



DIÁLOGOS CIENTÍFICOS EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ORGANIZADORES:

**THYAGO HENRIQUES DE OLIVEIRA MADRUGA FREIRE
MÁRCIA DE ALBUQUERQUE ALVES
DARLAN OLIVEIRA BEZERRA**

ISBN: 978-65-5825-017-3

DIÁLOGOS CIENTÍFICOS EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire
Márcia de Albuquerque Alves
Darlan Oliveira Bezerra
(Organizadores)**

Centro Universitário UNIESP

Cabedelo
2020



CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIESP

Reitora

Érika Marques de Almeida Lima Cavalcanti

Pró-Reitora Acadêmica

Iany Cavalcanti da Silva Barros

Editor-chefe

Cícero de Sousa Lacerda

Editores assistentes

Hercilio de Medeiros Sousa

Josemary Marcionila F. R. de C. Rocha

Editora-técnica

Elaine Cristina de Brito Moreira

Corpo Editorial

Ana Margareth Sarmento – Estética

Anneliese Heyden Cabral de Lira – Arquitetura

Daniel Vitor da Silveira da Costa – Publicidade e Propaganda

Érika Lira de Oliveira – Odontologia

Ivanildo Félix da Silva Júnior – Pedagogia

Jancelice dos Santos Santana – Enfermagem

José Carlos Ferreira da Luz – Direito

Juliana da Nóbrega Carreiro – Farmácia

Larissa Nascimento dos Santos – Design de Interiores

Luciano de Santana Medeiros – Administração

Marcelo Fernandes de Sousa – Computação

Márcia de Albuquerque Alves – Ciências Contábeis

Maria da Penha de Lima Coutinho – Psicologia

Paula Fernanda Barbosa de Araújo – Medicina Veterinária

Rita de Cássia Alves Leal Cruz – Engenharia

Rogério Márcio Luckwu dos Santos – Educação Física

Zianne Farias Barros Barbosa – Nutrição

Copyright © 2020 – Editora UNIESP

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).

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

F866d Freire, Thyago Henriques de Oliveira Madruga.
Diálogos científicos em ciências contábeis [recurso eletrônico]
/ Organizado por Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire,
Márcia Albuquerque Alves, Darlan Oliveira Bezerra. - Cabedelo,
PB: Editora UNIESP, 2020.
648 p.
Tipo de Suporte: E-book
ISBN: 978-65-5825-017-3

1. Contabilidade. 2. Contabilidade - Interdisciplinaridade. 3.
Ciência Contábeis - Diálogos. 4. Ciências Contábeis - Ciência. I.
Título. II. Freire, Thyago Henriques de Oliveira Madruga. III.
Alves, Márcia Albuquerque. IV. Bezerra, Darlan Oliveira.

CDU: 657

Editora UNIESP

Rodovia BR 230, Km 14, s/n,
Bloco Central – 2 andar – COOPERE
Morada Nova – Cabedelo – Paraíba
CEP: 58109-303

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO.....	07
A CONTABILIDADE EM AUXILIO AO EMPREENDEDORISMO: UM ESTUDO JUNTO À MICROEMPREENDEDORES INDIVIDUAIS DA CIDADE DE GUARABIRA – PB - Alex Francisco De Souza Albuquerque e Mayra Cinara de Oliveira Tabosa.....	08
AUDITORIA INTERNA NO DEPARTAMENTO PESSOAL COMO FERRAMENTA DE PREVENÇÃO DE PASSIVOS TRABALHISTAS OCULTOS - Aline Wenne Nascimento da Silva Bizerril e Isabella Christina Dantas Valentim.....	34
DIDÁTICA DOCENTE COMO BASE PARA A FORMAÇÃO PROFISSIONAL: UM ESTUDO COM ESTUDANTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR DA PARAÍBA - Allan Victor Almeida Duarte e Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante.....	58
PERCEPÇÃO DO PROFISSIONAL CONTÁBIL QUANTO A RESPONSABILIDADE SOCIAL - Allison Frank Trajano Diniz e Teófilo Augusto Da Silva Soares.....	
A CONTABILIDADE NO AUXÍLIO À GESTÃO DE UM E-COMMERCE – Ana Crislany Correia da Silva e Mayra Cinara de Oliveira Tabosa.....	78
ANÁLISE DA TRANSPARÊNCIA PUBLICA: UM ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE PITIMBU-PB - João Batista Rodrigues da Silva e Gilmar Martins de Carvalho Santiago.....	96
O IMPACTO DA CHEGADA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS ONLINE NO MERCADO CONTÁBIL NA CIDADE DE JOÃO PESSOA-PB EM 2019 - Bruno André Paiva de Araújo e Isabella Christina Dantas Valentim	117
O LIMITE DOS GASTOS COM FOLHA DE PAGAMENTO DE PESSOAL PELO PODER EXECUTIVO NO ESTADO DA PARAÍBA – 2015 a 2018 - Danielle Teles de Meireles e Antônio Gomes Vieira Filho	134
PONTO DE VISTA DO CONTADOR A RESPEITO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO NA CIDADE DE JOÃO PESSOA/PB - Denise Figueiredo de Sales e Isabella Christina Dantas Valentim.....	163
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO FISCAL DAS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL - Elson Alexandrino da Silva e Fabio Oliveira Guerra.....	189
O RECOLHIMENTO DEVIDO DO ISS RETIDO PELOS TOMADORES DE SERVIÇO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA CONSTRUTORA NO ESTADO DA PARAIBA - Emerton Estevão da Silva e Teófilo Augusto da Silva Soares.....	207
A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 95/2016 E O NOVO REGIME FISCAL: A TRAJETÓRIA EVOLUTIVA DA DÍVIDA DO SETOR PÚBLICO - Fábio Silva de Lira e Thiago Henriques de Oliveira Madruga Freire.....	228
PERFIL FINANCEIRO DE DISCENTES CONCLUINTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR DA PARAÍBA - Francisco José Mateus Santana e Darlan Oliveira Bezerra.....	246
A PERCEPÇÃO DO USO DA ÉTICA PARA O FUTURO PROFISSIONAL CONTÁBIL - Ilена Nóbrega Queiroz e Darlan Oliveira Bezerra.....	273

