autor não soube declinar quanto e quantos domingos teriam sido trabalhados.

Nada a deferir.

Honorários

O autor não se encontra assistido pela entidade sindical. A assistência judiciária gratuita, na Justiça do Trabalho, é incumbência dos sindicatos e, na falta destes, da promotoria ou defensoria pública (art. 14 e 15 da Lei nº 5.584/70). Ao exercer a opção por contratar escritório particular, o trabalhador abdica do benefício legal. Inaplicável ao Processo do Trabalho o princípio da sucumbência, sendo devidos honorários advocatícios, na esteira do entendimento consubstanciado nos enunciados 219 de 329 do E. TST.

Justiça gratuita

Defere-se à parte autora o benefício da Justiça gratuita, para fins de isenção de custas processuais, eis que não infirmada, por qualquer meio de prova, a declaração de insuficiência econômica firmada na petição inicial.

Juros e correção monetária

Devidos juros de mora, simples, de 1% ao mês, conforme disposto no art. 39 1º da Lei nº 8.177/91, a partir do ajuizamento da demanda, e de acordo com o Enunciado 200 do E. TST.

A correção monetária é devida a partir de exigibilidade mensal de cada parcela, considerando-se, no que tange a salários, o disposto no art. 459, parágrafo único, da CLT, nos termos da Orientação Jurisprudencial 124 da SDI-1 do E. TST.

Descontos fiscais e previdenciários

Tendo em vista o disposto no 3º do art. 114 da CF/88, redação dada pela EC 20/98, determina-se a retenção e o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as parcelas remuneratórias deferidas nesta ação, devidas respectivamente pelo empregado e pelo empregador, apurado mês a mês, considerado o teto de contribuição.

Determinam-se, ainda, os descontos de natureza fiscal, o que se faz em observância à Lei nº 8.541/92 e ao Provimento CG/TST 01/96. No entanto, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, e tendo em vista que não foi o autor quem deu causa ao não-pagamento das parcelas ora deferidas no momento próprio, a apuração deve ser feita mês a mês, considerando-se as alíquotas e os limites de isenção.

III – Dispositivo

DIANTE DO EXPOSTO, decida a () Vara do Trabalho de Curitiba – PR ACOLHER EM PARTE os pedidos formulados por () em face de (), para nos estritos termos da fundamentação, que passa a integrar o presente dispositivo:

I – Declarar o vínculo empregatício do autor como reclamado, de 05/07/99 a 03/11/01, determinando-se que o mesmo proceda as respectivas anotações na CTPS do autor, no prazo de 10 dias, sob pena de incorrer em descumprimento de ordem judicial.

II – Condenar o réu a pagar ao autor as seguintes verbas:

Aviso prévio indenizado de 30 dias;

13º salário 1999 – 6/12;

13º salário 2000 – 12/12;

13º salário 2001 – 11/12;

Férias integrais (12/12), com 1/3, referentes aos períodos 1999/2000 e 2000/2001;

Férias proporcionais 20;

01/2002 (6/12), com 1/3.

Liquidação por cálculos, observados os parâmetros fixados na fundamentação: juros, correção monetária, descontos fiscais e previdenciários nos termos da fundamentação.

Cumpra-se, no prazo legal. Custas pelo reclamado, no valor de R\$ 64,00, calculadas sobre R\$ 3.200,00, valor provisoriamente arbitrado à condenação.

Cientes as partes (Em. 197 do E. TST). Nada mais.

() – Juíza do Trabalho (Substituta).

() – DIRETOR DE SECRETARIA

D. Extrato dos Autos (Súmulas)

[...] Certifico que em 28/05/03 (Quarta-feira) decorreu o prazo de OITO (8) dias para a interposição de recurso ordinário, pelas partes da sentença de fls. 132/138.

Curitiba, sexta-feira, 4 de julho de 2003.

() – Analista Judiciário

E. Certidão

Ordem de serviço nº 01/03

Por Ordem da Exma. Juíza Titular e da Juíza Substituta desta Vara:

Serão encaminhados os autos ao (à) contador (a) () para elaboração dos cálculos no prazo de trinta dias (art. 29, III). Apresentados, será intimado o INSS

para manifestação do cálculo previdenciário, no prazo de dez dias, sob pena de preclusão.

Por fim, os autos serão conclusos para homologação.

Curitiba, 04/07/2003

() – Analista Judiciário

F. Petição

Excelentíssima Senhora MM Doutora Juíza Presidente da XX Vara do Trabalho de Curitiba – Paraná.

Processo:

Autor:

Réu:

Código da Petição: 814

(), perita judicial, compromissada no processo em epígrafe, vem com o devido respeito em atenção à certidão de fl. 139, apresentar os CÁLCULOS DE LIQUIDAÇÃO do referido processo, em conformidade com os julgados.

Na oportunidade, submete à apreciação de V. Ex.^a, sua proposta de honorários profissionais, estimados em R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais), atualizáveis pelos coeficientes trabalhistas até o seu efetivo pagamento.

Nestes termos pede deferimento.

Curitiba, julho de 2003.

() – Perita do Juízo – Corecon 00000-PR.

E. Resumo dos Julgados – Sentença (fls. 132/138):

- a) Vínculo de Emprego – reconhecido vínculo empregatício de 05/07/1999 a 03/11/2001.
- b) Remuneração – deve ser considerada aquela que consta dos recibos de pagamentos juntados à defesa, na falta destes, pela média do período.
- c) Verbas Rescisórias – Aviso Prévio Indenizado (30 dias); 13º Salário 1999 (06/12); 13º Salário 2000 (12/12); 13º Salário 2001 (11/12); Férias Integrais (2/12), com 1/3 (períodos: 1999/2000 e 2000/2001); Férias proporcionais 2001/2002 (06/12), com 1/3. As férias para empregado doméstico são de 20 dias úteis. Indevido o FGTS (parcela facultativa).
- d) Horas Extras – nada a deferir.
- e) Honorários advocatícios – indevidos.
- f) Correção monetária – mês subsequente.
- g) Descontos previdenciários e fiscais – autorizado, mês a mês.

Resolução do Caso:

XX Vara do Trabalho de Curitiba – Paraná

Cálculo de Liquidação

Processo nº 123456789 – Reclamação Trabalhista

Requerente (Autor): “JS”

Requerido (Réu): “MO”

Admissão: 05/07/1999 Ajuizamento: 14/05/2002

Demissão: 03/11/2001 Atualizado até: 31/07/2003 (Magalhães, 136 a 150, 2008)

Resumo geral

Verbas Definidas		Valor Devido
I. Verbas Rescisórias	R\$	2.839,56
Principal	R\$	2.839,56
Juros Simples (1% ao mês) 14/05/02 a 31/07/03 (443 dias)	14,77%	419,31
TOTAL	R\$	3.258,87

Contribuição Previdenciária (Empregado)	R\$	105,84
Imposto de renda	R\$	22,89
Valor Total em 31/07/03	R\$	3.130,14
Contribuição Previdenciária (Empregador)		
Base de cálculo do Desconto Previdenciário	R\$	1.228,83
Contribuição Previdenciária + Sat	12%	147,46
Terceiros	0%	0,00
Total a Recolher em 31/07/2003	R\$	147,46
Crédito ao Autor		
Principal	R\$	2.839,56
Juros	R\$	419,31
Contribuição Previdenciária	R\$	105,84
Impostos de Renda	R\$	22,89
Crédito ao Autor Em 31/07/2003	R\$	3.130,14
Total da Execução		
Crédito ao Autor	R\$	3.130,14
Contrib. Previdenciária (Empregado)	R\$	105,84
Contrib. Previdenciária (Empregador)	R\$	147,46
Imposto de Renda	R\$	22,89
Valor Total da Execução em 31/07/2003	R\$	3.406,33

Fonte: Magalhães, São Paulo Atlas, 2008

Anexos:

- a) Demonstração das médias dos valores recebidos.
- b) Valores das verbas rescisórias.
- c) Valores das contribuições previdenciárias – empregado.
- d) Valores das contribuições previdenciárias – empregador.
- e) Valores das retenções de Imposto de Renda.

Curitiba, em 31/07/2003

(____) Perita do Juízo

NOME/CORECON/ASSINATURA

Anexo A - Demonstração das médias dos valores recebidos

Mês/Ano	Valores Recebidos	Valores Médios
JUL. / 1999	510,00	
AGO. / 1999	500,00	
SET. / 1999	575,00	
OUT. / 1999	450,00	
NOV. / 1999	600,00	
DEZ. / 1999	550,00	
JUL. / 2001	150,00	
AGO. / 2001	555,00	
SET. / 2001	470,00	

OUT. / 2001	335,00	
Média Aritmética		469,50

Fonte: Magalhães, São Paulo Atlas, 2008

Anexo B – Valores das verbas rescisórias

Mês/Ano	Verba	Proporção	Base de Cálculo	Valor Devido	Coefficiente Época Própria	Total R\$
DEZ. / 1999	13º Salário	6/12	469,50	234,75	1,1108724	260,78
DEZ. / 2000	13º Salário	12/12	469,50	469,5	1,085886	509,82
NOV. / 2001	13º Salário	11/12	469,50	430,38	1,0647261	458,23
NOV. / 2001	Aviso Prévio	30 dias	469,50	469,5	1,0647261	499,89
NOV. / 2001	Férias + 1/3	12/12	469,50	417,32	1,0647261	444,33
NOV. / 2001	Férias + 1/3	12/12	469,50	417,32	1,0647261	444,33
NOV. / 2001	Férias + 1/3	6/12	469,50	208,66	1,0647261	222,17
Total						2.839,56

Fonte: Magalhães, São Paulo Atlas, 2008

Anexo C – Valores das contribuições previdenciárias – emprego

Mês/Ano	Verbas	Base INSS	Alíquota	INSS Devido	Coefficiente Época Própria	Total R\$
DEZ. / 1999	13º Salário	234,75	7,65	17,96	1,1108724	19,95
DEZ. / 2000	13º Salário	469,5	9,00	42,36	1,085886	45,88
NOV. / 2001	13º Salário	430,38	8,65	37,57	1,0647261	40
Total						105,84

Fonte: Magalhães, São Paulo Atlas, 2008

Anexo D – Valores das contribuições previdenciárias – empregador

Mês/Ano	Verbas	Base INSS	Alíquota	INSS Devido	Coefficiente Época Própria	Total R\$
DEZ. / 1999	13º Salário					
DEZ. / 2000	13º Salário					
NOV. / 2001	13º Salário					
Total		1.228,83	12	147,46		147,46

Fonte: Magalhães, São Paulo Atlas, 2008

Anexo E – Valores das retenções de imposto de renda

Mês/Ano	Verba	Base INSS	Alíquota	IRRF Devido	Coefficiente Época Própria	Total
DEZ. / 1999	13º Salário	234,75	Isento		1,1108724	
DEZ. / 2000	13º Salário	469,5	Isento		1,085886	
NOV. / 2001	13º Salário	430,38	Isento		1,0647261	

NOV. / 2001	Férias + 1/3	1.043,31	15	21,50	1,0647261	22,89
Total						22,89

Fonte: Magalhães, São Paulo Atlas, 2008

5.2 CONCLUSÃO E INTERPRETAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

A primeira análise feita pela perita foi com relação ao vínculo empregatício, se houve ou não, se o que foi estabelecido entre as partes, se tratava de um contrato de trabalho ou um contrato de empreitada, como defendia o réu, ao ser ouvidas as testemunhas pode-se constatar que o autor cumpria horários preestabelecidos pelo réu, bem como o réu fiscalizava e dava ordem no sentido de como o serviço deveria ser cumprido, também foi analisada a falta de um contrato de empreitada entre as partes, não constando nada da parte da defesa, que a obra se tratava de uma empreitada. Houve também a verificação da documentação apresentada pela defesa, na qual ficou evidenciado que o autor era remunerado por unidade de tempo, uma característica do contrato de trabalho, no qual quer dizer, que o autor em troca de remuneração, por determinada unidade de tempo, se comprometeu em prestar seu trabalho, e não a entregar determinado resultado, ou seja, obra, de forma que sendo qual fosse o resultado, o autor recebia seu valor ajustado, o tomador dos serviços era quem assumia os riscos.

Analisado também que as obras foram realizadas em imóveis de propriedade do réu do qual não se desenvolve qualquer atividade econômica, dessa forma o contrato de trabalho, se caracteriza pela forma de trabalho doméstico de acordo com a lei nº 5.859/72, sendo confirmada a existência do vínculo empregatício entre o réu e o autor do processo durante 05/07/99 a 03/11/01, é dado, portanto, ao réu um prazo de 10 dias para fazer as devidas anotações na CTPS do autor, como determina a lei nº 5.859/72.

Deste modo, uma vez confirmada existência de vínculo empregatício, foi condenado o réu a pagar as seguintes verbas, terá direito a receber remuneração que será paga através de uma média das remunerações recebidas, verbas rescisórias já que foi demitido sem justa causa, ele terá direito ao aviso prévio de 30 dias, ao 13º salário de 1999, 2000 e 2001, a férias integrais de 1999/2000 e 2000/2001, no qual será utilizado pela perita a forma de liquidação por cálculos, para que ela possa chegar ao valor exato da sentença, a chamada quantificação do valor, ou seja, ela quantificar o valor da sentença que não é contidos nos autos, como foi demonstrado nas planilhas acima.

Desta forma fica evidenciado de forma clara o papel fundamental do trabalho da perita perante a justiça do trabalho, para solucionar tais conflitos de forma precisa, com uma boa elaboração e planejamento, analisando desta forma todas as possíveis evidências relacionadas as cobranças litigiosas, aplicando todos os procedimentos e conhecimentos técnicos necessários para exatidão na busca de provas contundentes, para que ele possa prestar as informações necessárias na orientação do juiz.

Sendo também de fundamental importância logo após a sentença, para a quantificação do valor da condenação, utilizando métodos e procedimentos, que só quem detém é o profissional bacharel em ciências contábeis.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A perícia contábil quando solicitada para auxiliar o juiz a solucionar conflitos trabalhistas é precisa, por ser bem elaborada e planejada, onde são analisadas todas as possíveis evidências relacionadas às cobranças litigiosas, buscando provas contundentes para prestar as informações necessárias na orientação do juízo.

É de grande importância que as empresas mantenham controles internos mais eficientes quanto às rotinas trabalhistas capazes de lhe dar prevenção contra futuras ações judiciais, sendo capaz de evitar qualquer tipo de falha, erro ou fraude contra seus funcionários; a importância do cuidado com a administração de documentação relacionada, por exemplo, à admissão, comprovantes de pagamentos, entre outras documentações exigidas pela lei. Verifica-se que, as pessoas hoje estão mais informadas com relação aos seus direitos, principalmente na área trabalhista, onde as normas do trabalho são amplamente divulgadas, além da intensiva atuação dos sindicatos de classe.

Com base no estudo de caso exposto foi demonstrada a resolução de um conflito trabalhista, podendo-se auferir que a participação do perito contábil foi indispensável para a decisão do juiz, evidenciando, assim, a necessidade do perito contador em diferentes partes do processo, tanto na hora do levantamento das provas, ou seja, na fase de instrução do processo, quanto na fase de liquidação da sentença, em que é hora de tornar líquida a decisão do juiz, determinar utilizando suas técnicas e procedimentos contábeis o valor da condenação.

Principalmente na face de quantificação da sentença, a presença do perito contador se torna imprescindível para a verificação dos valores, pois para a realização dos cálculos só o profissional legalmente habilitado, bacharel em ciências contábeis é quem detém dos métodos e procedimentos específicos.

Resta hialina a importância do papel fundamental do trabalho da perícia contábil diante da justiça do trabalho, para solucionar conflitos trabalhistas de forma precisa, com uma boa elaboração e planejamento, analisando desta forma todas as possíveis evidências relacionadas às cobranças litigiosas, aplicando todos os procedimentos e conhecimentos técnicos necessários para exatidão na busca de provas contundentes, para que o perito possa prestar as informações necessárias na orientação do juiz.

Informações estas, demonstradas através do laudo ou parecer onde o perito realiza averiguação e coleta de informações dos documentos necessários, chegando à conclusão da perícia, e suprimindo a insuficiência do magistrado ou dos membros do tribunal arbitral, quando se refere aos procedimentos técnicos e científicos contábeis.

Devendo o perito ser de inequívoca qualificação, aquele deve ser um profissional habilitado, ou seja, capacitado legalmente para o exercício da profissão pericial contábil. Desta forma se pode concluir que os litígios estão diretamente ligados às inadequadas formas de controle usadas nas organizações, uma vez que essas reclamações trabalhistas se tornam uma ameaça ao empregador, ciente que a legislação visa à proteção ao trabalhador.

A perícia contábil tem, deste modo, o objetivo de esclarecer questões que não são conciliáveis, através de suas provas periciais, realizadas por meio da análise que tem consequentemente autoridade de oferecer ao poder judiciário e às partes interessadas o caminho para a solução do litígio. Sendo as informações contidas nos laudos essenciais pra a decisão do magistrado.

Pois o perito não crê, ele vê; esse olhar deve ser cuidadoso, crítico, minucioso, profundo, indagativo, de modo que extraia dos fatos contábeis por ele observados toda sua veracidade, permitindo que ele chegue à verdade dos fatos, que são requeridos pelas partes interessadas, agindo o perito como um auxiliar para o juiz.

REFERENCIAS

ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia Contábil**, 3º ed, Atlas, 2002.

BARROS, Aline Monteiro, **Curso de Direito do Trabalho**. 5º ed., 2009.

CARRION, Valentin, **Consolidação das leis do trabalho**. 34º ed. Saraiva, 2009.

DELGADO, Mauricio Goudinho, **Curso de Direito do Trabalho**. 8º ed, 2009.

FACHIN, Odília, **Fundamentos de Metodologia**, Editora Saraiva, 2005.

FASES DE UM PROCESSO TRABALHISTA. Sergio Ferreira Pantaleão, Disponível em <file:///C:/Users/pc/Desktop/PROCESSO%20DO%20TRABALHO.htm>, acesso em 10 out. 2014.

LUIZ, Valder Luiz Palombo Alberto, **Perícia Contábil**, Atlas, 2000.

MAGALHÃES, Antônio de Deus Farias, **Perícia Contábil nos Processo Cível e Trabalhista**, Atlas, 2008.

MAGALHÃES, Antônio de Deus Farias, **Perícia Contábil**, Atlas, 2001.

MARTINS, Sergio Pinto, **Direito do Trabalho**. 30º ed., Atlas, 2014.

ORNELAS, Martinho Maurício. **Pericia Contábil**. 5º ed., Atlas, 2011.

SÁ, Antônio Lopes. **Perícia Contábil**. 5º ed, Atlas, 2011.

A RELEVÂNCIA DO LAUDO PERICIAL CONTÁBIL NA PERSPECTIVA DE MAGISTRADOS

Dayane Monalise Andrade
Antônio Gomes Vieira Filho

RESUMO: Diante do grande avanço tecnológico, o mercado de trabalho e o consumidor exigem o melhor das diversas áreas e campos de trabalho. Ao mesmo tempo, a perícia contábil busca prestar informações relevantes para a tomada de decisão dos magistrados através do laudo pericial contábil. A perícia contábil é um meio de investigação de fatos que é feita por um contador devidamente registrado no conselho de classe, exercendo a função de perito. Quando ocorre da questão ser desconhecida pelo juiz, ele busca um profissional que seja *expert* no assunto para subsidiá-lo na sua decisão, neste caso, o perito contador. O objetivo dessa pesquisa é evidenciar o produto final do trabalho do perito contador que é o laudo pericial contábil. Desse modo, foi possível realizar entrevistas com os juízes, por meio de um questionário, no intuito de explicar suas opiniões sobre o trabalho do perito contador que fora requerido por ele e pelas partes litigantes. Em virtude do que foi pesquisado para expor a opinião dos juízes em relação ao trabalho realizado pelo perito, as respostas dadas no questionário foram favoráveis, pois em todos os pontos apresentados nas entrevistas as afirmativas mostraram-se positivas, evidenciando que a qualidade do laudo exposto pelo contador na função pericial é de grande importância para a apreciação final do juiz.

Palavras-chave: Perícia Contábil. Perito Contador. Laudo Pericial Contábil. Visão dos Magistrados.

ABSTRACT: Before the great technological advancement, the labor market and the consumer demand the best from various areas and labor camps. At the same time, the accounting expert search provide information relevant to the magistrates decision-making through the accounting expert report. The forensic accounting is a means of research facts that is made by an accountant duly registered with the class council, exercising expert function. When there is the matter be unknown to the judge, he seeks a professional who is expert in the subject to subsidize it in its decision in this case, the counter expert. The objective of this research is to show the final product of counter expert's work is the accounting expert report. Thus, it was possible to conduct interviews with the judges, through a questionnaire in order to explain their views on the work of the expert accountant who had been requested by him and by the disputing parties. Because of that was researched to state the views of judges in relation to the work done by the expert, the answers given in the questionnaire were favorable, because in all the points listed in the affirmative interviews were positive, showing that the quality of the displayed report the counter in expert function is of great importance for the final assessment of the judge.

Keywords: Forensic Accounting. Expert Accountant. Accounting Expert Report. View of Magistrates.

1 INTRODUÇÃO

Com o desenvolvimento econômico e a expansão tecnológica recente, a sociedade mostra-se cada vez mais atualizada e conseqüentemente exigente em relação ao mercado de bens e serviços, exigindo produtos com maior qualidade. Assim, a contabilidade atrelada ao

mercado financeiro dispõe de fatores que podem trazer a solução para questões patrimoniais através da perícia contábil.

A área de atuação do profissional em contabilidade é muito abrangente. Dentre os diversos campos possíveis de exploração deste, vamos explicitar a perícia contábil, que é um dos temas que exigem o máximo de conhecimento do contador. Ele deve ser expert na matéria da ciência contábil, além de ter conhecimento básico em direito, pois lida com questões judiciais que servirão de prova para ações de litígio.

A contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio, tanto de pessoas físicas como jurídicas, ela tem papel fundamental em proporcionar informações aos gestores, investidores, acionistas, credores, governo e a sociedade em geral. Logo, “a perícia contábil é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando oferecer opinião, mediante questão proposta. Para tal opinião realizam-se exames, vistorias, indagações, investigações, avaliações, arbitramentos, em suma todo e qualquer procedimento necessário à opinião”, citado por Sá, (2011).

A necessidade da perícia contábil surge no momento em que o juiz desconhece a matéria a ser analisada, e diante disso ele precisará da opinião de um profissional especialista para dirimir as dúvidas de caráter técnico-científico contábil, originadas em demanda judicial ou extrajudicial. Dessa forma, o perito-contador é designado a atender o que lhe fora pedido, pois sem a perícia fica difícil o magistrado chegar a uma conclusão.

Conforme as Normas Técnicas da Perícia Contábil - NBC T 13.1.1, a perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnicos e científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio, mediante laudo pericial contábil, e ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e legislação específica no que for pertinente.

Neste contexto, abordaremos a relevância do laudo pericial contábil, que é o produto final do trabalho do perito-contador. Ele serve de prova para a tomada de decisão dos magistrados. Buscaremos ainda, através de entrevistas com juízes, verificar se os laudos requeridos realmente servem para auxiliá-los na sentença final de suas apreciações.

O laudo pericial contábil é o produto que será apresentado ao juiz. Constarão nele o trabalho realizado, os resultados alcançados e a indispensável opinião do perito. Destarte, é a peça mais importante da perícia concebida, pois não adianta fazer um excelente trabalho e não expor de forma correta, de modo que seja bem elaborado ao ponto de ser satisfatório a todas as partes, não deixando dúvidas sobre todos os fatos ocorridos durante as atividades.

O perito decorre sobre diversos tipos de provas antes de chegar a uma conclusão. Para isso ele precisa no mínimo ter noções fundamentais quanto o que é prova, qual a sua função, sobre quem recai o ônus da prova e os meios que podem servir de prova.

De acordo com o que foi citado acima o art. 132 do CPC – Código de Processo Civil afirma: “Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados nesse código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se fundamenta a ação ou a defesa”.

Como o principal meio de prova em uma perícia judicial contábil é o laudo emitido pelo perito-contador, se faz necessário à anuência dos mesmos, no intuito de contribuir para a melhoria nos trabalhos técnicos constituídos pelos peritos.

Saber se as informações contidas nos laudos são relevantes é a meta deste trabalho, conforme o que cita Lehnen (2003), “Para alcançar uma decisão que chegue próxima à verdade, é necessário que o juiz seja municiado de elementos que lhe prestem informações seguras e precisas. Por isso, não pode o julgador ficar atrelado às meras peças processuais que, muitas vezes, não trazem o conteúdo suficiente para a decisão, e, até, manipuladas pela parte, acabam por distorcer a verdade real”.

O objetivo geral é verificar se os profissionais que atuam como perito-contador utilizam os fundamentos da contabilidade para realizar seus trabalhos. De forma a satisfazer o que lhes fora pedido, conforme os procedimentos inseridos na NBC T 13 que estabelece as regras para elaboração do laudo pericial contábil.

Como objetivo específico pretende-se realizar estudo através de entrevistas com Magistrados a fim de captar informações sobre os trabalhos realizados pelos peritos contadores baseadas na visão dos mesmos.

Elaborada na intenção de servir de prova, a perícia contábil judicial é demandada quando a matéria em discussão relaciona-se com a contabilidade, um caso especial que não é de competência dos magistrados. Assim, é nomeado um perito que é o contador devidamente registrado em seu órgão de classe que baseado em todos os meios que cercam a perícia, formulará a prova que levará a instância decisória o processo em questão.

A justificativa para este trabalho é trazer à tona uma das áreas da contabilidade de suma importância que é a perícia contábil, onde é preciso ter uma grande bagagem de conhecimento da área para poder atuar de forma satisfatória a todas as partes.

Sendo assim, surgiu a necessidade de verificar se o trabalho deste profissional tem sido relevante para as decisões nos processos em que é necessário se fazer a perícia. Neste caso, a

visão dos juízes será a determinante para o problema em foco, visto que o veredito final é baseado nos laudos emitidos pelos peritos.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo serão apresentados todos os passos utilizados no desenvolvimento deste trabalho que foram fundamentais para obter resultados claros e coerentes para um bom entendimento do mesmo.

2.1 TIPOS DE PESQUISA

A presente pesquisa está dividida em:

- Pesquisa Bibliográfica;
- Pesquisa de Campo;
- Pesquisa Descritiva.

Esta exploração envolve a busca pelo conhecimento sistemático, onde correlacionamos à base do direito junto à contabilidade, sem esquecer o uso da informática no acesso à internet.

Boaventura (2004) expõe que o estudante assume a posição de operador decidido em busca de fontes, pois não é um simples consulente de livros, revistas e trabalhos científicos em bibliotecas. Corroborando, Lakatos e Marconi (1991) relatam que não se trata de mera repetição do que já foi dito ou escrito, mas propicia o exame do tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras.

2.1.1 Pesquisa Bibliográfica

Pretende-se, com a finalidade de alcançar os objetivos propostos, a utilização de pesquisa bibliográfica, na qual serão estudados os aspectos teóricos da perícia contábil.

A pesquisa bibliográfica tenta explicar uma situação através dos livros, materiais já elaborados por meio de referências teóricas, servindo como base para esclarecimento e conhecimento do assunto a ser explorado.

O presente estudo utilizou-se de várias referências para explanação do problema relatado. De acordo com Lakatos e Marconi (2001), “A pesquisa bibliográfica constitui-se no

levantamento de toda a bibliografia já publicada, a fim de colocar o pesquisador em contato direto com tudo aquilo que foi escrito sobre determinado assunto”.

2.1.2 Pesquisa de Campo

Foi realizada pesquisa de campo por meio da realização de entrevistas com magistrados, a fim de obter e analisar dados acerca do tratamento por esses dispensado no uso da perícia contábil em suas decisões.

A pesquisa de campo na visão de Gil (2002), geralmente focaliza uma comunidade que pode ser de trabalho ou de estudo, entre outras formas.

A realização da pesquisa de campo foi feita por meio de um questionário composto por dezesseis questões para o levantamento de informações sobre a visão dos magistrados em relação a relevância do laudo pericial contábil a fim de esclarecer dúvidas a respeito dos quesitos elaborados no processo.

2.1.3 Pesquisa Descritiva

É um tipo de pesquisa que visa obter a opinião de uma população específica sobre determinado assunto. Gil (2002) afirma que a pesquisa descritiva tem como objetivo descrever as características de uma determinada população ou fenômeno, sendo utilizado, na maioria das vezes técnicas padronizadas de coleta de dados, como o questionário.

Por esse motivo foi desenvolvida uma pesquisa descritiva para inteirar-se da opinião dos juízes em relação a elaboração do laudo pericial contábil. Consoante Cervo e Bervian (2002), “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.”

2.2 ANÁLISE DE DADOS

Para a verificação de todos os dados obtidos através do questionário foi preciso utilizar-se da análise de dados de naturezas quantitativa e qualitativa.

Para apresentar os dados quantitativos os resultados foram postos em forma de gráficos, com informações em percentuais. As pesquisas quantitativas são utilizadas para garantir a

precisão nos resultados, evitando distorções de análise na interpretação da coleta e proporciona maior segurança quanto às interferências.

Após a utilização do quantitativo em percentuais, foi indispensável o uso do qualitativo para interpretar e analisar os dados de forma a verificar a importância do laudo pericial contábil para os magistrados.

Uma técnica qualitativa é aquela em que o investigador sempre faz alegações de conhecimento como base principalmente ou em perspectivas construtivas (ou seja, significam múltiplos das experiências individuais, significados sociais e historicamente construídos, com o objetivo de desenvolver uma teoria ou um padrão) ou em perspectivas reivindicatórias, participatórias (ou seja, políticas, orientadas para a questão; ou colaborativas, orientadas para a mudança) ou em ambas. Ela também usa estratégias de investigação, tais como narrativas, fenomenológicas e etnográficas, (Creswell, 2007).

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A atuação do perito contador consiste em ter conhecimentos da área jurídica. Portanto, nesta parte serão apresentadas questões de direito que relacionem com a perícia para os profissionais que atuam como perito-contador.

A NBC T 13, do Conselho Federal de Contabilidade, estabelece ainda que a perícia contábil possa abranger o campo judicial, o extrajudicial e o arbitral, sendo todos os três de competência exclusiva do perito-contador e do perito-contador assistente, devidamente registrado no respectivo Conselho Regional de Contabilidade (CRC), podendo ser nomeados em juízo, contratados pelas partes ou escolhidos na arbitragem.

O profissional de contabilidade, ao exercer a função de perito deve compreender a doutrina jurídica correlacionada com a doutrina contábil nos aspectos que disciplinam sua presença no procedimento processual, pois seu trabalho trará a produção de uma prova judicial.

Da mesma forma, compete à perícia adequar-se as especificidades éticas da função. Em um contexto de litígios é possível que o perito sofra pressões, porém deve manter-se afastado de qualquer tentativa de coação. A credibilidade do profissional está diretamente ligada à transparência de seu trabalho e acima de qualquer suspeita, a fim de que o laudo mostre com clareza os fatos reais. Lisboa (1997) confirma que qualquer tentativa de aproximação dos envolvidos, junto ao perito, deve ser comunicada de imediato a justiça.

Com a necessidade de apresentar condições que certifiquem a qualidade do trabalho e a evidencie o cumprimento das normas contábeis e jurídicas, a utilização da ciência contábil para a formação da prova pericial exige do profissional nomeado pelo magistrado a plena consciência do seu dever legal.

3.1 BREVE HISTÓRICO DA PERÍCIA CONTÁBIL

A perícia surgiu em função das atividades mercantis, econômicas e sociais. Seu início foi observado desde o início da civilização, entre os homens primitivos, quando o líder desempenhava todos os papéis: de juiz, de legislador e de executor. Alberto (2009) alega que surgiu na Índia a figura de árbitro, que na verdade era considerado perito e juiz ao mesmo tempo, o qual possuía por função a verificação dos fatos e a decisão judicial.

Também se encontram vestígios de perícia em registros da Grécia e do Egito, com o surgimento das instituições jurídicas, área em que já naquela época, se recorria a conhecimentos de pessoas especializadas. (ANJOS, LIMA E MARTINS; 2007).

Após a idade média a figura de perito se desvincula da de árbitro, consequência do desenvolvimento jurídico ocidental.

Já na Europa, a partir do século XIII, a contabilidade obteve grande desenvolvimento, pois este continente apresentava-se como berço do comércio, logo a perícia servia como instrumento de prova, presente principalmente em Grécia, França, Inglaterra e Itália.

Fonseca (2000) menciona que a partir do século XVII, criou-se definitivamente a figura do perito como auxiliar da justiça, e ao perito extrajudicial, permitindo assim a especialidade do trabalho judicial.

No Brasil, assim como nos outros países, a contabilidade surgiu em decorrência do desenvolvimento da economia e obteve forte influência da Escola Italiana. Semelhantemente, a perícia foi regulamentada no Brasil em 25 de junho de 1850, com a lei nº 556 do Código Comercial. A regulamentação do perito contador ocorreu em 25 de dezembro de 1850 por meio do regulamento nº 737, baseado no código Francês e nas Ordenações Filipinas.

No ano de 1916, em 20 de setembro foi aprovado o regulamento sobre perícia contábil no CPC com a lei nº 3071, artigo 2º § 6º nestes termos: “[...] criar e manter o quadro de peritos contadores, formado exclusivamente pelos sócios de longa pátria, e reputação ilibada, que tenham obtido, mediante exame, o indispensável certificado”.

Em 1924 aconteceu o I Congresso Brasileiro de Contabilidade que segundo Lopes de Sá (2011), a perícia foi discutida pela primeira vez no Brasil. Com isso foi possível concluir

acerca da necessidade da divisão de funções do profissional contábil em três: contador, guarda-livros e perito.

Apesar da ideia de divisão das funções do contador, somente em 1946, com o decreto-lei nº 9.295 foi criado o Conselho Federal de Contabilidade e definiu as atribuições privativas ao profissional contábil, dentre elas ficou institucionalizada a perícia contábil.

O Código de Processo Civil em sua lei nº 5.869/1973 outorga ao juiz a escolha de um perito de sua confiança, permitindo às partes a indicação de assistentes técnicos. A mesma lei define em seu artigo 420 que prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação. Conforme Magalhães *et al.* (2009), com o advento desta lei os trabalhos periciais receberam determinações legais de forma “ampla, clara e aplicável”.

Para Lopes de Sá (2011), “a atividade pericial encontra-se em construção no Brasil e pode-se dizer que aqui a Perícia Contábil remonta ao século XVIII, conforme se encontra claramente referenciado em Relatório datado de 19 de junho de 1779, do acervo do Arquivo Nacional do Rio de Janeiro. Neste documento, dirigido pelo Vice-rei Marquês do Lavradio, ao seu sucessor, Luís de Vasconcelos e Souza, há referência e destaque das funções contábeis e das perícias consideradas de grande importância já no tempo do Brasil Colônia”

Ainda, de acordo com Gonçalves (1967), “a bibliografia brasileira sobre o assunto ainda é reduzida. Coube ao saudoso contabilista João Luiz dos Santos publicar o primeiro trabalho sobre a matéria em nosso país. Sua obra denomina-se Perícia em contabilidade comercial, publicada no Rio de Janeiro em 1921”.

Na XI Convenção dos Contabilistas do Estado de São Paulo, em 1989, José Rojo Alonso e Mário Martins de Almeida apresentaram trabalhos que versavam sobre os objetivos dos laudos de avaliação. Eles citam que a matéria é disciplinada por meio de leis e decretos e que muito embora esteja voltado mais ao lado jurídico que contábil, serve de base para que este possa elaborar laudos adequados ao entendimento judiciário.

Atualmente a perícia contábil no Brasil segue os seguintes preceitos:

- É realizada por um perito nomeado pelo juiz;
- As partes podem optar por um perito assistente, onde os mesmos podem ajudar o perito nomeado pelo juiz na execução dos trabalhos;
- A execução da perícia pode ser realizada por equipe técnica especializada, desde que esteja sob supervisão do perito nomeado;
- Ao concluir as diligências o perito nomeado pelo juiz e os assistentes deverão entregar seus trabalhos nos prazos fixados.

3.2 DEFINIÇÕES DE PERÍCIA CONTÁBIL

A palavra perícia originou-se do latim “Peritia” que significa conhecimento adquirido pela experiência. D’Áuria (1962 apud Alberto, 2012) define que:

“Perícia é conhecimento e experiência das coisas. A função pericial é, portanto, aquela pela qual uma pessoa conhecedora e experimentada em certas matérias e assuntos examina as coisas e os fatos, reportando sua autenticidade e opinando sobre as causas, essência e efeitos da matéria examinada”.

Para Magalhães, Souza e Favero (2004) “a perícia é qualquer trabalho de natureza específica, cujo rigor na execução seja profundo. Dessa maneira pode haver perícia em qualquer área científica ou até em determinadas situações empíricas”.

O trabalho pericial contábil é um meio pelo qual as pessoas têm à disposição, garantido por lei, defender e exigir direitos nas mais diversificadas situações, por isso tem que ser realizado com o maior cuidado, dentro de um alto padrão de qualidade.

A perícia contábil tem por objetivo solucionar causas de questão patrimonial, assim o perito contador subsidiará o magistrado através de sua apreciação técnica apresentada através do seu laudo ou parecer, resultados da investigação feita do objeto sub judice. Hoepers (2010) apresenta o ciclo do trabalho pericial conforme a figura abaixo:

Figura 1 - Ciclo de trabalho pericial



Fonte: Hoepers (2010)

Para os contadores a perícia é uma alternativa profissional, onde são aplicados os conhecimentos contábeis, técnicos e científicos. Assim Alberto (2000) diz que a perícia é um

instrumento especial de constatação, prova ou demonstração, científica ou técnica, da veracidade de situações, coisas ou fatos.

Sendo uma atividade técnica e científica, a perícia contábil se faz importante para esclarecer controvérsias processuais em matérias de natureza patrimonial. É preciso ter uma metodologia própria para obter provas, o que requer a aplicação de conhecimentos contábeis através de estudos com as melhores técnicas possíveis para obter um resultado real.

3.3 TIPOS DE PERÍCIA

Como existem diversos campos de atuação da perícia ela está dividida em dois macrocampos, o judicial e o extrajudicial. Como a base do nosso trabalho é mostrar a relevância do laudo pericial na visão dos magistrados, daremos maior enfoque a perícia judicial.

Alberto (2012) afirma que as perícias são classificadas segundo os ambientes de atuação. Seguindo esse raciocínio são quatro as espécies de perícia: a perícia judicial, semijudicial, extrajudicial e a perícia arbitral.

3.3.1 Judicial

A perícia judicial é aquela que é realizada dentro dos procedimentos processuais do Poder Judiciário, através de determinação, requerimento ou necessidade, observando as regras legais específicas.

De acordo com Hoog (2007), na esfera judicial, a perícia contábil pode atuar principalmente nas Varas Criminais, na Justiça do Trabalho, nas Varas Cíveis Estaduais, nas Varas de Falências e Concordatas, nas Varas da Fazenda Pública e Execuções Fiscais, nas Varas de Família, na Justiça Federal e na Justiça Arbitral.

A perícia judicial é a que trará ao juiz provas sobre os assuntos em litígio que serão julgados por ele à respeito do patrimônio azidental ou de pessoas. Consoante SÁ (2011), o ciclo da Perícia Contábil Judicial compõe três fases:

Fase Preliminar:

- a) a perícia é requerida ao juiz pela parte interessada;
- b) o juiz defere a perícia e escolhe o perito;
- c) as partes formulam quesitos e indicam seus assistentes;

- d) os peritos são cientificados da indicação;
- e) os peritos propõem honorários e requerem depósitos;
- f) o juiz estabelece prazo, local e hora para o início.

Fase Operacional:

- a) início da perícia e diligências;
- b) curso do trabalho;
- c) elaboração do laudo.

Fase Final:

- a) assinatura do laudo;
- b) entrega do laudo;
- c) levantamento dos honorários;
- d) esclarecimentos (se requeridos).

Vale ressaltar que em todas essas fases os prazos devem ser cumpridos.

No entendimento de Magalhães (2009), quando a solução de questões é requerida aos tribunais, Poder Judiciário, cabe ao órgão julgador conhecer a matéria em apreço, dependendo disso a sua decisão. A primeira condição para o julgamento é a apuração exata dos fatos e o conhecimento preciso das causas de que se origina o litígio. Os magistrados não são técnicos em quaisquer assuntos, havendo casos em que a matéria a ser julgada precisa ser esclarecida e certificada por profissionais que mereçam inteira fé.

3.3.2 Semijudicial

Esse tipo de perícia é realizado no meio estatal, por autoridades policiais, parlamentares ou administrativas que tem poder jurisdicional, por estarem sujeitas a regras legais e regimentais, sendo semelhante à perícia judicial, porém sem a utilização do Poder Judiciário. Tem a finalidade de apurar fatos praticados por funcionários públicos, como por exemplo, corrupção etc.

Para confirmar o que foi citado, Alberto (2012) expõe que a perícia semijudicial é efetuada dentro da estrutura institucional do Estado, mas fora do Poder Judiciário, com a finalidade de ser meio de prova nos ordenamentos institucionais usuários. Esta espécie de

perícia subdivide-se, conforme o aparato estatal atuante, em administrativo-tributário - no círculo da administração pública tributária ou conselhos de contribuinte, em parlamentar - nas comissões parlamentares de inquérito ou especiais e policial - nos inquéritos.

3.3.3 Extrajudicial

Essa parte da perícia é aquela, cujas questões de litígio são resolvidas na esfera administrativa pela vontade das partes envolvidas, portanto fora do Poder Judiciário. Sua finalidade é a de esclarecer dúvidas, como erros, desvios ou fraudes, desde que as partes estejam em comum acordo.

Dessa forma, as partes escolhem um perito a fim de que o mesmo apresente um laudo pericial para que o problema seja solucionado de forma complacente. Zana (2005) esclarece que perícia extrajudicial tem por objetivo esclarecer pontos de discórdia entre pessoas que querem atingir o entendimento sem utilizar recursos judiciais ou arbitrais. Cabral (2000) ainda corrobora que “perícia extrajudicial é aquela que se faz ou se processa fora do juízo, isto é, sem a presença ou presidência do juiz”.

Conforme o que foi descrito, a perícia extrajudicial serve para subsidiar e levantar informações esclarecedoras pelo perito que foi chamado pelas partes, porém sem a presença de um juiz, no intuito de não entrar com um processo judicial. Embora todas as questões devam estar em consonância com os procedimentos específicos da legislação, determinados pelo CPCe pelas NBC's – Normas Brasileiras de Contabilidade, pois caso haja necessidade, poderão ser utilizadas em processos judiciais.

3.3.4 Perícia Arbitral

A perícia arbitral foi instituída através da lei 9.307 de 1996, consiste em um meio para solucionar litígios que estão ligados aos direitos patrimoniais disponíveis. É realizada por um perito nomeado pelas partes, não sendo solicitado pela justiça, porém possui valor de uma perícia judicial. Alberto (2012) completa dizendo que “a perícia arbitral é aquela realizada no juízo arbitral-instância decisória criada pela vontade das partes”.

Assim, ela não se enquadra em nenhum dos tipos de perícias anteriores, pois está parcialmente como se fosse judicial e parcialmente como se fosse extrajudicial. Para Anciotoet al. (2009), a perícia arbitral é realizada por um perito, e, embora não seja

judicialmente determinada, tem valor de perícia judicial, mas natureza judicial, pois as partes litigantes escolhem as regras que serão aplicadas na arbitragem.

Alberto (2012) destaca ainda que a perícia arbitral divide-se em probante e decisória, segundo se destine a funcionar como meio de prova do juízo arbitral, como subsidiadora da convicção do árbitro, ou ela é própria a arbitragem, ou seja, funciona seu agente ativo como o próprio árbitro da controvérsia.

Dessa forma o papel do árbitro funciona como a de um juiz, onde o mesmo analisa todo tipo de prova para resolver o conflito em questão.

3.4 ATUAÇÃO DO PERITO CONTADOR

O profissional contábil pode atuar em diversas áreas que sua formação proporciona, dentre elas podemos destacar a função pericial que é designada a um profissional da classe que esteja regularmente inscrito no órgão competente, neste caso, no Conselho Regional de Contabilidade. Além de estar completamente inteirado sobre as normas e leis que regem a perícia contábil

O termo perito vem do latim *peritu*, significa aquele que entende, conhece profundamente ou sabe por experiência. No inglês deriva de *expert* e no francês *expertise*. Na linguagem jurídica é conhecido por louvado, é a pessoa que é escolhida pelo juiz ou pelas partes em questão de litígio quando a matéria é desconhecida pelo magistrado.

De acordo com a lei 5.869, de 11 de Janeiro de 1973 do Código de Processo Civil, Seção II, segue o descrito abaixo:

Art. 145. Quando a prova depender de conhecimento técnico ou científico, o juiz será assistido por perito, segundo o disposto no art. 421. § 1º Os peritos serão escolhidos entre profissionais de nível universitário, devidamente inscrito no órgão de classe competente.

§ 2º Os peritos comprovarão sua especialidade na matéria sobre que deverão opinar, mediante certidão do órgão profissional que estiverem inscritos.

§ 3º Nas localidades onde não houver profissionais qualificados que preencham os requisitos dos parágrafos anteriores, a indicação dos peritos será de livre escolha do juiz.

Art. 146. O perito tem o dever de cumprir o ofício, no prazo que lhe assina a lei, empregando toda sua diligência; pode, todavia, escusar-se do encargo alegando motivo legítimo.

Parágrafo único. A escusa será apresentada dentro de 5 (cinco) dias, contados da intimação ou do impedimento superveniente, sob pena de se reputar renunciado o direito de alegá-la.

Art. 147. O perito que, por dolo ou culpa, prestar informações inverídicas, responderá pelos prejuízos que causar à parte, ficará inabilitado, por 2 (dois) anos, a funcionar em outras perícias e incorrerá na sanção que a lei penal estabelecer.

Vale ressaltar que para atuar como perito-contador não é necessário ser aprovado em algum concurso público. A atuação de perito exige o bacharelado em ciências contábeis e o profissional deve estar habilitado no conselho de classe. No entanto, deve ser expert na matéria contábil, pois estará sujeito a responder quesitos sobre diversas áreas do campo contábil, das mais simples às mais complexas. Sá (2011) menciona: “o perito deve ser um profissional habilitado, legal, cultural e intelectualmente, e exercer virtudes morais e éticas com total compromisso com a verdade”.

O perito deve estar bem preparado para obter a confiança do juiz, visando desenvolver um trabalho que seja justo e imparcial para não prejudicar a sociedade, a ética profissional. Deve buscar dominar assuntos relacionados ao processo para realizar um trabalho que não deixe dúvidas às partes interessadas, principalmente em auxiliar o juiz ao final de sua apreciação.

3.4.1 Perito-Contador Nomeado pelo Juiz

O caput do artigo 145 do CPC cita: “quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico, o juiz será assistido por perito”. Na NBC P2 – Normas Profissionais do perito Contábil estabelece o título de perito-contador ao contador nomeado pelo juiz e de perito-contador assistente ao contador indicado pelas partes, colocando-os em condições e direitos iguais quando no exercício de suas funções.

Na nomenclatura estabelecida pelas NBC P 2 e pelo CPC o perito-contador nomeado pelo juiz, é profissional de sua confiança, de sua livre escolha e tem como atribuição utilizar todos os meios necessários ao esclarecimento da matéria contábil em questão. É o assessor do juiz em matéria técnico-contábil. Mediante Hoog (2007), o perito contador é nomeado “para funcionar como olho tecnológico científico do magistrado, a mão longa da justiça”.

3.4.2 Perito-Contador Assistente

Quando acontece do juiz nomear um perito contador para responder questões que estão fora de seu domínio, cada parte também poderá indicar um perito contador de sua confiança que passam a ser chamados de peritos contadores assistentes. Conforme está descrito no Código de Processo Civil, Lei Federal nº 5.869 de 11 de janeiro de 1973, em seu art. 421, as

partes terão cinco dias contados da intimação do perito, para indicar o perito contador assistente e formular os quesitos.

A indicação dos assistentes técnicos é facultativa. Porém, quando indicados devem atuar no acompanhamento dos exames que o perito nomeado pelo juiz esteja realizando. Teremos então três profissionais trabalhando juntos, onde o respeito mútuo e o espírito solidário são fundamentais.

Da mesma forma do perito indicado pelo juiz, o perito assistente deve ser bacharel em ciências contábeis e estar regularmente registrado no Conselho Regional de Contabilidade.

3.5 LAUDO PERICIAL CONTÁBIL

O laudo pericial contábil é o produto final do trabalho do perito contador, ou seja, a materialização do mesmo. Nele estão contidas todas as informações obtidas através de exames e vistorias executados com imparcialidade pelo perito, a fim de subsidiar o magistrado em sua decisão.

Consta na NBC T 13, item 13.5.1 – O laudo pericial contábil é a peça escrita na qual o perito-contador expressa, de forma circunstanciada, clara e objetiva, as sínteses do objeto da perícia, os estudos e as observações que realizou, as diligências realizadas, os critérios adotados e os resultados fundamentados, e as suas conclusões. Embora seja parte escrita, o laudo poderá ser apresentado de forma oral em casos especialíssimos, a fim de que sejam obtidos esclarecimentos do laudo em audiência.

Como se trata de um trabalho técnico-científico, o laudo deve ser elaborado consoante regras que confirme seu profissionalismo. Os critérios e padrões a serem seguidos na elaboração do laudo estão dispostos nas várias resoluções do Conselho Federal de Contabilidade que regulamentam a função do perito-contador, principalmente na Resolução CFC nº 1.243 de 2009 que aprova a NBC TP 01 – Perícia Contábil.

Para Ornelas (2000), “como trabalho técnico juntado aos autos do processo, o laudo pericial contábil é a prova pericial sobre o qual as partes oferecerão seus comentários, aceitando-o ou criticando-o”. Todavia, mesmo servindo de prova, o laudo não tem poder de decisão. O juiz por sua vez poderá acatá-lo ou não. Hoog (2007) corrobora quando diz que “o normal e lógico é que o laudo pericial nada decida, mas esclareça”.

A responsabilidade de redigir o laudo é unicamente do perito nomeado pelo juiz, pois ele é quem responderá por todas as informações contidas em seu trabalho. Os assistentes, por sua vez, poderão expor em seus pareceres se concordam ou divergem da opinião dos mesmos.

Em seu trabalho pericial, o perito nomeado pelo juiz responderá aos quesitos. Os quesitos são perguntas escritas, relativas aos fatos objeto da perícia. Estes são feitos pelas partes e o juiz pode e deve também elaborá-los, para melhor esclarecimento da causa.

De acordo com a NBC T 13, na visão de Brandimiller, o conteúdo do laudo deve atingir a eficácia da comunicação revestindo-se de:

- Clareza e concisão;
- Precisão e objetividade;
- Padrão culto da linguagem;
- Impessoalidade;
- Padronização.

Em conformidade com o que está descrito acima, o laudo pericial tem também como função responder aos quesitos que foram formulados, extinguindo toda e qualquer informação irrelevante. Mediante isso, Medeiros Júnior et al fala que “é criticável, outrossim, o hábito de certos peritos que, talvez imaginando impressionar o juiz e as partes e eventualmente pensando justificar maiores honorários, gastam páginas e páginas do laudo em um pretense de resumo do processo, em divagações e dissertações prolixas a respeito de assuntos irrelevantes para as questões a serem dirimidas”.

Outra questão que pode ser explanada é o uso de expressões do cotidiano contábil e até mesmo jurídico, dificultando o entendimento do magistrado e das partes litigantes. O melhor é responder aos quesitos de uma forma simples para assegurar a fácil compreensão do texto.

Segundo Santos et al (2006), o perito utiliza-se do laudo para fornecer subsídios ao juiz dos fatos técnicos e científicos constantes nos autos, e para tanto deve seguir os seguintes aspectos:

- a) Texto simples, através de sínteses claras e objetivas;
- b) Evitar duplicidade de interpretação, usando de forma correta o vernáculo;
- c) As respostas, embora sintéticas, devem ser esclarecedoras, entretanto, devem-se evitar respostas muito curtas. Os simples “sim” ou “não” são proibidos pelas normas do CFC;
- d) Não pode omitir fatos, devendo encampar a totalidade da matéria, ensejando uma óptica completa da mesma;
- e) Não deve conter opiniões pessoais, limitando-se o perito a produzir uma peça apenas do ponto de vista técnico, narrando somente os fatos.

Na intenção de atender as necessidades dos requerentes, o perito deve seguir todas as instruções supracitadas para que o laudo seja considerado de boa qualidade.

SÁ (2011) ainda faz referência dos anexos relatando que “os anexos de um laudo pericial são, em geral, esclarecimentos ou análises das matérias descritas nas respostas dos quesitos”. O mesmo autor comenta “o perito, todas as vezes que necessitar esclarecer, dar mais força a seus argumentos, deve apelar para os anexos”. Assim ele descreve os materiais para anexos:

1. Extratos de contas;
2. Demonstrações de contas;
3. Razões de cálculos;
4. Documentos;
5. Pareceres;
6. Cópias de matérias em livros, resoluções etc.;
7. Demonstrações de apurações;
8. Inventários;
9. Balanços;
10. Balancetes;
11. Fluxos de caixa;
12. Listagens;
13. Publicações;
14. Certidões;
15. Cópias de páginas de Diário, Razão, livros em geral;
16. Declarações;
17. Cópias de comprovantes;
18. Atestados,
19. Análises contábeis,
20. Análises tecnológicas;
21. Escrituras; etc.

4 CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO REALIZADO

O trabalho do perito contador é julgado conforme o que está inserido no laudo pericial contábil. Colher toda informação pertinente e expor no laudo evidência como o profissional contábil, enquanto exercendo a função de perito, mostra o domínio sobre a matéria a ser analisada, sendo provado o tempo todo o modo pelo qual ele vem se atualizando e se informando sobre as questões periciais.

O tema é de elevada importância, pois traz à tona um estudo que tem sido escasso, visto que há poucas pesquisas referentes à perícia contábil. E para obter destaque na perícia nada melhor que analisar o laudo pericial contábil. Dessa forma, a visão do juiz é a mais importante porque ele é o que faz maior uso desse laudo para auxiliá-lo em suas decisões.

Diante dessas situações elaborou-se um questionário com 16 (dezesesseis) questões relacionadas aos procedimentos utilizados nos laudos.

As entrevistas foram realizadas no Fórum Desembargador Rodolfo Aureliano, na cidade de Recife – PE pelos juízes que assim se dispuseram a colaborar com a pesquisa.

Após as entrevistas, pode-se apurar os dados obtidos que foram postos em gráficos, elaborados através do Excel para melhor analisar e interpretar.

As análises foram feitas de acordo com a proposta exposta nas perguntas do questionário, assim como as respostas dadas pelos juízes, no intuito de descrever a opinião dos mesmos em relação ao trabalho do perito contador.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS

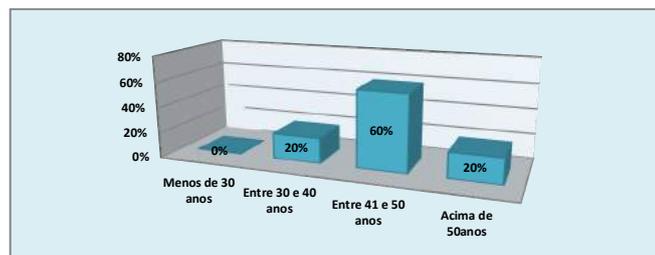
Este capítulo irá abordar a importância dos dados obtidos através das entrevistas. Consiste, portanto em selecionar os dados, classificá-los e interpretá-los para poder elaborar um relatório final.

A finalidade é a de analisar, através dos dados coletados, a perspectiva dos magistrados em relação ao trabalho final do perito contador na perícia judicial que é o laudo pericial contábil.

A pesquisa foi realizada no Fórum Desembargador Rodolfo Aureliano, na cidade de Recife – PE, onde foi aplicado um questionário com dezesseis questões aos 5 (cinco) juízes que se disponibilizaram em contribuir com o presente trabalho.

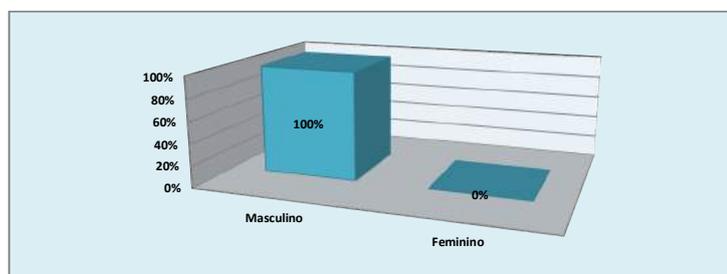
Então, para iniciar a análise se faz necessário identificar o perfil dos juízes que participaram da pesquisa.

Na questão número 01 (um) obteve-se que 60%, ou seja, a maioria dos juízes entrevistados possui entre 41 e 50 anos, enquanto 20% representa os que possuem entre 30 e 40 anos, e os outros 20% representando os que têm mais de 50 anos.

Gráfico 1: Idades dos Magistrados

Fonte: Autora

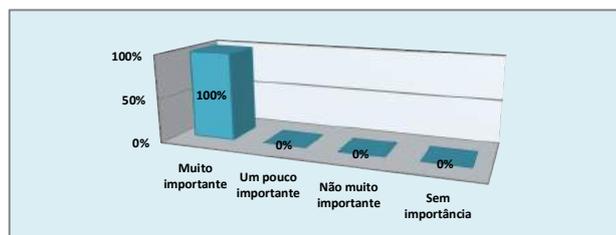
Através da questão número 2 (dois) foi possível analisar que 100% são do gênero masculino, como é possível observar no gráfico abaixo.

Gráfico 2: Gênero dos Participantes

Fonte: Autora

O gráfico a seguir mostra a importância do laudo pericial contábil apresentado pelos peritos contadores. É importante destacar que é a qualidade do laudo pericial que determina sua eficácia na sentença, adquirindo maior utilidade e relevância na decisão dos juízes.

Em resposta a essa questão número 3 (três), 100% dos juízes concordaram que o laudo é de muita importância para a tomada de decisão, como é possível ver no gráfico que segue.

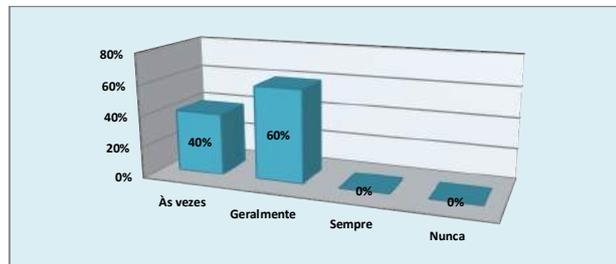
Gráfico 3: Importância do Laudo Pericial Contábil

Fonte: Autora

Na questão número 4 (quatro), a intenção foi de verificar se os laudos são apresentados com uma boa estética, ou seja, verificar se o mesmo é desenvolvido com boa aparência, o que valoriza o trabalho e torna a leitura do conteúdo mais agradável.

A pesquisa mostrou que 60% dos laudos geralmente possuem uma boa estética, e para 40% os laudos às vezes possuem boa aparência, como é possível ver abaixo no gráfico.

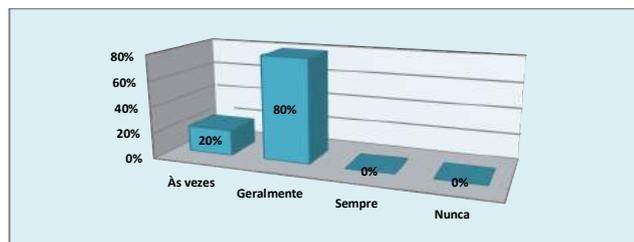
Gráfico 4: Estética dos Laudos



Fonte: Autora

Na questão número 5 (cinco) abordou-se sobre a redação do laudo pericial contábil, pois é importante que seja redigido de forma sequencial e lógica para possibilitar o entendimento dos quesitos. Para 80%, os laudos geralmente são apresentados com uma boa redação, e para 20%, às vezes ele mostra-se de forma lógica como está descrito no gráfico abaixo.

Gráfico 5: Redação do Laudo



Fonte: Autora

A questão número 6 (seis) verificou se os peritos contadores expõem de forma bem fundamentada as respostas aos quesitos. Sá (2011) fala a respeito dos requisitos mínimos do laudo pericial, e afirma que as respostas aos quesitos devem ser bem fundamentadas, devendo apresentar em que se baseou para emitir sua opinião afim de afastar qualquer resposta baseada em julgamentos pessoais.

Diante disso, 60% geralmente são bem fundamentados, enquanto 20% às vezes tem seus requisitos bem fundamentados.

Gráfico 6: Respostas aos quesitos

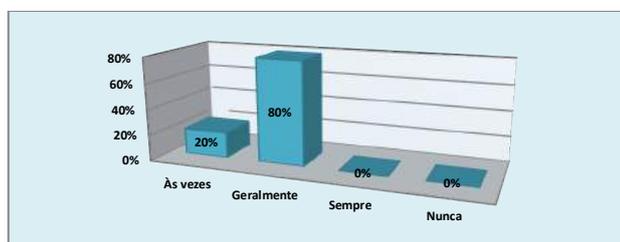


Fonte: Autora

Como o laudo tem a função de esclarecer determinadas situações, sua linguagem deve ser entendida por todas as partes, como preconiza a resolução nº 1.041/2005 - Interpretação Técnica da NBC T 13.6 sobre a linguagem adotada para a redação do laudo, que segundo a mesma deve ser acessível aos interlocutores.

Assim, na questão número 7 (sete) foi perguntado se a linguagem adotada pelos peritos contadores possibilita o fácil entendimento e interpretação dos resultados. Conforme o gráfico abaixo, 80% responderam que às vezes ele é elaborado com uma linguagem clara, e 20% afirmou que geralmente é de fácil entendimento.

Gráfico 7: Linguagem do Laudo Pericial Contábil

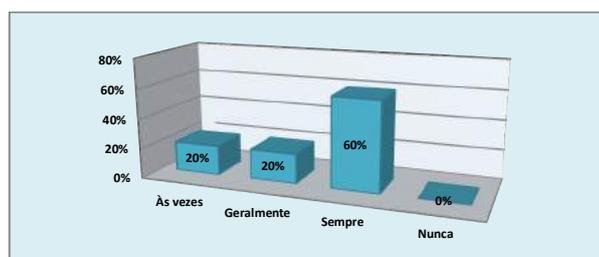


Fonte: Autora

O laudopericial deve ater-se aos quesitos elaborados pelo juiz e pelas partes. Assim, é desnecessária a utilização de fatos que não estão de acordo com o que foi perguntado, a não ser que o que esteja exposto sirva de ajuda para esclarecer o problema em questão.

Dessa forma, na questão número 8 (oito) buscou analisar se as respostas aos quesitos são respondidas objetivamente pelos peritos contadores. Com isso, 60% responderam que os quesitos sempre são objetivos, e dos 40% restantes, 20% afirmaram que às vezes são objetivos e os outros 20% alegaram que geralmente são coerentes consoante o gráfico logo em seguida.

Gráfico 8: Respostas objetivas aos quesitos

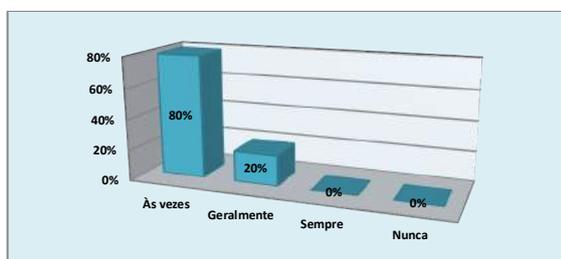


Fonte: Autora

O laudo pericial é um trabalho técnico contábil, todavia os termos utilizados no mesmo devem ter palavras comum aos usuários que irão usufruir do seu conteúdo. Logo, os termos contábeis em excesso devem ser evitados visando colaborar para o entendimento de todas as partes envolvidas e, principalmente pelo magistrado que requereu este trabalho.

Sendo assim, a questão número 9 (nove) verificou se há termos em excesso nos laudos contábeis, de forma a dificultar os resultados propostos no laudo. Dos juízes entrevistados, a maioria correspondente a 80% respondeu que às vezes ocorre o uso excessivo de termos técnicos contábeis e para os 20% restantes geralmente isso ocorre, como pode ser visualizado no gráfico abaixo.

Gráfico 9: Termos técnicos em excesso

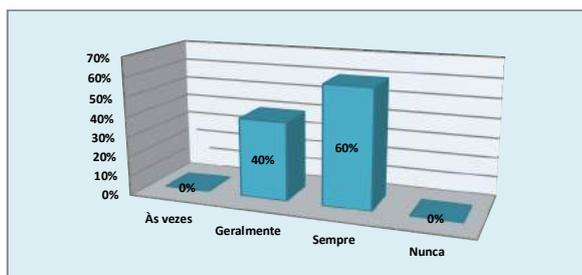


Fonte: Autora

Após a entrega do laudo, o juiz e as partes podem pedir esclarecimentos sobre seu conteúdo para obter alguma informação a respeito do que não ficou totalmente claro.

No que se refere ao que foi citado, a questão número 10 (dez) procurou identificar com que frequência são pedidos esclarecimentos sobre o conteúdo dos laudos. As respostas obtidas, de acordo com o gráfico abaixo é que 60% afirmaram que sempre são pedidos esclarecimentos, e os outros 40% informaram que geralmente é preciso pedir elucidação sobre o conteúdo do laudo.

Gráfico 10: Frequência sobre pedidos de esclarecimento sobre conteúdo do laudo pericial contábil

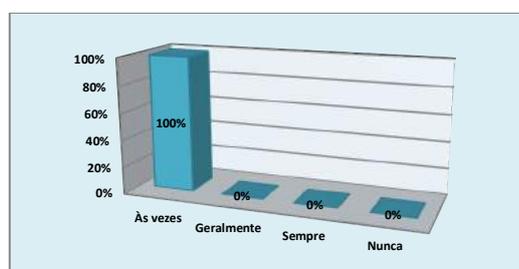


Fonte: Autora

O texto do laudo pericial contábil deve ser escrito de forma que não levantem questionamentos sobre interpretação dúbia. A resolução CFC nº1.041/05 – Interpretação Técnica da NBC T 13.6 rege que não devem ser utilizadas palavras ou elementos que permitam uma dupla interpretação do assunto, pois o laudo não deve ensejar novas perguntas e sim esgotá-las, também, aspectos duvidosos podem induzir o julgador ao erro, além de se constituir motivos para pedidos de esclarecimentos.

Em virtude disso, a questão número 11 (onze) indagou com que frequência são usadas palavras ou termos de sentidos dúbio ou impreciso. O gráfico abaixo mostra que 100% dos magistrados afirmaram que somente às vezes ocorre o uso de palavras ou elementos de sentido impreciso.

Gráfico 11: Utilização de elementos dúbios ou imprecisos no laudo

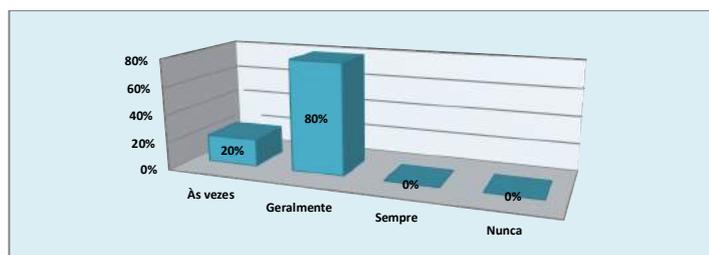


Fonte: Autora

Segundo Sá (2011), os anexos adquirem importância na medida em que esclarecem ou comprovam o texto das respostas aos quesitos. Assim, a apresentação de anexos melhora o entendimento das respostas através da apresentação de maiores informações sobre elas, bem como as fundamentam.

Desse modo, a questão número 12 (doze) indagou se o laudo pericial apresenta anexos para esclarecer ou comprovar o texto da resposta dos quesitos. Obteve-se que para a maioria, representada por 80% dos entrevistados, os laudos geralmente apresentam anexos, enquanto para 20% às vezes são juntados anexos aos laudos conforme o gráfico a seguir:

Gráfico 12: Apresentação de anexos nos laudos



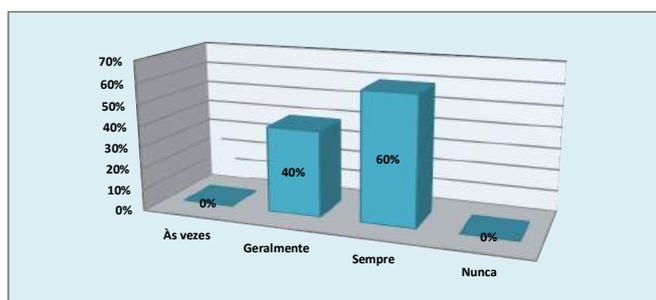
Fonte: Autora

A questão número 13 (treze) foi elaborada na intenção de averiguar se os laudos contábeis são suficientes para esclarecer todos os aspectos que deles se esperam.

Sá (2011) explica que um laudo será insuficiente quando não satisfizer, ou seja, quando suas opiniões não forem satisfatoriamente esclarecedoras. A ocorrência de um laudo insuficiente pode prejudicar o correto julgamento da questão, pois elementos importantes podem estar omissos ou não serem satisfatoriamente esclarecidos.

Pode-se então observar, de acordo com o gráfico abaixo que para 60% e 40%, respectivamente, sempre e geralmente são suficientes.

Gráfico 13: Laudo pericial contábil suficiente



Fonte: Autora

Quando o laudo é insuficiente por omissões ou falta de esclarecimentos pode-se requerer segunda perícia. A segunda perícia justifica-se pela falta da relevância de informações e de dados que são importantes e não foram explanados na primeira, fatos estes que podem afetar no resultado. Por isso, o perito deve verificar tudo o que estiver a sua disposição como provas para que isso não ocorra, de modo que mesmo não sendo levantado nos quesitos, existem informações que podem ser postas no laudo para maiores esclarecimentos.

Diante do exposto, foi perguntado na questão 14 (catorze) com que frequência é solicitada segunda perícia. De acordo com a pesquisa realizada 100% responderam que às vezes é necessário realizar segunda perícia para elucidar os quesitos conforme o gráfico abaixo.

Gráfico 14: Frequência de segunda perícia

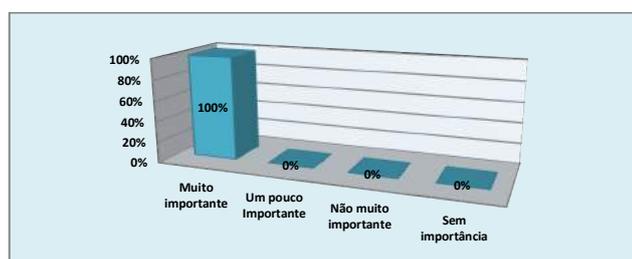


Fonte: Autora

O laudo pericial contábil é uma peça técnica apresentada ao juiz e as partes para esclarecer questões das quais não são de competência do juiz. Logo, é de grande importância, pois serve como prova em uma sentença judicial. Dada a importância do laudo, foi questionado aos magistrados na questão número 15 (quinze) como são avaliados os trabalhos periciais contábeis.

Abaixo, no gráfico, pode-se observar que 100% dos juízes pesquisados afirmaram que o laudo pericial contábil é considerado muito importante.

Gráfico 15: Avaliação dos laudos periciais contábeis



Fonte: Autora

E por fim, na questão número 16 (dezesesseis) foi indagado aos juízes qual nota eles dariam, em uma escala de 0 (zero a 10 (dez)), aos trabalhos periciais contábeis. E como resposta obteve-se a média 8,1 confirmando que os trabalhos periciais realmente são necessários para subsidiá-los no rumo de suas decisões.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo principal desse trabalho foi mostrar a importância do laudo pericial contábil na opinião dos magistrados. O laudo pericial contábil é o produto final de toda averiguação feita pelo perito contador. Sendo assim, o perito deve estar sempre se atualizando para elaborá-lo como preconiza a lei.

A pesquisa realizada é de grande importância, pois buscou-se, através de questionário respondido pelos magistrados, opiniões atuais sobre o grau de importância do trabalho do profissional contábil na função de perito-contador. Como foi explicitado, ele deve ser expert na matéria contábil, além de ter no mínimo, básico conhecimento jurídico para poder exercer esta função com qualidade máxima.

Quando a perícia é solicitada pelo juiz significa que a matéria em litígio é de fato desconhecida por ele, por isso surge a necessidade de nomear um perito contador para

responder aos quesitos levantados pela lide. Neste caso, espera-se do perito que ele faça um trabalho elucidativo, objetivo e completo, visando esclarecer aos seus usuários sobre todos os aspectos necessários, principalmente ao juiz, visto que sua decisão poderá basear-se nele.

Diante dos resultados obtidos, a qualidade dos laudos são satisfatórias, pois cem por cento dos entrevistados, diante de quatro alternativas, marcaram aquela de maior relevância, confirmando que os trabalhos periciais são muito importantes.

Outros fatores como estética, lógica, fundamentação, linguagem, respostas objetivas aos quesitos, termos técnicos em excesso, pedidos de esclarecimento, imprecisão, anexos, suficiência, segunda perícia, avaliação dos laudos pelo juiz, foram indagados na entrevista para apreciar a visão do magistrado sobre todos os aspectos do laudo pericial contábil.

Com isso foi possível observar, através dos gráficos, que na maioria das respostas os resultados foram favoráveis ao trabalho pericial. No entanto, o perito deve ser pesquisador acíduo da matéria contábil para que possa trazer melhores resultados em suas respostas aos quesitos, não deixando dúvida para os magistrados e as partes litigantes.

Chegando-se ao final deste trabalho, foi possível perceber o quanto o laudo pericial contábil é relevante para a tomada de decisão dos magistrados. Cada detalhe e prova devem ser investigados minuciosamente a fim de obter êxito nas respostas sobre toda e qualquer dúvida que possa surgir.

REFERÊNCIAS

ALBERTO, Valder; Luiz, Polombo. **Perícia contábil**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ANCIOTO, Alcides Gouveia. COSTA, Aline Aragão da. GOMES, Ana Maria. **Perícia Contábil**. 2009. 47 f. Monografia (Especialização em Controle Interno e Externo Área de Auditoria) – Instituto de Ensino Superior de Londrina, 2009. Disponível em: <http://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_5_1247865610.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2013.

ANJOS, Luiz C. M; LIMA, Márcia M. S; MARTINS, Joana D’Arc M. **O papel do perito contador na solução de litígios judiciais: um estudo de caso nas varas cíveis de Maceió/AL**. V Simpósio de Gestão e Negócios, Seropédica, 2007. Anais... Rio de Janeiro, UFRRJ, 2007.

BOAVENTURA, Edivaldo M., **Metodologia de Pesquisa: monografia, dissertação, tese**. São Paulo, Atlas, 2004.

BRANDIMILLER, Primo A. **Perícia Judicial: em acidentes e doenças de trabalho**. São Paulo, Ed. SENAC, 1996.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. Disponível em: <http://www.amperj.org.br/store/legislacao/codigos/cpc_L5869.pdf> Acesso em 25 jan. 2015.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 5. Ed. São Paulo: Pearson, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade**: Resolução do CFC nº 731, de 22 de outubro de 1992, NBC T 13. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t13.htm>>. Acesso em: 04 fev. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade**: Resolução do CFC nº 733, de 22 de outubro de 1992, NBC P 2. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/p2.htm>>. Acesso em: 04 fev. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade**: Resolução do CFC nº 1.243 de 2009, NBC TP – Perícia Contábil. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=nbc-tp-01>>. Acesso em: 22 jan. 2015.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed Porto Alegre: Artmed, 2007.

FONSECA, Alice Aparecida da Silva et al. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Ano XXIX nº 123. Brasília. Mai/Jun 2000.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
HOEPERS, T. M. **PERÍCIA CONTÁBIL JUDICIAL: Um levantamento empírico de perícias realizadas no Distrito Federal sob o enfoque do planejamento e laudos periciais**. Disponível em: <<http://www.contabeis.ucb.br/sites/000/96/00000141.pdf>> Acesso em 05 abr. 2014.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Prova pericial contábil: Aspectos práticos e fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2007.

LAKATOS, E. M; MARCONI, M de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 1991.

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 6ª ed., São Paulo: Atlas, 2001.

LEHNEN, Fernando. **Estudo Jurídico-Contábil da Prova Pericial**. São Paulo: Ltr, 2001.

LISBOA, Lázaro Plácido. **Ética Geral e Profissional em Contabilidade**. FIPECAFI, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – USP. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MAGALHÃES, Antonio de Deus Farias. SOUZA, Clóvis de. FAVERO, Hamilton Luiz. LONARDONI, Mário. **Perícia Contábil: Uma abordagem teórica, ética, legal, processual e operacional**. 7ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

MEDEIROS JÚNIOR, Joaquim da Rocha & FIKER, José. **A perícia Judicial: Como Redigir Laudos e Argumentar Dialeticamente**. 1ª Ed., São Paulo, Pini, 1996.

ORNELAS, M. M. G. de. **Perícia Contábil**. 3ªed. São Paulo: Atlas, 2000.

SÁ, Antônio Lopes de. **Perícia Contábil**, 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2011.

ZANNA, Remo Dalla. **Prática de perícia contábil**. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

CONTROLE INTERNO DOS ESTOQUES: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA DE CALÇADOS DO ESTADO DA PARAÍBA

Thays Torres de Lima
Ricardo da Silva Pereira

RESUMO: O estoque é o material de maior relevância dentro das empresas, com isso torna-se notável a necessidade de um bom controle. O trabalho buscou demonstrar as diversas ferramentas utilizadas no controle interno, e como o controle interno pode ser mais eficaz fazendo assim diminuir os danos e prejuízos causados pela má organização dos materiais. A metodologia utilizada na pesquisa foi pesquisas bibliográficas, descritivas e estudo de caso em uma indústria de calçados. Um bom sistema de controle interno é fundamental para assegurar a qualidade e integridade dos registros, bem como fornecer relatórios contábeis, financeiros e operacionais eficientes para o suporte nas rotinas desenvolvidas e para a correta tomada de decisões. Através do referencial teórico foram abordados alguns temas sobre o conceito e objetivos do controle interno, suas atividades, sistemas, avaliação do controle, fraude e erros e os limites dos controles, estoques, controle de estoques e inventário, auditoria interna, fraudes e desfalques e a auditoria dos estoques. Foi feito um estudo de caso na Alpargatas em Santa Rita-Pb, buscando demonstrar a forma de controle realizado na empresa. Comprovasse que, o controle interno é uma ferramenta de extrema importância para a empresa, pois, o controle protege os ativos da empresa e os interesses neles contidos.

Palavras - chave: Controle Interno, controle de estoque .

ABSTRACT: The stock is the greater relevance material within companies, thus becomes remarkable the need for good control. The paper attempts to show various tools used in internal control, and as the internal control may be more effective in doing so reduce the damages caused by poor organization of materials. The methodology used in the research was literature searches, and descriptive case study in a shoe industry. A good system of internal control is essential to ensure the quality and integrity of the records and provide accounting, financial and operational reports for efficient support in developed routines and the correct decision-making. Through the theoretical framework were discussed some issues about the concept and objectives of internal control, activities, systems, control assessment, fraud and errors and limits of the controls, inventory, stock control and inventory, internal audit, fraud and embezzlement and the audit of inventories. A case study in Alpargatas in Santa Rita-Pb was made and attempts to demonstrate how to control performed in the company. Has proven that, internal control is an extreme important tool for the company, therefore, the control protects the company's assets and the interests contained therein.