AUTONOMIA FINANCEIRA MUNICIPAL: ANÁLISE DE INDICADORES DA RECEITA OPERACIONAL EM PEQUENOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA PARAÍBA - Juliana Maia Honório e Carla Janaína Ferreira Nobre.....	292
A TECNOLOGIA COMO INSTRUMENTO DE COMPETITIVIDADE PARA O PROFISSIONAL CONTÁBIL: UM ESTUDO DE CASO COM OS PROFISSIONAIS DE UMA EMPRESA CONTÁBIL DE JOÃO PESSOA – PB - Karen Cristiane da Silva Lima e Teófilo Augusto da Silva Soares.....	315
A EVOLUÇÃO DO PROFISSIONAL CONTÁBIL NO BRASIL ABORDAGEM HISTORICA - Katiusha Azevedo Machado de Araujo e Darlan Oliveira Bezerra	338
AVALIAÇÃO DA INTENÇÃO EMPREENDEDORA DOS ALUNOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR NA CIDADE DE CABEDELO/PB - Kevin Henrique Da Silva e Isabella Christina Dantas Valentim.....	359
A CONTABILIDADE RURAL NA PERSPECTIVA DOS ALUNOS DE UMA ESCOLA TECNICA NA CIDADE DE MAMANGUAPE/PB - Martha Michele e Isabella Christina Dantas Valentim.....	378
O USO DA CONTABILIDADE PELOS PEQUENOS EMPREENDEDORES: UM ESTUDO REALIZADO NA CIDADE DE MAMANGUAPE/PB - Mateus Pereira Barbosa e Mayra Cinara de Oliveira Tabosa.....	397
A INFLUÊNCIA DAS INOVAÇÕES DISRUPTIVAS PARA A PROFISSÃO CONTÁBIL: o caso de um escritório de contabilidade na cidade de João Pessoa-PB - Poliana Alves do Nascimento e Tatiana Falcão de Souza Fernandes	417
CARTÓRIOS: UMA AVALIAÇÃO DAS RESPONSABILIDADES E PROCEDIMENTOS DO PROFISSIONAL CONTÁBIL NO AUXÍLIO AOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES - Rogério Emanuel Paiva Barbosa e Teófilo Augusto da Silva Soares.....	437
LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: Uma Análise da Execução Orçamentária e do Cumprimento das Metas Fiscais do Estado da Paraíba no Exercício de 2018 - Rondinele de Souza Alves e Antônio Gomes Vieira Filho	463
RELATÓRIO DE AUDITORIA: ANÁLISE DAS EMPRESAS DE CONSUMO NÃO CÍCLICAS LISTADAS NA B3 - Vinicius Lima de Paula e Isabella Christina Dantas Valentim.....	482
PERCEPÇÃO ACERCA DO INVESTIDOR-ANJO: UM ESTUDO COM EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL - Walleska dos Anjos Oliveira e Teófilo Augusto da Silva Soares.....	505
FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA COM BASE NO CUSTO DE PRODUÇÃO EM UMA INDÚSTRIA DE PORCELANATO - Ewerton Lucas Felinto Martins e Ricardo da Silva Pereira.....	531
GESTÃO DOS ESTOQUES: ESTUDO DE CASO EM UM EMPREENDIMENTO HOTELEIRO NA CIDADE DE JOAO PESSOA – PB - Yago Hugo Nunes da Silva Maia e Ricardo da Silva Pereira	555
ANÁLISE DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: APARTIR DO RECURSO 574706/PR DO STF E DA SCI COSIT Nº 13/2018 DA RFB - Lucas Vasques do Nascimento e Teófilo Augusto da Silva Soares	586

APRESENTAÇÃO

Assim como o desenvolver das sociedades, corporações e das economias globais tem sido algo cada vez mais constante, assim também é o desenvolvimento da ciência contábil. A contabilidade como ciência social acompanha esse desenvolvimento, aperfeiçoando suas normas e técnicas no intuito de atender à demanda crescente dos seus usuários.

Sendo assim, a pesquisa em Contabilidade se torna cada vez mais importante, tendo em vista o grau de importância dessa ciência para a manutenção e crescimento de empresas e organizações de todos os portes e segmentos. A contabilidade tem como objetivo principal fornecer informações precisas, seguras e tempestivas no intuito de auxiliar seus usuários internos e externos na tomada de decisões. Além do mais, a Contabilidade também possui uma forte responsabilidade social, no sentido de prestação de contas à sociedade e também na sua aplicação no setor público, no uso eficiente e eficaz dos recursos públicos.

Nesse sentido, o curso de Ciências Contábeis do UNIESP Centro Universitário tem o orgulho de trazer mais uma vez parte da produção dos seus discentes sob a orientação dos docentes nas diversas áreas da Contabilidade como: Auditoria, Contabilidade Financeira, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Pública, Contabilidade Rural, Contabilidade Tributária, História da Contabilidade, Educação, Ética, Perícia e Profissão Contábil.

Apresentamos nesta edição o total de 29 produções acadêmicas no “Diálogos Científicos em Ciências Contábeis” com a alegria de estarmos possibilitando o acesso ao conhecimento construído pelos discentes, por acreditarmos que o saber deve ser compartilhado.

Desta forma, desejamos a todos uma ótima e proveitosa leitura!

**A CONTABILIDADE EM AUXILIO AO EMPREENDEDORISMO:
UM ESTUDO JUNTO À MICROEMPREENDEDORES INDIVIDUAIS DA CIDADE DE
GUARABIRA - PB**

Alex Francisco De Souza Albuquerque¹
Mayra Cinara de Oliveira Tabosa²

RESUMO:

A contabilidade é essencial e primordial seja qual for o tamanho da empresa. O uso dela através de ferramentas contábeis facilita o crescimento, gestão e tomada de decisão. Sendo assim, o objetivo do presente artigo é apresentar o papel da contabilidade na gestão de negócios dos Microempreendedores Individuais na cidade de Guarabira – PB. O estudo justifica-se pela importância que a contabilidade pode fornecer de informação para as Microempresas Individuais. Quanto a metodologia aplicada, trata-se de uma pesquisa quantitativa de caráter exploratório e descritivo, onde a coleta de dados foi realizada junto a microempreendedores da cidade de Guarabira – PB, por meio de questionário com resultados tabulados no *Microsoft Office Excel*, através de estatística descritiva. Os resultados demonstraram que a regularização do negócio é o motivo para tal através do atendimento do SEBRAE, e consideram muito importante a contabilidade para tomada de decisão, gestão, controle das operações e segurança, além de ter uma finalidade de ir em busca do contador para fins de controle, configura-se ainda a frequência de relatório que de modo geral quase nunca é pedido, mesmo sendo uma informação útil para tomada de decisão e controle.

PALAVRAS-CHAVES: MEI – Microempreendedor Individual. Gestão. Tomada de Decisão. Controle.

ABSTRACT:

Accounting is essential and important, no matter what the dimension of the company. Its use through accounting tools facilitates growth, administration, and decision making. Therefore, the purpose of this article is to highlight how accounting can influence and assist the business administration of Individual Microentrepreneurs for their development. The study is justified by the importance that accounting can provide of information for the Individual Microenterprises. Regarding the applied methodology, this is quantitative research of exploratory and descriptive character, where the data collection was performed with microentrepreneurs of the city of Guarabira - PB, through a questionnaire with results tabulated in Microsoft Office Excel, by statistics descriptive. The results have shown that the regularization of the business is the reason for this, by the assistance of SEBRAE, and consider the accounting for decision making, management, operations control, and security to be very important, in addition to having a purpose of going in search of the accountant for control frequency, it is also configured the frequency of reporting that is almost never requested, even though it is useful information for decision-making and control.

KEY WORDS: MEI - Individual Microentrepreneur. Management. Decision Making. Control.

¹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba - IESP. E-mail: alex.fransouzaalb@gmail.com.

² Professora Orientadora, Graduada em Administração Pelo Instituto de Educação Superior Da Paraíba - IESP, Mestre em Engenharia de Produção Pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB, Especialização em Gestão de Pessoas pelo Instituto de Educação da Paraíba. E-mail: mayaratabosa@hotmail.com.

1 INTRODUÇÃO

O Empreendedorismo vem crescendo no Brasil a cada ano. Inicialmente surge da necessidade de se manter financeiramente ou de sair da informalidade. Entretanto, empreender não é somente aproveitar o momento de resistir, mas do espírito empreendedor de iniciar algo novo através de seu empoderamento. Todavia, é necessário planejamento e organização para ingressar ou se manter nesse mercado a cada dia mais competitivo.

O Empreendedor é a pessoa que inicia ou impulsiona um negócio para realizar uma ideia, ou sua vontade pessoal, assumindo os riscos e as responsabilidades e se capacitando constantemente, pois é preciso oferecer qualidade no seu serviço e atendimento diferenciado afim de que impulsiona suas vendas. Os Empreendedores são grandes influenciadores no desenvolvimento das regiões do nosso país, são eles que aquecem a economia local fazendo circular o dinheiro que foi gasto no seu estabelecimento, gerando emprego, renda e inovação. (CHIAVENATO, 2007).

Em vigência desde janeiro de 2009, a Lei Complementar nº. 128/2008 criou a pessoa de personalidade jurídica denominada Microempreendedor Individual - MEI a partir de 1º de julho de 2009, trazendo benefícios, desburocratização, agilidade e simplicidade no processo de legalização e formalização para os trabalhadores que atuavam na informalidade.

De acordo com art. 966, da Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil – CC, o empresário é:

[...] quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Com a criação da Lei nº 128/2008 surgiu uma nova oportunidade para que os profissionais que atuavam no mercado informal pudessem se legalizar perante a mesma, além disso, podendo gozar dos benefícios oferecidos pela lei citada, assim como a facilidade de emissões de documentos como: Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), Certificado, na condição de microempreendedor individual, de oferecer benefícios da cobertura previdenciária, acesso a linhas de

crédito, isenções tributárias e até mesmo concorrer a processos de licitações entre outros benefícios.

A Contabilidade, por sua vez, é uma assistência essencial seja qual for o tamanho da empresa. Por meio da orientação e gestão contábil é possível prever e buscar soluções para ultrapassar momentos difíceis, sendo importantíssima na tomada de decisão. (FRANCO 2009, p. 20, apud CHUPEL et al., 2014, p.64).

De acordo com Franco (2009, p. 20) apud Chupel et al (2014, p.64):

Sua função é registrar, classificar, demonstrar, auditar e analisar todos os fenômenos que ocorrem no patrimônio das entidades, objetivando fornecer informações, interpretações e orientação sobre a composição e as variações desse patrimônio, para a tomada de decisões de seus administradores.

Segundo Marion (2009), a utilização da Contabilidade é primordial tanto para uma empresa de pequeno porte quanto para uma de grande porte. Muitas empresas pequenas têm aumentado suas inadimplências em consequência da não utilização das ferramentas fornecidas pela contabilidade. Em pesquisa inicial foi percebido que muitos Microempreendedores Individuais declinam ou fecham suas portas em pouco tempo de investimento, podendo esta situação ser influenciada pela falta de conhecimento ou orientação contábil.

Desta maneira, questiona-se: Como a contabilidade pode auxiliar o Microempreendedor Individual na gestão de negócios?

Para responder este questionamento, objetiva-se apresentar o papel da contabilidade na gestão de negócios dos Microempreendedores Individuais na cidade de Guarabira – PB.

O presente trabalho justifica-se pela importância que a contabilidade pode fornecer de informação para as microempresas individuais - MEIs, pois sem um auxílio de um profissional contábil e sua orientação pode-se gerar sérios riscos para o andamento da empresa, desta maneira o MEI – Microempreendedor Individual terá uma maior confiabilidade para a tomada de decisão.

De acordo com Chupel et al (2014, p. 66),

O microempreendedor é um pequeno empresário que necessita de um apoio em sua empresa, principalmente no tratamento tributário, fiscal e financeiro, pois a contabilidade ampara nas questões de apurar e recolher impostos, taxas, DAS (Documento de Arrecadação Simplificado), tributos e

disponibiliza também ferramentas para a formação de preço e margens de lucro.

A estrutura desse artigo está detalhada em introdução e fundamentação teórica, embasando a pesquisa, metodologia, resultados, discussão e, por fim, considerações finais.

Enquanto fundamentação teórica, este trabalho utilizou como base Dornelas (2014), Chiavenato (2007), Landström (2012) e Bueno (2016), a respeito do empreendedorismo. E em relação ao microempreendedor, a pesquisa baseou-se nas contribuições de Fontes e Pero (2009). Padoveze (2010), Iudícibus (2006), Filho (2014) e Marion (2009) contribuíram acerca da contabilidade gerencial, utilizada no auxílio à gestão nas organizações.

A Metodologia tem uma finalidade exploratória e descritiva baseada em uma abordagem quantitativa através de um formulário aplicado.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 EMPREENDEDORISMO

Em relação ao empreendedorismo, é comum relacioná-lo ao empresário que cria um novo negócio a partir de uma ideia já estabelecida, transformando-a e colocando-a em atividade, onde requer dedicação e devoção naquilo que se deseja empreender. (DORNELAS, 2014). O conceito de empreendedor segundo Chiavenato (2007, p.03),

[...]. Não é somente um fundador de novas empresas ou o construtor de novos negócios. Ele é a energia da economia, a alavanca de recursos, o impulso de talentos, a dinâmica de ideias. Mais ainda: ele é quem fareja as oportunidades e precisa ser muito rápido, aproveitando as oportunidades fortuitas, antes que outros aventureiros o façam. O termo empreendedor — do francês entrepreneur — significa aquele que assume riscos e começa algo novo.

Ainda de acordo com Chiavenato (2007), o empreendedor é a pessoa que tem uma ideia já formada, que quando enxerga a oportunidade, a sua vontade de empreender é impulsionada e faz acontecer, gerando benefícios econômicos e sociais e assumindo diretamente os riscos relacionados com o tempo de vida do seu empreendimento. Discutindo o mesmo conceito, Bueno (2016) fala que

“Empreendedorismo é a capacidade que uma pessoa tem de identificar problemas e oportunidades, desenvolver soluções e investir recursos na criação de algo positivo para a sociedade”.

Segundo Landström e Benner (2010), na idade média o sistema feudal contribuiu com um longo processo de estagnação na economia do bloco europeu, no entanto, os comerciantes da época tiveram que solucionar o problema junto ao empreendedorismo, que evoluía com base na classe dos comerciantes e no desenvolvimento das cidades, gerando renda e movimentação de produtos. Portanto nota-se a necessidade da circulação de mercadoria com intuito de arrecadar e desenvolver determinada região.

Mesmo que para muitos o estudo sobre o empreendedorismo seja relativamente novo, os pensamentos sobre o mesmo não são. Landström et al. (2012) afirmam que provavelmente a função é tão antiga como a troca de mercadorias, no entanto, este conceito não era discutido. Somente a partir da evolução dos mercados econômicos, os cientistas se interessaram pelo fenômeno.

Segundo Dornelas (2014) empreendedorismo tem sido o centro das políticas públicas, pois teve um grande avanço na década de 1990 a 2000, estimulando ações que contribuíssem com alguns programas educacionais voltado ao tema, subsídios para aberturas das empresas, acesso a linhas de crédito, além de oportunidades de enxergar suas habilidades na condição de empresário, como por exemplo, o Empretec. Este, por sua vez, é uma metodologia desenvolvida pela Organização das Nações Unidas (ONU) aplicado pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) que tem o intuito de desenvolver o comportamento empresarial, segundo o Sebrae (2019),

A maior parte das empresas, após participação no Empretec, além de um aumento no faturamento mensal, registrou outras conquistas: Melhoria no desempenho empresarial, ampliação da visão de oportunidades, mais segurança na tomada de decisões e aumento das chances de sucesso empresarial e, por consequência, reduzindo significativamente as possibilidades de fracasso.

2.1.1 Empreendedorismo no Brasil

De acordo com Dornelas (2014), o empreendedorismo tem se expandido no Brasil nos últimos anos, ganhando força no final dos anos 90 para 2000. Existem

motivos que apontam o interesse dos empreendedores sobre o tema em questão. No Brasil houve uma grande “Revolução” em se tratando de incentivo de novos empreendimentos, resultante de várias tentativas afim de que a economia pudesse crescer. Advinda do fenômeno de globalização, muitas empresas brasileiras buscaram como fazer diante as que tinham alternativas para aumentar as vendas, redução de custos, ter uma maior rentabilidade, e acima de tudo conseguir se manter no mercado.

Dornelas (2014) ainda ressalta sobre o entusiasmo do empreendedor brasileiro em ter seu próprio negócio e buscar a independência no mercado, destaca ainda as micro e pequenas empresas como uma solução para a economia do país, despertando discussões a respeito do empreendedorismo, destacando os estudos relacionados ao mundo acadêmico, além da criação de programas voltados ao potencial empresário, um exemplo foi a criação do programa Brasil Empreendedor (1999), que teve como objetivo inicial a capacitação de mais de um milhão de empreendedores na elaboração de planos de negócios.