Keywords: internal control, stock control.

1 INTRODUÇÃO

Devido à grande competitividade entre as empresas, é necessário que estas utilizem da implantação de controles e planejamentos internos. As mudanças econômicas, culturais e sociais do país exigem alterações no perfil de controle das empresas. Geralmente com relação aos estoques, as empresas precisam utilizar vários controles para garantir a armazenagem dos

seus materiais de forma correta e menos onerosa, visando diminuir os danos e prejuízos pela má movimentação dos seus estoques.

As empresas atualmente utilizam de um controle de estoque e armazenagem dos seus materiais mais eficaz, para diminuir os danos e prejuízos pela má armazenagem.

O almoxarifado é um setor importante para empresas de pequeno à grande porte, pois o almoxarifado guarda os materiais adotando cuidados especiais, que devem ser definidos no sistema de instalação e no *layout* adotado, proporcionando condições físicas que preservem a qualidade dos materiais, objetivando a ocupação plena do edifício e a ordenação da arrumação. Os materiais são guardados de acordo alguns critérios adotados, tais como; característica do material, Peso, volume, forma, inflamabilidade, radiação, intoxicação, fragilidade, oxidação, explosividade, combustibilidade, entre outros.

O organograma funcional de um almoxarifado deve-se resumir nas três principais atribuições:

- 1) Receber para guarda e proteção os materiais adquiridos pela empresa.
- 2) Entregar os materiais mediante requisições autorizadas aos usuários da empresa.
- 3) Manter atualizados os registros necessários.

O trabalho está estruturado em tópicos e sub-tópicos, abordando sobre controles internos do almoxarifado, estrutura, ambiente, atividades, fraudes, erros, inventario, auditoria de estoques. Através da implantação de estratégias e adequados, o controle interno pode contribuir com a contenção de perdas, redução de riscos, desvios, fraudes, furtos.

Como o Controle Interno pode contribuir no controle dos estoques em uma indústria? Para responder a este questionamento, objetiva-se demonstrar como o Controle Interno pode contribuir com o controle dos estoques da indústria Alpargatas S/a. localizada na cidade de Santa Rita PB. Assim, estudar sobre controle interno; Identificar os procedimentos em relação a uma Indústria de Calçados; Analisar os procedimentos adotados nos setores ligados ao estoque de uma indústria de calçados.

A pesquisa foi desenvolvida utilizando como estudo os procedimentos adotados por uma indústria do setor de calçados, localizado no município de Santa Rita - Pb. A pesquisa é sobre o controle interno, especificamente dos estoques, em que obteve acesso ao funcionamento das rotinas diárias no setor, relatando os procedimentos usados na empresa.

A proposta desse estudo de caso é demonstrar que com uma boa implantação de controle de estoque, melhora o dia-a-dia do fluxo das atividades desempenhadas na empresa. Com o aperfeiçoamento do controle a empresa traz melhor qualidade de trabalho a todos os

empregados, melhora a qualidade das mercadorias estocadas, elimina a repetição de atividades e mantém um melhor controle na execução das atividades na organização.

Com a grande competitividade, faz necessário que a empresa tenha um excelente sistema de controle, para a elaboração das formas corretas da condução dos negócios, fazendo assim com que a empresa reduza o risco de perdas de estoques e tenha um controle dos gastos.

2 REFERENCIAL TEORICO

2.1 CONTROLE INTERNO

2.1.1 Histórico

O controle interno surgiu com a necessidade que as organizações para controlar seus estoques, administrando a entrada e a saída dos materiais na organização. Todas as organizações devem ter um almoxarifado, para ter um controle mais eficaz no seu estoque. O controle interno refere-se às procedimentos que a organização adota como planos permanentes para a empresa.

Dessa forma, cada organização tem um plano estratégico para proteger seu patrimônio, verificar com exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis e a eficiência operacional, planos esses traçados pela administração da organização.

Podemos definir o controle interno como sendo o conjunto de políticas estratégicas e operacionais, procedimentos e definições da estrutura organizacional. Ela é operada por pessoas capacitadas que visam proteger os ativos da empresa. Assim, o controle interno, facilitou o trabalho dos auditores internos e também dos auditores externos, visto que os relatórios emitidos pela empresa se tornaram, mais confiáveis, devido à aplicação de controles rigorosos na emissão destes, o que conseqüentemente fez com que a quantidade de testes a serem aplicados pela auditoria interna e posteriormente pela auditoria externa fossem diminuídos.

2.1.1.1 Conceito

O controle interno é um conjunto de atividades de verificação, conferência, aferição, controle, avaliação, métodos ou rotinas, entre outros procedimentos técnicos realizados para

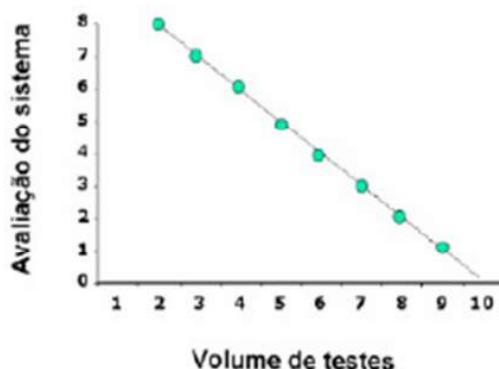
validar o processo da empresa. Todo o procedimento é realizado cuja função é proteger os ativos\ bens da empresa.

Almeida (1996, p.50), O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na conduta ordenada dos negócios da empresa. Todos os procedimentos internos envolvem um conjunto de praticas e procedimentos que deveram ser executados. De acordo com Franco e Marra (2000, p.261),

Por controles internos entendemos todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.

Entende-se no exposto acima que o controle interno é importante para todas as organizações, mantendo a exatidão das informações necessárias para uma melhor gestão, auxiliando os seus administradores a fim de alcançar todos os objetivos, aperfeiçoando os processos, reduzindo custos e melhorando a qualidade dos produtos. Nota-se que quando um controle interno é afetivo, não é com relação a quantidade de testes a serem realizados, pois quanto mais teste fizer, pior será o controle. Como mostra no gráfico a seguir:

Figura 1- Avaliação do sistema de controle interno e volume de testes



Na figura 1, a nota zero significa que não existe controle e a nota oito (máxima) significa que controle interno é excelente. O controle interno refere-se aos procedimentos adotados pelas organizações, eles são adotados como planos permanentes da empresa.

2.1.1.2 Objetivo do controle interno

O Controle interno é um processo feito pelo conselho da administração da organização, do conselho gerencial e de outras pessoas envolvidas na empresa, esse processo é feito para

fornecer segurança sob os controles feitos. O controle Interno é feito por procedimentos, objetivos, pessoas e segurança na realização do controle. Almeida (1996, p.50 - 51),

O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis a ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Tabela 1- Relação entre os objetivos dos controles contábeis e administrativos

Objetivos do controle interno	
Controles contábeis	Controles Administrativos
Sistema de conferencia, aprovação e autorização;	Analises estatísticas de lucratividade por linha de produtos;
Segregação de funções (pessoas que têm acesso aos registros contábeis não podem custodiar ativos da empresa);	Controle de qualidade;
	Treinamento de pessoal;
	Estudos de tempos e movimentos;
Controles físicos sobre ativos;	Analises das variações entre os valores orçados e os incorridos;
Auditoria Interna.	Controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente.

O controle Interno tem como seu objetivo principal assegurar a organização que não ocorra erros, ou seja, não exista a ocorrência de um erro grave no qual possa a vir prejudicar a empresa. Pode-se expressar que o objetivo geral do controle interno é Controlar o processo geral da organização.

2.1.2 Atividades de Controle

Almeida (1996, p.54) define como:

A segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não podem ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essa funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno. Os registros contábeis compreendem a razão geral e os registros inicial, intermediário e final. O acesso a esses registros representa as pessoas que os preparam ou manuseiam informações que servem de base para sua elaboração, em circunstancia que lhes permitem modificar os dados desses registros. Por exemplo, caso o funcionário tenha acesso aos ativos e registros contábeis, ele poderia desviar fisicamente o ativo e baixá-lo contabilmente para despesas, o que levaria a ocultar permanentemente essa transação.

Conforme relato do autor, segregar funções é distribuir as tarefas entre a equipe, procurando deixar que o funcionário que exerce a função de conferencia não exerça a função de registrar, evitando com que assim não ocorra fraude.

2.1.3 Sistemas Contábeis e de controle interno

Crepaldi (2000, p. 124) define:

O auditor deve efetuar o levantamento do sistema contábil e do controle interno para avaliar o grau de segurança por eles proporcionado e, com base nesses elementos, estabelece a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria, assim como o momento apropriado de sua aplicação no exame das demonstrações financeiras.

De acordo com o autor, devem ser levantados os sistemas de controle contábil e interno para avaliar se os procedimentos efetuados na empresa estão de acordo com o que foi estabelecido

2.1.3.1 Amarrações do Sistema

Almeida (1996, p.55-56), O sistema de controle deve ser concebido de maneira que seja registrada apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência. Esse fato exige uma serie de providencias, tais como:

Conferencia independente do registro das transações contábeis; Conferencia independente dos cálculos; Conferencia da classificação contábil de todos os registros finais (ficha de lançamento ou *voucher*) por um contador experiente; Estabelecimentos de controles seqüenciais sobre as compras e vendas, de forma a assegurar que essas transações sejam contabilizadas na época devida. Deve ser centralizado o recebimento e aposta uma numeração seqüencial nas notas fiscais de aquisição de fornecedores. A contabilidade deve exercer um controle sobre a numeração seqüencial das notas fiscais de compras e vendas, observando se eles estão sendo contabilizadas dentro do regime de competência; As rotinas internas de controle devem ser determinadas de modo que uma área controle a outra.

Tabela 2 - Rotinas internas de controle

Rotinas Internas de controle	
Setor	Forma de controle
Setor Requisitante	Informa ao setor de compras, por meio de um formulário de requisição, que necessita de determinado bem;
Setor de compras	Verifica se a requisição do setor requisitante foi devidamente aprovada segundo os limites de competência estabelecidos nas normas internas da empresa, seleciona os possíveis fornecedores com base em seu cadastro, faz cotação de preços junto a estes, seleciona o fornecedor que ofereceu as melhores condições comerciais e efetua a compra;
Setor de recepção	Recebe os bens e a nota fiscal do fornecedor e dá o "certifico", indicando as quantidades recebidas e que os bens estão em bom estado;
Setor de contabilidade	Recebe a nota fiscal do setor de recepção, faz o

	lançamento contábil (débito em estoque e crédito em fornecedores) e o envia para o processamento no setor de computador;
Setor de computador	Processa o lançamento contábil e remete os relatórios contábeis para o setor de contabilidade
Setor de contas a pagar	Recebe do setor de contabilidade a nota fiscal, verifica se foi devidamente certificada pelo setor de recepção, confronta-a com o instrumento formalizador da compra (ordem de compra ou contrato), enviado diretamente pelo setor de compras, e habilita-a para o pagamento;
Setor financeiro	Recebe do setor de contas a pagar a nota fiscal, verifica se foi devidamente habilitada por esse setor e processa o pagamento;
Setor de contabilidade	Recebe o processo de pagamento do setor financeiro, verifica se todos documentos estão em ordem, faz o lançamento contábil (débito em fornecedores e crédito em bancos) e envia para o processamento no setor de computador.

Fonte: Almeida (1996, p.55-56) Adaptado pela autora

Almeida (1996, p.60) explica,

Os testes de observância consistem em o auditor se certificar o que o sistema de controle levantado é o que realmente está sendo utilizado. Acontece com frequência que uma empresa tem um excelente sistema de controle interno descrito em seu manual de procedimentos; entretanto, na prática, a situação é totalmente diferente. Caso o sistema em uso seja diferente do descrito nos manuais internos, o auditor deve alterar as informações sobre o sistema, anteriormente levantadas, de forma a ajustá-las à situação real existente. Isso quer dizer que o auditor deve avaliar o sistema que efetivamente está sendo praticado no controle dos ativos da empresa e na produção de dados contábeis confiáveis. O auditor normalmente cumpre esse procedimento mediante a observação da execução dos trabalhos pelos funcionários e da inspeção de documentos e registros contábeis.

O sistema de controle interno deve ser elaborado de tal maneira que seja só registrado somente nas transações autorizadas, com seus valores corretos e dentro do período.

2.1.3.2 Características de um eficiente sistema de controle interno

Para que haja um controle interno adequado é necessário que a administração e a contabilidade tenham um controle nos ativos e em todos os procedimentos feito pela instituição.

De acordo com Attie (2000, p.114), Em sentido amplo, o controle interno inclui, portanto, controles que podem ser peculiares tanto à contabilidade como à administração, como segue:

Controles contábeis: Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes

controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores. Controles administrativos: compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente, selecionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangente análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamentos e controle de qualidade.

Os controles Contábeis estão relativamente relacionados com a proteção dos ativos e com a validação dos registros Contábeis, já o controle administrativo está relacionado com a organização da empresa, métodos e procedimentos relacionados a eficácia operacional e as políticas administrativas.

Segundo Franco e Marra (2000, p.263),

[...] Os controles absolutamente infalíveis não existem, ainda não foram criados; entretanto, qualquer deficiência deve ser atribuída mais a natureza humana do que à concepção do funcionamento desses controles. Logo, a aplicação dos procedimentos de auditoria, em todas as áreas, é indispensável. A extensão e profundidade desses procedimentos é que podem ser maiores, ou menores, conforme seja o grau de confiança que o auditor possa depositar na eficiência dos controles interno.

Para os autores Franco e Marra, não existem controles eficientes para o controle de estoque, assim como também não existe o sistema 100% confiável. Segundo Attie (2000, p.126-127), A eficiência do sistema de controle interno com um todo deve permitir detectar não somente irregularidades de atos intencionais, como também erros de atos não intencionais.

Os controles internos são eficazes, porem não são confiáveis. Eles ajudam a visualizar futuros problemas com fraudes durante o exercício da empresa. Para melhores resultados nos controles implantados é necessário à colaboração e a responsabilidade dos

colaboradores. Para que se tenha um eficiente controle interno, é necessário que tenha um plano de organização que proporcione segregações de funções apropriadas de responsabilidades funcionais.

2.1.4 Avaliação do Controle Interno

Segundo Jundi (2002, p.235),

Existem alguns mecanismos que são adotados nessa etapa da metodologia para a avaliação de controles internos. O mais comum é o questionário de avaliação de controle interno, onde as questões respondidas com um SIM ou NÃO, de forma a permitir, a partir daí, montar-se um programa de trabalho focado prioritariamente nos pontos com controle ou nos pontos que se mostravam mais fracos, os quais, certamente, nortearão a validação dos controles internos. Outros mecanismos que permite avaliar os controles internos é o conceito de Planilha que conjugam várias

facetas do processo de avaliação do controle interno, tais como: Primeira faceta: encadeamento das funções, processos ou transações, num fluxo do tipo passo a passo, amarrado a um processo/produto/serviço; Segunda faceta: permite que sejam descritos todos os riscos relacionados com o fluxo, em exame independente de controle; Terceira faceta: permite que sejam identificados todos os controles que porventura sejam necessários para minimizar ou eliminar os riscos elencados; Quarta faceta: permite que sejam registrados quais os riscos daqueles elencados que não possuem controles e que, conseqüentemente, se constituem nas exposições do processo; e Quinta faceta: permite elencar as ações que precisam ser adotadas para fortalecer o sistema de controle interno daquele processo.

A avaliação de controle interno ajuda a analisar erros e irregularidades futuras, analisa as fraquezas que possibilitem a existência de erros ou irregularidades.

2.1.5 Fraudes e erros

De acordo com Attie (200, p 127), A fraude, entretanto, assume múltiplas modalidades. Das diversas classificações de fraude até hoje tentadas, reveste-se de interesses a que as divide em:

Não encobertas: São aquelas em que o autor não considera necessário esconder, porque o controle interno é muito fraco. **Encobertas temporariamente:** São feitas sem afetar os registros contábeis. **Encobertas permanentemente:** Nesses casos, os autores da irregularidade preocupam-se em alterar a informação contida nos registros e outros arquivos, para assim ocultar a irregularidade.

Segundo Crepaldi (2000, p. 203), Quando se detecta uma fraude, a auditoria pode participar com auto-instrução e criar outros procedimentos de controle para que novas situações não ocorram mais. Entende que a fraude é um ato intencional, onde existe a manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e das demonstrações contábeis. O erro é um ato não intencional, ou seja, involuntário, onde houve uma desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis. Quando o auditor verifica que houve uma fraude, ele aplica ou tipo de controle tentando assim amenizar a perda. Crepaldi (2000, p.115) define,

O termo *fraude* aplica-se a atos voluntários de omissão e manipulação de transações, adulterações de documentos, registros e demonstrações contábeis. O termo *erro* refere-se a incorreções involuntárias nas demonstrações financeiras e inclui os aritméticos, os de execução nos registros e elementos contábeis dos quais são extraídas as demonstrações financeiras, desvios inconscientes ou por desconhecimento na aplicação de princípios de contabilidade, e esquecimento ou má interpretação dos fatos conhecidos na época em que as demonstrações financeiras são elaboradas.

Segundo o que foi exposto de autor, entende-se que a fraude é um ato intencional, onde existe a manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e das demonstrações contábeis. O erro é um ato não intencional, ou seja, involuntário, onde houve uma desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.

2.1.6 Limites inerentes dos Controles Internos

Para Crepaldi (2000, p.213), As limitações do controle interno são principalmente, com relação a:

Conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa; Instrução inadequada dos funcionários com relação as normas internas; Negligencia dos funcionários na execução de suas tarefas diárias;

Com relação no que foi exposto pelo autor, mesmo que a empresa tenha um excelente controle interno, faz necessário que o auditor execute os procedimentos necessários de auditoria. Almeida (1996, p.57) complementa, Devido aos pontos relatados, mesmo no caso de a empresa ter um excelente sistema de controle interno, o auditor externo deve executar procedimentos mínimos de auditoria. Segundo Franco e Marra (2000, p.278), Os sistemas contábeis e de controle interno não podem dar à administração evidências conclusivas de que os objetivos foram atingidos porque têm limitações inerentes. Essas limitações incluem:

A exigência normal da administração de que o custo de um controle interno não exceda os benefícios a serem obtidos; A maioria dos controles internos tende a ser direcionado para transações rotineiras em vez de para transações não rotineiras; O potencial de erro humano devido a descuido, distração, erros de julgamento e instruções mal-entendidas; A possibilidade de contornar os controles internos por meio de conluio de um membro da administração ou empregado com partes de fora (terceiros) ou de dentro da entidade; A possibilidade de que uma pessoa responsável por exceder um controle interno possa abusar dessa responsabilidade. Por exemplo, um membro da administração que passe por cima de um controle interno; A possibilidade de que procedimentos se tornem inadequados devido a mudanças nas condições e de que o cumprimento desses procedimentos se deteriore.

Os procedimentos de controle mesmo eficaz, podem ocorrer falhas, erros ou mesmo descuidos, mesmo quando as empresas possuem um excelente sistema de controle. O auditor executa procedimentos mínimos de auditoria, com base na estrutura da empresa.

2.2 ESTOQUES

Almeida (1996, p.175) define:

Os estoques são bens destinados à venda ou à fabricação, relacionados com os objetos e atividades da empresa. Eles são importantes na apuração do lucro líquido de cada exercício social e na determinação do valor capital circulante líquido do

balanço patrimonial. As principais classes de estoques compreendem: matériaprima- Bens comprados e destinados à produção; Produtos em processo- bens que estão em processo de produção; Produtos acabados- bens produzidos ou comprados e destinados à venda.

O estoque são os bens destinados para venda ou utilizados para a fabricação de outro bem, o estoque em geral é o maior ativo da empresa. O gerenciamento de estoque é fazer um planejamento de como se controlar os materiais dentro da organização, trabalhando em cima da necessidade da empresa, verificando a necessidade, mantendo assim o equilíbrio entre o estoque e o consumo.

2.2.1 Controle de Estoques

O controle de estoque foi um procedimento adotado pelas instituições para ter um melhor controle das suas mercadorias. O controle de estoque é adotado para fiscalizar a entrada e a saída das suas mercadorias, seja uma indústria ou um comercio. Esse controle deve ser utilizado tanto para as matérias-primas, quanto para os materiais fabricados por uma empresa, ou mesmo vendidos.

Para ter um bom controle de estoque é necessário ter um sistema bastante confiável, que auxilie as atividades administrativas dos materiais, de forma com que ele consiga dar seqüência ao processo.

Quadro 1 – Atividades da área de estoques



2.2.2 Inventários

O inventário é a contagem dos materiais estocados no armazém, que tem como finalidade verificar se a quantidade do estoque físico está de acordo com o sistema. Almeida (1996, p. 182) define:

O inventário físico representa um procedimento de controle que visa apurar as responsabilidades das pessoas que custodiam bens da empresa. Esse procedimento é executado pela contagem física dos bens e confronto do resultado com os registros de estoques. Dessa forma, é recomendável que os participantes das contagens não sejam pessoas responsáveis pela custódia dos estoques. Além disso, o inventário físico visa adequar os registros contábeis à real situação existente. As contagens físicas devem ser realizadas pelo menos uma vez por ano. Existem empresas que fazem inventários físicos de todos os bens do estoque no final ou próximo ao final do exercício social, enquanto outras procedem contagens físicas ao longo dos meses do ano (método rotativo), de forma que todos os bens sejam contados pelo menos uma vez durante o exercício social. Esse método pressupõe que a empresa tenha registro perpétuo de estoque (representa um registro analítico e indica a movimentação em cruzeiros e quantidades por bem) e um bom sistema de controle interno.

A elaboração do inventário é uma obrigação legal, ou seja, uma lei. As empresas são obrigadas a fazer no mínimo um inventário no ano. Existem duas leis que obrigam as empresas a fazer o inventário, é a lei do estado e a lei federal. O estado tem interesse no inventário, pois cobra o ICMS (imposto sobre a circulação da mercadoria). Já a lei a nível federal cobra impostos sobre o lucro da empresa. Se não fosse obrigatório o inventário a Receita Federal (responsável pela arrecadação do imposto federal) e o ICMS pago ao estado, não seria possível saber se o custo das mercadorias foi diminuído do lucro foi correto. Segundo Franco e Marra (2000,p.394),

A auditoria compreende a realização do inventário físico, para contagem e inspeção de todos os estoques existentes, bem como a avaliação dos mesmos. Entretanto, apesar de aparente simplicidade, essa pode ser uma tarefa das mais árduas e demoradas, dependendo do vulto e da natureza dos estoques que serão contados.

2.3 AUDITORIA

A auditoria é o elemento fundamental no sistema de informações e para o auxílio das tomadas de decisões, com o auditor é possível que a empresa implante seus controles facilitando assim o desempenho das atividades na organização. Para Crepaldi (2000, p.112-113),

Para normas de auditoria são entendidas as regras estabelecidas pelos órgãos regulares da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulamentar o exercício da função do auditor, estabelecendo orientação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções. Elas

estabelecem conceitos básicos sobre exigências em relação à pessoa do auditor, à execução de seu trabalho e ao parecer que deverá por ele ser emitido

Segundo Franco e Marra (2000, p.26),

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das Demonstrações contábeis deles decorrentes. Os exames são efetuados de acordo com as normas de auditoria usualmente aceitas e incluem os procedimentos que os auditores julgarem necessários, em cada circunstancia, para obter elementos de convicção, com o principal objetivo de comprovar se os registros contábeis forma executados de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativos examinados e outras situações nelas demonstradas.

Crepaldi (2000,p.113),

As normas usuais de auditoria, reconhecidas e aprovadas pelos membros do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), hoje Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon), conforme Resolução CFC nº 700/91 de 24 de abril de 1991, são: Normas relativas à pessoa do auditor; Normas relativas à execução do trabalho; Normas relativas ao parecer.

Attie (2000, p.25), a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar umaopinião sobre determinado dado. Crepaldi (2000, p.23),

A base fundamental da Auditoria está ligada diretamente à contabilidade, que embora exerça o principal papel da empresa, no sentido de registrar e informar os reflexos das transações nos aspectos enconômicos-financeiros, muitas vezes manipulada, por interesse estranho ao objetivo maior da empresa, visando a vantagens ilícitas ou malversação de recursos como empréstimos, aprovação cadastral, financiamentos. O papel primeiro do Auditor não é detectar fraudes, mas se no decurso de seu trabalho eles as descobre; comunicar através de seu relatório, os efeitos correspondentes.

A auditoria tem o objetivo de dar credibilidade nas demonstrações contábeis e às informações que nela existe. A auditoria não se restringe apenas ao controle de registros contábeis, documentos e fichas, a auditoria verifica se existe a possibilidade de possíveis fraudes na organização, como também se existe irregularidades pela má administração. Segundo Crepaldi (2000, p.23),

A atividade da auditoria é bastante dinâmica e está em permanente mutação, o que requer maior atenção dos órgãos específicos ligados a essa área, no sentido de padronizar e estabelecer os procedimentos, fortalecer o sistema de auditoria e mercado de capitais, como conseqüência, dar maior segurança para os investidores, notadamente os pequenos, nas companhias de capital aberto.

Cada autor define a auditoria de acordo com seu ponto de vista, levando sempre em consideração a importância de um auditor. As companhias S/A são obrigatórias à presença de

um auditor, onde o mesmo é responsável pelas informações contábeis fornecidas pela empresa, dando seu parecer final. As informações passadas pelo auditor não é destinado apenas para a parte administrativa da empresa, como também é de interesse dos investidores, fornecedores, o fisco e dos funcionários da organização.

2.3.1 Auditoria Interna

Segundo Crepaldi (2000, p.113),

A auditoria interna, com esta denominação específica, é uma atividade relativamente nova. A partir de 1940 é que a auditoria interna começou a difundir-se principalmente entre empresas publicas americanas. Com o desenvolvimento da atividade e seu reconhecimento, o auditor vem conseguindo firmar-se como um elemento indispensável dentro da estrutura organizacional.

De acordo com Crepaldi (2000, p.41),

A Auditoria Interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração. Constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles. É executada por um profissional ligado a empresa, ou por uma seção própria para tal fim, sempre em linha dependência da direção empresarial. O auditor interno é a pessoa de confiança dos dirigentes; está vinculado à empresa por contrato trabalhista continuado e sua intervenção é permanente. Sua área de atuação envolve todas as atividades da empresa; predominam a verificação constante dos controles internos, a manipulação de valores e a execução de rotinas administrativas. O Objetivo da auditoria interna é auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas.

Almeida (1996,p.25) acrescenta:

Portanto, surgiu o auditor interno como uma ramificação da profissão de auditor externo e, conseqüentemente, do contador. O auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina. Além disso, o auditor interno não deve desenvolver atividades que ele possa vir um dia a examinar, para que não interfira em sua independência. A título de exemplo, em uma estrutura organizacional, o Departamento de auditoria ficaria situado da seguinte forma:

Figura 2 - Estrutura organizacional do departamento de auditoria



Fonte: Almeida (2000, p.25), reformulado pela autora

Segundo os expostos dos autores acima, a auditoria interna é uma atividade independente e de assessoria à administração, voltada para exames de avaliação, eficiência e eficácia dos sistemas, qualidade do desempenho das atividades. O auditor é a pessoa de confiança da empresa. O Auditor não é só responsável em procurar erros, mostrar culpados ou notificar o que está errado, o auditor interno é o responsável pelas decisões de estratégia para a empresa tomar, opina sobre melhorias na tomadas de decisão da empresa. Crepaldi (2000, p.41),

O auditor interno interessa-se por qualquer fase das atividades do negocio em que possa ser útil à administração. Isto pressupõe sua incursão em campos além dos de contabilidade e finanças, a fim de obter uma visão completa das operações submetidas a exame. Testa a qualidade dos trabalhos e lhe fornece informações periódicas principalmente no que tange: à aplicabilidade e adequação de controles internos, financeiros e operacionais; revisando e avaliando a correção, adequando e aplicando os controles contábeis, financeiros e outros de natureza operacional, propiciando controles eficazes a um custo razoável; à extensão do cumprimento das diretrizes, planos e procedimentos; determinando o grau de atendimento; à salvaguarda dos ativos quanto à escrituração, guarda e perdas de todas as espécies; determinando o grau de controle dos ativos da empresa quanto à proteção contra perdas de qualquer tipo; à avaliação da qualidade e desempenho na execução das responsabilidades delegadas determinando a fidelidade dos dados administrativos originados na empresa; recomendação de melhorias operacionais.

Crepaldi (2000, p.41), Constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade. Segundo Almeida (1996, p.57),

Não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstancia. Os objetivos da auditoria interna são exatamente esses, ou seja: Verificar se as normas internas estão sendo seguidas; Avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes.

Os objetivos da auditoria é verificar as normas já existentes e avaliar as necessidades de novas normas. Os princípios e fundamentos do controle interno podem ser expostos da seguinte forma:

Quadro 2- Princípios e fundamentos do controle interno

CONTROLE INTERNO A SER ADOTADO	MOTIVO
Devem ser fixas as responsabilidades.	Se não existir a delimitação extra, o controle será deficiente.
A contabilidade e as operações devem estar separadas.	Um empregado não deve ocupar um posto em que tenha controle da contabilidade e, ao mesmo tempo, controle das operações que ocasionam lançamentos.
Controle cruzados. Por exemplo, as vendas diárias devem ser acumuladas e confrontadas ao final do período com a soma etiquetas das mercadorias entregues.	Devem ser utilizadas todas as provas disponíveis para e comprovar a exatidão, visando assegurar que as operações foram registradas corretamente na contabilidade.
Nenhuma pessoa individualmente deve ter completamente a seu cargo uma transação comercial.	Qualquer pessoa, deliberadamente ou inadvertidamente, cometerá erros; entretanto, é provável que se descubram os erros se o manejo de uma transação está dividido entre duas ou mais pessoas.
Deve-se escolher e treinar cuidadosamente os empregados.	Um treinamento cuidadoso oferece como resultados: melhor rendimento, custos reduzidos e empregados mais atentos e ativos.
Se for possível: Deve haver rotatividade entre os empregados destinados a cada trabalho. Deve ser imposta a obrigação de usufruto de férias para todas as pessoas que ocupam postos de confiança.	Isso reduz as oportunidades de fraudes e indica a adaptabilidade do empregado.
As instruções de operações para cada cargo devem ser sempre fornecidas por escrito.	Os manuais de procedimentos fomentam a eficiência e evitam erros ou interpretações erradas.

Fonte: Crepaldi (2000, p.212-213)

As Empresas de Capital aberto são necessárias ter um profissional na área de auditoria, onde o mesmo será responsável pelas informações contábeis fornecidas, dando seu parecer final, fazendo assim com que os acionistas e empresários e funcionários fiquem mais tranquilos.

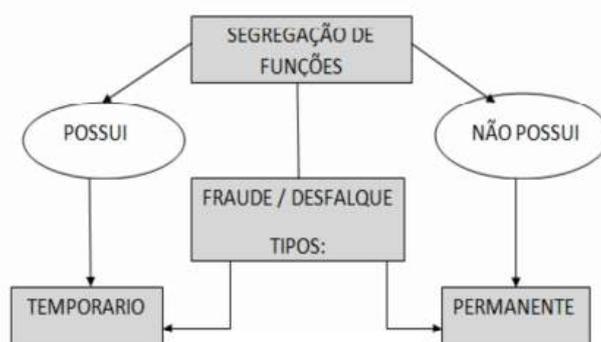
O auditor interno é responsável pela implantação um sistema no controle interno, onde, é determinadas funções para os funcionários executar de forma eficiente e eficaz. Os auditores têm que verificar e avaliar se o sistema implantado por ele na empresa esta sendo seguindo conforme foi determinado, e se o sistema implantado está trazendo benéfico para a instituição. O auditor tem que assessorar a administração no desempenho das suas funções, bem como examinar a forma de adequação e eficácia da empresa está de acordo com o que foi passado por ele, e ter confiabilidade das informações e registros passados pra ele.

2.3.2 Fraudes e desfalques nas empresas

Segundo Jund (2002, p.201),

Não obstante, o fato de um adequado sistema de controle interno ter por finalidade a prevenção da ocorrência de erros e falhas, objetivando a minimização da exposição dos bens da empresa a possíveis fraudes que pudessem ocorrer, ele não se constitui numa garantia absoluta, principalmente, em virtude das limitações já mencionadas. A fraude, no entanto, assume outras características e, de acordo com o interesse que a reveste, a forma como é praticada, podemos classificá-la como sendo fraude ou desfalque dos seguintes tipos: O desfalque temporário ocorre quando um funcionário se apropria de um bem da empresa e não altera os registros da contabilidade; O desfalque permanente ocorre quando um funcionário desvia um bem da empresa e modifica os registros Contábeis, de forma que os ativos existentes concordem com os valores registrados na contabilidade. Para que aconteça esse tipo de desfalque, é necessário que o funcionário tenha acesso aos ativos e aos registros Contábeis.

Ornograma 1 -Desfalques temporários e permanentes



Fonte: Jund (2002, p.203), reformulado pela autora

Em outras palavras, os desfalques permanentes ocorrem em virtude de o funcionário possuir acesso aos registros Contábeis e aos ativos da empresa, já os desfalques temporários ocorrem em virtude do funcionário possuir acesso aos ativos da empresa, porém não tem acesso aos registros Contábeis. Desfalque permanente falta de segregação de funções, ou não existe rotatividade de função. Desfalques temporários existem a segregação de funções.

2.3.3 Auditoria dos Estoques

Segundo Attie (2000, p.293), A auditoria dos estoques tem a finalidade de:

- a) determinar sua existência, que poderá estar na companhia, em custódia com terceiros ou em trânsito;
- b) determinar se é pertencente à companhia;
- c) determinar se foram aplicados os princípios de contabilidade geralmente aceitos, em base

uniformes; d) determinar a existência de estoques penhorados ou dados em garantia; e e) determinar se estão corretamente classificados nas demonstrações financeiras e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.

Para Crepaldi, (2000, p.352),

Os estoques constituem o principal item de ativo de muitas empresas e, nesta, dedica-se geralmente um tempo considerável à verificação dos estoques. Uma vez que estes constituem itens tangíveis, os auditores têm de se preocupar em determinar quantidades e qualidades dos mesmos, assim como em conferir a exatidão dos cálculos referentes a seu valor.

2.3.3.1 Revisão do Controle Interno de Estoques

Para Attie (2000, p.293), A revisão de controle tem por objetivo fornecer ao auditor a base para a determinação do escopo de trabalho, os procedimentos a utilizar, a data e a extensão dos trabalhos. A revisão do controle interno serve de esboço no trabalho que será aplicado pelo auditor na empresa. Attie (2000, p.293) completa,

Cada companhia como uma entidade diferente estabelece o controle interno de acordo com suas reais necessidades e baseada na materialidade envolvida, pessoal existente e número de itens em estoque. Muito embora isto seja variável de companhia para companhia, a administração deve estabelecer os controles internos que lhe concedam alguma segurança para efeito de sua gestão. Entre outros, seguem alguns exemplos de fortalecimento de controle interno que podem ser utilizados pelas companhias: Segregação de funções entre a guarda física dos estoques e a da contabilização; Autorização da compra por pessoa de nível; Utilização de coleta de preços para compras; Utilização de requisição de materiais para a produção; Apontamento das horas trabalhadas na produção; Registro perpétuo do estoque; Determinação de ponto mínimo de estoques; Conciliação periódica entre o registro perpétuo e o razão sintético de estoque; Contagens rotativas de estoques; Sistema de custo integrado à contabilidade; Segregação de funções entre o setor de compras e o de recebimento; e Contagem física quando da recepção e emissão de documentos comprobatórios.

Cada organização estabelece um modo de controle interno de acordo com a sua necessidade. O controle é baseado de acordo com a quantidade de materiais no estoque e a quantidade de pessoal desenvolvendo as funções de controle.

2.3.3.2 Procedimentos de Controle nos Estoques

Segundo Crepaldi (2000,p.358),

O controle interno sobre os estoques compreende controles contábeis e físicos. O bom controle contábil sobre estoques revela-se por meio de um sistema em que as tarefas de empregados sejam segregadas, de modo a não permitir que os encarregados de controlar os estoques sejam os mesmos responsáveis pelo

faturamento de vendas ou lançamentos de compras. O sistema contábil deve ser projetado de maneira tal, que o fluxo de dados contábeis se faça paralelamente ao fluxo físico do estoque. Esse não deve ser despachado antes de serem aprovadas as vendas e autorizado o embarque. As faturas de compra não devem ser lançadas nem aprovadas para pagamento até que se verifique se os relatórios de recebimento conferem com os itens faturados. Os inventários são indícios de bom controle, assim como o são os procedimentos bem definidos para tratamentos das transações não rotineiras, tais como venda de sucata ou de circunstâncias tais como falta de estoque.

Para Attie (2000, p.294), Os procedimentos de auditoria a serem utilizados são dependentes da efetividade do controle interno e da materialidade envolvida. Segue abaixo alguns procedimentos ilustrativos que poderão ser utilizados durante a execução dos trabalhos de auditoria:

Tabela 3 - Procedimentos do controle no estoques

Procedimentos	Execução dos trabalhos de auditoria
Exame físico	Contagem de estoques de matérias-primas, processo, acabados e materiais em consignação ou com terceiros.
Confirmação	Confirmação de estoques com terceiros; Confirmação de estoques de terceiros; Confirmação de estoques em consignação.
Documentos originais	Exame documental das notas fiscais por compra e pagamentos; Exame de contratos de compra e venda; Exame documento das apropriações de matérias-primas e mão de obra; Exame de atas e assembleias.
Cálculos	Soma de contagem de estoques; Cálculos das quantidades pelo preço unitário; Cálculos dos impostos; Apropriação das despesas gerais de fabricação.
Escrituração	Exame da conta de razão de produtos acabados; Exame da conta de razão de importações em
	trânsito; Exame das ordens de fabricação; <i>Follow-up</i> das contagens físicas.
Investigação	Exame detalhado da documentação de compra; Exame minucioso das ordens de fabricação em aberto; Exame minucioso do registro perpétuo; Exame do <i>Cut-off</i> de compras e vendas
Inquérito	Variação do saldo de estoque; Inquérito sobre a existência de produtos morosos ou obsoletos.
Registros auxiliares	Exame do registro perpétuo de estoques; Exame das ordens de produção/fabricação
Correlação	Relacionamento das vendas com a baixa de estoques; Relacionamento das compras com os fornecedores.
Observação	Classificação adequada das contas; Observação dos princípios de contabilidade; Observação de estoques morosos ou obsoletos.

Fonte: Attie(2000, p.294-295) Adaptado pela autora

3 ANALISE DE DADOS

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa estudada está localizada na Paraíba, no município de Santa Rita-PB, tem como sua atividade principal a fabricação de artigos esportivos, sua área de construção é de 36.256 m², conta com aproximadamente 1.722 funcionários. A alpargatas de Santa Rita atende todo território brasileiro e exporta para diversos Países.

A fábrica de Santa Rita é responsável pelo abastecimento e suporte de suas fabricas satélites. As satélites são fabricas distribuídas pela Paraíba e no Rio Grande do Norte, as chamadas de fabrica satélites, estão distribuídas nas cidades: João Pessoa, Mogeiro, Araruna, Ingá, Serra Redonda, Guarabira e Nova Cruz -RN. Cada satélite é responsável por uma parte da montagem de uma determinada marca ou artigo. A fábrica de João Pessoa é responsável pelo corte das matérias-primas, a fábrica de Araruna é responsável pela montagem das bolas, as demais satélites são responsáveis pela costura e montagem do cabedal. Depois de feito o processo nas satélites os cabedais voltam para a fábrica de Santa Rita, onde é feito a montagem dos calçados esportivos e feito a distribuição dos acabados.