Segundo a Revista News (2018) o SEBRAE vem vistoriando e estudando o comportamento do empreendedor ao longo dos anos e diante da crise econômica que o país tem vivenciado, o mesmo vem incentivando a abertura de empresas, destacando algumas atividades como reparação e manutenção de bens duráveis, além de vestuário e alimentos. Ainda segundo a Revista News (2018) o presidente do Sebrae, Guilherme Afif Domingos ressalta que a “força dos pequenos negócios na geração de emprego e renda está mais que comprovada a partir dos dados mensais do Ministério do Trabalho e Emprego e reforça a criação de novos empreendimentos”.

Contudo, percebe-se que muitos empreendedores recorrem a categoria de Microempreendedor Individual (MEI) que é uma maneira “menos burocrática” de conseguir, talvez, uma independência financeira, mesmo que o enquadramento para alguns seja enxergado como um intermédio para futuras empresas com faturamento maior, conforme abordado posteriormente.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

Como tem-se observado ao longo do trabalho percebemos que a contabilidade tem uma linguagem bem singular. Segundo Marion (2009) “é a

linguagem dos negócios e é dela que são levantadas as informações para que se analise o resultado afim de chegar a uma decisão”. Conforme Marion (2009, p.25),

A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurados-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões. A Contabilidade é a linguagem dos negócios. Mede resultados das empresas, avalia o desempenho dos negócios, dando diretrizes para tomadas de decisões.

Dentro do estudo da Contabilidade e analisando sua contribuição para gestão das organizações, destaca-se a Contabilidade Gerencial que, segundo Piazzolato (2000), tem como uma de suas principais características produzir informações para que as empresas possam se auto avaliar auxiliando o planejamento, medindo e avaliando seu desempenho.

A Contabilidade Gerencial é definida segundo Iudícibus (2009, p. 21) como:

[...] um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Iudícibus (2006) ainda se refere que a contabilidade gerencial está intimamente ligada à administração das empresas, atuando em conjunto para melhorar os processos decisórios, afim de fazerem um bom planejamento e execução da entidade.

Diante do assunto de contabilidade gerencial nota-se uma certa frequência acerca da informação contábil, mas a mesma tem características próprias em comparação com outros ramos da contabilidade. Sendo assim, de acordo com Padoveze (2010), o Quadro 1 apresenta uma comparação de algumas características da contabilidade gerencial e da contabilidade financeira.

FATOR	CONTABILIDADE FINANCEIRA	CONTABILIDADE GERENCIAL
Usuários	Externos e Internos	Internos
Frequência dos relatórios	Reportar o desempenho passado as partes externas, facilitando análise financeira	Facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente
Custos ou valores utilizados	Anual, trimestral, mensal	Quando necessário a administração
Bases de mensuração	Moeda corrente	Várias (moeda corrente, moeda estrangeira, índices, etc.)
Restrições nas informações	Regulamentada: regras e princípios fundamentais da contabilidade.	Desregulamentada: São determinadas pela administração para necessidades estratégicas e operacionais
Natureza da informação	Objetivo, auditável, confiável, consistente e precisa.	Mais subjetiva e sujeita a juízo de valor, válida, relevante e acurada.
Perspectiva dos relatórios	Orientação histórica	Atual, orientada para o futuro para facilitar o planejamento, controle a avaliação de desempenho.

Quadro 1 – Comparação entre a contabilidade gerencial e financeira. Fonte: Adaptado de PADOVEZE (2004, p.39-40).

Observa-se que existem alguns objetivos que diferem esses dois ramos contábil. Segundo Padoveze (2010) “a Contabilidade financeira tem o objetivo de permitir aos usuários avaliar a situação econômica e financeira [...] e os relatórios são padronizados para que os usuários externos façam sua análise com as demonstrações financeiras [...]”.

Quanto à Contabilidade Gerencial, além dessas verificações, apresenta também outras finalidades como: tomar conhecimento dos fluxos de caixa, das projeções de retorno financeiro e de um novo modelo para ajudar na tomada de decisões. Além disso não prevê relatórios padrão, criando vários outros quantas vezes for necessário, para poder fazer um gerenciamento adequado e com segurança (PADOVEZE, 2010). Segundo Ribas Filho (2014, p. 03),

Se fossemos perguntado qual ou quais as características que distinguem o bom contador gerencial de outros profissionais ligados à área da contabilidade, diríamos que a fundamental é saber “tratar”, refinar e apresentar de maneira clara, resumidas e operacionais dados esparsos contidos nos registros da contabilidade financeira, de custos, etc., bem como juntar tais informes com outros conhecimentos não especificamente ligados à área contábil, para suprir a administração em seu processo decisório.

Contudo, é necessária a boa relação pessoal e profissional visando o crescimento conjunto dos setores de contabilidade e administrativo, para que

possam preparar, mensurar e organizar essas informações para que o setor responsável tome as decisões corretas.

2.3 O MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL- MEI

De acordo com Fontes e Pero (2009), os microempreendedores no Brasil são um grupo com relações distintas, podendo ser, em fator da desigualdade de renda, que abrange desde microempreendedores que trabalham como camelôs até aqueles de renda mais alta e com tecnologia mais avançada. Mas ainda retoma ao fato da desigualdade em relação a trabalhadores que executam seus serviços por conta própria e de empresários que tem até cinco empresários.

2.3.1 MEI: Simples Nacional e seu enquadramento

Conforme a lei complementar nº 123/2006 o simples nacional é um regime tributário compartilhado, que determina as formas de arrecadação, cobrança e fiscalização e procura um tratamento diferenciado com benefícios tributários ou não, objetivando aumentar a economia dos pequenos empresários.

O Simples nacional é dividido em três tipos de empresa, diferenciadas quanto ao seu limite de faturamento, procedimentos de formalização ou até mesmo podendo optar de acordo com o faturamento ou por outro tipo de enquadramento tributário, conforme apresentado no Quadro 2.

Pessoa Jurídica	Definição	Faturamento Anual	Enquadramento Tributário
MEI	É o empresário na condição de microempreendedores individual sem sócios. Valor de faturamento proporcional aos meses do ano. Registro no portal do empreendedor	R\$ 81.000	Simples Nacional
ME	É o tipo de empresa que não tem restrições quanto as suas atividades, é necessário optar a tributação e ir na junta comercial para registro.	Menor ou Igual a R\$ 360.000	Simples Nacional
EPP	A EPP tem quase a mesmo procedimento da ME.	R\$ 4,8 Milhões	Simples Nacional

Quadro 2 – Divisão do Simples Nacional.

Fonte: Adaptado de Brasil (2006).

□ MEI – Quanto a sua Legislação

A lei complementar nº 128/2008 em seu artigo 1º, que determina a Lei complementar de nº 123 de 2006 e passa valer as modificações, destaca a alteração desta por recomendação da Organização para Cooperação e Desenvolvimento - OCDE para o enquadramento dos Micro e pequenos empreendedores no rol da economia, fazendo com isso uma injeção de ânimo ao desempregado que busca a oportunidade de empreender e também as pessoas que procuram uma maneira de se sair bem. (SANTOS & LIMA 2018, p.10). Ainda de acordo com Santos e Lima (2018) o parágrafo 2º do artigo 18 da lei Complementar nº 128/2008 conceitua o MEI como o empresário individual que tem personalidade jurídica, com um limite de até R\$ 81.000 e é optante pelo simples nacional.

□ MEI – Quanto ao crescimento econômico e a sua formalização

Apesar do baixo desempenho do PIB em 2014 e 2017 aumentou-se o número de aberturas de novos MEI (RELATÓRIO ESPECIAL – SEBRAE, 2018) o mesmo ainda afirma que:

[...]A criação anual de novos MEI manteve-se robusta, próximo à casa de 1 milhão de novos MEI/ano. Por conta disso, a criação de novos MEI parece estar mais associada ao processo de formalização dos negócios, do que ao ritmo de crescimento da economia. Observe-se que tem favorecido este processo, os seguintes fatores: Baixo o custo para a criação/manutenção do MEI; Reduzida a burocracia envolvida no registro do MEI; é elevado o estoque de indivíduos que ainda possui um negócio na informalidade; assim, é razoável supor que, em 2018, haja uma continuidade da criação de MEI, nesse patamar próximo a 1 milhão de MEI/ano.

Ou seja, o MEI mesmo não sendo o principal tipo de empresa que ajuda a impulsionar a economia, tem fundamental importância no aumento das microempresas. O relatório especial para negócios promissores (SEBRAE 2018, p. 09) diz que:

Os MEI têm baixo impacto no crescimento do PIB, já que este, em geral, é determinado pelas empresas de maior porte, em especial, as médias e grandes empresas. A importância da figura do MEI é muito maior no aspecto do resgate da cidadania daqueles indivíduos que antes estavam na economia informal. Este resgate se dá por meio do maior acesso aos benefícios da formalização: acesso à Previdência; possibilidade de emissão

de nota fiscal, maior acesso ao crédito, reconhecimento oficial do negócio, redução da precariedade das relações de trabalho e de produção, aumento da autoestima etc.

É possível observar a curva de crescimento de empresas optantes pelo Simples Nacional, destacando a crescente evolução quanto ao MEI no Gráfico 01 (RELATÓRIO ESPECIAL – SEBRAE, 2018).



Gráfico 01 – Crescimento do Número de empresas optante pelo Simples Nacional

Fonte: SEBRAE, a partir dos dados da RFB. Acesso em: 09/04/19

Segundo dados do SEBRAE, divulgados pela revista Veja (2017) em sua coluna de economia, estima-se que haja um crescimento massivo em relação aos microempreendedores individuais chegando a 12 milhões em 2019. Este crescimento pode estar relacionado ao fácil acesso ao processo de formalização.

Ao analisar o crescimento exposto na figura, tem-se um crescimento exponencial das empresas classificadas como MEI em relação às outras empresas do Simples Nacional, nota-se que houve um salto de dezembro de 2009 até dezembro de 2018 totalizando um crescimento médio de 1 milhão a cada ano.

Segundo o analista do SEBRAE, Nascimento (2019), a proposta da formalização pode ter sido atrativa ou a forma de esclarecimento ao público não foi passada de forma clara e objetiva, além da dificuldade de credibilidade em relação aos bancos em oferecer linhas de crédito e financiamento.

O registro do MEI pode ser feito através da plataforma do portal do empreendedor individual, desde que porte os documentos necessários³ para a formalização. O SEBRAE Guarabira disponibiliza na Região do brejo Paraibano

³ Os documentos necessários para a formalização são: CPF, RG, Título de eleitor, Endereço residencial ou comercial e o Número da última declaração de imposto de renda se tiverem declarado.

treinamentos e parcerias com prefeituras, disponibilizando acesso à orientação local, para potencial empresário e aqueles que já tenham empresas, orientando quanto as suas obrigações, além de promover cursos, palestras, oficinas e feiras incentivando o microempresário a se desenvolver economicamente e socialmente naquela região.

De acordo com as estatísticas do portal do empreendedor disponível no site do Portal Do Empreendedor – MEI, a cidade de Guarabira conta com 2026 empresas formalizadas até a data de 06 de abril de 2019.

□ MEI – Quanto à contabilidade

Considera-se pela lei que o MEI não é obrigado a uma contabilidade formal, mas faz se necessário o uso dela para direcionar e ajudar no crescimento da empresa. No entanto, para abertura do MEI são necessárias informações para formalização do candidato. Ou seja, a lei que rege o MEI deixa bem claro que não é necessária a presença de um contador para o processo de formalização e para o andamento da empresa (PORTAL DO EMPREENDEDOR, 2019), mas isso não significa que o contador não possa planejar junto ao empresário meios de como contabilizar e administrar seu negócio, uma vez que não existe nenhuma lei que impede essa complacência do contador junto ao MEI, conforme afirma Fáveri (2011, p. 12)

Para maior auxílio aos empreendedores, tornou-se obrigatoriedade que as organizações contábeis prestassem determinados serviços gratuitos, prestando toda a assessoria necessária para a formalização do negócio, todo o processo de inscrição, opção e outros.

Desta forma, de acordo com o autor citado, pode-se enfatizar que quando se fala em obrigatoriedade é quando o cliente procura uma orientação e por não saber a fonte correta para maiores esclarecimentos ou por não saber interpretar alguns conceitos, procuram o contador para tirar suas dúvidas. Sendo assim, as empresas contábeis prestam as informações as vezes sem nenhum custo, principalmente para a abertura da empresa, com o intuito de atrair o cliente para eventos futuros.

No entanto, embora o MEI destaque em sua lei que "não é obrigatório o serviço do profissional contábil" é corrente e importante o seu acompanhamento.

O Planejamento financeiro é importante para todo tipo de empresa e com isso é fundamental a presença de um profissional. Como já mencionado no início desse artigo, o mercado tem-se mostrado muito competitivo, com isso as empresas procuram investir na melhoria de sua gestão, na diminuição de custos e aumento da qualidade em relação aos preços e serviços, procurando atrair os clientes (GITMAN, 1997 apud LACERDA, 2017).

O empresário com uma visão diferenciada, com intuito de colocar em prática aquilo que é planejado, pode recorrer a um profissional da contabilidade e com ele elaborar algumas ferramentas importantes que favoreçam o crescimento das empresas (GITMAN 1997, p.588) no nosso caso os microempreendedores individuais, podemos discorrer sobre algumas abaixo:

O Balanço Patrimonial, mesmo não sendo um relatório obrigatório, é de extrema importância para gestão do negócio, ele evidencia o patrimônio da empresa, segundo Pereira (2017). Discutindo o mesmo assunto, Marion (2004) afirma que o Balanço Patrimonial é o relatório mais importante fornecido pela contabilidade.

Em relação ao Fluxo de Caixa, Lacerda (2017) destaca que o fluxo de caixa é fundamental para o controle financeiro de uma empresa, controlando a entrada e saída de recursos em um determinado período, que tem por objetivo uma precisão dos valores a pagar e a receber. Porém, segundo Zdanowicz (2000 apud LACERDA, 2017) muitos empreendedores só procuram saber dessas informações quando enxergam que pode faltar dinheiro em caixa no fim do mês, quando na verdade deveria acompanhar todo seu fluxo futuro para planejar uma possível decisão.

O fluxo de caixa se adapta às necessidades e segmentos empresariais e seu plano de contas acompanha a demanda e prioridade das organizações, para as empresas do MEI a gestão do fluxo de caixa torna-se útil e objetiva, pois este tipo de segmento requer apenas o controle das entradas e saídas de recursos, servindo para gerar informações completas e objetivas acerca da capacidade financeira do empreendimento (GITMAN, 1997 apud LACERDA, 2017 p. 71).

Podemos mostrar um tipo de fluxo de caixa pelo método direto, no qual, segundo Hoji (2014, p. 261, apud PEREIRA, 2017), mostra os principais elementos de recebimento e pagamento de seus respectivos valores, onde o profissional

contábil pode elaborar junto ao microempreendedor, dando uma maior visibilidade do seu planejamento e controle financeiro, conforme quadro 3.

ENTRADAS
(+) Recebimentos de clientes
SAIDAS
(-) Pagamentos a fornecedores
(-) Impostos Recolhido
(-) Pagamento de pessoal
(-) Despesa Geral
(-) Imposto sobre o lucro
(=) Saldo das atividades operacionais
(+/-) Entradas e saídas das atividades de investimento
(=) Saldo das atividades de investimentos
(+/-) Entradas e saídas das atividades de financiamento
(=) Saldo das atividades de financiamento
(=) Saldo do período
(=) Saldo Inicial das disponibilidades
(=) SALDO TOTAL

Quadro 3 – Fluxo de Caixa
 Fonte: Adaptado de PADOVEZZE, 2009.