A fábrica de Santa Rita foi inaugurada há 27 anos, foi a 26^o unidade da empresa a ser instalada, foi fundada em 04 de outubro de 1987, tem uma produção diária de aproximadamente 20.000 pares de produtos acabados, das diversas marcas produzidas: Rainha, Topper, Mizuno, Havaianas e Timberland.

3.2 ROTINAS ALMOXARIFADO

A rotina realizada no almoxarifado é definida por um conjunto de atividades desenvolvidas dentro setor, todos os funcionários de forma direta destina para suprir a necessidade do setor, conforme atribuição feita pelos gestores e lideres. Tais atividades abrangem desde as compras, recebimento, armazenagem dos materiais, pagamento dos mesmos para os setores requisitantes, até as operações gerais de controle de estoque.

O controle de estoques visa à garantia de existência continua de um estoque, organizado de modo que não venha a faltar nenhum item, para o processo produtivo e os setores de apoio. O Almoxarifado armazena desde matéria-prima, material improdutivo e Skd. Cada material é armazenado conforme necessidade/período de validade.

Cada material é padronizado e armazenado conforme a sua estrutura e função no calçado:

- Químicos: São materiais cujo a função é de transformar , desenvolver e criar componentes para o calçado, a junção substancias e compostos químicos formam a criação de um produto não acabado.

- Embalagem: Envoltório destinado a cobrir /proteger os produtos acabados.
- Materiais de consumo: São as matérias de uso direto ou indireto para os calçados, ou seja, material cujo estoque foi desenvolvido para suprir as maquina e equipamentos.
- Materiais indiretos: São materiais de custo indireto, cuja finalidade é auxiliar as atividades da produção e dos setores de apoio.
- Atacadores: São materiais desenvolvidos para dar um melhor designer ao calçado, como também para ajustar conforme necessidade. Esses materiais são desenvolvidos de acordo com a cor do calçado e diferenciados por tamanhos/metragem.
- Etiquetas: São materiais desenvolvidos para acrescentar designer para o calçado, como também personalizar / diferenciar clientes especiais.
- Aviamentos: São materiais que auxilia a confecção dos calçados, como exemplo: linha, elásticos, botões, vícios, ilhós e etc.
- Óleos, graxas e lubrificantes: Materiais utilizados para a manutenção de maquinas e equipamentos.
- Palmilhas: Forro utilizado no interior do calçado, localizado no interior da sola, tem a função de dar conforto aos pés.

3.3 ORNOGRAMA DO SETOR

Ornograma 2 - Fluxograma Hierárquico



Fonte: autora

Atualmente o almoarifado da Alpargatas em Santa Rita, conta com 42 funcionários, dividido em: Gerente, Coordenador, Supervisor, analistas de materiais, líder de armazém, Conferentes, operador de empilhadeiras e auxiliar de almoarifado. Onde é dividido em três turnos de trabalho:

· Turno Zero: Segunda á sexta das 08:00 ás 17:00

Sábado: 07:30 ás 11:30

· 1º Turno: Segunda á sexta das 05:30 ás 14:00

Sábado: 05:30 ás 11:30

· 2º Turno: Segunda á sexta das 14:00 ás 22:26

Sábado das 11:30 ás 17:30

De acordo com o fluxograma, segue cada função de cada colaborador:

Tabela 4 - Hierarquia setorial

Hierarquia Setorial		
Função	Cargo	Responsabilidades
Gerente almoxarifado	<ul style="list-style-type: none"> • Coordenar e controlar as atividades de produção no setor de corte, assegurando o cumprimento dos programas propostos, de modo a atender a carteira de faturamento, bem como suprir o cliente com qualidade e baixo custo; • Coordenar e controlar o processo de planejamento e programação da produção de calçados na unidade de Santa Rita e Satélites, objetivando atender a carteira de faturamento. 	<ul style="list-style-type: none"> • Elaborar o plano anual de produção anual e mensal; • Gerenciar a equipe de pep; • Gerenciamento de estoque; • Gerenciar a exportação; • Administrar o faturamento; • Administrar pedidos especiais e edições limitadas; • Controle de orçamento; • Planejamento de controle de produção; • Elaborar plano anual de estoque de matérias-primas; • Coordenar o fluxo de caixa de matéria-prima; • Liderar e desenvolver.
	<ul style="list-style-type: none"> • Responsável pela coordenação do recebimento, 	<ul style="list-style-type: none"> • Coordenar a ordem de mapeamento dos produtos dentro do

<p>Coordenador de almoxarifado</p>	<p>estocagem, cadastramento e liberação de materiais;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Responsável pelo controle e expedição dos produtos utilizados no processo da empresa, visando assegurar o abastecimento dos setores fabris. 	<p>almoxarifado;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Supervisionar e instruir os colaboradores para o atendimento de procedimentos operacionais, visando um atendimento de qualidade, assegurando a perda zero; • Avaliar os pedidos, evitando o excesso ou a falta de materiais; • Acompanhar relatórios diários dos fornecedores para um melhor processo;
<p>Supervisor de Almoxarifado</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Responsável por todo o abastecimento e armazenagem dos materiais da empresa (Matérias-primas, Improdutivo e SKD); • Garantir o abastecimento da fábrica, frente a todas as incertezas logísticas; • Estabelecer o 	<ul style="list-style-type: none"> • Coordenação do abastecimento; • Supervisão das atividades; • Relacionamento com os fornecedores; • Zelar estoque; • Supervisionar o Enfesto; • Previsão do fluxo de caixa; • Garantia dos inventários; • Liderar e desenvolver.

	<p>melhor nível de relacionamento possível com todos os públicos e externos</p>	
<p>Analista de Materiais</p>	<ul style="list-style-type: none"> • • Fazer análise do plano de produção (MRP), observando as necessidades de demanda de produção, visando o planejamento das compras e aquisição de materiais nas quantidades corretas, assegurando o suprimento adequado, dentro dos prazos e evitando problemas de abastecimento da unidade; • Realizar análise de materiais <i>follow-up</i>; • Manter o controle de estoque de materiais; 	<ul style="list-style-type: none"> • Analise do plano de produção (MRP); • Manter contato e sempre informado os fornecedores; • Acompanhamento dos pedidos; • Controlar materiais em trânsito; • Movimentação de materiais; • Dar apoio a equipe.

	<ul style="list-style-type: none"> • Liberar divergências de preços; • Conseguir maior prazo para compras de materiais-primas para os lançamentos. 	
Líder de armazém	<ul style="list-style-type: none"> • Acompanhar e controlar as atividades de recebimento, ressuprimento, controle de estoque, preparação e conferência de produtos acabados no armazém 	<ul style="list-style-type: none"> • Controle e acompanhamento de pessoal; • Treinamento, comunicação e apoio aos subordinados; • Inventário Rotativo; • Liderar e desenvolver;
Conferente	<ul style="list-style-type: none"> • Conferir mercadorias (entradas e saídas); • Estocar material, de acordo com o tipo; • Verificar se a quantidade está de acordo com a nota. 	<ul style="list-style-type: none"> • Responsável pelo recebimento e conferência dos materiais recebidos; • Responsável por preservar a qualidade e quantidade da matéria-prima recebida; • Responsável pelo armazenamento dos materiais, com fácil acesso e localização, para facilitar o atendimento e para um

		eventual inventário.
Operador de empilhadeira	<ul style="list-style-type: none"> Operar empilhadeira, acionando seus mecanismos de direção e manobra, a fim de transportar matéria-prima, produtos e máquinas, bem como carregar e descarregar caminhões, devendo obedecer as normas de segurança, na condução e operar veículos pelas áreas internas e externas da empresa. 	<ul style="list-style-type: none"> Check list; Operar empilhadeiras; Transportar e empilhar materiais; Solicitar manutenção e regulagem bem como a conservação da máquina.
Auxiliar de almoxarifado e Skd	<ul style="list-style-type: none"> Executar atividades de recebimento, armazenagem, separação e despacho de materiais nos almoxarifados das unidades 26 (Santa Rita) e 30 (João Pessoa), a 	<ul style="list-style-type: none"> Recebimento de materiais; Armazenar e estocar os materiais recebidos; Separação e pagamento dos itens solicitados; Fazer a baixados itens solicitados e manter arquivados as MMA's e Reservas;
	<p>fim de suprir as necessidades internas e das demais unidades interligadas - satélites.</p>	

Fonte: Autora

3.4 SISTEMA

O sistema utilizado pela empresa é o SAP 6.0, é um software de gestão empresarial, que busca soluções dos negócios da empresa. O sistema se destaca por se desenvolvido para suportar todas as atividades de negócio da empresa, de forma integrada e eficiente. O sistema é integrado em todo o processo fabril. O SAP é um sistema que executa de forma rápido,

segura e confiável. O sistema é dividido em módulos, onde cada módulo corresponde a uma área específica da empresa.

3.5 CADASTRO DE MATERIAIS

Para que os materiais sejam cadastrados é necessário ter informações corretas sobre o material, e se o material no físico condiz com o que foi cadastrado. É necessário ter as características, a unidade de medida, o NCM (nomenclatura comum do MERCOSUL) e a classe de avaliação. O NCM tem a finalidade de classificar fiscalmente os materiais para efeito de tributação, faz necessário solicitar ao fornecedor o NCM do material.

Cada tipo de material tem uma finalidade sendo diferenciada pelo tipo de estocagem, classe de avaliação e conta contábil. Após o cadastro do material é feita a criação do código do material, só é feito o desbloqueio do código se ele estiver classificado no PDM (Padrão descritivo de material) e com a classe de avaliação e a unidade de medida correta. O PDM é um conjunto de características que definem o material. Todo material deve estar classificado e com informações suficientes para um padrão de descrição adequado.

Para fazer cadastro de materiais desenvolvidos exclusivamente para a empresa é necessário que tenha mais detalhes técnicos, tais como: catálogos, fichas técnicas ou desenho do material. O prazo de cadastro de materiais é de 4 (quatro) dias úteis, em caso de solicitações de grandes quantidades deverá ser negociado com a central de cadastro e o prazo será alterado. Todo material solicitado para cadastro será atendidos desde que todas as informações estejam corretas.

Os materiais que não são cadastrados e tem a necessidade de compra, é feita por debito direto, é feito o pedido e o valor é debitado no centro de custo que solicitou.

3.6 CADASTRO DE FORNECEDORES

O cadastro dos fornecedores é feita por uma serie de exigências, tais como: Entrega das documentações da empresa, verifica se tem a capacidade de fabricar/ entregar o material de acordo com a necessidade, se a empresa é idônea.

3.7 COMPRA DE MATERIAS

3.7.1 Compra de matéria-prima

Para que seja feita a compra de matéria-prima, é preciso que o almoxarifado esteja alinhado com o PIVO (Planejamento de Vendas e Operações), GATE (Gestão de atendimento) e GORD (Gestão de ordens). PIVO é responsável pela previsão da demanda, planejamento de vendas, planejamento das operações, elaboração de cenários e comunicação dos planos a serem traçados.

Figura 3 - Processo Pivo



GATE é responsável pela desagregação de plano de produção, geração e programação de ordens, avaliação de oportunidades e desvios dos planos, definição de atendimento dos planos, confirmações de pedidos de compras de MP.

Figura 4 -Processo Gate



GORD é responsável por dar seqüência nas ordens e nos pedidos de acordo com o plano de produção, verifica a viabilidade e a capacidade de produção e disponibilidade do fornecedor, liberação das ordens e dos pedidos, alinhamento dos desvios de produção e alinhar com o GATE e encerrar as ordens de produção e pedidos de compras e transferências.

Figura 5 -Processo Gord



Fonte: Alpargatas

O PIVO, GATE e GORD analisam a aderência do plano de produção, verificando os possíveis desvios entre a produção realizada e o plano de produção. O plano de produção fechado no PIVO é enviado mensalmente pelo GATE, dividindo as programações por decêndio, conforme desagregação.

Assim que o plano de produção é fechado, é gerado o MRP, onde o analista de estoque verifica o MRP e compra o material. É de extrema importância a ligação entre o PCP e o almoxarifado, para que se houver alguma modificação no plano o analista possa postergar ou adiantar a entrega da mercadoria com o fornecedor, fazendo assim com que não haja excesso de matéria-prima ou falta de material. A base de compra é toda feita pelo MRP, que gera a necessidade da compra da matéria-prima.

3.7.2 Compra de materiais Improdutivos

A compra de materiais improdutivos é feita de acordo com a necessidade da fábrica. Ainda não existe um MRP, que gere a necessidade dos materiais. A compra é feita de acordo com o giro de estoque, é dado a partir da movimentação da mercadoria durante um período de tempo, quanto maior for a rotatividade dele maior será a compra.

Os materiais improdutivos são em torno de 1300 itens, divididos nos mais diversos tipos de materiais. Os materiais são divididos por 5 pessoas, onde semanalmente é feito um controle de materiais, para verificar a rotatividade dos materiais e os materiais que estão parados. É feito um relatório com os estoques baixos e zero e passado para o analista, onde ele analisa e verifica se há necessidade de compra.

3.7.3 Compra de SKD

Os Materiais de SKD são comprados pela Sede e o armazenamento dos materiais é feito na fábrica de Santa Rita. Os materiais são semi-acabados, comprados na Indonésia, China, Japão entre outros países. O processo para fabricação e validação do material é feito pelo P&D, onde o fornecedor faz uma amostra do material, de acordo com as informações passada. O material é enviado por navio em container.

3.8 FORMA DE COMPRA

A compra de materiais é feito em duas formas: Contrato e cotação.

- Contrato: O pedido é feito de acordo como fornecedor cadastrado. A compra por contrato é de forma direta com o fornecedor, sem a necessidade de ser feita cotação.

O fornecedor tem um prazo de 30 (trinta) dias úteis pra fabricar o material e entregar na fábrica.

- Cotação: Com a cotação é necessário criar uma requisição de compra, se caso seja estoque coloca o depósito que deverá dar a entrada do material, se caso o material for pra debito direto (é debitado no centro de custo que foi solicitado o material), então os compradores da fábrica faz o contato com vários fornecedores e é feita a cotação com 3 (três) fornecedores, onde será visto se o qual fornecedor faz o melhor preço, marca, qualidade, garantia e prazo de entrega, tudo é visto para ser fechado o pedido. O comprador tem um prazo de 15 (quinze) dias úteis para fazer a cotação e fechar o pedido, e o fornecedor tem o prazo de 30 (trinta) dias úteis após o fechamento do pedido para produzir e fazer a entrega na fábrica.

3.9 RECEBIMENTO

O recebimento é a atividade intermediária entre as compras, armazenamento e pagamento dos materiais para a produção. O recebimento abrange desde a entrada do material pelo fornecedor até a entrada de estoques. Sua principal função de recebimento é à entrada de materiais, a conferencia quantitativa, quantidade qualitativa e regularização da NF.

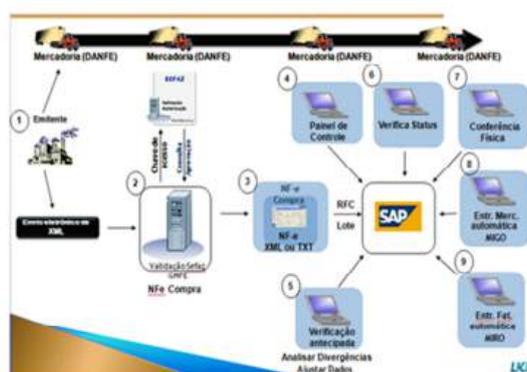
3.9.1 Entrada de materiais

Os recebimentos não autorizados, material em desacordo com o que foi solicitado, divergências ou irregularidades constatadas em relação a condição física do material, são

recusadas, onde o conferente transcreve na NR e no canhoto da NF o motivo do não recebimento do material. Quando o material é entregue por transportadora mesmo procedimento deverá ser seguindo, só que o motivo deverá ser escrito na nota de conhecimento fornecida pela transportadora.

O material só será recebido se a nota fiscal estiver atribuída com o pedido, código do material, quantidade, Icms, imposto, frete, entre outros. Para que a nota seja atribuída é necessário que o fornecedor envie por email o arquivo XML da nota fiscal para que seja feito o procedimento administrativo.

Figura 6 - Fluxo recebimento de n-fe



Fonte: Alpargatas S/a

3.9.2 Conferência Quantitativa

O conferente verifica se a quantidade enviada pelo fornecedor corresponde com a quantidade recebida.

3.9.3 Conferencia Qualitativa

A conferencia qualitativa refere-se à qualidade efetuada pela inspeção no material, alguns materiais são inspecionados, para o processo de inspeção é utilizado catálogos dos materiais, ficha padrão, especificação. Essa conferência é feita pelo controle de Qualidade, quando se trata de matéria-prima e SKD, e no caso de materiais improdutivos essa inspeção é feita pela manutenção. O processo de conferencia é feito por amostragem, utilizando conceitos estatísticos.

3.9.4 Regularização

É o controle do processo de recebimento, feita pela confirmação da conferência quantitativa e qualitativa e pelo confronto das quantidades conferidas e faturadas. Em caso de materiais recebidos a maior que o solicitado, caso haja a necessidade do material, o fornecedor deverá enviar uma nota de ajuste, caso contrário será feita uma nota de débito. Em caso de materiais com defeitos será devolvido ao fornecedor. A devolução é feita com o material reprovado, junto com uma nota de devolução. O transporte para a devolução do material é feito conforme foi combinado com o fornecedor.

3.10 ENTRADA E SAÍDA DE MATERIAIS

3.10.1 Entrada de materiais

A administração é responsável pela entrada na empresa. O processo inicial até o lançamento da nota no sistema. Todos os materiais, seja ela matéria-prima, débito direto ou nota de serviço. A nota fiscal feita pelo fornecedor é entregue na administração, onde é criada uma NR (nota de recebimento) e então é liberada a entrada do fornecedor para a entrega do material no almoxarifado. Na NR, vem o número de volume que será entregue - caso o volume não venha de acordo com a NR, é informado no canhoto do fornecedor e liberada a saída do fornecedor, em seguida é colocado na NR. O mesmo acontece quando o fornecedor fatura uma quantidade de materiais e dentro da caixa vem outra. A NR depois de conferida é preenchida com a quantidade recebida, assinatura do recebedor, a data do recebimento e assinatura do gestor, depois desse processo é entregue na administração. No caso de reconferência – quantidade recebida divergente do que foi faturada - a administração devolve a NR onde o recebedor deverá fazer a recontagem do material e colocar a quantidade recebida, e deverá ser assinada pelo gestor da área.

Por último a administração lançada a NR no sistema, gerando saldo no SAP para que seja feita a baixa de estoque.

3.10.2 Saída de materiais do estoque

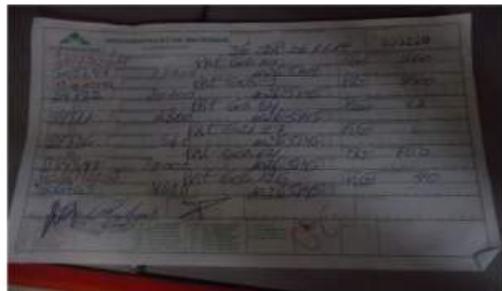
A saída dos materiais estocados no almoxarifado é feita de duas formas: Os itens de almoxarifado são retirados de duas formas: através de solicitações ou quando o material é reprovado.

3.10.2.1 Solicitações de materiais

Essas solicitações são feitas de acordo com a necessidade. As solicitações dos materiais podem ser de 4 (quatro) formas: MMA (movimentação de materiais almoxarifado), Resumo, Reserva e Solicitação de nota.

· MMA: A solicitação de materiais como linha, atacadores, etiquetas, químicos, caixas entre outros é feita a parti da MMA (movimentação de materiais almoxarifado). As mma's devem ser preenchidas e entregue ao pessoal do atendimento, a solicitação é paga de acordo com a quantidade solicita e a quantidade de material no estoque. O formulário de MMA deve ser preenchido de acordo abaixo:

Figura 7 - MMA



Fonte: Autora

· RESUMO: O resumo é feito conforme a necessidade da OP (ordem de produção) pelo o PCP (planejamento e controle de produção). O resumo pode ser com palmilhas ou com materiais de SKD (Sistema Kaiser de Distribuição). O resumo é gerado de acordo com a necessidade fixada nas ordens de produção.

Figura 8 - Resumo

Fonte: Autora

· **RESERVA:** Esse procedimento foi criado recentemente, só é feito para materiais improdutivos, nesse novo procedimento não haverá a necessidade de MMA, a liberação dos materiais só será realizada após a aprovação do gestor, essa aprovação é enviada pelo próprio sistema, chamado Workplace (uma espécie de email, dentro do próprio sistema). A reserva é criada por uma pessoa responsável, que utiliza o sistema SAP para a criação da reserva. A reserva é um procedimento em que amarra todas as informações necessárias, centro de custo para debito, recebedor, código do material, unidade de medida, quantidade solicitada, tipo de movimento, conta razão. A reserva só será atendida se for enviada pelo workplace para as pessoas responsáveis pelo improdutivo.

Figura 9 - Criar reserva

Fonte: Alpagatas S/a

· **SOLICITAÇÃO DE NOTA FISCAL:** Para solicitar a MP, a satélite envia por email uma solicitação eletrônica, com o código do material e quantidade necessária. Para materiais Improdutivos, o processo de solicitação é feito por reserva, só será liberado para separação do material e solicitação da NF se for enviado por worplace. É feito uma transferência de estoque para o centro da satélite que solicitou o material, onde o material fica em transito, o material sai do transito quando é lançada a nota fiscal na satélite e efetuada a baixa.

3.10.2.2 *Movimentação dos materiais no sistema*

A retirada do material no sistema é feita por uma baixa, onde a quantidade e o valor do material retirado é debitado no centro de custo ou no depósito da produção, as baixas são feitas de acordo com o cadastro e estrutura do material. Existem quatro tipos de baixas: Baixa por centro de custo; baixa por centro de lucro, baixa para o depósito e a baixa de ordem:

1) **BAIXA POR CENTRO DE CUSTO:** A baixa é feita de acordo com o centro de custo requisitado, onde é feita a baixa.

2) **BAIXA PARA CENTRO DE LUCRO:** A baixa é feita para o centro de lucro da fábrica/ ou para o centro de lucro das marcas.

3) **BAIXA PARA O DEPOSITO:** A baixa é feita para o depósito do processo.

4) **BAIXA DE ORDEM:** A baixa é feita a partir de uma ordem de serviço, criada pela manutenção.

3.10.2.3 *Materiais Reprovados*

Alguns itens de almoxarifado necessitam de inspeção pelo CQ (controle de qualidade) ou pela Manutenção. Caso os materiais não venham de acordo com o solicitado o material é reprovado. Em caso de reprovação de matéria-prima ou de materiais improdutivo, a nota fiscal do fornecedor é lançada e em seguida é criada uma nota de devolução para o fornecedor.

3.11 ARMAZENAMENTO DOS MATERIAS

O armazenamento dos materiais é feito por um conjunto de funções de acordo com o tipo de material, volume, peso, espaço disponível, quantidade. As principais formas de armazenamento são os paletes, gaveteiros, caixas plásticas vazada, prateleiras, porta-pálete:

a) **Pálete:** O pálete é um estrado de madeira ou plástico, padronizado, com dimensões 1.100 x 1.100. O pálete melhora o transporte de cargas, evitando o esforço dos funcionários, o pálete pode ser transportado através de empilhadeiras, paleteiras e transpaleteiras elétricas. Dependendo do tipo de material armazenado no pálete, é possível fazer o empilhamento, de no máximo 2 (dois) paletes.

Figura 10 - Pálete empilhados

Fonte: Autora

b) Gaveteiros: Os gaveteiros são utilizados para a armazenagem de materiais pequenos, como parafuso, correntes, reator, bielas, entre outros materiais que são utilizados para a manutenção das máquinas e equipamentos, bem como para a utilização da produção e dos setores de apoio.

Figura 11 - Gaveteiros

Fonte: Autora

c) Caixa plástica vazada: essas caixas são vazadas, em geral são de plástico, mede em torno de 60 x 33,5. Elas são utilizadas para colocar matérias de médio porte, e podem ser empilhadas. Essas caixas possuem aberturas, onde permite a entrada de ar.

Figura 12 - Caixa plástica vazada

d) Prateleira: As prateleiras são destinadas para materiais de tamanhos diversos, as prateleiras servem de apoio para gavetas, caixas vazadas e até mesmo o pálete. O meio de estocagem é mais simples e de fácil acesso.

Figura 13 - Prateleira



Fonte: autora

e) Porta-pálete: Estruturas metálicas em aço, destinada para colocar o pálete. Permite a verticalização do espaço de forma simples e seletiva, possibilitando o acesso rápido a toda carga armazenada através do uso de empilhadeiras.

Figura 14 -Porta-Pálete



Fonte: Autora

3.12 INVENTÁRIO ROTATIVO

O inventario utilizado na organização é o rotativo, ou seja, é um processo de contagem física de todo o estoque, todos os itens em que ser contado no mínimo cada item 2 (duas) vezes, durante um período de 12 (doze) meses, para que seja validado.

O inventario rotativo permite que os itens que tem a maior rotatividade, sejam contados com maior frequência em relação aos que tem menor rotatividade. Para que seja feito o inventario, é necessário que o estoque esteja bloqueado, todas as notas dos materiais inventariados seja lançado no sistema, todo o estoque esteja com fácil acesso e organizado.

O inventario é feito por uma equipe, onde tem 1 (um) líder e 2 (dois) auxiliares. É feita a 1º e a 2º contagem, caso os valores das duas contagens não seja iguais, o líder faz a 3º contagem, se caso não bata os valores, o analista do material faz a 4º contagem.

Validação é feita pela administração, em caso de divergência o analista responsável pelo material devesa justificar o motivo da divergência. Todos os documentos utilizados para o inventario é arquivado. Assim que todas as etapas do inventario é feito, a

administração processa o inventario e desbloqueia o material do sistema e para que ele esteja habito para a movimentação do estoque.

3.13 AUDITORIA

Como o inventario é rotativo, a auditoria verifica o que foi inventariado anteriormente. Esse procedimento por amostragem é utilizado para verifica evidencia e avalia os resultados Contábeis. O processo de contagem feito pela auditoria interna é por amostragem. A auditoria define o procedimento a ser realizado. Os testes são realizados de forma aleatória, não segue uma seqüência de materiais. A verificação é feita de acordo com

o tipo de material, quantidade e endereçamento, é feito um confronto do que foi obtido anteriormente com o que foi verificado pelo auditor.

os testes de amostragem são de forma estatística, ou seja, por percentagem do numero de materiais. O auditor projeta e seleciona uma amostra do material e avalia o resultado da amostra, de forma proporcional e apropriada, verificando se há indícios de erros ou fraudes. Essa amostra é relativamente ligada ao volume e o objeto, como também relacionado ao resultado obtido por ela. A auditoria é o setor de maior confiança da empresa, pois é a partir das informações obtidas e passadas por eles é que os investidores e os funcionários verificam como está a empresa.

Figura 15 -Posição da auditoria



Fonte: Alpargatas

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através do estudo realizado, constatou que o controle de estoque tem importância considerável, visto que o estoque trata-se de grande parte do ativo da empresa. Caso a empresa não tenha um excelente controle de estoque a empresa pode deixar de faturar, bem como gerar prejuízo para a mesma.

A forma como os materiais são armazenados e movimentados, é outro ponto forte dentro da empresa. Pois, se não for armazenado de forma adequada acarretará danos materiais, gerando custos para a empresa. Estoques elevados e mal administrados encarecem o preço final dos produtos. O correto controle de estoques não pode ser efetuado isoladamente, algumas medidas de controle de produção podem ser implementada pela organização, com isso, é fundamental que o controle de estoque esteja no mesmo nível de desenvolvimento.

Analisando os dados coletados pela empresa, chegou-se a conclusão que a forma de controle e organização dos materiais utilizados pela empresa é de forma eficiente e eficaz, fazendo assim com que os estoques armazenados não gerem prejuízo para a empresa. A forma de trabalho realizado pela organização é de rotatividade de funções.

REFERENCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. Auditoria: Um curso moderno e completo; 5º ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, William. **Auditoria**: Conceitos e Aplicações; 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: Teoria e Prática; São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. Auditoria contábil: Normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditoria; 3º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JUND, Sérgio. Auditoria: Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos; Rio de Janeiro: Impetus, 2002,

TEMÁTICAS RECORRENTES NOS TCCs DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO IESP –PB

Juliana Karla da Silva Araújo
Tatiana Falcão de Souza Fernandes

RESUMO: O estudo desenvolvido centra na análise das temáticas recorrentes nos TCCs desenvolvidos no curso de ciências contábeis do IESP-PB. A questão da pesquisa foi identificar quais as temáticas desenvolvidas nos TCCs do Curso de Ciências Contábeis do IESP-PB, no período de 2012 a 2014? O objetivo geral da pesquisa foi analisar quais as temáticas mais recorrentes na escolha dos TCCs do Curso de Ciências contábeis, no Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP) no período de 2012 a 2014, adotando a pesquisa quali-quantitativa de natureza descritiva e como método o estudo de caso, utilizando-se a pesquisa documental empírica. Verificou-se que planejamento e contabilidade tributária vem se destacando na escolha dos graduandos na sequência analisada representando cerca de 17,24% dos alunos e a área de perícia como uma das áreas menos adotadas pelos alunos com aproximadamente 1,97% apenas. Podemos concluir que a ausência de trabalhos voltados as áreas temáticas relevantes na ciência contábil, podem provocar escassez de conhecimentos e enfraquecimento da área, refletindo em anos seguintes por não terem referências para as futuras pesquisas dos futuros graduandos. A situação pode estar relacionada conforme citado anteriormente, ao reflexo da relação professor x aluno, disciplina x aluno ou até mesmo os alunos não se identificam com as algumas áreas do curso, havendo assim um bloqueio que será determinante na escolha do tema a ser desenvolvido o trabalho. E ainda que a gestão do curso possa a partir dos resultados encontrados, refletir junto aos professores sobre as escolhas dos TCCs dos alunos e verificar o objetivo do curso frente a sociedade.

Palavras-chave: Trabalho de Conclusão de Curso. Curso de Ciências Contábeis. Projeto político pedagógico.

ABSTRACT: The study focuses on the analysis of recurring themes in TCCs developed in the course of accounting sciences IESP-PB. The point of the research was to identify which subjects developed in the TCCs of Accounting Course of IESP-PB in 2012 to 2014? The overall objective of the research was to analyze what the most recurrent themes in choosing the TCCs of the accounting Sciences Course in Higher Education Institute of Paraíba (IESP) in the period 2012-2014, adopting the qualitative and quantitative study of a descriptive nature and how the case study method, using empirical aa documentary research. It was found that planning and tax accounting has been outstanding in the choice of the students following analyzed representing approximately 17.24% of the students and the area of expertise as one of the areas least adopted by students with approximately 1.97% only. We can conclude that the absence of work focused thematic areas relevant in accounting science, can cause lack of knowledge and weakness of the area, resulting in the following years because they have references for future research of undergraduates future. The situation may be related as previously mentioned, the reflection of the teacher student ratio x, x discipline students or even students do not identify with some areas of the course, so there is a lock that will be decisive in the choice of topic to be developed work. And although the course management can from the results, reflect with teachers about the choices of TCCs of students and verify the objective of the course against society.

Keyword: Work Completion of course; Accounting Course, political pedagogical project

1 INTRODUÇÃO

O mundo contemporâneo tem exigido cada vez mais profissionais qualificados, especialmente os profissionais de contabilidade, percebe-se que a ciência contábil vem passando ao longo dos anos por diversas transformações e adequações aos padrões internacionais, fazendo com que os profissionais de contabilidade necessitem de uma educação profissional continuada, para encontrar soluções e se posicionar diante dos problemas surgidos nas organizações.

Diante disso, o curso de ciências contábeis tem buscado uma aproximação com a realidade anteriormente citada, afim de colocar no mercado de trabalho, profissionais com postura diferenciada e visão sistêmica de fatores que vão além das atividades desenvolvidas na contabilidade.

Neste sentido, os cursos de ciências contábeis visam formar bacharéis aptos a atuarem no mercado de trabalho conforme as exigências apresentadas para a profissão.

No Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP), a formação profissional o IESP

Permite ao contador[...] se preocupar com os eventos econômicos, fornecendo informações precisas para a tomada de decisões de uma instituição. Tais funções ganham apelo em qualquer tipo de negócio, desde micro empresas até grandes organizações, sem esquecer o setor público, o que faz do mercado de trabalho da contabilidade um dos mais aquecidos do país, já que este conhecimento é necessário em uma grande variedade de segmentos. (IESP, 2015)

Para torna-se bacharel em ciências contábeis, o graduando deverá cumprir com todas as exigências que rege o curso superior, dentre as quais citam-se: o cumprimento de todas as disciplinas da grade curricular, atendendo ao requisito de 2.4000 horas/a, sendo integralizadas em 8 semestres. Ao final do curso, para que o formando consiga o grau de bacharel na instituição em estudo, deverá apresentar o Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), este será individual tendo como objetivo de avaliar o concluinte, e identificar seu aproveitamento do aluno, podendo ser desenvolvido conforme sua escolha do aluno com a orientação de um docente.

O TCC é examinado por uma banca composta pelo orientador e dois membros, que verificam a produção da pesquisa e a defesa do TCC, onde o aluno irá apresentar, seu posicionamento crítico relativo a uma das diversas áreas estudadas durante o curso, em caso de reprovação o mesmo ficará impedido de exercer a profissão, de acordo com a Resolução CNES/CES 10/2014, a lei das Diretrizes Curriculares Nacionais (DCNs) no Parágrafo 1º do

Art. 2º, afirma que o Projeto Pedagógico precisa abranger estruturas, nos quais se destacam o inciso XI que fala sobre a inclusão opcional de TCC.

Primeiro passo será a escolha do tema e área de pesquisa em que irá situar o trabalho, respeitando as normas institucionais adotadas pela instituição de ensino superior (IES). No Brasil, é realizada pela ABNT (Associação Brasileira de Normas Técnicas), é uma instituição sem fins lucrativos com o objetivo de ordenar e padronizar os trabalhos acadêmicos que deverão seguir a resolução do Conselho Nacional de Educação/Câmara de Ensino Superior, para o curso de graduação em Ciências Contábeis, onde apresenta o cuidado em termos de produção e padronização do conhecimento científico. Foi fundada no ano de 1940, e até os dias atuais, é adotada para estruturação dos trabalhos acadêmicos, visando uma padronização dos mesmos.

As normas estabelecidas para os trabalhos acadêmicos estão demonstradas a seguir.

Quadro 1- Normas para o desenvolvimento de trabalhos acadêmicos

NORMAS	DESCRIÇÃO
NBR 14724	Contém os princípios para a elaboração de teses, dissertações, <u>trabalhos de conclusão de curso</u> (elementos pré-textuais, textuais e pós-textuais).
NBR 6022	Informações para artigos em <u>publicação</u> periódica científica impressa.
NBR 15287	<u>Informação</u> e documentação à respeito de Projeto de pesquisa.
NBR 6023	Critérios e ordem em relação às referências, e convenções a respeito da transcrição e informações a serem retiradas de documentos ou de outras fontes de informação, como Anais de eventos, periódicos, jornais, monografias, site da internet, etc.)
NBR 10520	Informações sobre as citações em documentos.
NBR 6028	Contém os requisitos para apresentação de resumos e redações.
NBR 6027	Estabelece os itens para apresentação de sumário.
NBR 6024	Informações sobre o sistema de numeração progressiva (títulos, subtítulos, etc.)''

Fonte: (ABNT NBR 2011)

Neste sentido, a elaboração dos TCCs deve ser ditada pelas normas da ABNT, nos trabalhos seguem a seguinte estrutura:

Quadro 2 - Estrutura para elaboração do trabalho acadêmico

ELEMENTOS PRÉ-TEXTUAIS	Título, autores e instituição, resumos e palavras-chave em português, resumos e palavras-chave em inglês.
TEXTUAIS	Capa, folha de rosto, ficha catalográfica, folha de aprovação, dedicatória (opcional), agradecimentos (opcional), resumo, abstract, listas (opcional), sumário; os elementos textuais, constituídos por: introdução, desenvolvimento (material e métodos, resultado e discussões), conclusão.
PÓS-TEXTUAIS	Referências, glossário (opcional), apêndice (opcional), anexos (opcional) que verifica a produção da pesquisa e a defesa do TCC.

Fonte: (ABNT NBR 2011)

Conforme anteriormente citado, o acadêmico deverá escolher ao seu critério um tema na área contábil, respeitando a importância que o trabalho deverá trazer em termos científicos, tecnológicos, sociais, econômicos, bibliográficos, ou seja, que proporcionem melhorias aos problemas formulados.

É de suma importância a contribuição curricular que o TCC representa na vida de um estudante, pois, desenvolve o senso crítico e de análise, ou seja, a visão sistêmica do ambiente em que está inserido, para propor soluções e gerar resultados, podendo também ter seu trabalho apresentado, além da banca para defesa, em congressos, simpósios, convenções, seminários, jornadas a até mesmo publicado em periódicos em nível local, regional e nacional, dentre outros. Desta forma, este trabalho se organizou da seguinte forma, primeiro capítulo apresenta a introdução, justificativa da escolha do tema, o problema da pesquisa, e os objetivos (Geral e Específicos).

O segundo capítulo aborda o arcabouço teórico, conforme os temas indicados: Recorte históricos dos registros Contábeis, Histórico do curso de Ciências Contábeis no Brasil, em seguida apresenta o histórico do curso de Ciências Contábeis no IESP-PB. O terceiro capítulo apresenta o projeto pedagógico do curso de Ciências Contábeis no IESP- PB. O quarto capítulo aborda as diretrizes regulamentares para o desenvolvimento do Trabalho de Conclusão de Curso- TCC no IESP- PB. O quinto capítulo apresenta a metodologia utilizada para o desenvolvimento do trabalho, e o sexto capítulo expõe a análise dos resultados. No

sétimo capítulo, aborda as considerações finais e por último, traz as referências utilizadas na construção do trabalho.

O trabalho é relevante porque irá fazer um levantamento das áreas de concentração dos TCCs desenvolvidos no curso de ciências contábeis do IESP, resultando em uma visão sistêmica das escolhas das áreas temáticas em detrimento de outras, o que resultará em um cenário das temáticas e áreas desenvolvidas.

No que se refere a justificativa pessoal, diante das discussões em sala de aula, em relação aos temas que seriam escolhidos pelos alunos para o desenvolvimento dos TCCs, surgiu a ideia de desenvolver a pesquisa, pois, acredita-se que a mesma terá relevância para os próximos graduandos em ciências contábeis do IESP, pois os mesmos poderão utilizá-la como referência para áreas a serem desenvolvidas os próximos TCCs.

Quanto a justificativa científica, a pesquisa poderá auxiliar na gestão acadêmica, para orientar os professores, a partir do diagnóstico das temáticas a serem desenvolvidas no curso de Ciências Contábeis do Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP) e conseqüentemente, os professores poderão auxiliar aqueles formandos que tem dúvida sobre qual tema escolher na hora de elaborar seu TCC, já que a pesquisa mostrará quais áreas que possui maior deficit e quais são as mais procuradas, o resultado encontrado, poderá também contribuir com o desenvolvimento de novas pesquisas contábeis para a sociedade.