De acordo com Zdanowicz (2000 apud LACERDA, 2017) para elaboração de um fluxo de caixa é importante ser destacado todos os valores de entradas e saídas do caixa como: compras, vendas, despesas e fornecedores, entre outros, detalhando melhor para um controle dos negócios da empresa.

Já em relação ao Controle de Estoque, que é outro tipo de ferramenta na qual o empresário pode recorrer ao contador, sabemos que o estoque pode ser qualificado como produtos acabados ou semiacabados, onde o principal objetivo é atender a demanda dos clientes e obter uma previsão de uso desses produtos (CHING, 2000 apud LACERDA, 2017).

Para Valente (1997), os estoques em grande quantidade e mal administrados tornam o preço final dos produtos muito caro, bem como a aplicação indevida do capital de giro. Como falamos sempre de um mercado competitivo, são necessários um controle e uma manutenção. É fundamental uma boa relação entre clientes, fornecedores e também com a contabilidade, caso o empresário ache necessário,

afim de um bom desenvolvimento dos seus objetivos (BALLOU, 1993). Segundo Ballou (1993, p. 2042004) os estoques possuem uma série de objetivos. São eles:

Melhorar o nível de serviço; Incentivar economias na produção; Permitir economia de escala nas compras e no transporte; Agir como proteção contra aumentos de preços; Proteger a empresa de incertezas na demanda e no tempo de ressurgimento; Servir como segurança contra contingências.

Para fazer o uso correto dessas ferramentas, é necessário a presença de um profissional capacitado, capaz de fornecer informações e ajudar o pequeno empreendedor carente com essas questões. Não há dúvidas de que o sucesso do empreendimento será questão de tempo, com isso há necessidade de saber interpretar os resultados das análises de acordo com o controle. O controle sinaliza se os negócios estão caminhando conforme os objetivos traçados, pois, a desorganização afeta diretamente nos lucros da empresa, auxiliando no processo de tomada de decisão de forma rápida e segura (LACERDA, 2017).

O MEI tem algumas obrigações após a sua formalização uma delas é o Documento de arrecadação do Simples Nacional (DAS) que é o documento que pode ser retirado facilmente no site do portal do empreendedor, no campo, pague suas contribuições mensais, esse documento tem o intuito de unificar os valores dos impostos ao qual o empresário pagará em uma única guia. Os impostos são destinados de acordo com suas competências, nos boletos estão inclusos R\$ 1,00 de Imposto sobre circulação de Mercadoria e serviços (ICMS), 5,00 R\$ de Imposto sobre o serviço (ISS) e 5% do salário mínimo para o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), sabendo-se que o recolhimento para quem é MEI é especial, tem um valor baixo e é fixo, além da facilidade de pagamentos que pode ser em débitos automáticos, pagamentos online ou próprio boleto (PORTAL DO EMPREENDEDOR, 2019)

A declaração Anual Simplificada também é feita através do site do portal do empreendedor e pode ser enviada sem pagamentos de multas, no período de janeiro a maio, lembrando que declara a receita bruta anual do período passado, ou seja, tudo que foi apurado com vendas de mercadorias ou na prestação de serviço, com nota fiscal ou sem nota fiscal, lembrando sempre de emitir a nota fiscal em caso de negociação com pessoa jurídica e também de informar se possui empregado ou não.

Quanto aos limites de faturamentos mensais e anual o cliente optante pelo MEI é preciso obedecer ao teto estabelecido pela lei que é de R\$ 81.000 Anual, ajustando sempre o seu valor mensal de compra que é de R\$ 5.000 e de faturamento que é de R\$ 6.750. Esse limite anual de faturamento pode ser acompanhado por um controle chamado relatório mensal das receitas brutas, onde o microempreendedor individual preenche as informações do mês detalhando-o o valor das suas vendas, mesmo sendo R\$ 0.00 (Zero), mas é preciso inserir no relatório para que não haja problemas em relação a fiscalização, além de indicar sobre o que foi vendido com nota ou sem nota fiscal. (SEBRAE, 2019). O MEI estabelecido 128/2008 tem –se uma redução tributária e a não inclusão de tributos como: Imposto de Renda, PIS, COFINS, IPI e CSLL, pagando apenas um valor fixo para cada ramo de atividade, sendo: R\$50,90 para comercio e indústria, R\$ 54,90 para prestação de serviço e 55,90 para comercio e serviço, esses valores são atualizados de acordo com o salário mínimo que atualmente é de R\$ 998,00 (PORTAL DO EMPREENDEDOR, 2019).

Como já foi citado sobre obrigatoriedade do profissional Contábil mediante o MEI, considera-se a contratação do empregado umas das tarefas que necessariamente permita a presença de um profissional contábil. A lei nº128/2008 em conformidade com CGSN. nº.58 pode fazer a contratação de apenas um empregado com um salário mínimo ou piso da categoria do mesmo (ANDRADE, 2014), mesmo não sendo obrigado perante a lei a contratação, no entanto existem algumas especificações em relação a admissão do funcionário, conforme o art. 32, inciso IV, da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991: O Microempreendedor que possuir um empregado registrado deve declarar através de um sistema chamado conectividade social, disponível no site da Caixa Econômica Federal, as informações relativas ao empregado.

Segundo o Ministério da Previdência Social a Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social - GFIP sendo uma guia entregue mensalmente por todos os empregadores para atender a duas finalidades: permitir o recolhimento do Fundo de Garantia por tempo de Serviço - FGTS dos empregados celetistas e trazer informações importantes para a Previdência Social. A GFIP deverá ser entregue até o dia 7 (sete) do mês seguinte ao da competência em caso de dia não útil antecipa-se o pagamento no em dia de trabalho, além do mais ainda existe o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados - CAGED que caso o

MEI possua um empregado deve fazer recolhimento do mesmo, sendo assim, deverá entregar até o dia 7 (sete) do mês seguinte, através de meio eletrônico fornecido pelo Ministério do Trabalho e Emprego. Assim como a Relação Anual de Informações Sociais - RAIS que deve ser entregue no mês de março de cada ano. Com o registro de um único empregado o MEI fica obrigado a elaborar a folha de pagamento de salários deste empregado onde o mesmo terá todos os direitos assegurados pela CLT, sendo assim empregador terá um custo de 11%, sendo 3% de INSS e 8% de FGTS sobre o empregado (ANDRADE e BOFF, 2014).

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa teve finalidade exploratória e descritiva, baseada em uma abordagem quantitativa. O instrumento de pesquisa foi um formulário de elaboração própria, com doze (12) questões, sendo elas três (03) de perfil socioeconômico e nove (09) acerca do MEI e sua relação com a contabilidade, baseado em Alves (2010), Chupel, Sobral e Barela (2014) e Ferreira e Gomes (2015).

A aplicação do formulário se deu na cidade de Guarabira, no Estado da Paraíba, que em 2018 contava com uma estimativa de 58.494 pessoas. Estima-se que o salário médio da população gire em torno de 1,4 salários mínimos (12º maior salário da microrregião composta de 14 unidades) (IBGE, 2019), no entanto o salário é propício ao desenvolvimento de MEI'S, uma vez que esses não teriam condições de abrir uma empresa de maior porte, caso desejasse empreender com recursos próprios.

De acordo com o Portal do Empreendedor (2019), a cidade de Guarabira conta com 2026 empresas formalizadas. Uma amostra para pesquisa foi calculada com um nível de confiança de 90% e margem de erro de 10%, totalizando uma amostra mínima de 66 respondentes, dado que em cidades de pequeno porte os MEI's costumam recorrer ao SEBRAE como forma de orientação e formalização de seus negócios. Conforme comprovado por Alves (2010), o contato dos MEI's foi requerido junto a instituição como forma de garantir a maior diversidade e acesso possível as informações.