O desenvolvimento do TCC é realizado em algumas áreas da ciência contábil, e nem sempre todas são contempladas, para identificação dos temas e áreas escolhidos surge a questão da pesquisa: Quais as temáticas desenvolvidas nos TCCs do Curso de Ciências Contábeis do IESP-PB no período de 2012.1 a 2014.2? Desta maneira, os objetivos são analisar as temáticas desenvolvidas nos TCCs do curso de Ciências Contábeis do IESP-PB. Identificar a quantidade de formandos do Curso de Ciências contábeis na sequência histórica analisada e comparar com a quantidade de TCCs apresentados nos anos de 2012-2014; Verificar as áreas temáticas dos TCCs defendidos nos anos de 2012-2014; Relacionar as áreas temáticas dos TCCs com os componentes curriculares do Projeto Pedagógico do Curso.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 RECORTE HISTÓRICO DOS REGISTROS CONTÁBEIS

Estudos mostram que os primeiros registros contábeis foram realizados na cidade da Mesopotâmia, feitos em ficha de barro simbolizando mercadorias ou dívida e tábuas no

aspecto físico geométrico que serviam para a contagem do patrimônio, seus livros eram escritos em papiros muito utilizado naquela época pela antiguidade, com o passar do tempo a contabilidade adequava a necessidade da época. O texto sobre a história da contabilidade do Site Wikilivros aponta que:

O Antigo Egito também contribuiu com grandes avanços na ciência contábil, principalmente devido à necessidade do governo de organizar a arrecadação de impostos. Os antigos egípcios inovaram ao efetuar os registros contábeis utilizando valores monetários, no caso o *shat* de ouro e prata. (HISTÓRIA DA CONTABILIDADE, 2015).

Na Grécia foi encontrado o documento mais atualizado da antiguidade pertencente ao templo de Atenas que revelava os contribuintes de impostos do império Grego, os Escribas exerciam a função de contador faziam parte da corte real controlando as riquezas e cobrando os tributos.

Na Antiga Grécia, a burocracia da cidade de Micenas mantinha arquivos que registravam, em placas de barro, lançamentos de impostos, propriedade territorial, reservas agrícolas, inventários de escravos, de cavalos, de carros de guerra e de peças desses carros. A escrita utilizada era a "linear b". Com o desenvolvimento da democracia grega, os governantes eleitos passaram a ter que prestar contas de como utilizavam os recursos públicos, através de demonstrações contábeis inscritas em pedra. (HISTÓRIA DA CONTABILIDADE, 2015)

Na idade antiga, a economia teve seu ponto mais forte no Império Romano, as trocas comerciais eram feitas por todo o império, por isso existia um livro contábil para cada atividade que avaliava a gestão administrativa das propriedades e bens públicos ou particulares, com registros corretos e exatos, exigindo uma contabilidade desenvolvida para o controle do patrimônio. A imagem indicada na figura, representa o primeiro livro razão utilizado para o registro dos fatos contábeis.

Figura 1 - Livro Codex Rationum (livro razão)



Fonte: (CONHECENDO A CONTABILIDADE, 2015).

Ao longo dos tempos sempre existiu a preocupação e mesmo a necessidade do controle do patrimônio e assim o faziam conforme as condições e recursos existentes em cada período. De acordo com o site wikilivros.

Os antigos romanos se preocupavam em registrar cuidadosamente o seu patrimônio pessoal, utilizando tábuas de cera gravadas com estiletos pontiagudos para rascunhos, que em seguida eram transcritos para papiros ou pergaminhos. De alguns destes escritos, denominados *ratio*, surgiu o livro razão atual. A nível de administração governamental, os romanos tinham a figura do "contador-geral do estado", que controlava as finanças imperiais e que era um dos mais importantes funcionários da máquina estatal. (HISTÓRIA DA CONTABILIDADE, 2015)

A contabilidade foi evoluindo ao longo dos anos e o método utilizado para os registros dos fatos contábeis foi desenvolvido por Luca Pacioli, matemático italiano considerado o pai da contabilidade moderna por ter criado o método das partidas dobradas, afirmando que todo lançamento feito a crédito deverá ter a mesma importância registrada a débito, tornando-se aceito em todo o mundo e utilizado até os dias atuais.

2.2 HISTÓRICO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO BRASIL

Desde o descobrimento do Brasil em 1.500 a contabilidade começava sua história, Dom José rei de Portugal em 1770 institui a profissão contábil no Brasil, recebendo o nome de Guarda-livros precisando ter os seguintes requisitos: conhecimento na língua francesa e portuguesa e ter boa caligrafia, em 1850 foi criada a Lei n° 556 que se corresponde ao Código Comercial Brasileiro, já em 1870 de acordo com o Decreto Imperial n° 4.475 é regulamentando o primeiro emprego liberal no Brasil.

No ano de 1915 foi criado o Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais, depois disso a Associação dos contadores de São Paulo e Instituto Brasileiro de Contabilidade no Rio de Janeiro, o 1° Congresso Brasileiro de Contabilidade aconteceu no ano de 1924, onde exibiram as reformas do ensino comercial e a regulamentação do contador.

Em 1931 Através do decreto federal n° 20.158 foi sancionada a lei que regulamentou a profissão contábil no Brasil e seu ensino comercial, tendo seus conselhos regionais e federais criados a partir da lei 9.295/46, sendo assim, a mais antiga profissão do país, tendo como obrigação fiscalizar e registrar o profissional contábil, fornecendo ao mesmo suporte para qualificação da profissão, atendendo as exigências para oferecer um serviço de qualidade para a sociedade.

Conforme afirma Sá (1997, p.16) “A Contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, seus progressos quase sempre tenham

coincido com aqueles que caracterizam os da própria evolução do ser humano”. A primeira Escola de Contabilidade no Brasil foi chamada de Escola de Comércio Álvares Penteado formando no ano de 1931, formando os primeiros Peritos Contadores.

O Curso de Ciências Contábeis no Brasil foi regulamentado no ano de 1945, o progresso chegou com a imigração Italiana que vieram trabalhar nas lavouras de café aparecendo assim os primeiros bancos e as Indústrias no século XX, foram instaladas as multinacionais, com isso houve uma melhoria para a contabilidade, já que pessoas especializadas chegaram para trabalhar no Brasil. O quadro 03 apresenta a legislação que trata do ensino Superior de contabilidade.

Quadro 3 - Apresentação cronológica da Legislação que trata do Ensino Superior de Contabilidade.

ANO	DIPLOMA LEGAL	OCORRÊNCIA
1945	Lei nº 7.988/45	Instituído o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais.
1946	Decreto nº 15.601/46	Autoriza a funcionar na Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas (FCEA) o curso de Ciências Contábeis e Atuariais.
1951	Lei nº 1.401/51	Desmembra os cursos de Ciências Contábeis e Atuariais, criando a independência do curso de Ciências Contábeis, com duração de quatro anos para formar os bacharéis em Contabilidade.
1961	Lei nº 4.024/61	Fixa as Diretrizes e Bases da Educação Nacional, bem como cria o Conselho Federal de Educação.
1962	Parecer CFE nº 397/62	Divide os cursos de Ciências Contábeis, em ciclo de formação básica e formação profissional.
1963	Resolução CFE s/nº de 08/02/63	Fixou os mínimos de duração do curso de Ciências Contábeis e ratificou o Parecer CFE nº 397/62.
1992	Resolução CFE nº 3/92	Institui o currículo pleno, que fixa a duração mínima de 4 anos para os cursos diurnos e 5 anos para os cursos noturnos.

Quadro 3 - Apresentação cronológica da Legislação que trata do Ensino Superior de Contabilidade. (Continuação)

ANO	DIPLOMA LEGAL	OCORRÊNCIA
1996	Lei nº 9.394/96	Lei de Diretrizes e Bases, que novamente, introduz mudanças para o ensino Superior Brasileiro.
1997	Parecer CNE/CES nº 776/97	Orientações para as Diretrizes Curriculares dos cursos de graduação.
1997	Edital Sesu/MEC nº 04/97	Da Secretaria de Educação Superior que tem por finalidade discutir as novas Diretrizes Curriculares dos cursos superiores, adaptando-os a Lei.
2002	Parecer do CES/CNE nº 146/02	Define as Diretrizes Curriculares Nacionais - DCN para os cursos de Ciências Contábeis.
2003	Parecer nº CNE/CES nº 67/03	Referencial para as Diretrizes Curriculares Nacionais – DCN dos Cursos de Graduação.
2003	Parecer nº CNE/CES nº 108/03	Parecer que promove audiências com a sociedade, ensejando discussão e avaliação da duração e integralização dos cursos de bacharelado.
2003	Parecer nº CNE/CES nº 0289/03	Aprova as Diretrizes Curriculares dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado a serem observadas pelas Instituições de Ensino Superior em sua organização curricular.

Quadro 3 - Apresentação cronológica da Legislação que trata do Ensino Superior de Contabilidade. (Continuação)

ANO	DIPLOMA LEGAL	OCORRÊNCIA
2004	Resolução CNE/CES nº 06/04	Institui as Diretrizes Curriculares do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências.
2004	Parecer CNE/CES nº 269/04	Alteração do Parecer CNE/CES 289/2003 e da Resolução CNE/CES 6/2004, relativos às Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de graduação em Ciências Contábeis.
2004	Resolução CNE/CES nº	Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para

	10/04	o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, a serem observadas pelas Instituições de Educação Superior.
2007	Resolução CNE/CES nº 02/07	Dispõe sobre a carga horária mínima e procedimentos relativos à integralização e duração dos cursos de graduação, bacharelados, na modalidade presencial.

Fonte: (MOREIRA, 2013, p. 59)

Ao longo desses anos o Ensino Superior de Contabilidade, tem passado por mudanças importantes para o desenvolvimento da profissão contábil se adaptando as leis.

2.3 HISTÓRICO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO IESP-PB

O Curso de Ciências Contábeis do IESP teve seu início no ano de 1998 pela Portaria Ministerial nº 222 de 06/03/1998, publicada no DOU 10/03/1998, em um prédio localizado no bairro de Manaíra, na Av. Flávio Ribeiro Coutinho, sendo transferido para o prédio atual no ano de 2005, hoje situado na BR-230, km 14, Bloco E, Estrada de Cabedelo, CEP 58.310-000, município de Cabedelo, estado da Paraíba autorizado pela Portaria nº 1.212 de 30/10/1998, DOU 03/11/1998, reconhecido pela Portaria nº 1.878 de 27/06/2002, DOU 28/06/2002, oferecendo aos alunos os seguintes cursos:

Quadro 4 - Cursos oferecidos no IESP- Instituto Educação Superior da Paraíba

Cursos	Objetivos
Graduação	O programa de graduação do IESP conta com a larga experiência profissional dos seus professores, em sua maioria mestres e doutores, que permite não só uma visão atualizada da dinâmica do mercado, mas também garante uma sólida formação intelectual e cultural dos alunos. Programas de desenvolvimento de pesquisa complementam a graduação e geram novos conhecimentos, objetivando o melhor aprendizado acadêmico para os discentes. O programa de graduação contribui principalmente para as transformações sociais, culturais, políticas, tecnológicas e econômicas da sociedade paraibana.
Pós-Graduação Lato-Sensu	O programa de Pós-Graduação do IESP tem por objetivo aprofundar a formação de profissionais de nível superior das mais diversas áreas de ensino contribuindo com a ampliação do seu conhecimento e a elevação do desempenho profissional tanto no setor privado como no público.

	Buscando uma perfeita sintonia com a sociedade paraibana, o IESP procura oferecer especialização que atendam as demandas específicas do mercado de trabalho do estado. Os cursos lato sensu do IESP possuem carga horária mínima de 360 horas e uma infraestrutura de primeira qualidade com salas climatizadas, cadeiras confortáveis, a melhor área de convivência, projetores multimídia, notebooks e um corpo docente altamente qualificado
--	---

Fonte: Adaptado do site IESP - PB

O curso de Ciências Contábeis do IESP desde do ano de 2012.1 a 2014.2 formou cerca de 203 alunos e sofreu as seguintes alterações em sua grade curricular conforme informações no abaixo:

Quadro 5 - Dados cadastrais do curso de Ciências Contábeis.

ANO	PUBLICAÇÃO	ATO
2001	DOU 05/01/2001	Redução da duração do curso de 05 (cinco) para 04 (quatro)
2003	DOU 07/11/2003	Alteração da Matriz Curricular.
2007	DOU 21/12/2007	Alteração da Matriz Curricular para vigorar a partir do primeiro semestre de 2008 (atualização para atender as Diretrizes Curriculares Nacionais – Resolução CNE/CES nº 10/2004 e a Carga Horária mínima dos cursos de graduação – Resolução nº 2/2007)

Fonte: (BRASIL, 2010)

Essas resoluções mostram que ao passar do tempo o curso de ciências contábeis vem sofrendo mudanças significativas na sua grade curricular, auxiliando os professores e coordenadores na busca de um ensino de qualidade e na transformação da sociedade.

Através da Resolução do CFC (Conselho Federal de Contabilidade) nº 853/99 emitida em 28 junho de 1999 foi criado o Exame Suficiência, obrigatório ao Bacharel em Ciências Contábeis para o exercício da profissão sobre a lei nº 12.249/2010. No que se refere ao exame de suficiência, Martins (2003 p.82) afirma que:

“[...] tem por objetivo precípua assegurar que o futuro profissional contábil, possua conhecimentos mínimos necessários ao exercício da profissão. Com isso, pretende-se também, contribuir para o desenvolvimento e qualificação dos cursos de Bacharelado de Ciências Contábeis.”

Conforme afirmação do autor anteriormente citado, o exame tem a função de medir a capacidade do contador é organizado pela Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC) e realizado em todo território nacional. De acordo com o pensamento de Koliver (2006, p.81):

“A realização dos Exames de Suficiência como condição para o registro profissional deverá contribuir decisivamente para que os cursos de graduação sofram uma profunda reforma, de forma a garantirem-se conhecimentos e habilidades em nível suficiente para o início do exercício profissional. ”

Conforme citado pelos autores, é exigido que os graduandos possuam conhecimentos nas seguintes áreas: língua portuguesa, matemática financeira, estatística, perícia contábil, princípios contábeis, auditoria contábil, contabilidade aplicada ao setor público, ética profissional, noções de direito, normas brasileiras de contabilidade, legislação, contabilidade gerencial, contabilidade de custos, controladoria, teoria da contabilidade, contabilidade geral.

De acordo com o art. 4º da Resolução do CFC, será aprovado no exame o candidato que obtiver, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) dos pontos possíveis. Para sua atuação, o curso de ciências contábeis deverá desenvolver o Projeto Político Pedagógico que irá nortear as ações a serem desenvolvidas no curso.

3 PROJETO PEDAGÓGICO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO IESP-PB

O Projeto Pedagógico é definido através do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira INEP da seguinte forma:

É o documento orientador de um curso que traduz as políticas acadêmicas institucionais com base nas DCNs. Entre outros elementos, é composto pelos conhecimentos e saberes necessários à formação das competências estabelecidas a partir de perfil do egresso; estrutura e conteúdo curricular; ementário; bibliografia básica e complementar; estratégias de ensino; docentes; recursos materiais; laboratórios e infraestrutura de apoio ao pleno funcionamento do curso. (BRASIL, 2010, p. 16).

O curso de Ciências Contábeis do IESP disponibiliza 8 turmas divididas do 1º ao 8º período (semestral) em cada semestre, o aluno cursa 5 disciplinas de 60h/a somando 40 disciplinas com carga horária de 60h/a, tendo ainda atividades extras. Funcionando no período noturno de segunda feira a sexta feira podendo ocorrer também atividades ao sábados como: aula de campo, cursos, pesquisas, palestras entre outros, conforme descrito no quadro abaixo:

Quadro 6 - Grade curricular do Curso de Ciências Contábeis –IESP

Período	Grade Curricular	Carga Horária (HS)
1º	Contabilidade I	60
1º	Fundamentos da Administração	60
1º	Fundamentos Sócio Antropológicos	60
1º	Matemática	60
1º	Introdução ao Direito	60
2º	Atividades Complementares I	60
2º	Economia	60
2º	Empreendedorismo	60
2º	Matemática Financeira	60
2º	Português Instrumental	60
2º	Contabilidade II	60
3º	Atividades Complementares II	60
3º	Comportamento Organizacional	60
3º	Contabilidade Intermediária I	60
3º	Direito Trabalhista	60
3º	Estatística	60
3º	Prática Contábil (Lab. de Prática)	60
4º	Análise das Demonstrações Contábeis	60
4º	Atividades Complementares III	60
4º	Contabilidade Governamental I	60
4º	Contabilidade Intermediária II	60
4º	Direito Previdenciário	60
4º	Noções Atuariais	60
5º	Atividades Complementares IV	60
5º	Contabilidade Avançada I	60
5º	Direito Tributário	60

5º	Planejamento e Contabilidade tributária	60
5º	Teoria Geral da Contabilidade	60
6º	Atividades Complementares V	60
6º	Auditoria I	60
6º	Contabilidade Avançada II	60
6º	Contabilidade e Análise de Custos I	60
6º	Prática Contábil II	60
6º	Direito Empresarial	60
7º	Auditoria II	60
7º	Contabilidade e Análise de Custos II	60
7º	Contabilidade Internacional	60
7º	Estágio Supervisionado I	150
7º	Gestão Financeira e Orçamentária	60
7º	Prática Contábil II	60
8º	Controladoria Estratégica	60
8º	Estágio Supervisionado II	150
8º	Ética Geral e Profissional	60
8º	Perícia, Avaliação e Arbitragem	60
8º	Tópicos Avançados	60
8º	Trabalho de Conclusão de Curso	60

Fonte: (IESP, 2015).

Para conclusão do curso de ciências contábeis, o aluno deverá desenvolver o trabalho de conclusão de curso (TCC) ao término do último período no qual vamos falar a seguir.

4 DIRETRIZES REGULAMENTARES PARA O DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO- TCC DO IESP-PB

O TCC é uma dissertação individual obrigatória na conclusão do curso, composta por introdução, desenvolvimento e conclusão respeitando as normas da ABNT, sua apresentação é

realizada de forma oral avaliando o graduando, sobre alguns aspectos, tais como: dedicação, paciência, domínio de conteúdo, exigindo o conhecimento do tema escolhido. Para o desenvolvimento do trabalho, o aluno, terá a ajuda do orientador no qual direcionará o que for necessário para a elaboração do trabalho.

O TCC deverá ser inédito, ou seja, deve ser de criação do aluno, porém, baseado em autores da área, quando isso não ocorre o mesmo desenvolve o Plágio Acadêmico, previsto na lei nº 9.610 do código penal Brasileiro, é considerado crime, esse problema pode ser motivo de reprovação caso o bacharel copie trabalhos, artigos ou frases de outros autores sem utilizar as referências bibliográficas, existem diversos tipos de Plágio integral, parcial e conceitual.

5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A seguir, será apresentado o caminho percorrido para o desenvolvimento da pesquisa. Para Lakatos e Marconi (1987, p. 15). “ à pesquisa pode ser considerada um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdade parciais”. Deste modo, a pesquisa tem o objetivo de identificar ou mesmo formular um problema e traçar um caminho afim de propor soluções. Para tanto, cada caminho deverá ser percorrido a partir da caracterização da pesquisa, conforme os objetivos e características escolhidas para o seu desenvolvimento.

5.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa caracteriza-se de acordo com Vergara (2004) quanto aos fins como descritiva, pois procura descrever as temáticas desenvolvidas nos TCCs do curso de ciências contábeis do IESP. De acordo com Gil,

a pesquisa descritiva tem por objetivo descrever as características de uma população, de um fenômeno ou de uma experiência. De acordo com Gil (1989, p. 45) esse tipo de pesquisa estabelece relação entre as variáveis no objeto de estudo analisado. Variáveis relacionadas à classificação, medida e/ou quantidade que podem se alterar mediante o processo realizado. (GIL, 1989, p.44).

A pesquisa classifica-se, quanto aos meios como um estudo de caso, considerando que a temática desenvolvida nos TCCs do curso de ciências contábeis do IESP representa foco da investigação, onde foi desenvolvida a análise. O método do estudo de caso para Silva (2008, p. 57) “é um estudo que analisa um ou poucos fatos com profundidade. [...] O objeto a ser pesquisado neste tipo de pesquisa pode ser o indivíduo, a empresa, uma atividade, uma

organização ou até mesmo uma situação”. De acordo com à natureza dos dados, a pesquisa classifica-se como quanti-qualitativa, pois no seu cerne, ela busca a identificação e entendimento sobre a escolha das áreas temáticas e utiliza-se também de dados quantitativos para análise do fenômeno pesquisado.

A classificação da pesquisa está de acordo com os objetivos, pois visa identificar a quantidade de formandos do curso de ciências contábeis do IESP, verificar as áreas temáticas dos TCCs defendidos e por fim relacionar essas áreas com os componentes curriculares do Projeto Pedagógico do Curso, confrontando com os documentos utilizados na coleta de dados.

5.2 RECORTE EMPÍRICO

O IESP é uma instituição de Ensino Superior o que atua no setor de prestação de serviços por meio de atividades educacionais está situada na BR-230, km 14, Bloco E, Estrada de Cabedelo, CEP 58.310-000, município de Cabedelo, estado da Paraíba

5.3 SUJEITOS DA PESQUISA

Docentes, gestores, e colaboradores que possuem relação direta e indireta com as informações relevantes para o desenvolvimento da pesquisa.

5.4 CRITÉRIOS DE ESCOLHA:

Os critérios utilizados para escolha dos sujeitos foram definidos a partir das informações que deveriam ser coletadas.

- Docentes: foi adotado o tempo de serviço, afim de coletar informações daqueles que haviam orientado alunos na sequência histórica analisada, para alcançar os objetivos previamente delimitados.

- Gestores: que tinham relação direta e indireta com as informações relevante referente a pesquisa, pois os mesmos possuem o controle e a gestão sobre as informações relativas ao objeto estudado.

- Colaboradores: aqueles que possuem relação direta e indireta com as informações produzidas na instituição.

5.5 SETORES PESQUISADOS

O quadro a seguir apresenta as áreas e os referidos setores pesquisados:

Quadro 7

ÁREAS	SETORES
Docentes	Coordenação
Gestores	Coordenação
Colaboradores	Secretária

Fonte: Construído com dados da pesquisa.

5.6 PERÍODO DE REALIZAÇÃO DA PESQUISA

O período para realização da pesquisa ocorreu de janeiro de 2012 a dezembro de 2014. Sendo que para consecução dos dois primeiros objetivos específicos, foi desenvolvida a leitura dos títulos dos TCCs catalogados na biblioteca da instituição e os relatórios de avaliação dos professores, compreendendo o período de 2012.1 a 2014.2, afim de buscar a análise interpretativa dos dados e posteriormente identificar as áreas escolhidas para o desenvolvimento dos TCCs no curso de Ciências Contábeis do IESP.

Para essa categorização das áreas, foi desenvolvida a leitura dos títulos dos TCCs, e a partir disso, foram agrupadas de acordo com as áreas de conhecimentos abrangidas no curso.

Foi identificado a quantidade de formandos do Curso de Ciências contábeis no período histórico definido na pesquisa. Em seguida, buscou-se a verificação das áreas temáticas dos TCCs defendidos nos anos de 2012-2014. Esta etapa compreendeu o período de dois anos.

Em se tratando de um estudo de caso, buscou-se aprofundar na compreensão do objeto a ser estudado por meio de documentos e registros na coordenação de curso e na biblioteca com a finalidade de identificação das informações de relevantes para compreensão e relação das áreas temáticas dos TCCs com os componentes curriculares do Projeto Pedagógico do Curso.

5.7 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

Os instrumentos utilizados para coleta de dados foram documentos relativos aos resultados finais de apresentação dos TCCs, projeto pedagógico do curso, arquivo dos TCCs

registrados na biblioteca da Instituição, documentos de registros pessoais e históricos dos TCCs de alguns professores.

5.8 TÉCNICAS DE TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

A técnica utilizada para coleta de dados foi a análise interpretativa, que segundo Severino, 2000) busca a interpretação das ideias a partir da amostra conforme posição pessoal do autor, que deve exceder os sentidos expressos no texto por meio da sua leitura interpretativa. (SEVERINO, 2000).

Análise documental: utilização de documentos que possuíam relação direta e indireta com as áreas escolhidas nos TCCs. Os dados foram coletados no período de março a maio de 2014, utilizando os diversos setores e funcionários da faculdade como: a coordenação, biblioteca, secretária geral e diretoria acadêmica.

Os dados necessários para o estudo de caso foram coletados na coordenação do curso, através da solicitação da orientadora, onde foram analisadas as fichas conclusivas dos TCCs de cada aluno do curso de ciências contábeis referentes ao período de 2012 a 2014, esses dados foram transcritos em uma folha de papel separados por professor e ano, após essa coleta, os dados foram transferidos para uma tabela no excel no qual foi separado conforme a grade curricular do curso.

6 ANALISE DOS DADOS

Neste capítulo apresentamos os resultados da pesquisa, que foram realizados a partir dos dados coletados e estão apresentados em forma de gráficos e tabelas, afim de obter a visualização do resultado da amostra delimitada no estudo.

Conforme dados coletados, verificou-se que no ano de 2012, 71 alunos cumpriram todas as etapas para obtenção do título de graduação em ciências contábeis, ou seja, a instituição formou 71 graduados.

Ao analisar as áreas temáticas escolhida por tais alunos, observou-se que as maiorias escolheram as seguintes áreas: controladoria estratégica e contabilidade governamental, representando cerca de 19% dos alunos.

Tópicos avançados apresentou-se como outra área de escolha, representando 15%, em seguida foram identificadas as seguintes áreas escolhidas: tópicos especiais e gestão financeira e orçamentária com 11%, já as áreas de contabilidade e análise de custo, ética geral

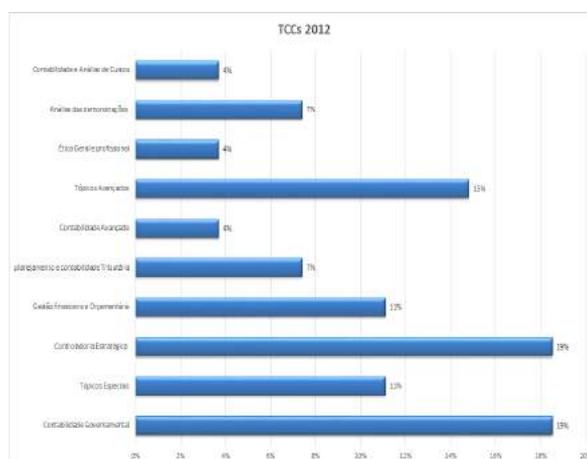
e profissional e contabilidade avançada, apenas 4 % aderiram a cada uma dessas. O que representa a opção dos discentes e docentes na escolha de uma determinada área em detrimento de outras, trazendo alguns benefícios para as áreas pesquisadas e provocando escassês de pesquisas em outras.

O gráfico 1 apresenta a visão sistêmica da escolha das áreas pelos alunos e demonstra considerável convergência de escolhas para as áreas de contabilidade governamental e controladoria estratégica, e menor convergência para 3 áreas contabilidade e análise de custos, ética geral e profissional, e contabilidade avançada.

Percebe-se a partir do gráfico 01 que os fatores a serem considerados nestas escolhas são: Afinidade com a disciplina cursada; Motivação dos professores das disciplinas; Motivação dos orientadores para escolha nas áreas de interesses desses.

Em 2013 ao desenvolver a coleta de dados e análises, verificou-se que concluíram o curso de ciência contábeis 70 graduandos, dos quais escolheram as áreas temáticas planejamento e contabilidade tributária e contabilidade avançada, a serem desenvolvida em seus TCCs.

Gráfico 1 – Áreas temáticas utilizadas pelos formandos no ano de 2012

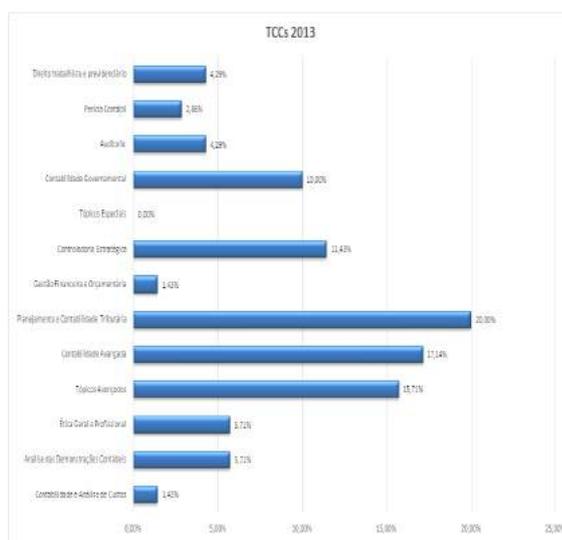


Fonte: Construído com dados da pesquisa.

Percebe-se mudanças de áreas adotadas pelos alunos e orientadores, 20% dos discentes aderiram a área planejamento e contabilidade tributária, e 17, 14% adotaram a área de contabilidade avançada, o que representa uma nova postura dos alunos frente aos temas escolhidos, tópicos avançados não foi adotada por nenhum discente. Gestão financeira e orçamentária e contabilidade e análise de custos obteve a escolha apenas por 1, 43% dos alunos, podendo inferir que o resultado encontrado, relaciona-se as dificuldades encontradas

nas disciplinas que dependem de conhecimentos básicos da matemática, provocando certa folga dos alunos na escolha dos temas voltados a essas áreas.

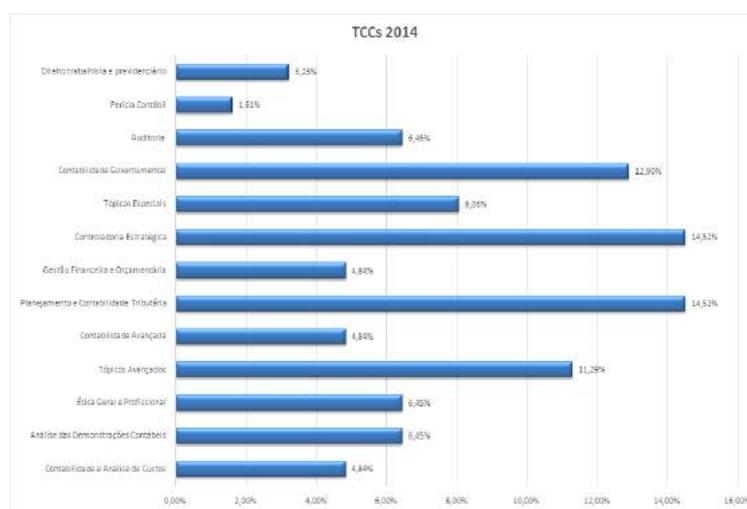
Gráfico 2 – Áreas temáticas utilizadas pelos formandos no ano de 2013



Fonte: Construído com dados da pesquisa.

No ano de 2014 concluíram o curso de ciência contábeis 62 graduandos, foi visto novamente que as áreas temáticas planejamento e contabilidade tributária e controladoria estratégica obtiveram a adoção nos TCCs defendidos, representando cerca de 14,52 % de escolha, a disciplina tópicos avançados que no ano posterior apresentou nenhuma escolha entre os alunos, agora obteve 11,29 % de áreas temáticas desenvolvidas, perícia contábil apresentou o menor índice nesse ano de 2014 com apenas 1,61 % de trabalhos desenvolvidos nessa área, o que pode estar relacionada a afinidade dos alunos com a disciplina.

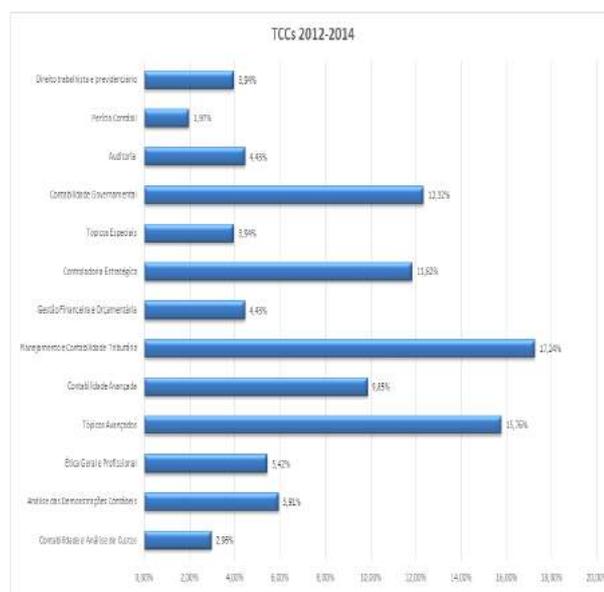
Gráfico 3 – Áreas temáticas utilizadas pelos formandos no ano de 2014



Fonte: Construído com dados da pesquisa.

No final dos três anos observamos que planejamento e contabilidade tributária vem se destacando entres os graduandos nos últimos dois anos, observamos que tais áreas tem uma ampla funcionalidade para as empresas.

Gráfico 4 – Áreas temáticas utilizadas pelos formandos nos anos de 2012-2014



Fonte: Elaboração da autora, 2015.

Seis orientadores trabalharam junto aos alunos em temas concentrado na área temática de planejamento e contabilidade tributária. No ano de 2013 três orientadores continuaram a desenvolver trabalhos na área temática de planejamento e contabilidade tributária percebe-se que mais dois orientadores também concentraram suas orientações na referida área temática.

No ano de 2014 percebe-se a mesma tendência dos anos anteriores no que se refere a orientação de três professores que continuaram a desenvolver trabalhos na área de concentração de planejamento e contabilidade tributária e adesão de mais três professores nesta mesma área de concentração. Identificou-se considerável interesse por parte dos discentes e/ou docentes em desenvolver trabalhos na área temáticas planejamento e contabilidade tributária, o que pode estar relacionada a afinidade que os discentes possuem com a disciplina, o principal fator de motivação, houve mudanças no corpo docente e mesmo assim a tendência permaneceu a mesma, confirmando os dados obtidos nos anos anteriormente analisados.

A área de Perícia apresentou conforme o gráfico, no ano de 2012 apenas um trabalho, no ano de 2013 foram desenvolvidos dois trabalhos na referida área temática sob a orientação

do mesmo professor. Em 2014 observa-se apenas um trabalho na área de perícia sob a orientação de novo professor, conforme apresentado nos gráficos percebe-se a ausência de interesse dos discentes em desenvolver trabalhos na referida área temática, motivada seja por ausência de afinidade com a disciplina ou de orientadores com interesse em desenvolver suas pesquisas na referida área temática.

A ausência de trabalhos voltados as áreas temáticas relevantes na ciência contábil, que deixam de ser escolhidos na hora da opção dos temas para o desenvolvimento dos TCCs. Pode se referir que o resultado seria reflexo da relação professor X aluno ou mesmo disciplina x aluno ou até mesmo os alunos não se identificam com as grades do curso, havendo assim um bloqueio por parte do aluno em relação a disciplina.

De acordo com a pesquisas feitas nesses períodos às áreas mais contempladas pelos alunos concluintes foram planejamento tributário que apresentou 35 itens relacionados, já perícia apresentou a menor área contemplada tendo apenas 4 itens relacionados.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desse trabalho foi realizar uma análise científica sobre as temáticas recorrentes no curso de ciências contábeis do IESP no período de 2012 a 2014, contribuindo assim para a formação profissional do graduando, pois para adquirir o título em bacharel em ciências contábeis, o mesmo, deverá obrigatoriamente realizar o trabalho de conclusão de curso, conforme norma vigente na instituição de ensino.

O referido trabalho poderá contribuir com os graduandos no que se refere ao aprofundamento em uma área específica, na qual tenha se identificado no curso. Observou-se que as áreas adotadas pelos alunos do curso de ciências contábeis no que se refere ao desenvolvimento dos TCCs foram:

- tópicos avançados;
- contabilidade avançada;
- contabilidade governamental;
- controladoria estratégica;
- gestão financeira e orçamentária;
- análise das demonstrações contábeis;
- análise de custo;
- ética geral e profissional;
- tópicos especiais;

- planejamento e contabilidade tributária;
- perícia;
- auditoria;
- direito trabalhista;

Dentre as áreas identificadas, verificou-se que as mais recorrentes foram:

- Contabilidade Governamental;
- Controladoria estratégica;
- Planejamento e contabilidade tributária;
- Contabilidade Avançada;
- Controladoria Estratégica.

Diante dos dados analisados, observou-se que nem todas as áreas das grades curriculares nesse período da pesquisa foram exploradas pelos graduandos, percebe-se déficit de trabalhos em algumas áreas importantes para contabilidade bem como: noções atuariais, prática contábil, estatística, matemática financeira, e economia.

O que representa a opção dos discentes e docentes na escolha de uma determinada área em detrimento de outras, trazendo alguns benefícios para as áreas pesquisadas e provocando escassez de pesquisas em outras.

Percebe-se que os fatores a serem considerados nas escolhas das áreas temáticas são:

- Afinidade com a disciplina cursada;
- Motivação dos professores das disciplinas;
- Motivação dos orientadores para escolha nas áreas de interesses desses.

Verificou-se mudanças de áreas adotadas pelos alunos e orientadores, o que representa uma nova postura dos alunos frente aos temas escolhidos. Observou-se também a ausência de escolha pela área de Gestão financeira e orçamentária e contabilidade e análise de custos, o que pode estar relacionado as dificuldades encontradas nas disciplinas relativas a tais áreas que dependem de conhecimentos básicos da matemática, provocando certa fuga dos alunos na escolha dos temas.

No final dos três anos observados, verificou-se que planejamento e contabilidade tributária vem se destacando na escolha dos graduandos nos últimos dois anos, um dos fatores pode estar relacionado a ampla funcionalidade para as empresas, ou seja, podem ser utilizadas para uma aplicação prática.

Observou-se também que os resultados encontrados, podem estar relacionados a afinidade que os discentes possuem com a disciplina, o principal fator de motivação, notou-se

que houve mudanças no corpo docente e mesmo assim a tendência permaneceu a mesma, confirmando os dados obtidos nos anos anteriormente analisados.

De acordo com a pesquisas realizadas, às áreas mais contempladas pelos alunos concluintes foram planejamento tributário que apresentou 35 itens relacionados, já perícia apresentou a menor área contemplada tendo apenas 4 itens relacionados.

Podemos concluir que a ausência de trabalhos voltados as áreas temáticas relevantes na ciência contábil, podem provocar escassez de conhecimentos e enfraquecimento da área, refletindo em anos seguintes por não terem referencias para as futuras pesquisas dos futuros graduandos. A situação pode estar relacionada conforme citado anteriormente, ao reflexo da relação professor x aluno, disciplina x aluno ou até mesmo os alunos não se identificam com as algumas áreas do curso, havendo assim um bloqueio que será determinante na escolha do tema a ser desenvolvido o trabalho.

Sugerimos o desenvolvimento de pesquisa em áreas ainda não realizadas, utilizar esta pesquisa como base para os orientadores e graduandos para exploração das áreas ainda não pesquisadas.

E ainda que a gestão do curso possa a partir dos resultados encontrados, refletir junto aos professores sobre as escolhas dos TCCs dos alunos e verificar o objetivo do curso frente a sociedade.

Relacionar as linhas de pesquisas dos orientadores com os temas escolhidos, afim de identificar a relação existente.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **NBR 6023/2002**. Disponível em: <www.habitus.ifcs.ufrj.br/pdf/abntnabr6023.pdf acessado> acessado em 18/04/2015.

BRASIL. Ministério da Educação. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP. **Instrumento de Avaliação para Renovação de Reconhecimento de Cursos de Graduação**. s.n: s.l, 2010. Disponível em: <http://download.inep.gov.br/download/superior/condicoesdeensino/2010/instrumento_renovacao_reconhecimento_cursos2.pdf>. Acesso em: maio 2015.

CONHECENDO A CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://conhecendoacontabilidade.blogspot.com.br/>>. Acesso em Abril de 2015.

DELMIRO Rodrigo. **Contribuição do Império Romano para a Contabilidade**. Disponível em <http://conhecendoacontabilidade.blogspot.com.br/2012/03/contribuicao-do-imperio-romano-para.html> Acesso em: 09 maio 2015.

GONÇALVES, Eugênio Celso. **Contabilidade geral**. 23 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

HISTÓRIA DA CONTABILIDADE. Disponível em: <http://pt.wikibooks.org/wiki/Hist%C3%B3ria_da_Contabilidade/A_Contabilidade_na_Idade_Antiga>. Acesso em: Abril 2015.

IESP. Instituto de Educação Superior da Paraíba. **Ciências Contábeis**. Disponível em: http://www.iesp.edu.br/newsite/?page_id=66. Acesso em: Maio 2015.

IUDÍCIBUS, Sergio. **Contabilidade gerencial**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade; **Fundamentos de metodologia científica**, 7 ed. São Paulo: Atlas.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 12.ed. São Paulo, ed. 12ª, 2011.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo. Atlas, 2012.

MOREIRA, Josicleide de Amorim Pereira. **Entre a teoria, a prática e a tecnologia**: relação entre o saber teórico e o saber prático no contexto da formação contábil. Dissertação Mestrado Profissional em Gestão em Organizações Aprendentes – Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa: UFPB, 2013.188 f.

PELEIAS, Ivam Ricardo, Bacci João **Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade** Disponível em: http://www.fecap.br/adm_online/art0503/art5034.pdf acesso em: 13 maio 2015.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz. Pedro Frederico Herrmann Júnior o precursor da Escola Patrimonialista no Brasil, Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/decon/publionline/textosprofessores/fonseca/Frederico%20Herrmann%20J%20Anior-port.pdf>>. Acesso em: 24/05/2015.

SCHMIDT, Paulo **História da contabilidade: foco na evolução das escolas do pensamento contábil**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 22a ed. São Paulo: Cortez, 2002.

SILVA, Osvaldo, Fundamentos de contabilidade e contabilidade básica. Disponível em : <http://www.unisa.br/conteudos/9024/f1953748582/apostila/apostila.pdf> Acesso em: 26 abr. 2015.

SILVA. Dayana Fernandes; ENSSLIN. Sandra Rolim; REINA, Diane Rossi Maximiano **Alterações na Legislação Contábil**: Um Estudo em Instituições de Ensino Superior em Ciências Contábeis. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis304401.pdf> Acesso em: 09 maio 2015.

SILVA, Raiana Simões. RODRIGUES, José Carlos **O ENSINO DA CONTABILIDADE NO BRASIL – CARACTERÍSTICAS E TENDÊNCIAS** Disponível em: <http://www.facesm.br/userfiles/webfiles/Artigo%2012.pdf> Acesso em: 09 maio 2015.

SONTAG, Anderson Giovane. HUFF, Giovane. et al. **Fatores que influenciam a opção pelo curso de Ciências Contábeis.** Disponível em: <http://www.unioeste.br/campi/cascavel/ccsa/VISeminario/Artigos%20apresentados%20em%20Comunica%E7%F5es/ART%202%20%20Fatores%20que%20influenciam%20a%20op%E7%E3o%20pelo%20curso%20de%20Ci%Eancias%20Cont%E1beis.pdf>. Acesso em: 20 maio 2015.

A EXCELÊNCIA DO PROFISSIONAL CONTÁBIL E SUAS OBRIGAÇÕES SOCIAL E CIVIL: Uma Pesquisa com Profissionais Contábeis

Michelle Alves de Marchi Pontes
Cleandra Almeida da Silva Lima

RESUMO: O referido trabalho aborda a excelência do profissional com contábil e sua obrigação social e civil como o profissional contábil está adaptado e habituado com os meios legais agora estendidos a execução de sua profissão, focalizando os principais fatores que vão delinear o profissional contábil diante da nova realidade social, civil e criminal, demonstrando os conhecimentos atuais relacionados à adequação do profissional contábil sobre ética, e atividades relacionadas ao comportamento ético profissional e conhecimento a prática de procedimentos éticos no exercício do profissional contábil, a pesquisa trata do conhecimento do profissional contábil sobre ética e código de ética aplicada à classe contábil. O exercício da profissão deve ser conduzido com pensamentos e intenções corretas e plenas, para que seus atos e fatos relatados sejam inquestionáveis, seguindo normas e procedimentos contábeis. Na pesquisa verifica-se que o profissional da área desconhece seu código de ética, e, o mais alarmante, que sua maioria é graduado e trabalha na área há mais de uma década, a maioria tem sua conduta ética devido a valores familiares, levando em consideração os princípios morais, os resultados foram divergentes e é bastante complicado julgar valores éticos e morais quando se vem de princípios morais familiares, porque a sua essência e seu caráter tem influência familiar, mesmo com o trabalho e formação acadêmica. É esse perfil de caráter, de princípios e de conduta que está sendo avaliado quando se exerce a profissão. Por mais que sejamos éticos em nosso trabalho, encontraremos diversidades e defasagem de confiança por outros profissionais que se distanciaram das questões éticas, devido a brechas e facilidades encontradas para agir de forma antiética, sem temer punições ou sanções do cargo. Dessa forma, é orientado ao profissional contábil agir com dignidade e respeito pela profissão que exercer, sem se deixar ser induzido a prática adversa o que diz o Código do profissional contábil, para assim o profissional ser comentado e lembrado pela as boas práticas e procedimentos éticos para a valorização e reconhecimento de seu trabalho, este que é de suma importância para as organizações e empresas, e mesmo para o profissional liberal que necessita de sua imagem para adquirir bons negócios e transparecer para sociedade credibilidade e confiança.

Palavra-chave: Código de Ética – Ética Contábil – Ética Profissional.

ABSTRACT: This work addresses the accounting professional excellence and social and civil obligation as the accounting professional is adapted and used through legal means now extended the execution of their profession, focusing on the key factors that will shape the accounting professional before the new reality social, civil and criminal, demonstrating the current knowledge regarding the suitability of the accounting professional ethics, and activities related to professional ethical behavior and knowledge the practice of ethical procedures in the exercise of professional accounting, research deals with the accounting professional ethics and knowledge code of ethics applied to the accounting profession. The profession must be conducted with full and correct thoughts and intentions, that his actions and reported facts are indisputable, following accounting standards and procedures. In research it turns out that working professionals are unaware of their code of ethics, and, most alarming, which is mostly graduate and works in the area for more than a decade, most have their ethical conduct due to family values, taking into account the moral principles, the results were different and is quite hard to judge ethical and moral values when it comes to family morals, because its essence and character has family influence, even with work and academic

background. That character profile, and principles of conduct that is being evaluated when it exercises the profession. As much as we are ethical in our work, we find diversity and confidence gap by others who have distanced themselves from the ethical issues, because of loopholes and facilities found to act unethically, without fear of punishment or position of the sanctions. Thus, it is oriented accounting professional to act with dignity and respect for the profession to exercise without letting yourself be induced adverse practice which says the accounting professional code to be reviewed so professional and remembered the good practices and ethical procedures for the appreciation and recognition of their work, this is very important for organizations and businesses, and even for the professional person that needs your image to get good deals and to transpire company credibility and trust.

Keyword: Code of Ethics - Accounting Ethics - Professional Ethics.

1 INTRODUÇÃO

As transformações ocorridas no cenário contábil brasileiro, conforme adequação às normas de convergência internacional de Contabilidade vem trazendo para o profissional contábil novos desafios e o dever de assumir um novo perfil, pois os profissionais presos a antigos paradigmas não mais se adaptarão a nova realidade, principalmente no aspecto ético da sua profissão, que a cada dia vem sendo evidenciado e cobrado por seus clientes e a sociedade para um desempenho da atuação de um profissional em de sua classe.

O profissional contábil por exercer funções de cunho gerencial, está fazendo parte da tomada de decisão, trazendo orientações e traçando estratégias de organizações socioeconômicas para uma segurança financeira, com lançamento de projetos mediante conformidade com princípios contábeis para um trabalho sólido, mostrando transparência e clareza, sendo assim exercida a ética profissional e conhecimentos sólidos para a segurança de investidores.

O profissional na área contábil assume um novo perfil e deve estar atento as relevâncias de sua profissão. A crença de que o sucesso profissional pode ser alcançado com a simples prestação de serviços fiscais de regularização de documentos junto aos órgãos públicos ou registros dos eventos contábeis deixou de ter fundamento devido a diversos recursos gerados pela tecnologia e pela cobrança; o profissional deve estar atento as responsabilidade e limitações de sua profissão, e agindo segundo os principio éticos e morais estabelecidos no Código de Ética para obter uma postura que lhe traga credibilidade e respeito perante a sociedade, pois tem sido cada vez mais forte a valorização da ética, é um fundamento, faz parte da ação do profissional, a disseminação e controle ético devem ser aprimorados, para o desenvolvimento profissional, a capacitação, preparação e comprometimento para os profissionais em Contabilidade.

Seguir princípios éticos e morais estabelecidos no Código de Ética é o que conduz o profissional a obter uma postura que garanta credibilidade e respeito perante a sociedade. A observância do Código de Ética deve ser tida pelo profissional como uma premissa, base de sua carreira. O sujeito ético precisa ter uma consciência moral que se manifesta na capacidade de decisão e análise feita pelo indivíduo em cada situação, bem como a responsabilidade no que diz respeito as consequências de suas escolhas.

No entanto manter-se ético não é tarefa fácil, as empresas tentam de forma árdua buscar alternativas para diminuir gastos, em especial aos causadores da alta carga tributária a que estamos expostos. É de incumbência do contador apresentar soluções lícitas para melhor procedimento dos negócios de seus clientes ou empregadores, e apresentar serviços de qualidade e confiabilidade; devido a antiética na classe contábil, observa-se uma constante divulgação de escândalos relacionados a fraudes contábeis e financeiras, evidenciando o profissional contábil.

Com isso, há um resgate na discussão sobre ética na profissão contábil, que jamais deve ser esquecida em qualquer que seja a atividade profissional, demandando cada dia mais transparência e disseminação em todos os atos. Diariamente são tomadas decisões devido a informatização das informações, que modifica a vida de centenas de pessoas sobre os aspectos sociais, econômicos e empresariais; são papéis importantes e de tomada de decisão para muitas empresas e investidores, que se guiarão por elas no seu dia a dia, sendo responsabilidade do profissional contábil a divulgação e veracidade do publicado, diante de suas premissas ética e moral diante do assunto. Sua vida profissional e seus conceitos serão julgados, tanto social, civil e criminal perante a sociedade e tendo o empresário como coparticipante. Para qualquer sociedade, a ética deve ser encarada como filosofia moral, conceituada por princípios legalistas que disciplinam a conduta do homem na sociedade, dentro de suas relações pessoais e profissionais na objetividade de um bem comum.

Portanto, com base nos artigos e bibliografias utilizadas, irei abordar os conhecimentos existentes para qualificar um padrão profissional, esclarecendo os procedimentos da ética até a sua exigência para o profissional da classe contábil, e como o profissional assimila perante dilemas ocasionados pertinentes a sua conduta profissional, para que o resultado final seja um documento imparcial de credibilidade e, principalmente, evolutivo na melhoria constante do profissional e do trabalho em questão.

Desta forma, desejamos focalizar os principais fatores que vão delinear o profissional contábil diante da nova realidade social, civil e criminal. Relatar os conhecimentos globais sobre Ética; Demonstrar os conhecimentos atuais relacionados a adequação do profissional

contábil sobre ética; Mostrar atividades relacionadas ao comportamento ético profissional inquestionável; Elencar o conhecimento de consequências Social, Civil e Criminal.

Para que o profissional contábil suporte os desafios que se sucedem, urge o esforço no sentido de evoluir os conhecimentos específicos, globais e emocionais como ferramenta indispensável do ser humano de geração de informação contábil, tanto em termos técnicos quanto comportamentais.

É, portanto, pretensão desse trabalho destacar o papel do profissional contábil diante da nova realidade social, civil e criminal, como o profissional contábil está adaptado e habituado com os meios legais agora estendidos a execução de sua profissão?

Devido às mudanças relacionadas ao comportamento do profissional contábil diante de decisões relevantes para tomada de decisão, sendo observado o código de ética e sua responsabilidade diante de fatos e atos contábeis.

É preciso aprender a lidar com as mudanças, alimentando novas ideias para o seu desenvolvimento profissional e interagindo com as transformações que venham engrandecer o trabalho contábil, sendo ágil em tempo real e superando os desafios diários, sabendo passar informações para fortalecimento das células sociais nas estratégias dos seus negócios, tendo planejamento empresarial e práticas de gestão.

Logo, ao analisarmos devido o avanço que a globalização trouxe, podemos identificar a ampliação de mercado e a evolução tecnológica num ambiente cuja competição entre as organizações, sem limite de fronteiras, é incontestável.

Para desenvolver o presente trabalho, tratamos, através do método racional, de qualificar a pesquisa nos aspectos quanto a finalidade, característica descritiva e explicativa, orientando-se da doutrina contábil e do Código de Ética, para conhecimentos específicos, globais e emocionais como ferramenta fundamental para o processo de geração e informação para o profissional contábil, ressaltando a necessidade deste se adequar as novas formas de geração, análise e procedimentos pertinentes, abordados mediante a questão do comportamento ético do profissional contábil na realidade apresentada.

Quanto aos meios para a realização do presente estudo, houve a pesquisa bibliográfica, através de livros, artigos publicados, pesquisa na internet e a aplicação de questionário para profissionais em Ciências Contábeis, para a pesquisa. A pesquisa trata do conhecimento do profissional contábil sobre ética e código de ética, aplicada à classe contábil, elaborado questões sobre o referido assunto para a mensuração do conhecimento dos profissionais para o mesmo, sabendo que o assunto relacionado vai além de conhecimentos adquiridos, vem de princípios e valores absolvidos ao longo da vida.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 PRÉVIA HISTÓRICA -ÉTICA

Andando pela história, vamos voltar para o berço do conhecimento ocidental: a Grécia, ao encontro dos grandes filósofos Sócrates, Platão e Aristóteles. Os três buscavam então constituir uma teoria Ética de que parte das premissas que, de um lado, existe ética objetiva, e de outro que o homem só pode ser feliz se seguir estes princípios.

Em outras palavras, enquanto Sócrates formula o problema, Platão tenta criar uma ética ideal que molde os homens a viver na virtude, enquanto Aristóteles busca uma ética do possível, que não desrespeite a paixão humana – ignorada por Platão – mas que antes as oriente pelo caminho da ponderação a maturidade racional do equilíbrio.

O que caracteriza a ética aristotélica e dos seus seguidores é que ela estuda o agir a partir de uma concepção do homem como sendo um animal político, que tem linguagem e que muitas vezes age logicamente e que precisa desenvolver-se dentro de uma sociedade concreta, num período de tempo, dentro de formas concretas de governo de uma cidade, se quiser ser feliz.

A culminância da produção helênica para o mundo da filosofia foi atingida com o pensamento desse trio: Sócrates, Platão e Aristóteles; e os mais cáusticos dentre os pensadores costumam dizer que depois deles não surgiram mais filósofos, mas todos os demais existentes percorrem trilhas já desvendadas e procuram explica-las com outras palavras.

2.1.1 Conceito de Ética

Ética é a disciplina filosófica que busca refletir sobre os sistemas morais elaborados pelos homens, tentando compreender a fundamentação das normas e das interdições peculiares de cada sistema social e cultural. Enquanto que a moral é o conjunto de normas que orienta o comportamento humano com base em valores próprios, tendo em vista certa sociedade, e esta varia no espaço e no tempo e constrói moralidade, bem como a sua cultura e identidade.

Ética é uma pequena palavra do nosso dicionário que está associada ao caráter e aos princípios morais. A ética é o conjunto de regras aliados aos bons costumes que definem uma pessoa na sociedade e significa que aquilo que é bom para o indivíduo, é bom para a

sociedade. Aquele que a possui, tem consigo sabedoria e respeito para com a vida humana, esta pessoa é dotada de consciência moral, que avalia e julga constantemente suas ações, para saber se são boas ou más, certas ou erradas, justas ou injustas.

A ética é conceituada por diversos autores como: “Chama-se Ética a parte da filosofia que se dedica a pensar as ações humanas e os seus fundamentos” (GALLO, 2005, pág.54); “A ética é a teoria ou ciência do comportamento moral dos homens em sociedade. Ou seja, é a ciência de uma forma específica de comportamento humano” (VASQUEZ, 2005, pág. 23); “Em sentido de maior amplitude, a Ética tem sido entendida como a ciência da conduta humana perante o ser e seus semelhantes” (SÁ, 2004, pág. 15).

Em todos os conceitos acima os autores são unânimes em relacionar a existência da ética como o comportamento humano. Além desses, outros autores denominam ética como a filosofia que se preocupa com o homem. Com o passar do tempo, as transformações e modificações foram tornando definição de Ética complexa em sua aplicação de ajuste com a sociedade, esta em constante evolução, se torna automática o desenvolvimento das condutas, pois a relação entre as pessoas está em constante modificação, para a busca de resolverem conflitos tanto pessoal, profissional, interno ou externo.

Sá (2005) define a conduta humana como sendo:

Com efeitos, as variações ocorridas nos pensamentos, ás influencia de outros aspetos como os políticos, religiosos, econômicos, mostram que a conduta humana é rica em sua produção de fenômenos, merecendo, portanto, múltiplas concepções e estudos ambiciosos, no sentido de conhecer e explicar a conduta humana.

Entende-se que a Ética assume uma postura diferente conforme cada contexto no tempo e espaço e, devemos estar atentos às suas condutas morais e princípios aceitos para o convívio social harmonioso, tendo como objetivo o bem comum de todos.

2.1.2 Objetivo da Ética

A convivência em sociedade nos conduz diariamente a um grande número de relacionamentos. Temos necessidade de atingirmos determinados objetivos, porem somos fortemente influenciados por crenças e valores que cada um de nós carregamos, e por isso existem os conflitos na sociedade. No entanto, o que precisa ser mantido é um comportamento aceitável que garanta a convivência pacífica; assim constitui o objetivo da Ética.

Segundo SÁ (2005), “o objetivo da ética enquanto conhecimento é o comportamento do indivíduo no interior de cada sociedade, também estuda o comportamento com o fim de estabelecer os níveis aceitáveis que garantam a convivência pacífica dentro da sociedade”.

Sendo assim, o objetivo da ética é o de conduzir comportamentos individuais e de um determinado grupo, padronizando as ações perante seus efeitos de qualidade, resultados e quantidades, entre outros, tendo em seu exercício um pacto com os princípios, e com Código de Ética uma satisfação mútua da sociedade. O profissional contábil que segue as regras e princípios da idoneidade garante sua integridade profissional.

2.1.3 Ética Contábil

A classe de profissional contábil é regrada por leis pré-definidas que a norteia, através de uma base sólida, traçando os procedimentos que podem ser executados, sendo resguardado de possíveis problemas legais. Seu trabalho é de grande responsabilidade e fundamental para a sobrevivência das empresas e para tomadas de decisões. Não mais se entende o profissional contábil como guarda-livros; hoje existe um novo profissional contábil que, além de suas atribuições já existentes, como registrar e demonstrar o fenômeno patrimonial, também o explica e o interpreta. Para tudo isso existe uma padronização para o resguardo de seus trabalhos e de seus procedimentos, chamado de Código de Ética.

Diariamente, o contador lida com pequenas questões éticas com o desempenhar de suas funções, no chamado “jeitinho”, que futuramente pode trazer problemas graves, não só de consciência, mas também social, civil e criminal. Por conta desses dilemas morais, surge a figura da ética contábil, servindo de segurança para trabalhos realizados pelo contador.

Siqueira (2005),

Um acordo explícito entre os membros de um grupo social. Seu objetivo é explicitar como aquele grupo social, que constitui, pensa e define sua própria política e social: e como aquele grupo social se compromete a realizar objetivos particulares de um modo compatível com só princípios universais da ética.

Ter conduta ética no desenvolver de sua profissão contábil deve ser tarefa diária e rotineira, pois seus procedimentos e suas avaliações são de essencial importância não só para a classe contábil, mas para sociedade que se norteia por seus relatórios e demonstrativos para tomada de decisões empresariais, que seja o diferencial do contabilista, o exemplo de profissionalismo e de comprometimento com a ética e moral, que a imagem refletida seja de

confiança e de reponsabilidades, tanto na questão técnica como na comportamental, trazendo assim uma classe solidificada de credibilidade profissional.

2.2 CÓDIGO DE ÉTICA

O Código de Ética trata dos conceitos básicos de direito e dever para exercício de suas funções e as penalidades a serem aplicadas quando ocorrida uma infração ética. O termo “código” para Ferreira (1980, pág. 431) “é um conjunto metódico e sistemático de disposições legais relativas a um assunto ou a um ramo do direito”.

Segundo Lisboa (1997, pág 58),

Um código de ética pode ser entendido como uma relação das praticas de comportamento que se sejam observadas no exercício da profissão. As normas do código de ética visam ao bem- estar da sociedade, de forma a assegurar a lisura de procedimentos de seus membros dentro da instituição, e um dos objetivos do código de ética profissional é a formação da consciência profissional sobre padrões de conduta. Os princípios éticos podem existir naturalmente, por consenso na comunidade, bem como podem apresentar-se na forma escrita, o Código de Ética.

Para Sá (2001, pág 17),

As relações de valor que existem entre o ideal moral traçado e os diversos campos da conduta humana podem ser reunidas em um instrumento regulador.(...) Uma espécie de contrato de classe gera o código de ética Profissional e os Órgãos de fiscalização passam a controlar a execução de tal magna.

A Contabilidade possui o Código de Ética elaborada pela classe dos profissionais contábeis legalmente organizada. O primeiro Código de Ética profissional contabilista (CEPC) foi aprovado pela resolução CFC nº 290/ 70¹ em 04 de setembro de 1970, e em seguida, em 10 de Outubro de 1996, por meio da resolução CFC nº 803/1996² é aprovado o novo Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC). Esse código está em vigor contendo cinco capítulos que trazem em seu contexto os deveres, obrigações e penalidades quanto a transgressão, trazendo dessa forma uma prestação de serviço adequada a sociedade.

2.2.1 Princípios Éticos

¹ Resolução nº 290/70 CFC em 04 de setembro de 1970_ Aprova o código de Ética, que é alterada pela Resolução nº 803/1996.

² Resolução nº 803/1996 CFC em 10 de Outubro de 1996_ Dispõe sobre ética profissional.

De acordo com filósofos, ética e moral se confundem, pois se trata do modo de agir e pensar de cada um devido sua classe, meio social e costumes.

Os termos possuem origem etimológica distintas. A palavra ética vem do grego *ethos* que significa *modo se ser*. Já a palavra *moral* tem origem no termo latino *morales* que significa *relativo aos costumes*. O Código de Ética é uma estrutura de princípios que segue as premissas das normas contábeis para guiar o profissional contábil sobre as principais práticas de comportamento permitidas e proibidas no exercício da profissão, determinando responsabilidades sobre atos ilícitos e omissos, e orientando sobre práticas fraudulentas e punições se de fato ocorrerem.

Portanto, para que um contador possa obter êxito profissional e progresso na área de atuação, deve imprescindivelmente ter como base o princípio ético contábil para tomada de decisões, tornando assim um profissional sólido e de padrões de conduta incontestáveis.

2.2.2 Objetivo do Código de Ética

O Código de Ética surgiu para indicar preceitos e procedimentos de bom senso para o profissional de Contabilidade e seus integrantes, para um desenvolvimento padrão de trabalho no campo de atuação do código. Ele deve obter um ponto padrão e metas para ser inserido nas organizações e deve ser tratado como LEI por seus colaboradores dentro destas. Segundo Lisboa (1997) “um código de ética deve conter preceitos que versem sobre obrigações do grupo organizado em, no mínimo, quatro áreas competência, sigilo, integridade e objetividade”.

Competência é o profissionalismo, no cumprimento de suas obrigações, cumprindo normas, legislações, sabendo elaborar e esclarecer relatórios, dando a informações correta de sua análise. Sigilo é a não divulgação de dados, salvo autorizado, sabendo orientar companheiros sobre o mesmo, e não se obtendo de informações para privilégios e vantagens.

Integridade é afasta-se de tarefas que possa corromper sua moral, sabendo reconhecer limites, negando-se a qualquer benefício, privando-se de informações para proveitos favoráveis ou não e incentivar atividades que enalteça o profissional.

Objetividade é relatar e transpassar informações diretas e concretas, divulgando e repassar para o público todas as informações relevantes, pois toda informação é de interesse para as organizações, entidades e proprietários, já que tem impacto direto em relatórios, pareceres e demonstrativos, tendo respaldo sólido para comentar e recomendar medidas.

Introduzir esses preceitos para área contábil segue a linha de responsabilidades, como o profissionalismo e com todos os terceiros envolvidos para o seguimento do trabalho contábil, sendo justo e eficiente no exercício da profissão, objetivo e honesto em qualquer circunstância.

Seguindo a linha textual, aparenta ser fácil a execução a implantação e absolvição do Código de Ética nas organizações, porém é a mais difícil e complexa tarefa repassar e implementar um Código de Ética, pois trata-se de diferentes perfis profissionais e personalidades formadas, cada um com seus valores que pesará na absolvição e execução de procedimentos éticos, sendo assim as organizações investem em desenvolver palestras e cursos para o entendimento e função do Código de Ética, tanto no âmbito coletivo como no profissional individual.

A ética profissional já é teoria em diversas faculdades, para que se inicie desde o princípio da vida profissional a importância de trazer para seu convívio profissional o Código de Ética para um senso crítico e construtivo sobre o pensar e agir perante fatos ocorrentes em seus trabalhos, sendo formado assim profissionais éticos, técnicos e lógicos.

2.2.3 Deveres e Proibições

O ramo da Contabilidade é bastante diversificado e tem um elevado número de profissionais. A seleção pelo melhor é natural de toda organização para formação de equipe talentosa, com pensamentos coletivos e com talentos individuais, sempre zelando pela idoneidade e honestidade esperada pela sociedade. Com base nisso, foram feitas as legislações para as regras de conduta do contador, reservando aos profissionais direitos para exercer a profissão, obrigações a serem cumpridas e penalidades assim que seja comprovada alguma ilegalidade. Medeiros (2007) diz que “agir eticamente é agir em sociedade, devendo ser aceito um conjunto de precedentes que regularão a profissão contábil, não significando a perda da individualidade do contador, mas uma integração de preceitos coletivos”.

Segundo o Código de Ética, no artigo segundo e seus incisos estabelecem a conduta a seguir:

CAPÍTULO II³

DOS DEVERES E DAS PROIBIÇÕES

Art. 2º. São deveres do Profissional da Contabilidade:

I – exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e

³ Código de Ética Aplicada ao Profissional Contábil. Capítulo II

as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;

II – guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade;

III – zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo;

IV – comunicar, desde logo, ao cliente ou empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho, estendendo-se a obrigação a sócios e executores;

V – inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso;

VI – renunciar às funções que exerce, logo que se positive falta de confiança por parte do cliente ou empregador, a quem deverá notificar com trinta dias de antecedência, zelando, contudo, para que os interesses dos mesmos não sejam prejudicados, evitando declarações públicas sobre os motivos da renúncia;

VII – se substituído em suas funções, informar ao substituto sobre fatos que devam chegar ao conhecimento desse, a fim de habilitá-lo para o bom desempenho das funções a serem exercidas;

VIII – manifestar, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão;

IX – ser solidário com os movimentos de defesa da dignidade profissional, seja propugnando por remuneração condigna, seja zelando por condições de trabalho compatíveis com o exercício ético-profissional da Contabilidade e seu aprimoramento técnico;

X – cumprir os Programas Obrigatórios de Educação Continuada estabelecidos pelo CFC;

XI – comunicar, ao CRC, a mudança de seu domicílio ou endereço e da organização contábil de sua responsabilidade, bem como a ocorrência de outros fatos necessários ao controle e fiscalização profissional;

XII – auxiliar a fiscalização do exercício profissional.

A resolução CFC nº 819/97⁴ de 20 de novembro de 1997, que faz alterações na Resolução CFC nº 803/96² na área do processo ético.

RESTABELECE O INSTITUTO DO RECURSO “EX OFFÍCIO”⁵ NA ÁREA DO PROCESSO ÉTICO. ALTERA O § 2º, DO ART. 13, DO CEPC. REVOGA A RESOLUÇÃO O CFC Nº 677/90 E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.

RESOLVE:

Art. 1º – Ao § 2º, do art. 13, do Código de Ética Profissional do Contabilista - CEPC, aprovado pela Res. CFC nº 803/96, dê-se a seguinte redação:

“§ 2º – Na hipótese do inciso III, do art. 12, o Tribunal Regional de Ética Profissional deverá recorrer “ex officio” de sua própria decisão (aplicação de pena de Censura Pública)”.

Art. 2º – Renumere-se o atual § 2º, do art. 13, do Código de Ética Profissional - CEPC, aprovado pela Resolução CFC nº 803/96, para § 3º.

Art. 3º – Para processar e julgar a infração de natureza ética, é competente o Conselho Regional de Contabilidade, investido de sua condição de Tribunal Regional de Ética e Disciplina (TRED) do local da sua ocorrência.

Parágrafo único – Quando o CRC do local da infração não for o do registro principal do infrator, serão observadas as seguintes normas:

⁴ Resolução nº 819/97_ Restabelece o instituto do recurso de Ex Officio na área do processo ético.

² Resolução nº 803/1996_ Alterada pela Resolução nº 1.307/2010 em 09 de Dezembro de 2010, que Aprova o código de Ética Profissional Contábil.

⁵ Ex Officio _ Por dever do cargo, por Obrigação e Regimento.

- I – O CRC do local da infração encaminhará cópia da notificação ou do auto de infração ao CRC do registro principal, solicitando as providências e informações necessárias à instauração, instrução e julgamento do processo;
 - II – O CRC do registro principal, além de atender, em tempo hábil, as solicitações do CRC do local da infração, fornecerá a este todos os elementos de que dispuser no sentido de facilitar seus trabalhos de informação e apuração;
 - III – De sua decisão condenatória, o TRED interporá, em todos os casos, recurso “ex officio” ao TSED;
 - IV – Ao CRC (TRED) do registro definitivo do infrator incumbe executar a decisão cuja cópia, acompanhada da Deliberação do TSED sobre o respectivo recurso, lhe será remetida pelo CRC (TRED) do julgamento do processo.
- Art. 4º – Revoga-se a Resolução CFC nº 677/90.
 Art. 5º – Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Ressaltando que o profissional contábil deve estar atento não apenas ao Código de Ética do Profissional Contabilista (CEPC), mas também a todas as diretrizes e princípios fundamentais da Contabilidade dispostos na resolução CFC nº 750/93⁶, sendo que a resolução CFC nº 774/94⁷ aprova o apêndice da resolução CFC nº 750/93. A resolução CFC 751/93⁸ dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), classificadas como profissionais (NBC P) e técnicas (NBC T); o cumprimento dessa legislação profissional também é uma ação ética, tendo o órgão representativo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), criado pelo Decreto lei nº 9.295, como pessoa jurídica de direito privado que, por delegação, presta serviço público. Existe também os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), cada um em sua base jurisdicional, nos estados e Distrito Federal, e são orientados, normatizados e fiscalizados pelo CFC.

O sentido do Código de Ética é para o profissional se habituar e adotar a conduta ética, de acordo com os princípios aceitos pela sociedade; o profissional deve ter capacidade de refletir sobre seus atos e ter bom senso de coletivo.

Sá (2001 pág. 112) diz que “como não existem limites para ambições humanas, no campo da riqueza, a conduta pode torna-se agressiva e inconveniente, esta é uma das fortes razões pelas quais os códigos de ética quase sempre buscam maior abrangência”

Nesse sentido, para Lisboa (1997, pág 61) “o contador deve manter um comportamento social adequado às exigências que lhe faz a sociedade. Não basta assim a preparação técnica, por melhor que ela seja é preciso encontrar uma finalidade social superior nos serviços que executa”.

⁶ Resolução nº 750/93_ Dispõe sobre os Princípios da Contabilidade.

⁷ Resolução nº 774/94_ Revogada pela Resolução CFC 1.282/2010_ Mais que serve de base teórica.

⁸ Resolução nº 751/93_ Revogada pela resolução CFC 1.156/2009_ Dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade.

O profissional de Contabilidade deve estar empenhado em garantir a veracidade dos fatos e ter credibilidade em seus serviços, precisando fundamentar-se na ética profissional, levando em consideração valores, costumes e comportamentos, pois não basta ter conhecimentos específicos e técnicos, é necessário uma virtude profissional, sendo assim mais fácil a aplicação do Código de Ética em seus requisitos.

Sá (2001, pág. 175) continua: “virtudes básicas profissional são aquelas indispensáveis, sem as quais não se consegue a realização de um exercício ético competente. Seja qual for a natureza do serviço prestado”.

O Código de Ética também define artigos para penalizar quem transgredir, apresentando conduta contraditória e buscando meios ilícitos na busca de almejar bons resultados para empresa ou para terceiros. Conforme resolução nº 960/2003⁹, 09 de julho de 2003, no parágrafo único. O CFC classifica as infrações segundo a frequência e a gravidade da ação ou omissão, bem como os prejuízos dela decorrentes.

Art. 25. As penas consistem em:

I – multas;

II – advertência reservada;

III– censura reservada;

IV – censura pública;

V – suspensão do exercício profissional;

VI – cancelamento do registro profissional.

Para cada infração, existe um enquadramento e uma penalidade aplicada de acordo com o fato ocorrido, conforme quadro a seguir:

Quadro 01 – Infrações, enquadramentos e penalidades

INFRAÇÃO	ENQUADRAMENTOS	PENALIDADES
Inexecução de Serviços	Alínea “e” do art.27 do DL 9.295/46, c/c art.2º, inciso I do CEPC e com art.24, incisos e IV da Res. CFC 960/03.	Suspensão de 6 meses a 1 ano, advertência reservada, censura reservada ou censura publica.
INFRAÇÃO	ENQUADRAMENTOS	PENALIDADES
Incapacidade Técnica	Alínea “e” do art.27 do DL 9.295/46, c/c art.2º, inciso I, VI da Res CFC 960/03.	Suspensão de meses a 1 ano, advertência reservada, censura reservada ou censura publica.
Adulteração ou Manipulação Fraudulenta na Escrita ou em Documentos	Alínea “d” do art. 27 do DL 9.295/46, c/c art. 2º, inciso I e art. 3º incisos III, VIII e X do CEPC e com art.24, incisos I, VI, X e XI da Res.960/03.	Suspensão do exercício profissional, advertência reservada, censura reservada ou censura publica.
Aviltamento de	Art. 2º, inciso I, e art.s 6º e 8º do CEPC,	Advertência reservada, censura

⁹ Resolução nº 960/2003_ Regulamento Geral do Conselho de Contabilidade.

Honorários e Concorrência Desleal	c/c art.24, inciso I, da Res. CFC 960/03.	reservada ou censura pública.
DECORE Sem Base Legal	Alínea “c” ou “d” do art.27 do DL 9.295/46, c/c Súmula 08 do CFC, com art.2º, inciso VIII e XVII, e 11, inciso II do CEPC, com art. 24, inciso I ,X, XI e XII da Res. CFC 960/03 e com art.3º da res.CFC 872/2000	Suspensão do exercício profissional por prazo de até 5 anos ou multa de R\$ 240,00 a R\$ 2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Deixar de Apresentar 2º Via de DECORE Emitida	Art.3º, § único, da Res. CFC 872/2000. c/c art. 2º, inciso I, da Res.CFC 960/03	Multa de R\$ 240,00 a R\$ 2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Contabilista que Emite DECORE Sem Fixação da DHP	Art. 2º, da Res, CFC 872/2000, c/c art.2º, inciso I, do CEPC e com art.24, inciso I da Res.CFC 960/03.	Multa de R\$ 240,00 a R\$ 2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Contrato de Prestação de Serviço	Art. 6º do CEPC, aprovado pela Res. CFC 803/96 c/c Art.24, inciso XIV da Res. CFC 960/03.	Multa de R\$ 240,00 a R\$ 2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Livro Diário Sem Registro no Órgão Competente	Inciso 2.1.5.4 da NBCT 2.1, aprovada pela Res. CFC 563/83, c/c art.2º, inciso I do CEPC e com art.24, inciso I e V, da Res. CFC 960/03.	Multa de R\$ 240,00 a R\$ 2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Retenção de Livros e Documentos	Alínea “e” do art.27 do DL 9.295/46, c/c a Súmula 02 do CFC, com art.3º, incisos Xe XII do CEPC e com art.24, incisos I,VI e IX da Res.CFC 960/03	Suspensão de 6 meses a 1 ano, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Descumprimento de Determinação Expressa do CRC	Art.3º, inciso XVIII, do CEPC, c/c art.24, inciso I, da Res. CFC 960/03.	Advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Acobertamento a Não-Habilitado ou impedido	Art.3º, inciso V, do CEPC, c/c art.24, inciso I, da Res.CFC 960/03	Advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Demonstrações Contábeis sem Base Legal- Ausência de Escrituração Contábil	Art.27 alínea “c” ou “d” do DL 9295/46, c/c Súmula 08 do CFC, com os incisos 2.1.3 e 2.1.4 da NBCT 2, aprovada pela Res.CFC 563/83, em os arts.2º, inciso I e 3º incisos XVII e XX do CEPC e com art. 24, incisos I,V,XI e XII da Res. CFC 960/03.	Suspensão do exercício profissional por prazo de até 5 anos ou multa de R\$ 240,00 a R\$ 2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Exercer a profissão sem Registro	Art.12do DL 9.295/46, c/c os art.s 1º e 2º, §§1ºe 2º, da Res. CFC 867/99, com o art. 3º, inciso V, do CEPC e com os art.s. 21 e 24, incisos I e II, da Res. CFC 960/03.	Multa de R\$ 240,00 a R4 2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Exercer a Profissão Contábil com Registro Baixado ou Suspenso	Art.20 do DL 9.295/46 (IN 0595), c/c art.3º, inciso V do CEPC, com os art.s 20 e art.24, incisos I e II, da Res.CFC 90/03 e com art.31 da Res CFC 867/99.	Multa de R\$ 240,00 a R4 2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Técnico em Contabilidade	Art.26 do DL 9.295/46, c/c art. 3º da Res	Multa de R\$ 240,00 a R4

Exercendo Atividades Privativas de Contador se a Necessária Habilitação	CFC 560/83 (com especificação do item infringido), com art. 3º, inciso V do CEPC e com art. 24, incisos I e II da Res. CFC 960/03	2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Apropriação Indébita	Alínea “e” do Art. 27 do DL 9.295/46, c/c a Súmula 02 do CFC com art.2º, inciso I e art.3º, incisos III, VIII e X do CEPC e com art.24, incisos I, VI e X da Res. CFC 960/03.	Suspensão de 6 meses a 1 ano, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.

Fonte: Dados do CFC – Conselho Federal de Contabilidade.

2.3 AÇÃO DA ÉTICA CONTÁBIL NO MERCADO ATUAL

Atualmente, é difícil discutir os problemas mundiais sem tocar na palavra ética. Havendo várias inconstâncias no cenário global, causados por incertezas e previsões incertas sobre o futuro da economia no país, isso elevou o patamar de importância das informações contábeis nas organizações, tornando o contador uma figura importante e transformadora para informações de mercado, para solucionar complexidades nos negócios, impactando a vida da empresa, a Contabilidade está sendo vista e reconhecida, tornando-se área de atuação primordial e impactante.

O trabalho do contador, independentemente da área de atuação ou hierarquia, tem presença significativa nas premissas das empresas, pois, através do seu trabalho, podem ser alcançados os objetivos da empresa e a imagem de organização sólida, desenvolvida e confiável para investimentos e proliferação de filiais, trazendo melhorias não só funcionais, mas também sociais para varias regiões.