Os dados foram coletados no mês de maio de 2019, tabulados no *Microsoft Office Excel 2010* e tratados através de estatística descritiva como forma de possibilitar as análises posteriores.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 CARACTERIZAÇÃO DO AMBIENTE

Tratando-se de um estudo de caso, o presente artigo abordou em sua estrutura principal o MEI. O ambiente no qual foi realizada a pesquisa foram a agência do SEBRAE, da cidade de Guarabira – PB e dois escritórios da mesma cidade, sendo entrevistados 66 pessoas classificadas como MEI. De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia Estatística – IBGE a mesma tem 53.393 pessoas de acordo com o censo de 2010, um PIB per capita (2016) de 16.034,81 e um salário médio mensal de 1,4 salários mínimos.

4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE E RESULTADOS

O perfil dos entrevistados no que tange ao sexo, idade e escolaridade apresentado na Tabela 1, observou-se uma leve predominância do sexo masculino, o que demonstra que o caráter empreendedor ainda se encontra atrelado ao sexo masculino. No entanto, deve-se considerar o crescimento da cultura empreendedora na população feminina, que tende a encontrar no empreendedorismo uma forma de adquirir outra fonte de renda e independência financeira, tendência está presente não só na região de Guarabira, mas em todo Brasil.

Quanto a idade, foi observado um percentual de 40,91% entre as pessoas com 25 a 35 anos de idade, mostrando que essa faixa etária de idade está mais atenta ao ato de empreender enquanto Microempreendedor Individual na região em análise.

No que se refere ao grau de escolaridade, a pesquisa mostrou que 47% possui nível médio mostrando que os empresários, em sua maioria, não seguiram com um curso superior. Alguns, entretanto (26%) seguiram seus estudos apresentando interesse em um nível superior anteriormente ou no momento de abrir

seu próprio negócio, podendo aplicar o conhecimento adquirido na faculdade dentro do seu próprio negócio.

Característica	Grupos	Percentual
Gênero	Feminino	42,42%
	Masculino	57,58%
Idade	De 18 a 24 anos	22,73%
	De 25 a 35 anos	40,91%
	De 36 a 50 anos	25,76%
	a partir de 51 anos	10,61%
	Fundamental	23%
Escolaridade	Médio	47%
	Superior	26%
	Pós-Graduado	3%

Tabela 1 – Perfil dos entrevistados.

Fonte: Elaboração própria (2019).

A Tabela 2 demonstra o motivo e o meio pelo o qual o, até então trabalhador informal, resolveu aderir ao MEI. O motivo prioritário para a adesão (58%) é a regularização do negócio, onde o empresário objetiva estar em dia com suas obrigações e não pagar multas para órgãos fiscalizadores. Muitos (55%) afirmaram ainda que objetivaram crescimento da empresa. Acredita-se que adesão melhora a confiabilidade e transparência empresarial (ao fornecer um CNPJ ativo), permitindo assim a empresa concorrer a licitações, acessar linhas de crédito, empréstimos e financiamentos, desta forma ajudando o crescimento do MEI. O menor percentual de motivo para adesão originou-se do desejo a aposentadoria (29%), este, contudo ainda se mostrou significativo, demonstrando que o MEI também se preocupa com as suas questões previdenciárias, realizando a adesão com o intuito de contribuir com a previdência para aposentadoria e cobertura previdenciária.

O meio que os microempreendedores individuais mais utilizam para a realização formalização do seu negócio é através do SEBRAE provavelmente em virtude ao acesso fácil a uma informação precisa e sem custos para o potencial empresário num total de 52%. Já 29% afirmaram terem realizado a adesão pessoalmente, o que pode ser explicado dado devido à falta de informação, dificuldade de acesso à internet ou mesmo a falta de confiança nesta. O menor

percentual de adesões encontrado foi através do escritório contábil, onde existem ainda alguns receios, como por exemplo o de não poder pagar o serviço do contador pelas informações prestadas (enquanto haveriam outros serviços gratuitos) ou da cultura que o contador não vai querer atendê-lo por ser um MEI.

Motivo e meio	Percentual	
Motivo de adesão ao MEI	Regularizar	58%
	Aposentadoria	29%
	Crescimento	55%
Meio de adesão ao MEI	Pessoalmente	29%
	SEBRAE	52%
	Escritório	20%
	Contábil	

Tabela 2 – Motivos e meio da adesão ao MEI.

Fonte: Elaboração própria (2019).

Na Tabela 3 consta uma avaliação de como o MEI considera e classifica a importância da contabilidade de forma geral, para a gestão da empresa, no controle de operações, na tomada de decisão e na segurança. Nota-se assim que, mesmo o contador não sendo uma figura obrigatória nesse tipo de enquadramento, a presença do mesmo contribui de forma significativa, tornando-se uma figura muito importante (na visão dos entrevistados) para todas as afirmativas apresentadas.

Considerando os níveis “muito importante” e “importante”, 89,4% dos entrevistados afirmaram que a contabilidade é importante (ou muito importante) para a empresa, sendo que o aspecto considerado primordial foi o de gestão (91%). Neste aspecto, a Contabilidade contribui ao produzir informações para a auto avaliação empresarial, ajudando no planejamento, medindo e avaliando seu desempenho (PIAZZOLATO, 2000).

De forma similar 87,8% dos entrevistados ressaltaram a importância do contador para tomada de decisões, corroborando com a visão de Ludícibus (2009) e Marion (2009) quanto a importância deste enquanto no auxílio aos gestores das entidades em seu processo decisório. Vale ressaltar que, embora os entrevistados entendam a importância da contabilidade para tal, no caso do MEI, muitas decisões são tomadas considerando-se a experiência pessoal e não uma análise das informações que a contabilidade pode fornecer a sua empresa.

Os pontos em que a importância foi menos ressaltada foi para fins de controle de operações (84,9%) e segurança (81,8%), embora ainda com expressivos resultados. O primeiro aspecto trata da contabilidade como ferramenta para equilíbrio das contas, para evitar gastos descontrolados (além do orçamento da empresa). Esta auxiliaria assim os empresários, não só no planejamento, mas, também na execução de suas ações (IUDÍCIBUS, 2006).

Enquanto na segurança temos apresentou um resultado bem marcado, pelo atual momento em que os empresários estão passando devido à falta de confiança no mercado, sendo assim, a contabilidade tem uma finalidade também de controlar, mensurar e orientar os números da empresa, ajudando na tomada de decisão. (FRANCO 2009, p. 20, apud CHUPEL et al., 2014, p.64).

Afirmativa	Muito Importante	Importante	Não sei afirmar	Pouco Importante	Nada Importante
Importância da contabilidade para empresa	72,7%	16,7%	9,1%	0%	1,5%
Importância da contabilidade para gestão da empresa	70%	21%	8%	0%	2%
Importância da contabilidade para o controle das operações	65,5%	19,7%	13,6%	0%	1,5%
Importância da contabilidade para tomada de decisões	63,3 %	24,2%	10,6%	0%	1,5%
Importância da contabilidade para segurança de sua empresa	59,1%	22,7%	16,7%	0%	1,5%

Tabela 3 – Grau de importância do MEI para a com a contabilidade.

Fonte: Elaboração própria (2019).

Os empresários, ao procurarem serviços contábeis, acabam apresentando como finalidade determinados assuntos específicos. A Tabela 4 elenca algumas das possíveis finalidades destacadas pelos entrevistados para a busca por um contador.

No presente caso as maiores porcentagens encontradas foram em relação ao controle (67%) e a informação (50%), possibilitando aos microempresários individuais um planejamento sólido com base nos eventos passados e dados acerca do momento presente.

Em relação a parte fiscal, o contador é importante, pois, embora o MEI apresente obrigações fiscais reduzidas, quando comparado aos outros tipos de empresa, a prestação do serviço contábil pode ajudar na geração destas informações. Contudo, apenas 30% atentaram para esta finalidade, demonstrando que provavelmente o próprio proprietário do estabelecimento fica responsável por esse setor.