A Contabilidade atingiu padrões elevados nos últimos anos de confiança e credibilidade, sendo requisitado para analisar e desempenhar ações imediatas para êxito das empresas e organizações, atuando em campos complexos de fatores extra econômicos, traçando metas e designando funções para um funcionamento harmônico dos procedimentos contábeis.

Sabendo que esse campo de atuação é bastante diversificado, mas trazendo sempre a finalidade de informações claras e específicas, onde está e aonde quer chegar. Com o mercado em constante transformação, é obrigação do profissional de Contabilidade estar atento e sempre dinamizar sua visão e pensamento, interpretando, agindo e transformando informações relevantes e planejando sempre a vida da empresa para uma continuação próspera, visando sempre benefícios econômicos futuros.

2.3.1 Postura do Contador nas Organizações – Empresas

Ao passar dos anos a figura de contador “guarda de livros” ficou para trás, deixando de ser profissional de empresa familiar; hoje o contador tornou-se peça fundamental e decisória na tomada de decisões da empresa, visando o crescimento da empresa e melhores gerenciamento dos recursos para desenvolvimento e melhoria da empresa.

O profissional contábil através do tempo vem evoluindo e se moldando para as necessidades do mercado, tornando-se um comunicador de informações essenciais e relevantes para a tomada de decisões, pois tem habilidade de avaliar fatos passados, perceber o presente e predizer eventos futuros, compreendido como fator predominante ao sucesso empresarial.

Pode-se dizer que a magnitude da Contabilidade ultrapassa a simples exigência legal, e muito além de simples planilhas ou relatórios são empresas, vidas empregos em jogo; o profissional deve estar preparado para enfrentar desafios propostos pela profissão, sendo peça chave para o fortalecimento da empresa, precisando ter ciência e consciência de todas as responsabilidades no meio em que está inserido, através de registros, fatos patrimoniais, demonstrações contábeis e pareceres fornecidos pela Contabilidade para gestores, administradores e empresários, informações necessárias para a definição dos objetivos e metas a serem alcançadas.

Alguns profissionais, apesar do conhecimento do CEPC, acabam utilizando de meios ilícitos, algo que passa longe de comportamento ético para obter possíveis sucesso material, sem entender que o resultado de um trabalho sério e competente garante mais que bens materiais: proporciona satisfação, bem estar, consciência tranquila, além de reconhecimento de profissional competente e virtuoso, gerando valorização do seu trabalho e reconhecimento.

Independente da área ou setor de atuação, a integridade do profissional de Contabilidade é sempre significativa e presente, seus trabalhos possuem repercussão social, sendo as informações repassadas e utilizadas pelos empresários para tomada de decisões, pelos acionistas, entidades fiscalizadoras, instituições financeiras, dentre outros, tendo por base as informações para o crescimento e desempenho da empresa e para o segmento econômico onde está inserida. Percebamos que contadores não trabalham isolado, suas ações, sejam elas legais, ilegais, éticas ou antiéticas, serão refletidas em toda parte da sociedade; uma decisão ou ação mal tomada pode comprometer tanto sua reputação, quanto a entidade que está prestando serviço.

Segundo Nassi (1994),

O contador deve saber comunica-se com outras áreas da empresa. Para tanto, não pode ficar com os conhecimentos restritos aos temas contábeis fiscais. O contador deve ter formação cultural acima da média, inteirando-se do que acontece ao seu redor, na sua comunidade, no seu estado, no seu País e no mundo. O contador deve ter um comportamento ético-profissional inquestionável. O contador deve participar de eventos destinados à sua permanente atualização profissional. O contador deve estar consciente de sua responsabilidade social e profissional.

Desse modo, o profissional contábil deve estar atento as modificações do cenário mundial, sempre gerando informações relevantes para seus gestores, se profissionalizando e se especializando para se tornar figura solidificada nas organizações e demonstrar sua importância no cenário econômico e na tomada de decisões.

2.3.2 Responsabilidades do Contador

As mudanças ocorridas pelo Código de Ética estipulam novas condutas de comportamento ao profissional contábil, considerada como infrações éticas e que também estão inseridas no âmbito legal, pois a evolução do profissional objetivando organização e padronização dos processos fazem que ele tenha limites e reponsabilidade no cenário socioeconômico.

Em diversas ocasiões, o profissional contábil será confrontando com suas informações, colocando à prova sua moral e princípios éticos, tratando assim em todos os âmbitos cabíveis, pois o profissional só deve exercer o que é facultado pela sua profissão. A responsabilidade no âmbito legal do contador contempla questões referentes à ilegalidade da profissão, crimes tributários, violação patrimonial, fraudes e outros.

Segundo Cafruni (2012) “a obrigação que a pessoa tem de responder legal ou moralmente por seus próprios atos de outros, caso haja lei ou contrato vinculando o fato”.

Deste modo a responsabilidade do contador está atrelado ao âmbito legal, juridicamente falando por situações de crime, violação das normas contábeis e atos ilícitos, sendo cada uma delas previstas em sanções; o profissional deve estar preparado para sofrer severas punições, em vista do exercício da profissão no futuro.

2.3.3 Profissional

O Conselho Federal de Contabilidade, em 2001, definiu que todo o profissional da área de Contabilidade deve exercer e desempenhar suas atividades com zelo, eficiência, moderação e perícia, sob pena de responder, nos termos da lei, por todos os danos causados a terceiros. O Código Civil Brasileiro obriga transgressores a reparar danos de terceiros prejudicados, através de processos disciplinares, multas, advertências.

Algumas infrações comuns cometidas pelo contador:

- Obtenção de vantagem sobre terceiros, com adulteração, retenção e manipulação de documentos, livros e demonstrações contábeis.
- Exercer a profissão sem registro, com restrições de suspenso ou baixado.
- Obter vantagem através de sua função, podendo apropriar-se de valores indevidos.
- Distorção de laudos, cálculos e informações, visando favorecimento indevido.
- Deixar de observar e aplicar as normas brasileiras de Contabilidade para elaboração de demonstrações contábeis, e apropriar-se de documentos de terceiros.

O Código de Ética do profissional contábil enumera as seguintes penalidades:

- a) I Advertência Reservada
- b) II Censura reservada
- c) III Censura Publica

O Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade:

- a) Multas
- b) Advertência reservada
- c) Censura reservada
- d) Censura publica
- e) Suspensão do exercício profissional
- f) Cassação do exercício profissional

Cabe, privativamente, aos conselhos de Contabilidade, Federal e Regional, dentro do limite de sua competência, aplicarem penalidades a quem infringir disposições do regulamento geral e da legislação vigente.

Portanto, tendo em vista a responsabilidade do contador, é dever do mesmo, exceto eventuais irregularidades, sempre se resguardando e orientando seus clientes e terceiros sobre procedimentos a serem tomados e adotados pela empresa nos aspectos fiscal e contábil, mantendo tudo arquivado e organizado.

2.4 SOCIAL

Devido as grandes transformações no ambiente externo impactarem principalmente o aspecto social, que vem diretamente ligado ao Governo, fornecedores, administradores, empregados e outros. A empresa desenvolve uma visão social para que todos interajam no ambiente que está inserido.

A responsabilidade do contador está em obedecer as fundamentações, os conceitos, as normas contábeis e a legislação vigente, sendo cumpridor de suas atividades e tarefas, sempre seguindo o âmbito legal e respeitando o Código de Ética, que no convívio com perfis diferente nem sempre é fácil, mas a busca por um consenso comum é que faz acontecer a regulamentação e negociações éticas. A responsabilidade social do contador se inicia no seu ingresso na sociedade como profissional, assim sua permanência nesse universo está condicionada ao seu comprometimento com as normas e regras.

Lisboa (1997) defendia que:

Cada sociedade possui uma organização própria, que pode ou não ser sistematizada e ou institucionalizada. A sistematização e a institucionalização podem ser caracterizadas através dos modelos empresariais, políticos e culturais. O conjunto de regras e costumes, representados por determinação convencionais, escritas ou não, constitui o modelo e o conjunto de atributos mínimos exigidos para o ingresso em determinada sociedade.

Na área contábil a regulamentação está no decreto lei nº 9.295/46¹⁰, que difere os níveis da categoria contábil em contador (profissional nível superior) e técnico contábil (nível médio), sendo devidamente registrados nos órgão (CFC e CRC), que são os órgãos de autorização legal do exercício da profissão.

2.5 CIVIL

As transformações no setor contábil aumentam a responsabilidade e a importância do profissional contábil. A exatidão, a confiabilidade e veracidade das demonstrações contábeis são de suma importância e para evitar possíveis erros e fraudes. O Código Civil, através da lei 10.406 /10¹¹, traz os limites e responsabilidades do contador na elaboração das demonstrações contábeis e a responsabilidade conjunta do empresário. De acordo com Código Civil:

Art. 927 aquele que por ato ilícito (arts 186 e 187) causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo

¹⁰ Decreto Lei nº 9.295/46_ Dispõe sobre Prerrogativas Profissional de Contabilidade.

¹¹ Lei nº 10.406/10_ Regulamentação das Sociedades.

Paragrafo único . Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em Lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

Cardoso (2009) dita que a Responsabilidade civil é “a obrigação que o autor tem que responder moralmente por seus próprios atos ou por atos de outrem, ressarcir e reparar os prejuízos causados, através de uma indenização”. Como preposto, o contabilista passou a ter mais responsabilidade, sendo prestador de serviço ou contabilista interno.

Para Hoog (2007, pág. 321)

O preposto representa os interesses do empresário ou da sociedade, não podendo fazer concorrência com seus preponentes. Se o fizer, salvo autorização expressa, responde por perdas e danos, pois não pode negociar por conta própria ou de terceiros.

Como contabilista prestador de serviço ou técnicos ou auxiliares contábeis.

O Código Civil, em seus artigos 1.177 e 1.178, da seção III “do contabilista e outros auxiliares”, define a responsabilidade Civil do contador preposto.

Art 1.177 Os assentos lançados nos livros ou fichas do proponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má fé, os mesmos efeitos como se fossem por aquele.

Paragrafo único No exercício de suas funções os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com preponente, pelos atos dolosos.

Art 1.178 os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos á atividades da empresa, ainda que não autorizados por escrito.

Paragrafo único Quando tais atos forem praticados fora dos estabelecimentos, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferindo por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou copia autenticada de seu teor.

O empresário e a sociedade empresaria a obrigação de seguir o sistema de contabilidade:

Art 1.179 O empresário e a sociedade empresaria são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

A responsabilidade decorre de reparar danos, prejuízo moral ou material, havendo uma compensação para o lesado de perdas ocorridas causadas pelo contabilista no exercício de suas funções, por ações ou omissões voluntárias, imprudências, negligências ou imperícias.

A tomada de decisões pelo profissional contábil reflete na empresa, impactando diretamente a sociedade; assim, a responsabilidade civil é uma maneira de limitar a conduta do contador, serve de exemplo uma confecção das demonstrações contábeis, pois é dela que

todos os sócios, empresários e empregados se norteiam para tomadas de decisões e é dela também que investidores se baseiam para possíveis investimentos. Portanto, se o resultado estiver errôneo, irá impactar diretamente todos os envolvidos na empresa: sócios, acionistas, empresários e empregados e possíveis investidores, e não se importando se foi erro, imperícia ou negligência; o contador e empresário terão responsabilidade solidária, assumindo riscos e danos.

As demonstrações contábeis devem seguir os padrões de Normas Brasileiras de Contabilidade, da resolução de CFC nº 686/1990 e foi revogada pela resolução nº 1.283/2010¹².

NBC T 3.1 Das disposições Gerais,

3.1.1 As demonstrações contábeis (*) são extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer tipo de entidade.

3.1.2 A atribuição e responsabilidade técnica do sistema contábil da entidade cabem exclusivamente, o contabilista registrado no CRC.

3.1.3 As demonstrações contábeis observarão os princípios fundamentais de contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

3.1.4 As demonstrações contábeis devem especificar sua natureza, a data e ou o período e a Entidade a que se referem.

3.1.5 O grau de revelação das demonstrações contábeis deve propiciar o suficiente entendimento do que cumpre demonstrar, inclusive com o uso de notas explicativas, que, entretanto, não poderão substituir o que é intrínseco as demonstrações.

3.1.6 A utilização de procedimentos diversos daquele estabelecidos nesta Norma somente será admitida em Entidades públicas e privadas sujeitas a normas contábeis específicas, fato que será mencionado em destaque na demonstração ou em nota explicativa.

3.1.7 Os efeitos inflacionários são tratados em normas específicas

(*) Inclusive as denominadas “financeiras” na legislação.

As demonstrações contábeis devem exprimir a situação real da empresa. Segundo o Código Civil:

Art 1.188 O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem com as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e passivo.

Paragrafo único Lei especial disporá sobre as informações que acompanharão o balanço patrimonial, em caso de sociedade coligadas.

Art 1.189 O balanço de resultados econômicos, ou demonstrações de conta de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial e dele constarão crédito, na forma da lei especial.

As demonstrações contábeis e quaisquer outro documento ou relatório contábil deve conter informações fidedignas da situação real da empresa, trazendo assim a fotografia limpa e original de todos os fatos e atos da empresa, deixando para traz qualquer tipo de interferência ou manipulação de dados, tendo a clareza da realidade da empresa. Conforme

¹² Resolução CFC nº 1.282/2010_ Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Hoog (2007, pág. 352) “o balanço patrimonial é o demonstrativo contábil que apresenta um situação estática, uma fotografia do patrimônio da sociedade em um determinado momento”. Ainda Hoog (2007, pág. 30) “A contabilidade tem por funções ser a mais precisa das ferramentas para as gestões econômicas, financeiras, administrativas, sociais e ambientais”.

Quando for verificado que o profissional contábil transferiu suas atribuições para outro colaborador e esse cometer erro que cause perda ou dano, entende-se que a responsabilidade é do profissional de Contabilidade que assumiu o risco sobre a atividade. Na existência de erros, deve-se utilizar dos procedimentos de retificação, que são processo técnicos sem maiores danos a empresa. Para Credalpi (2002, pág. 115) “os erros são de caráter involuntário, pelo desconhecimento dos princípios de Contabilidade ou pela má interpretação”.

2.6 CRIMINAL

Tendo em vista as responsabilidades do profissional contábil desde o âmbito social e civil, seguimos para o criminal. O contador pode responder criminalmente por procedimentos errôneos ou de caráter meramente especulativas para ascensão de suas empresas, desde que enquadrados como crime ou contravenção, que é de interesse público do estado. Tendo a complexidade das relações contábeis, foram desenvolvidas legislações para área contábil no Código Penal (crimes fiscais), Lei 11.101/2005¹³ (lei das falências); todas abordam a relação econômica, tanto pela responsabilidade direta e pela solidária.

Em relação a crimes penais, a fraude, sonegação fiscal e perjúrio são os mais comuns, refere-se em termos a ato intencional de manipulação de transações, omissão de dados, adulteração de documento, tentando reduzir ou suprimir tributos violando a lei fiscal e lei de regulamento fiscal, que gera, além de multa, o enquadramento como crime penal.

Fraude Fiscal, Conforme Lei 4.502 de 1964¹⁴ artigo 72:

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou evitar ou diferir o pagamento.

A Fraude Fiscal pode se originar de três espécies de infração:

¹³ Lei nº 11.101/2005_ Regula a Recuperação Judicial e Extrajudicial e Falência do Empresário e da Sociedade.

¹⁴ Lei nº 4.502/64_ Dispõe sobre o imposto de Consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas.

- Exclusivamente tributária – descrita apenas na lei fiscal, é o caso da aplicação errada de uma alíquota do ICMS menor que a correta, sendo apenas aplicada uma sanção administrativa de correção.

- Tributária e penal – quando um contribuinte falsifica uma nota fiscal ou uma guia de recolhimento. Esse ato enseja sobre o contribuinte um procedimento administrativo, no qual será exigido o valor efetivamente devido pelo tributo e da correspondente penalidade, além da aplicação da sanção prevista na lei penal em razão dessa falsificação, que é um ato ilícito penal, um crime a ser apurado e decidido através de um processo judicial.

- Exclusivamente penal – sobre o qual o ato ilícito praticado está inserido como crime ou contravenção penal, sem enquadramento na lei tributária. Pode o contribuinte sofrer uma pena de dois a cinco anos de reclusão, além de multa.

Perjúrio, segundo Código Civil, redação do artigo 342: “Fazer afirmação falsa, ou negar ou calar a verdade como testemunha, perito, contador, tradutor ou interprete em processo judicial, ou administrativo, inquérito policial, ou em juízo arbitral”. Tendo uma pena de um a três anos de reclusão, podendo ter agravantes conforme o histórico do profissional.

Sonegação Fiscal, segundo Cafruni (2012), é “toda a ação dolosa visando evitar, diminuir ou retardar pagamento do imposto devido”.

Todo o procedimento que fere diretamente a lei fiscal ou ao regulamento fiscal é caracterizada como fraude fiscal ou sonegação de imposto, que é um ato voluntário quando o contribuinte omite impostos devidos. O perjúrio tem mesmo impacto, porém tem punição por omitir, mentir ou desmentir algo que não é verídico nos fatos.

A lei 8.137/90¹⁵ caracteriza o crime de sonegação fiscal.

Art 1º Constitui crime contra a ordem tributaria suprimir ou reduzir tributo, ou contribuições social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
 I Omitir informação, ou prestar declaração falsa ás autoridades fazendárias;
 II Fraudar a Fiscalização tributaria, inserindo elementos inexato, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
 III falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável
 IV elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
 V negar ou deixar de fornecer , quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente , relativa á venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornece-la em desacordo com a legislação.

¹⁵ Lei nº 8.137/90_ Crime Contra a Ordem Tributaria.

2.7 CASOS ÉTICOS HISTÓRICOS

Geralmente o dilema ético para o profissional contábil é gerado quando ele se depara em uma situação que apresenta duas ou mais alternativas de condução, buscando assim no seu conceito de moral e ética para solucionar os conflitos. Aí é que entra o código de ética contábil.

Nesse capítulo vamos narrar fatos ocorridos no nosso país em que o profissional contábil enfrenta dilemas éticos adversos na execução de seus trabalhos, e analisando como a conduta de tomada de decisão reflete no âmbito social, civil e criminal. Os casos escolhidos foram os seguintes:

Banco Panamericano, que de acordo com Salim e Faccin (2010) vinham acontecendo irregularidades desde meados de 2006. A fraude ocorria quando a instituição vendia carteiras de crédito, que envolviam principalmente os contratos de cessão de crédito, operação de empréstimos e registros de bens executados por inadimplência para outras instituições financeiras. Como as operações são corriqueiras, essas instituições confirmaram a compra. E o erro aconteceu pelo fato de o Panamericano manter estas carteiras de créditos em seu balanço.

Além de contabilizar as carteiras de crédito já vendidas em seu balanço, acredita-se que as instituições financeiras registravam esses negócios com valores alterados. Outra hipótese levantada pela autoridade monetária é que a mesma carteira de crédito tenha sido vendida mais de uma vez. Com isso, o balanço erra para cima o real valor dos ativos do banco.

A maior fábrica de café “pilão” considerada a maior do mundo em produção de café com o faturamento de 1,5 bilhões de reais, ou 21% da receita global líder do mercado nacional. Teve a empresa auditada por uma empresa norte americana que constatou problemas na contabilidade que resultava numa perda equivalente a R\$ 237,00 (Duzentos e Trinta e Sete Milhões de Reais), essa informação foi desarranjo total para os investidores que viram em poucos dias a desvalorização 7%. Afirma Errol Keyner, vice-diretor “ Em questão de minutos perdemos quase 500 milhões de euros (cerca de 1,2 bilhões de reais)”.

Um dos problemas apontados estava o departamento de vendas, que para cumprir metas de crescimento uma das normas a ser seguidas na empresa, alguns executivos registravam uma série de pedidos de clientes varejistas por conta própria, sem que o cliente nem se quer imaginasse, para garantir suas metas e bônus; e depois para que seus clientes aceitasse a venda já efetuada por eles sem o consentimento do cliente eles articulavam verbas promocionais de mais 50% tudo pago pela rede, e lançava na contabilidade não como despesa e sim como contas a receber, que nunca voltaria para empresa; pelo faturamento de bilhões por mês, não foi se dando conta de milhões que não retornava e com isso a bola de neve só aumentou, essa é só uma das diligências encontradas, ou seja mais delitos pode ser revelados

e não se descarta que novas perdas tenham sido contabilizada de forma incorreta para maquiagem possível desvio ou procedimentos ilegais.

O banco Inglês HSBC está sendo investigado por um possível esquema de lavagem de dinheiro, sendo que já entre 2006 e 2007 o escândalo foi revelado pelo Consorcio Internacional de Jornalistas Investigativo, foi processado por lavagem de dinheiro e fraude fiscal e teve que pagar fiança (US\$ 1,11 bilhão de dólares).

O banco utiliza de inúmeras empresas de fachada para ajudar seus clientes a ocultar suas fortunas. O Brasil aparece como o nono País da lista de clientes envolvida nessa operação, que deram origem a uma Comissão de Parlamentar de Inquérito (CPI).

A Parmalat uma das maiores do ramo alimentício teve sua situação financeira aberta no ano de 2003 com um esfalque calculado em torno de R\$ 15 bilhões de Reais, ocorrido por fraudes contábeis não ocorridas no Brasil, mais sim por seu Diretor na Itália.

A auditoria realizada confirmou processos ilegais de orçamentos, falsificações de documentos, maquiagem de ativos e contas fantasma; A empresa apresentava para o público e investidores resultados lucrativos, no entanto não haviam compromissos firmados, que começou a chamar a atenção de autoridades, tanto que quando tudo foi descoberto o advogado da empresa declarou que nenhum dinheiro tenha sido roubado, o que existia era ativos inexistentes, que chegou a somar R\$ 1,8 bilhões para contas particulares. As autoridades que investigaram o caso disseram que houve participação de diretores e auditores externos.

2.8 LEI ANTICORRUPÇÃO E MARCA PRÓ-ÉTICA

A Lei Anticorrupção brasileira está ligada diretamente com a Ética e Integridade de seus agentes no desempenho das suas funções. A responsabilidade da pessoa jurídica é cobrada sem exigir comprovação de prova culposa, sendo constatada apenas pela ação praticada contra a Administração Pública, tendo uma culpa objetiva no aspecto administrativo e civil pelos atos praticados, sendo eles de interesse ou benefício.

A responsabilidade jurídica não exclui a responsabilidade de seus dirigentes, que responderam sendo autor ou coautor dos atos ilícitos praticados. Será julgada tanto pessoa jurídica como pessoa física, ou qualquer natural. A lei 12.846/2013¹⁶ sobre a responsabilidade direta da pessoa jurídica e a indireta da pessoa física; responsabilidade objetiva administrativa

¹⁶ Lei Anticorrupção nº 12.846/2013 _ Trata sobre a Responsabilização Administrativa e Civil de Pessoas Jurídicas pela Prática de Atos Contra a Administração Pública Nacional ou Estrangeira.

e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional e estrangeira. Os atos cometidos serão aplicados através de sanções na via administrativa ou jurídica (independe de culpa).

Citado pela Lei 12.846/2013 parágrafo do art. 3º:

- a) A responsabilização da pessoa jurídica não impede a responsabilização individual da pessoa natural que praticou o ato ilícito;
- b) A pessoa jurídica será responsabilizada independente da responsabilização da pessoa natural;
- c) Dirigentes e administradores somente são responsabilizados em caso de conduta culposa.

A Lei 12.846/2013 é aplicada a toda sociedade, sendo ela simples, societária: brasileira ou estrangeira, independentes, fundações, associações, entidades. Objetiva que essas medidas inibam atos ilegais e corruptíveis nas organizações, evitando assim, sanções às pessoas jurídicas. Descrito no Art 5º “são multas e a publicação extraordinária da decisão condenatória” e ainda estendido no Art 19º “atos lesivos permitem o ajuizamento de ações”.

Com o intuito de prevenir ou diferenciar algumas organizações, surgiu a marca “Pró Ética” com o objetivo avaliar e analisar o perfil, desempenho e funções nas organizações, as avaliações são feitas através de questionários que abordam seis áreas: Comprometimento da alta direção e compromisso ético; políticas e procedimentos; comunicação e treinamento; canais de denúncia e remediação; análise de risco e monitoramento; transparência no financiamento político e social; e a análise através de exames qualitativos das medidas de integridade por declaração, sem necessidade de comprovação documental: Atuação, Estrutura, Administração Pública adotadas pela empresas; a adesão é voluntária, sendo do interesse de seus dirigentes a iniciativa de aprimorar a integridade da empresas.

Em geral, a Lei 12.846/2013 e a Marca Pró Ética tem um enfoque de gerenciamento no dispositivo de Contabilidade para controle interno, pois a prioridade dos mesmos é o princípio da Legalidade dos dados fornecidos para a veracidade dos fatos e comprovação da ética das empresas e organizações.

2.9 COAF

Desde janeiro 2014 está em vigência a Resolução do CFC nº 1.445/1317 da Lei 9.613/98, a comunicação ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) e

¹⁷ Resolução CFC nº 1.445/2013_ Dispõe de Procedimentos a serem seguidos pelos Profissionais Contábeis.

modificada pela Lei 12.683/12¹⁸ a não ocorrência de eventos suspeitos de lavagem de dinheiros ou de financiamento ao terrorismo, devendo os obrigados se cadastrar conforme a Lei 9.613/98¹⁹ IV do Art. 10.

A “Declaração Negativa” ou “Comunicação de não ocorrência” tornou-se obrigatória e é dirigida aos profissionais e organizações contábeis prestadores de serviços fixo ou eventuais de assessoria, consultoria, auditoria, assistências ou em qualquer que seja as operações contábeis, identificando clientes, mantendo registros e comunicando operações financeiras, tendo o prazo para a guarda dos documentos, no mínimo de 5 anos, tudo de acordo com os procedimentos da cartilha enviada, as organizações contábeis e profissionais, cadastra-se apenas uma vez ficando habilitados a utilizar o Siscoaf.

Siscoaf é um sistema de comunicação eletrônica sobre procedimentos financeiros sobre ocorrência ou não de transações ou operações a serem comunicadas.

Sujeitam-se às obrigações previstas na Lei n.º 9.613/98, que foi modificada pela lei 12.683/12. As pessoas físicas e jurídicas que tenham, em caráter permanente ou eventual, como atividade principal ou acessória, cumulativamente ou não:

- a captação, intermediação e aplicação de recursos financeiros de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira;
- a compra e venda de moeda estrangeira ou ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- a custódia, emissão, distribuição, liquidação, negociação, intermediação ou administração de títulos ou valores mobiliários.

Sujeitam-se às mesmas obrigações:

- as bolsas de valores, as bolsas de mercadorias ou futuros e os sistemas de negociação do mercado de balcão organizado;
- as seguradoras, as corretoras de seguros e as entidades de previdência complementar ou de capitalização;
- as administradoras de cartões de credenciamento ou cartões de crédito, bem como as administradoras de consórcios para aquisição de bens ou serviços;
- as administradoras ou empresas que se utilizem de cartão ou qualquer outro meio eletrônico, magnético ou equivalente, que permita a transferência de fundos;
- as empresas de arrendamento mercantil (leasing) e as de fomento comercial (*factoring*);
- as sociedades que efetuem distribuição de dinheiro ou quaisquer bens móveis, imóveis, mercadorias, serviços, ou, ainda, concedam descontos na sua aquisição, mediante sorteio ou método assemelhado;
- as filiais ou representações de entes estrangeiros que exerçam no Brasil qualquer das atividades listadas neste artigo, ainda que de forma eventual;
- as demais entidades cujo funcionamento dependa de autorização de órgão regulador dos mercados financeiro, de câmbio, de capitais e de seguros;
- as pessoas físicas ou jurídicas, nacionais ou estrangeiras, que operem no Brasil como agentes, dirigentes, procuradoras, comissionárias ou por qualquer forma representem interesses de ente estrangeiro que exerça qualquer das atividades referidas neste artigo;

¹⁸ Lei nº 12.683/12_ Dispõe sobre o crime de lavagem de dinheiro em 09 de Julho de 2012.

¹⁹ Lei nº 9.613/98_ Revogada pela Lei nº 12.683/12.

- as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam atividades de promoção imobiliária ou compra e venda de imóveis;

As pessoas físicas ou jurídicas que comercializem joias, pedras e metais preciosos, objetos de arte e antiguidades.

- as pessoas físicas ou jurídicas que comercializem bens de luxo ou de alto valor intermedeiem a sua comercialização ou exerçam atividades que envolvam grande volume de recursos em espécie;

As juntas comerciais e os registros públicos; as pessoas físicas ou jurídicas que prestem, mesmo que eventualmente, serviços de assessoria, consultoria, contabilidade, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer natureza, em operações:

- a) de compra e venda de imóveis, estabelecimentos comerciais ou industriais ou participações societárias de qualquer natureza;
- b) de gestão de fundos, valores mobiliários ou outros ativos;
- c) de abertura ou gestão de contas bancárias, de poupança, investimento ou de valores mobiliários;
- d) de criação, exploração ou gestão de sociedades de qualquer natureza, fundações, fundos fiduciários ou estruturas análogas;
- e) financeiras, societárias ou imobiliárias; e
- f) de alienação ou aquisição de direitos sobre contratos relacionados a atividades desportivas ou artísticas profissionais;
 - pessoas físicas ou jurídicas que atuem na promoção, intermediação, comercialização, agenciamento ou negociação de direitos de transferência de atletas, artistas ou feiras, exposições ou eventos similares;
 - as empresas de transporte e guarda de valores;
 - as pessoas físicas ou jurídicas que comercializem bens de alto valor de origem rural ou animal ou intermedeiem a sua comercialização; e
 - as dependências no exterior das entidades mencionadas neste artigo, por meio de sua matriz no Brasil, relativamente a residentes no País.

As diretrizes adotadas pelo Conselho de Controle de Atividades Financeiras, é para a prevenção de atos ilícitos, com a comunicação de procedimentos financeiros para o cruzamentos de dados para uma segurança e transparência em operações financeiras, tendo assim uma clareza possível para investimentos e transações financeiras de terceiros.

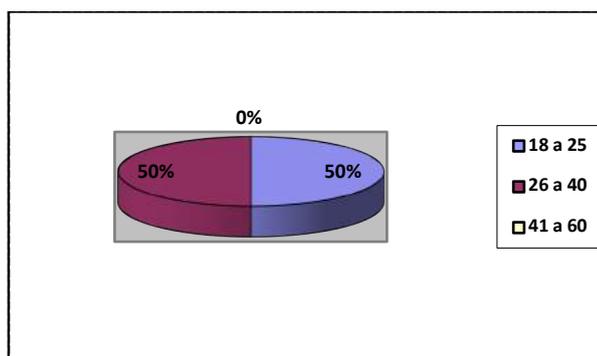
3 PESQUISA

A pesquisa foi realizada com profissionais graduados e especializados da área de Contabilidade, sobre o conhecimento e aplicação do Código de Ética para o profissional contábil no seu dia a dia, com perguntas claras e específicas sobre o tema, para equiparar a realidade com o que diz os procedimentos e as normas aplicadas ao profissional contábil.

No início da pesquisa são analisados e apresentados os dados dos entrevistados, faixa etária, gênero, grau de escolaridade e tempo de experiência na área contábil. Na análise do

perfil, observou-se que 90% (noventa) dos entrevistados são mulheres, e vamos observar também no gráfico que a faixa etária ficou dividida entre 50% (cinquenta) para 18 (dezoito) a 25 (vinte e cinco); 26 (vinte e seis) a 40 (quarenta), pois nenhum entrevistado apresentava idade de mais de 41 (quarenta e um) anos; a maioria 80% (oitenta), com nível superior de graduação, e 20% (vinte) especialistas, todos atuantes, a maioria de 40% (quarenta) no setor contábil e no setor financeiro, sendo 60% (sessenta) com experiência de 5 (cinco) anos e 20% (vinte) com mais de 10 (dez) anos de experiências em seus respectivos trabalhos.

Gráfico 1 – Faixa Etária

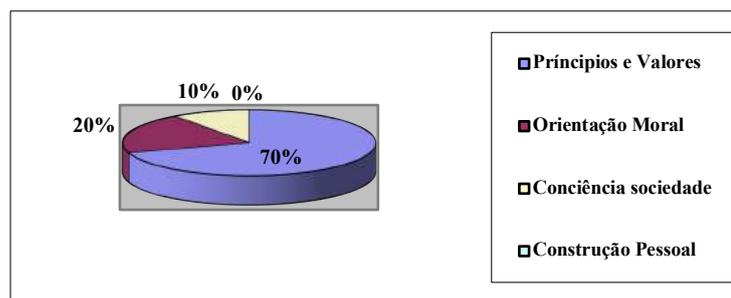


Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Tendo a amostra da faixa etária, Gráfico 1 (um) vemos que metade são de jovens e outra metade de pessoas amadurecidas, a maioria feminina 90% (noventa), e 10% (dez) do sexo masculino; com uma excelente formação escolar de graduação 80% (oitenta) e especialização 20% (vinte); todos que participaram da pesquisa são atuantes em áreas contábil, contábil 40% (quarenta), no setor Pessoal 10% (dez), no setor Fiscal 10% (dez) e no Financeiro 40% (quarenta), todos os setores de suma importância para empresa e tendo o tempo de convivência na área contábil de meses a 1 (um) ano sendo 10% (dez), de 2 (dois) – 5 (cinco) anos contando 60% (sessenta), e de 6 (seis) - 10 (dez) anos 20% (vinte). Os com mais de 10 (dez) anos somaram 10% (dez), e todos são bem firmados e consolidados em suas carreiras.

No decorrer da pesquisa, começo a introdução do conteúdo sobre conhecimentos básicos sobre Ética, para saber o nível de conhecimento dos entrevistados, através do Gráfico 2 (dois). A maioria, 70% (setenta), entende que ética são Princípios e Valores adquiridos desde o berço e ao longo da vida; 20% (vinte) respondeu que vem da Orientação moral, ou seja, do que o entrevistado julgar o que seja moral ou não; e 10% (dez) respondeu que é a consciência perante a sociedade; nenhum dos entrevistados respondeu que ética é uma construção pessoal ao longo da vida.

Gráfico 2 – Sobre Ética

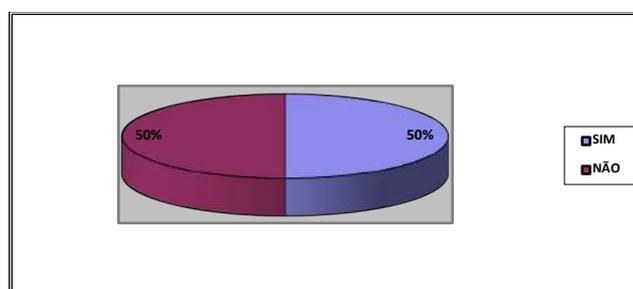


Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A pergunta que levou a unanimidade na resposta sobre ética foi: “O que leva você agir eticamente no trabalho”, e 100% (cem) dos entrevistados respondeu que são os valores morais que leva o empregado a agir eticamente na empresa onde trabalha; e a maioria, diante da pergunta “Qual é a influência direta da ação ética?”, seja no trabalho, em casa, no lazer com os amigos, ou seja, de onde vem o caráter ético formado, 60% (sessenta) respondeu que vem da Família, dos princípios familiares desde a sua infância até os dias de hoje; mais 20% (vinte) dos entrevistados disse que suas ações éticas são devido aos seus gerentes na empresa, 10% (dez) tem ações éticas devido a Religião, e 10% (dez) respondeu que suas ações éticas vêm de outras influências.

No Gráfico 3 (três), a abordagem é sobre o conhecimento dos profissionais diante ao Código de Ética da sua classe CEPC, sendo que todos os entrevistados são graduados e especializados, e o resultado foi de que 50% (cinquenta) conhece e 50% (cinquenta) não conhece o Código de Ética da sua profissão. Desse principio as demais perguntas foram diversificadas e divergentes.

Gráfico 3 – Sobre o Código de Ética



Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Vendo que metade dos entrevistados conhecia o Código de Ética, foi perguntado onde tiveram conhecimento, e 30% (trinta) respondeu que foi no trabalho, diante das normas e

procedimentos; 20% (vinte) conheceu na faculdade, por ser disciplina cursada na formação, e 40% (quarenta) não quis opinar, 10% (dez) desconhecia literalmente o Código de Ética, a ponto de não saber de sua existência.

Na pergunta seguinte perguntou-se se, no entendimento deles, o Código de Ética é importante para o profissional contábil e obteve 100% (cem) de aprovação dos entrevistados; sabendo que 50% (cinquenta) opinaram pela lógica não pelo conhecimento. Perguntou-se também se as normas de conduta que constam no Código de Ética norteiam o profissional contábil, e outra vez obteve 100% (cem) respondeu que sim, novamente 50% (cinquenta) opinaram pela lógica. Outra pergunta foi a de que, e na visão do mundo atual, será que o Código de Ética ajuda a mudar a visão sobre o profissional contábil, e 90% (noventa) dos entrevistados disseram que sim, 10% (dez) que desconhecia o assunto não opinaram, mas 40% (quarenta) que desconhecia mesmo assim opinaram sem o conhecimento no assunto.

No Código de Ética do profissional contábil existem punições para atos antiéticos, por isso foi perguntado se os entrevistados tinham conhecimento de algum profissional da área Contábil que havia sofrido alguma dessas punições, e 40% (quarenta) sim, 60% (sessenta) não conhecia profissional que havia sofrido punições. Perguntou-se, por fim, se as punições que constam no Código de Ética são severas; e 10% (dez) acham leve, 40% (quarenta) medianas, 30% (trinta) Pesadas e 20% (vinte) não quiseram opinar, pois relataram que não conheciam o Código, e muito menos suas punições, sendo que 30% (trinta) opinou se nem se quer saber o que diz o Código de Ética do Profissional Contábil.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve o intuito de focalizar os principais fatores que vão delinear o profissional diante da nova realidade social, civil e criminal. O profissional contábil ainda precisa se adaptar e conhecer os procedimentos éticos da sua classe, pois no meio de tantos interesses é difícil a implantação e absolvição, devido a inúmeras aberturas que encontramos no dia a dia e a resistência dos profissionais mais amadurecidos, a introdução de todo um processo de mudanças e qualificação do profissional.

Sobretudo, os resultados obtidos na pesquisa foram divergentes em alguns aspectos, pois os profissionais não conheciam todo o Código de Ética, e nem suas diretrizes, e obteve-se unanimidade sobre a condução do Código e sobre a importância dele para o profissional contábil. Tiveram pontos importantes sobre a visão do mundo atual pelo profissional, que não é pelo Código de Ética que mudaremos a visão da sociedade sobre o profissional, mas será

mudada se o profissional se inteirar de sua importância para mundo, pois nas normas e procedimentos contábeis são de influências internacionais.

Chegará a um padrão universal de pesquisa e entendimento, os relatórios e demonstrações estão nesse nível de entendimento, e em meio a tantas mudanças não haverá mais espaço para profissional que denigra uma das profissões mais importantes do mundo, que zela pelo seu patrimônio e está diariamente cuidando das organização e empresa, ou atuando como profissional liberal.

Entre outros diversos seguimentos que o profissional contábil pode exercer, de forma leve, transparente e singela, adotando uma postura condizente com os brios da profissão, assim sendo respeitado, admirado e consultado, porque o contador de hoje será o consultor, a peça chave de toda empresa e organização, para condução e continuidade de bons e duráveis negócios.

REFERÊNCIA

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**. Disponível em:< http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 15 maio 2015.

CAFRUNI, Fernando A. **Ética e Legislação Profissional**,2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Código de Ética do Profissional Contador**. Disponível em : <http://www.cfc.org.br> Acessado em: 25 mar. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.307/10 de 09/12/2010**: Altera os dispositivos da resolução nº 803/96 que aprova o código de Ética Profissional do Contador- CEPC. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001307. Acesso em: 15 maio 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial**. Editora Atlas, 2002.

_____. **Diário de Pernambuco**. Disponível em http://www.diariodepernambuco.com.br/app/noticia/economia/2015/02/24/internas_economia,562485/em-crise-financeira-hsbc-cogita-encerrar-atividades-no-brasil.shtml. Acessado em 15 maio 2015.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, **Dicionário da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1980.

GALLO, Silvio, **Ética e Cidadania**, Editora Papyrus,2005.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Código Civil: Especial para Contadores- Livro II- Do Direto de Empresa**. Edição 3.Juruá. Curitiba,2007.

LISBOA, Plácido Lázaro. **Ética Geral e Profissional em Contabilidade**. 2ed. São Paulo: Atlas, 1997.

LISBOA, Lazaro Plácido. **Ética Geral e Profissional em Contabilidade**. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras.

_____. **Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013**. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 22 de junho de 1993. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em: 15 maio 2015.

MOREIRA, Joaquim Manhães **A ética empresarial no Brasil**. Revisão Janice Yunes, São Paulo. Thomson Learning, 2002.

NALINI, José Renato **Ética nas Organizações**. 2014.

_____. **Ética Geral e Profissional**. Thomson Reuters- Revista dos Tribunais. 10ª edição, atual e ampl.- São Paulo: Editora dos tribunais, 2013.

_____. **Ética Geral e profissional**, 11ª Edição, atual e ampl.- São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

MEDEIROS, Carlos; BORGES, Erivan **Comprometimento e ética profissional: um estudo de suas relações juntos aos contabilistas**. Revista Contabilidade Financeira. São Paulo nº 44. 2007.

NASH, Laura L. **Ética nas Empresas**. São Paulo, 2001.

PASSOS, Elizete. **Ética geral e profissional**. 2013.

_____. **Ética nas Organizações**. 1º Edição – Reimpr 9 - São Paulo: Atlas, 2013.

_____. **Revista Veja**. Disponível em <http://veja.cril.com.br/noticia/auditoria-revela-fraude-de-r-200-milhoes-no-cafe-pilao> Acesso em: 15 maio 2015.

_____. **Revista Veja**. Disponível em <http://veja.abril.com.br/noticia/economia/franca-abre-processo-contra-hsbc-por-lavagem-de-dinheiro> Acessado em 15/05/2015.

SÁ, Antônio Lopes. **Ética Profissional**. 4º Edição-São Paulo: Atlas,2001.

SÁ, Antônio Lopes. **Ética Profissional**. 5º Edição-São Paulo: Atlas, 2004.

SÁ, Antônio Lopes. **Ética Profissional**. 6º Edição - São Paulo: Editora Atlas, 2005.

SALIM, Marciel;FACCIN, Mauricio. Fraude no Panamericano;Infografico. **RevistaVeja**, São Paulo,10 nov.2010.Disponivel em:<http://veja.abril.com.br/inforgraficos/fraude-banco-panamericano/>Acesso em: 15 maio 2015.

SIQUEIRA,Mirlene Maria M. **Medidas do Comportamento Organizacional**, 2005.

VARIOS AUTORES. **Ética e Responsabilidade Social nos Negócios**. 2º Edição São Paulo: Saraiva, 2005.

VASQUEZ, Adolfo Sanches. **Ética**. 9 Edição. São Paulo: Civilização Brasileira, 2005.

CONTROLES INTERNOS NAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS – Análise do modelo do COSO

Bruno Vinícius Bezerra Rodrigues
Antônio Gomes Vieira Filho

RESUMO: Nos últimos tempos as empresas se preocupam, cada vez mais, com a eficiência e eficácia na produção e com sua imagem perante o consumidor. Em um mundo cada vez mais competitivo, aumenta a necessidade das empresas de intensificar os controles internos para conseguirem sobreviver ao mercado atual. Um dos meios mais competitivos é o de instituições financeiras onde os controles internos são de vital importância, pois sem a confiabilidade dos clientes os bancos não poderiam fazer seu papel na economia. Os controles internos têm como objetivo diminuir os riscos a que uma empresa está exposta. O tema deste trabalho são os controles internos nas instituições financeiras e sua evolução, buscando-se a evidência de sua importância e a necessidade cada vez maior de controles adequados e analisar o modelo do COSO.

PALAVRAS-CHAVES: Controle; controles internos; risco; COSO.

ABSTRACT: Concern about the quality, production efficiency and the effectiveness of its results seems to be the biggest challenge for companies today. With financial institutions is no different, with those entities control is even more important for dealing with other people's funds. One of the most competitive means are the financial institutions where internal controls are vital, because without the customers' reliability banks could not fulfill its role in the economy. So, the theme of this work are the internal controls in financial institutions and their evolution, seeking the disclosure of its importance and the growing need for adequate controls and analyze the model of the COSO.

KEY-WORDS: Control; Internal controls; enterprises risks; COSO.

1 INTRODUÇÃO

Uma instituição financeira para atingir seus objetivos deve ter a confiabilidade e boa imagem perante o público, para isso, é de vital importância que os procedimentos sejam feitos respeitando as normas e padrões de conduta. Quanto maior o grau de padrões de análise maior será a confiabilidade dessa instituição. Dessa forma a diminuição da confiabilidade faz com que clientes retirem seus recursos para aplicarem em outros bancos ou até em ativos reais. Em consequência desta descrença a economia poderia ficar paralisada, pois os bancos não poderiam fazer seu papel de intermediador de recursos entre os clientes chamados de poupadores ou investidores (agentes econômicos superavitários) e tomadores (agentes econômicos deficitários), provocando queda de renda e dos empregos.

Desta necessidade por confiabilidade decorrem os controles que podem ser internos e externos. Os controles externos são feitos por órgãos reguladores e por auditorias

independentes. Os controles internos, por sua vez, são todos os procedimentos internos a entidade que se destinam a mitigar os riscos. Esse trabalho terá foco nos controles internos.

Os procedimentos de controle Interno reduzem o risco dos processos, reduzindo desta forma as despesas com erros e fraudes internas, ou seja, o grau de aperfeiçoamentos desses controles é inversamente proporcional ao risco corrido pela instituição, os controles internos aumentam a eficácia e eficiência nos processos. Por esses motivos os controles devem ser bastante divulgados, claros e objetivos.

Com o mercado globalizado, surge a necessidade de maior solidez e transparência na forma de atuação das organizações, sobretudo às instituições financeiras, buscando a relativa estabilidade na área financeira. O sistema financeiro é um ambiente sensível, onde muitos fraudadores, erros operacionais e inadequação a legislação levam a prejuízos de tamanho considerável.

Tendo em vista o tema central, chegamos a seguinte pergunta: os controles internos em instituições financeiras se apresentam conforme a necessidade e os riscos do mercado atual (2015)?

O tema central é importante por demonstrar a que tipos de riscos as instituições financeiras estão expostas, e como o controle interno pode evoluir para mitigar tais riscos, além de evidenciar se tais controles internos estão compatíveis com o mercado globalizado, tal como se apresenta na atualidade (2015).

Os controles internos são vistos como um mecanismo essencial para a continuidade de qualquer entidade. No ambiente dos bancos e demais instituições financeiras estes controles tem necessidade ainda maior de serem adequados à atividade, pois o mercado financeiro é alvo de muita fiscalização, de tentativas de fraudes e falhas que podem gerar prejuízo e até instabilidade no sistema financeiro nacional.

Analisar os riscos que uma instituição financeira esta exposta, como os controles internos evoluem para reduzir tais riscos e analisar o desenvolvimento dos controles internos no passar dos tempos. Definir risco suas implicações e quais tipos de risco uma instituição financeira esta exposta; Analisar a evolução dos controles internos em instituições financeiras; Demonstrar e analisar como são aplicados os controles internos nas instituições financeiras. Analisar o modelo do COSO.

Esta pesquisa será realizada através de uma revisão bibliográfico que engloba toda a bibliografia já compartilhada com o público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, etc., com a finalidade de colocar o pesquisador em contato direto com tudo que foi escrito, dito ou filmado, bem como análise de

procedimentos de controles internos aplicados por instituições financeiras, que são todas as atividades, sistemas e recursos humanos que buscam a mitigação de riscos.

O método de procedimento será o analítico, com objetivo de fazer considerações sobre os temas abordados através da análise dos resultados abrangendo todas as instituições financeiras autorizadas pelo Banco Central do Brasil, não obstante instituições estrangeiras que influenciaram os controles no país.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTROLES

É o conjunto de procedimentos criados para aliviar os riscos, para que estes controles tenham efeito deve ser definido previamente, com clareza, quem controlará, o objeto e motivo do controle, quando controlar e como exercer esse controle. Os controles além de assegurarem a boa imagem da instituição perante fornecedores e clientes também auxilia na comparação com os concorrentes, pois numa instituição que não exerce os controles de forma eficaz e eficiente não terá seus dados financeiros e econômicos confiáveis.

Os controles podem ser divididos em controle externo e controle interno. Controle externo é exercido por entidades exteriores as organizações geralmente são feitos por órgão reguladores e auditores externos. O controle interno são todos os procedimentos internos da entidade cujo objetivo é diminuir a exposição a riscos e melhorar os procedimentos, tornando a entidade mais eficiente e eficaz.

2.2 RISCOS

Risco pode ser definido de varias formas, de forma mais trivial, o risco significa estar exposto a algum perigo. Essa definição faz confusão entre o conceito de risco e de incerteza, porem há diferença entre os dois, já que a incerteza não se apoia em informação alguma, já o risco existe quando temos dados e informações relevantes e segundo JÚNIOR (2005) “Risco é, portanto, a possibilidade de ocorrência de um evento adverso para uma determinada situação esperada”. Assim compreendendo a importância dessa temática fundamentou-se a seguinte pergunta: Porque uma instituição financeira usa recursos financeiros, humanos e tecnológicos para implementar os controles? A resposta para essa pergunta são os riscos a que uma instituição financeira esta exposta. Vamos analisar a seguir o que é risco e quais os principais tipos .

Os tipos de Risco mais importantes para instituições financeiras são:

- Risco de Mercado

Possibilidade de perdas com flutuações do mercado, estando incluso as operações sujeitas a variações cambiais, taxas de juros, preço de ações e preço de commodities.

- Risco de crédito

Conhecido também como risco de “calote”, pois este risco é a possibilidade do tomador ou contraparte não cumpra suas obrigações financeiras.

- Risco de liquidez

Estar relacionado ao descasamento entre ativos e passivos com relação aos fluxos efetivos de pagamento destes. Pode ser dividido em risco de liquidez de mercado e risco de liquidez de fluxo de caixa. Risco de liquidez de mercado é a possibilidade de não liquidação de uma operação em tempo hábil por seu valor justo e Risco de liquidez de fluxo de caixa é a possibilidade de não haver recursos para honrar os compromissos assumidos quando há descasamento entre ativos e passivos.

- Risco operacional

Possibilidade de perdas decorrente de falhas ou inadequações de pessoas, processos, sistemas e eventos externos. Os eventos de risco operacional classificam-se em: quase-perda, ganhos operacionais, custo de oportunidade, receita perdidas, perda efetiva.

- Risco de estratégia

Possibilidade de perdas com estratégias corporativas errôneas ou que não seja interpretada pelos clientes de forma positiva.

- Risco de reputação

Possibilidade de perdas com a má reputação e falta de credibilidade.

- Risco socioambiental

Possibilidade de perdas com inobservância de políticas de socioambientais.

2.3 EVOLUÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

Com a necessidade de comercialização entre países, fruto da globalização, precisou-se de modelos para regulamentar as instituições financeiras para haver uma padronização entre estas instituições em escala global, favorecendo assim, a comercialização e investimentos em outros países. Em 1974 os países do G-10 criaram o Comitê de Regulamentação Bancária em Basileia – Suíça, onde foi discutidos padrões de conduta, como melhorar a supervisão

bancaria e como tornar o mercado interbancário mais sólido e confiável. O comitê de Basileia não tem autoridade para supervisão formal de outros países, porém seu objetivo é que países não membros sigam suas orientações para melhorar as práticas no mercado financeiro, tornando-o mais estável.

BASILÉIA I: Esse acordo instituiu a exigência de capital regulatório, o FPR (Fatores de Ponderação de Risco), e o índice mínimo de capital para cobertura do risco de crédito (Índice de Basileia ou Razão BIS).

O capital regulatório é o capital próprio que deve ser alocado para cobrir riscos, estipulado por órgão regulador, (BACEN, no caso do Brasil). A dois tipos de capital, o chamado de Principal ou Nível 1 e o Suplementar ou Nível 2. O Capital Nível 1 é a soma do capital dos acionistas e a reservas, Já o Capital Nível 2 são as outras reservas como exemplo temos os instrumentos híbridos de capital as provisões e dívidas subordinadas. O Capital Nível 2 não pode exceder 100% do Capital Nível 1 e as dívidas subordinadas não podem representar mais de 50% do Capital de Nível 1, desta forma o regulamento faz com que o risco seja garantido majoritariamente pelos seus acionistas.

Ativos Ponderados pelo Risco, outro instrumento instituído nesse acordo, determina que os bancos devam levar em consideração a natureza de suas operações fora do balanço analisando o risco de crédito, considerando, principalmente, o perfil do tomador.

O Índice mínimo de capital para cobertura de risco de crédito foi outra premissa de Basileia 1, onde foi criado um indicador para determinar se o capital do banco está adequado para a cobertura do risco de crédito. O cálculo é feito usando a fórmula abaixo:

$$K = \frac{\text{Capital Nível 1} + \text{Capital Nível 2}}{\text{APR}}$$

APR

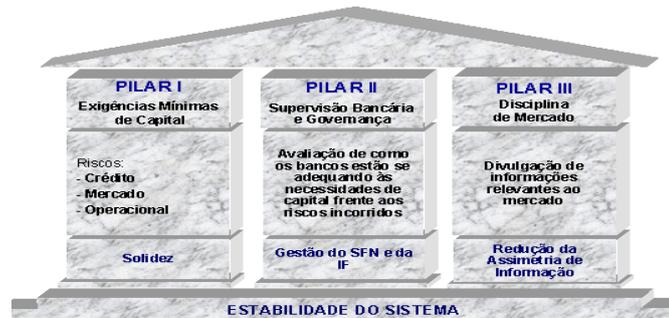
Se o Valor da Razão BIS ou Cooke Ratio(K) for maior ou superior a 8%, o nível de capital do banco está adequado.

EMENDA DE RISCO DE MERCADO: Em 1996 foi instituído um adendo a Basileia I estipulando que os bancos deveriam ter uma reserva de capital para o risco de mercado, sendo essa definida pelos órgãos reguladores de cada país. Nesta emenda também foi ampliado os controles e foi concedida a possibilidade de modelos individuais para mensuração de risco, desde que aprovados pelo órgão regulador competente.

BASILEIA II: Tem objetivo de melhorar os princípios de Basileia I, o comitê divulgou o Novo Acordo de Capital que ficou conhecido como Basileia II em 2004, Seus objetivos eram fortalecer a estrutura de capital das instituições, fazer com que mais instituições

praticassem melhores praticas de gestão de riscos, estimular a transparência e promover a estabilidade financeira. Para atingir tais objetivos foram instituídos pilares conforme figura abaixo:

Figura 1: Pilares de Basiléia II



Fonte: BANCO DO BRASIL, disponível em www.bb.com.br acesso em 22/06/2015.

Basileia II quando comparada a Basileia I era mais flexível na questão de exigência de capital mínimo e era mais abrangente com relação à supervisão bancaria e a transparência. No Pilar I, que trata sobre exigência de capital mínimo, foi adicionada a cobertura do risco operacional que podia ser de quatro formas: a abordagem do indicador básico, abordagem padronizada, padronizada alternativa e a mensuração avançada, conforme ilustração abaixo:

Figura 2: Abordagens do Risco Operacional



Fonte: Bacen, <http://www.bcb.gov.br/pt-br/paginas/default.aspx> acesso em 22 jun. 2015

Para o risco de mercado, permaneceram as alterações feitas em 1996. Para o risco de crédito os bancos poderiam ter seu próprio sistema de avaliação de risco, desde que aprovado por órgão regulamentador. Segue abaixo ilustração:

Figura 3: Os Três Pilares de Basileia II



Fonte: <http://www.iapmei.pt/iapmedia/mai07/opi2.htm> acesso em 18 maio 2015

O processo de supervisão bancário, Pilar II, estabelecia condutas para o controle do risco, com intuito de dar transparência ao acompanhamento e mitigação dos mesmos. Foi estabelecido através de quatro princípios essenciais. O 1º princípio estabelecia que os bancos deveriam ter processos para adequar o seu capital ao perfil de risco de suas carteiras negociais e possuir uma estratégia organizacional para manter o nível de capital adequando. O 2º princípio estabelece que os supervisores devem avaliar as estratégias, as estimativas de adequação e a habilidades das instituições financeiras em garantir sua conformidade com a exigência de capital mínimo. O 3º princípio é que os supervisores esperem que os bancos funcionem acima das exigências de capital mínimo a ele estabelecido. O 4º e último princípio é que os supervisores não devem permanecer em inércia, podendo agir de forma antecipada e proativa, exigindo ações rápidas dos bancos se os níveis de capital mínimo ficar abaixo do esperado .

A disciplina de mercado, Pilar III, representa o conjunto de informações dadas pelos participantes do mercado, estes são agências de avaliação de risco, reguladores, empresas de auditoria e associações de analistas de mercado que fornecem informações referentes ao perfil de riscos e nível de capitalização das instituições. Com isso pode ser acompanhado com mais precisão e transparência as operações do banco, sua exposição ao risco, seus processos de gestão para tais riscos e adequação do capital. As mudanças entre Basileia 1 e 2 estão ilustradas na gravura abaixo:

Figura 4: A evolução do Acordo de Basileia



Fonte: <http://www.iapmei.pt/iapmedia/mai07/opi2.htm> acesso em 18/05/2015

Basileia III: Divulgado em 2010 buscava reforçar o sistema financeiro após a crise supprime, crise de crédito de alto risco. Esse comunicado divulgava orientações e o cronograma que essas novas recomendações deveriam ser implementadas no mercado nacional. Basileia III buscava em resumo:

- Elevar a quantidade, consistência e transparência de base de capital por meio de uma estrutura mais rígida de regras para definição do capital das instituições financeiras.
- Incluir riscos relevantes na estrutura de capital tanto na abordagem padronizadas como nas abordagens baseadas em classificações internas de risco.
- Aumentar a contraciclicidade com parcelas adicionais de capital, novas definições para o PR (Patrimônio de Referência).
- Complementar o requerimento de capital com a implementação de índice de alavancagem.
- Melhor a gestão da liquidez com estabelecimento de requerimentos mínimos quantitativos para a liquidez das instituições financeiras.

Regulamentação no Brasil: Todos os países em busca de investimentos desenvolvem processos para mensurar e controlar os riscos da atividade financeira, logo a uma convergência da regulamentação. O Brasil vem melhorando seus controles sobre as instituições financeiras tornando o mercado mais sólido e transparente.

A Resolução CMN N° 002554/98 (Anexo 1), que regulamenta os controles internos para instituições financeiras no Brasil, determina que todas as instituições financeiras devem implementar os controles internos voltados para as atividades por elas desenvolvidas, seus sistemas de informações financeiras, operacionais e gerenciais e o cumprimento das normas legais e regulamentares a elas aplicáveis. Independente do seu porte, os controles devem ser efetivos e suficientes para os riscos. Determina que os controles são de

responsabilidade da alta administração, devem ser executados em todos os níveis da instituição e de conhecimento de todos os funcionários. Os controles devem ser segregados para não haver conflito de interesse.

Portanto, a Resolução CMN N° 002554/98 estabeleceu os principais princípios dos controles internos no Brasil, além de autorizar a adoção de controles adicionais nos casos em que constatada inadequação dos controles implementados pela instituição, imputar limites operacionais mais restritivos, adotar as medidas julgadas necessárias à execução do disposto nesta. A seguir os acontecimentos mais significativos para o controle interno nas instituições financeiras no Brasil:

- 1994, adotado as orientações do acordo de Basileia I e edição da Resolução 2.099, do Conselho Monetário Nacional (CMN).

- 1997, criada a Central de Risco de Crédito (Resolução CMN n° 2.390) e exigência de capital para cobertura do risco de crédito em operações de swap.

- 1998, a edição da Resolução CMN n° 2.554, instituição da Lei n° 9.613, que trata sobre crime de lavagem ou ocultação de bens, criação do Conselho de Controle de Atividades Financeiras – Coaf, estipulação de que operações de qualquer valor, principalmente as iguais ou superiores a 10 mil reais, que tenham indícios de crime devem ser comunicadas ao BACEN.

- 1999, foi estabelecido a exigência de capital para cobertura do risco de câmbio e ouro pela Resolução CMN n° 2.606.

- 2000, estabelecida a exigência de capital para cobertura do risco de taxas prefixadas de juros (Resolução CMN n° 2.692), criado o Sistema de Informação de Crédito e definido critério para controlar o risco de liquidez (Resolução CMN n° 2.804).

- 2001, definição do patrimônio de referência como somatório do Capital Nível I e Capital Nível II (Resolução CMN n° 2.837), alterado o critério de apuração do Patrimônio Líquido Exigido – PLE (Resolução CMN n° 2.891), instituição do Código de Defesa do Consumidor Bancário (CDC).

- 2002, determinada a implementação dos controles internos para administradoras de consórcios (Circular BACEN n° 3.078).

- 2003, publicada Resolução CMN n° 3.081, que trata sobre a prestação de serviços de auditoria independente e regulamenta a instituição do Comitê de Auditoria.

- 2004, Publicação Comunicado BACEN n° 12.746, que instituiu o cronograma para implementação das orientações de Basileia II.

- 2006, publicação da Resolução CMN n° 3.380, que dispõe sobre a implementação de estrutura de gerenciamento do risco operacional.

- 2007, publicação da Resolução CMN n° 16.137, que revisa o cronograma de implementação de 2004 e divulgada normas para implementação de Basileia II, a partir de 1° de julho de 2008; editada a Resolução CMN n° 3.490, instituindo o conceito de Patrimônio de Referência Exigido (PRE); publicação da Circular BACEN n° 3.360, que estabelece os procedimentos para cálculo da parcela do PRE referente as exposições ponderadas por fator de risco(PEPR).

- 2009, editada a Resolução CMN n° 3.721, que da orientações iniciais de estrutura de gerenciamento de crédito; publicação do Comunicado BACEN n° 19.217, que da orientações quanto a utilização de abordagens avançadas, baseadas em modelos internos para apuração da parcela Popr do Patrimônio de Referência Exigido(PRE); edição da Circular BACEN n° 3.478, que estabeleceu requisitos mínimos e os procedimentos de cálculo, por meio de modelos internos, do valor diário referente as parcelas de risco de mercado; divulgada Circular BACEN n° 3.467 que estabelecia critérios para a elaboração de relatórios de avaliação da qualidade e adequação do sistema de controles internos.

- 2011, editado o Comunicado BACEN n° 20.615, que estabelecia orientações e cronograma para implementação sobre as recomendações de Basileia III; publicada a Resolução CMN n° 3.954 que estabelecia a implementação dos controles internos e a auditoria interna para contratação de correspondentes bancários.

- 2013, publicada Resolução CMN n° 4.192(Anexo 2) estabelece metodologia de cálculo do Patrimônio de Referência (PR), o cálculo do Capital Complementar, estipula que deve ser deduzido do Capital Principal, do Capital Complementar ou do Nível II os saldos dos ativos representados pelos instrumentos de captação emitidos por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou por instituição situada no exterior que exerça atividade equivalente à de instituição financeira no Brasil: ações, quotas, quotas-partes e demais instrumentos financeiros autorizados a compor o Nível I ou o Nível II.. Esta é a resolução atual (2015) a que os bancos devem obedecer sobe pena de represarias do BACEN. A Resolução CMN n° 4192, como visto anteriormente, define regras indispensáveis para o funcionamento das instituições financeiras.

2.4 CONTROLES INTERNOS EM INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

Controles Internos são os processos e às práticas pelas quais as organizações buscam mitigar os riscos, visando a continuidade da instituição, salvaguarda dos ativos, a exatidão e

confiabilidade das informações gerenciais e dos registros financeiros, a promoção da eficiência operacional, a aderência às políticas da organização e a conformidade com a legislação vigente. Esses controles evoluem com o tempo e englobam desde demonstrações contábeis até mesmo à estrutura de governança corporativa da entidade.

“Um sistema de controle interno, bem concebido e aplicado, oferece segurança razoável, mas não total, de que erros possam ser evitados, minimizados ou descobertos no curso normal das atividades da empresa, de forma que possam ser prontamente corrigidos.” (UNIVERSIDADE CORPORATIVA BANCO DO BRASIL, 2006.).

Os controles internos devem ser estabelecidos pela alta administração, envolver todos os níveis hierárquicos, serem avaliados e aprimorados constantemente, esta de acordo com os riscos da atividade, ser de fácil entendimento e objetivo.

Apesar do planejamento, organização, controle e execução, o controle interno tem certas limitações que podem ser assim resumidas:

- **Custo/benefício:** todo controle tem um custo, que deve ser inferior à perda decorrente da consumação do risco controlado, logo quando o controle for mais caro para a entidade do que o risco, a mesma deve analisar e implementar outro tipo de controle ou até mesmo ficar em inércia.

- **Má fé dos empregados:** como os empregados são responsáveis pelos controles, estes podem valer-se de seus conhecimentos e competências para encontrar falhas nos controles, com objetivos ilícitos, a fim de benefício próprio ou de terceiros;

- **Eventos externos:** esses eventos estão além do controle de qualquer organização. Podem provocar gastos inesperados que dificultem a continuidade da instituição. São exemplos destes eventos os terremotos, furacões, atentados terroristas.

- **Julgamento:** decisões baseadas no julgamento humano podem não ser assertivas e propiciar resultados abaixo do desejado.

- **Falhas:** funcionários que cometem erros, sem intenção de benefício próprio ou de terceiros, ou que não observam as normas e procedimentos de controle.

A constante preocupação com a gestão de riscos evidenciou a carência de uma estratégia mais robusta e sólida capaz de medir o risco e mitigá-lo. Em 2001 o COSO desenvolveu seu primeiro projeto de gerenciamento mais intenso de risco.

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Comitê das Organizações Patrocinadoras(COSO) é uma entidade sem fins lucrativos, que tem o objetivo de melhorar os relatórios financeiros por meio da ética, efetividade nos controles

internos e governança corporativa. É composto por cinco principais associações de classe de profissionais ligados a área financeira nos EUA.

Figura 5: Entidades que compõe o COSO



Fonte: Coso, disponível em www.coso.org acesso em 18/05/2015

Tornando-se uma referência mundial para ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno, para o COSO eles são processos instituídos pela alta administração e por todos os níveis hierárquicos da organização. Os controles não são apenas processos executados eventualmente, devem ser instituídos na cultura da organização e de conhecimento de todos os funcionários. A alta administração tem a responsabilidade pela cultura organizacional adequada à atividade e pelo monitoramento constante dos controles internos, porem todos devem participar do processo (DIRETORIA DE CONTROLES INTERNOS, 2012).

O gerenciamento de riscos Corporativos – Estrutura integrada que foi conhecido com o COSO 2, aprimoramento do COSO 1, permite ao administrador identificar, avaliar e administrar riscos diante de incertezas, priorizando a mitigação dos riscos de maiores impactos, com o objetivo da continuidade a instituição através da diminuição das percas.

Como visto anteriormente, a avaliação dos riscos é de responsabilidade da alta administração, porem a auditoria interna deve fazer sua própria avaliação dos riscos e compara-la com as da administração. A identificação e gerenciamento dos riscos é uma ação proativa.

O COSO 2 é dividido em 8 componentes que são: ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta a risco, atividades de controle, informações e comunicações e monitoramento. Estes componentes podem ser relacionados com os objetivos da entidade, esta relação esta representada na figura a seguir:

Figura 6: COSO 2 relação entre objetivos e componentes



Fonte: COSO Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada disponível em http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf acesso em 18/05/2015.

As quatro categorias de objetivos (estratégicos, operacionais, de comunicação e conformidade) estão representadas nas colunas verticais. Os oito componentes nas linhas horizontais e as unidades de uma organização na terceira dimensão. Essa representação ilustra a capacidade de manter o enfoque na totalidade do gerenciamento de riscos de uma organização, ou na categoria de objetivos, componentes, unidade da organização ou qualquer um dos subconjuntos. (COSO, 2007).

Cada um dos componentes do gerenciamento de riscos corporativos definidos pelo COSO 2 possui características distintas que serão estudadas a seguir:

- **Ambiente Interno:** compreende toda a cultura da organização que representa como o risco é visto e analisado pela entidade, a consciência interna sobre o risco, integridade da instituição, valores éticos e o ambiente que a entidade opera.

- **Fixação de objetivos:** Processo de identificação e análise de riscos interno e externo que são significativos, ou seja, que podem impactar o resultado a entidade. Desta forma a empresa determina como administrar esse risco.

- **Identificação de eventos:** Processo de identificação de riscos que podem afetar a organização positivamente ou negativamente. Eventos de impacto positivo são oportunidades que podem ser canalizada de volta aos processos e objetivos. Eventos negativos representam riscos que exigem avaliação e resposta.

- **Avaliação de riscos:** A entidade deve analisar os eventos previstos e imprevistos antecipando seu impacto assim como sua probabilidades. Tem por objetivo aumentar a probabilidade e o impacto dos eventos positivos e diminuir a probabilidade e o impacto dos eventos adversos. Nessa processo é analisado o risco qualitativamente e quantitativamente (Diretoria de Controles Internos- Dicoi Banco do Brasil, 2012).

- **Resposta a Riscos:** Processo de desenvolver e determinar ações para mitigar os riscos aumentando a produtividade e reduzindo as perdas. O custo/benefício e a prioridade da ação deve ser levados em consideração previamente a tomada de decisão.

- **Atividades de controle:** São as respostas aos riscos planejados e definidos nas políticas e procedimentos. Estas atividades são executadas durante todo o ciclo da atividade e deve sempre ser atualizada para se manter efetiva. As atividades de controle devem ocorrer em todos os níveis da entidade.

- **Informação e comunicação:** “a comunicação é o fluxo de informações dentro de uma organização, entendendo que este fluxo ocorre em todas as direções – dos níveis hierárquicos superiores aos níveis hierárquicos inferiores, dos níveis inferiores aos superiores, e comunicação horizontal, entre níveis hierárquicos equivalentes.

O processo de comunicação pode ser formal ou informal. O processo formal acontece por meio dos sistemas internos de comunicação – que podem variar de complexos sistemas computacionais a simples reuniões de equipes de trabalho – e são importantes para obtenção das informações necessárias ao acompanhamento dos objetivos de informação e de conformidade.” (Diretoria de Controles Internos- Dicoi Banco do Brasil, 2015).

- **Monitoramento:** Deve ser um processo contínuo e natural na intuição. As deficiências no gerenciamento de riscos são relatadas a alta administração. Na instituição os processos devem ser controlados para que os desvios sejam avaliados e quando necessário, corrigidos.

Como visto o COSO 2 é um direcionador que auxilia no estabelecimento e na gestão dos riscos nas corporações. Sua adesão é facultativa para instituições financeiras no Brasil, porém uma instituição que segue as recomendações do COSO 2 tende a atingir seus objetivos, ter melhor imagem perante ao público e ao funcionários.

As formas observadas de governança corporativa dos bancos têm que respeitar o interesse privado dos proprietários, por um lado, e o interesse público na estabilidade do sistema, por outro lado. “Assim, se aceitarmos que a estrutura regulatória da operação bancária é uma das forças externas mais importantes em dar forma ao comportamento dos bancos, uma teoria de governança corporativa necessita dirigir-se à integração de forças internas e externas a fim alcançar um contrapeso ótimo de interesses públicos e privados.” (BANZAS, 2005).

ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os controles em instituições financeiras são exercidos por diversos órgãos dentre eles podemos citar o Banco Central, órgãos de defesa do consumidor, Comissão de Valores Mobiliários e auditoria externa que procuram a estabilidade do sistema e a defesa dos consumidores bancários, a preocupação com os direitos do consumidor bancário é tamanha

que existe uma legislação própria. Os controles também são exercidos de forma interna a entidade estes controles vão desde uma contagem de estoque ate a realização de auditorias internas, ou seja, todas as atividades exercidas por entidades internas que buscam a realização das atividades da forma com quem a administração deseja.

Os riscos estão presentes em qualquer atividade ou procedimento, existe o esforço por parte de toda instituição pela diminuição da sua exposição ao mesmo. Logo a um direcionamento cada vez maior para utilização de recursos, tecnológicos, logísticos e humanos para esta finalidade.

A eficácia e eficiência dos controles internos são imprescindíveis para qualquer instituição, o meio financeiro não é exceção, pelo contrário, é um dos ambientes onde se apresentam riscos consideráveis, onde o controle deve sempre estar em aprimoramento.

Os controles internos em instituições financeiras tem ampla fiscalização dos órgãos regulamentadores buscando sempre a estabilidade econômico-financeira da própria instituição assim como do país onde atua e como consequência a mundial. A evolução dos controles internos no Brasil evidencia a preocupação com esta estabilidade.

Através dos controles estipulados por lei temos certo nível de segurança ao tornarmos clientes ou colaboradores destas instituições, pois já existe legislação para que as mesmas lidem com os principais riscos inerentes a sua atividade, podendo ter seus próprios sistemas de gestão de risco desde que os órgão regulamentadores aprovem tais sistemas.

No contexto de avanços nos controles internos em instituições financeiras devemos reforçar a importância do comitê de Basileia através dos acordos: Basileia I, Basileia II e Basileia III, que ampliaram os controles internos tornando a economia global mais solida e transparente, através de regras e condutas para gestão de riscos. Como visto nesta pesquisa, estas recomendações ganharam Resoluções da CMN (Conselho Monetário Nacional) tornando-as obrigatórias para todas as entidades autorizadas pela mesma a atuar no mercado brasileiro. Atualmente (2015) no Brasil, uma instituição financeira para estar em atividade deve seguir toda a legislação sobre controles internos sobre pena de aplicação de multas ou até sua paralisação até a sua adequação a legislação.

Podemos evidencia também, a relação do controle com o risco, já que, como visto o controle nunca irá extinguir o risco, só reduzira a probabilidade da sua ocorrência, ou seja, independentemente da sofisticação do controle sempre haverá risco. A entidade deverá sempre identificar o risco, avalia-lo e mitiga-lo levando sempre em consideração o custo benéfico do controle.

A legislação sobre instituições financeiras esta sempre em modificação a cada dia o consumidor espera melhor atendimento e soluções mais eficientes para os seus problemas. As instituições que adaptarem mais rápido seus controles internos a estas exigências tem vantagem decisiva sobre seus concorrentes.

Muitas instituições financeiras no Brasil utilizam modelos de controles internos mais modernos, eficientes e sofisticados do que os obrigatórios pela legislação. Estes bancos tem destaque por seus clientes, fornecedores e colaboradores visualizarem que existe uma segurança, transparência, ética e confiabilidade na relação tornando a mesma sustentável.

O COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) através de suas recomendações tem um papel importante nos controles internos, já que seus princípios evoluíram os conceitos de Basileia incorporando a ética, efetividade nos controles internos e governança corporativa. O COSO, mesmo não sendo de aderência obrigatória, revela uma metodologia inovadora e sofisticada para a gestão de risco através de sua estrutura integrada com seus componentes: Ambiente interno, Fixação de Objetivos, Identificação de Eventos, Avaliação de Riscos, Resposta a Risco, Atividades de Controle, Informações e Comunicações e Monitoramento. Seu modelo é utilizado por algumas instituições no país.

Portanto, esta análise dos resultados evidencia a relevância dos controles internos nas instituições financeiras mostrando que com controles inadequados além de diversos prejuízos com fraudes, erros e demandas judiciais levam a descrença dos clientes, fornecedores e colaboradores com a continuidade da instituição e com o gerenciamento dos recursos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A aplicação dos controles internos nas instituições financeiras é extremamente importante para o funcionamento adequado da economia, para a continuidade da entidade e a preservação dos seus ativos, clientes e colaboradores. A preocupação da administração com os controles internos esta diretamente ligada a sua sobrevivência no mercado.

Esta pesquisa demonstrou a evolução dos controles internos, os riscos inerentes a atividades e abordagens atuais (2015) de gestão de risco, evidenciando a importância da aplicação dos controles internos adequados e onde foram analisados de forma crítica os temas propostos, trazendo sua contribuição para o entendimento do controle interno em instituições financeiras atingindo os objetivos propostos.

Portanto compreendo que a legislação deveria exigir controles internos mais sofisticados como os propostos pelo COSO que seriam de grande reforço para as instituições

financeiras, já que, no Brasil algumas instituições aderem as orientações e outras não. Seus princípios aplicados a todas as instituições poderiam mudar a forma da sociedade vê-las tornando o ambiente financeiro mais ético e sustentável.

Deve-se frisar que esta temática me chamou atenção por enriqueceu meus conhecimentos na área de controles internos, melhorando minha vivencia corporativa e multiprofissional, visto que minha pesquisa me fez rever minhas atitudes e procedimentos como profissional buscando sempre observar se minhas ações estão de acordo com o desejado pela minha empresa e podendo contribuir para a evolução da minha equipe de trabalho.

REFERENCIAS

BANCO DO BRASIL S.A. **Acordo de Basileia**. Disponível em: <<http://www.bb.com.br/portallbb/page51,136,3696,0,0,1,8.bb?codigoNoticia=7724>> Acesso em: 27 abril 2015.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **O acordo da Basileia**. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?BASILEIA>> Acesso em: 11 maio 2015.

BANZAS, M. S. **Governança corporativa no setor bancário: evolução recente no mercado brasileiro**. Diss. Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2005.

BERGAMINI, S. J. Controles Internos como Instrumento de Governança Corporativa. **Revista BNDES**, 2005.

CANDELORO, A. P. Compliance 360° - Riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo, Trevisan Editora, 2012.

COSO. Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf> Acesso em: 28 maio 2015.

DIRETORIA DE CONTROLES INTERNOS DO BANCO DO BRASIL(DICOI). Controles Internos e Compliance. **Apostila de Controles Internos**, V. Único, 2012.

DIRETORIA DE CONTROLES INTERNOS DO BANCO DO BRASIL(DICOI). Controles Internos, Compliance e Risco Operacional. **Apostila de Controles Internos**, V. Único, 2015.

FEBRABAN. **Basiléia II: abordagem prática para acompanhamento de risco operacional em instituições financeiras**. Disponível em: <https://www.febraban.org.br/Arquivo/Servicos/Imprensa/Artigo_BasileiaII.pdf > Acesso em: 11 maio 2015.

IAPMEI. **O Novo acordo de Basileia II**. Disponível em: <<http://www.iapmei.pt/iapmedia/mai07/opi2.htm>> Acesso em: 18 maio 2015.

THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **COSO**. Disponível em: <<http://www.coso.org/default.htm>> Acesso em: 18 maio 2015.

UNIVERSIDADE CORPORATIVA BANCO DO BRASIL. Curso Introdução à Gestão de Riscos. Brasília, 2006.

«Contabilizando Saberes» nasceu do desejo de permitir que as produções acadêmicas do Curso de Ciências Contábeis do IESP ultrapassem os muros da instituição e devolva a sociedade o resultado de pesquisas como estudos, identificação e soluções de problemáticas na área contábil. Aqui são contemplados 15 produções acadêmicas nas áreas de Análise das Demonstrações Contábeis, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Pública, Contabilidade Tributária, Educação, Perícia e Profissão Contábil.