A finalidade de ampliação tem a menor porcentagem (27%), pois, mesmo o contador podendo auxiliar nesse sentido, acreditam que o instinto de analisar intuitivamente o mercado local, a oportunidade, contatos e conhecimentos no mercado, seja um trabalho mais pessoal.

Qual a finalidade ao buscar o contador?	
Controle	67%
Fiscal	30%
Finalidade	50%
Informação	
Ampliação	27%

Tabela 4 – Finalidade de buscar o contador.

Fonte: Elaboração própria (2019).

Na tabela 5 teve-se o resultado de quais os relatórios eles solicitam ao seu contador e com qual frequência, mediante isso, obteve-se a seguinte relação: Os mais solicitados quanto ferramentas para auxílio do MEI, foram a nota fiscal e o relatório mensal das receitas brutas, um somando um total de 36% e outro em 50% ao qual o relatório pode ser feito pelo próprio MEI para controle daquilo que foi vendido, com uma frequência mensal.

Quais relatórios você solicita a seu contador e com que frequência?					
Frequência	Anualmente	Trimestralmente	Mensalmente	Periodicamente	Nunca
DRE	8%	5%	3%	2%	83%
DFC	9%	2%	12%	23%	55%
Controle de Estoque	8%	5%	9%	15%	64%
Fluxo de Caixa	8%	2%	20%	21%	50%
Nota Fiscal	12%	2%	36%	15%	35%

Relatórios Mensal das Receitas Brutas	6%	3%	50%	11%	30%

Tabela 5 – Frequência dos Relatórios.

Fonte: Elaboração própria (2019).

Tomando por base esse resultado, nota-se que muitos ainda não têm uma visão de como os relatórios contábeis pode fornecer uma informação mais detalhada sobre o seu negócio, desse modo, percebe-se uma alta porcentagem de nunca terem pedido nada ao contador em relação a ferramentas de gestão, destacando DRE e Controle de estoque. Isso pode afetar diretamente o crescimento da empresa, segundo Marion (2009) a utilização da Contabilidade é primordial e muitas empresas pequenas têm aumentado suas inadimplências em consequência da não utilização das ferramentas fornecidas pela contabilidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do trabalho apresentado, foi possível perceber que a contabilidade é um fator primordial a saúde financeira da empresa. Quanto aos resultados, foi observado que apesar do crescimento da mulher no mercado, os homens ainda representam a maior parcela de Microempreendedores Individuais, além disso, percebeu-se que a idade com maior número de empreendedores é na faixa etária entre 25 a 35 anos com uma escolaridade de ensino médio.

O motivo para tal formalização deve-se a regularização e crescimento, onde o SEBRAE pode auxiliar no ato e em outros serviços. Isto deve ser entendido como precaução de possíveis denúncias, as vezes feita pelos próprios concorrentes, e para operarem legalizados perante a lei

Lembrando que na concepção dos Microempreendedores Individuais o serviço do profissional contábil é muito importante, seja para gestão, para tomada de decisão, segurança, ou para ter um melhor controle de sua empresa para tomada de decisões.

Nota-se que a contabilidade utiliza algumas ferramentas importantes para auxiliar a gestão na tomada de decisão, sendo estes os motivos mais citados pelos empresários. Vale destacar a importância de uma iniciativa conjunta entre a contabilidade e o MEI, explicando a importância e como os resultados dessas

ferramentas podem auxiliar na gestão após serem implementadas pelo contador, mesmo a lei não exigindo. Entretanto, notou-se a importância contábil para o Microempreendedor Individual, ainda mais quando se trata em desenvolvimento financeiro, controle de estoques, movimentação de caixa, nas ferramentas que precisarem ser feitas e na tomada de decisão para qualquer situação.

Sendo assim, pode-se dizer que o artigo cumpriu com seu objetivo, que é apresentar o papel da contabilidade na gestão de negócios dos Microempreendedores Individuais na cidade de Guarabira – PB.

Por não ter esgotado a discussão, recomenda-se para pesquisas futuras, estudos sobre a contabilidade junto ao MEI, de forma que venha a contribuir com o desenvolvimento da classe empreendedora e da classe contábil.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Stefan Pontes; BOFF, Caroline Dal Sotto. **Ferramentas de planejamento para tomada de decisão aplicadas a um microempreendedor individual (MEI)**. Revista de Contabilidade, Ciência da Gestão e Finanças, p. 57-85.

BALLOU, R. H. **Logística Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1993.

BUENO Jefferson Reis. **Mas afinal, o que é empreendedorismo?** 2016. Disponível em: <https://blog.sebrae-sc.com.br/o-que-e-empreendedorismo/> Acesso em: 28 de mar. 2019

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Brasília, DF. Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm Acesso em: 28 mar. 2019

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Brasília, DF. Presidência da República, 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm Acesso em 08 de abril 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008**. Brasília, DF. Presidência da República, 2008. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp128.htm Acesso em: 28 de mar. 2019

CHIAVENATO, Idalberto. **Empreendedorismo: dando asas ao espírito empreendedor: empreendedorismo e viabilidade de novas empresas: um guia eficiente para iniciar e tocar seu próprio negócio**. 2007.

CHING, H. Y. **Gestão de estoques na cadeia de logística integrada**. São Paulo: Atlas, 2001.

CHUPEL, Jéssica Fernanda; SOBRAL, Elvio; BARELLA, Lauriano Antonio. **A importância da contabilidade para microempreendedor individual**. Revista Eletrônica da Faculdade de Alta Floresta, v. 3, n. 2, 2014.

DORNELAS, José Carlos Assis, **Empreendedorismo: transformando ideias em planos de negócios**. Rio de Janeiro. 5ª ed. LTC, 2014, p.02-06

FÁVERI, Camila Freitas de. **A participação das organizações contábeis na formalização dos microempreendedores individuais**. 2012.

FILHO, Daniel Viegas Ribas. **Contabilidade Gerencial**. Apostila da Universidade Nove de Julho. São Paulo – SP. 2014 Disponível em: <https://docplayer.com.br/18695371Contabilidade-gerencial.html> Acesso em: 28 de mar. 2019

FONTES, Adriana; PERO, Valéria. **Determinantes do desempenho dos microempreendedores no Brasil**. Seminário de Pesquisa, IE/UFRJ v. 25, p. 5-15, 2009.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios da administração financeira**. São Paulo: Hbra, 1997.

HOJI, Masakazu. **Administração Financeira e Orçamentária: Matemática Financeira Aplicada, estratégias financeiras, orçamento empresarial**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

HORNGREN, SUNDEM, STRATTON. **Contabilidade Gerencial**. 12ª edição, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6ª ed. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

LACERDA, Wanderson Braga. **A importância do controle financeiro para os MEIS: um estudo para verificar o uso das ferramentas contábeis nos MEI-microempreendedores individuais da serra**, ES. Revista Espaço Acadêmico v. 7, n. 2. 2017

LANDSTRÖM, Hans; BENNER, Mats. **Entrepreneurship research: a history of scholarly migration. Historical foundations of entrepreneurship research**, p. 15-45, 2010.

LANDSTRÖM, Hans; HARIRCHI, Gouya; ÅSTRÖM, Fredrik. **Entrepreneurship: Exploring the knowledge base**. Research Policy, v. 41, n. 7, p. 1154-1181, 2012.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2009

NASCIMENTO, João de Deus Leôncio do. **MEI quanto ao seu crescimento**. Guarabira – PB. SEBRAE Guarabira, 2019 (Comunicação Oral).

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. Introdução ao Plano da Obra**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004. Pág. 3545.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**. IESDE Brasil. Curitiba – PR. 2010. 376 p.

PEREIRA, Alline Gonçalves. **A Importância das Demonstrações Financeiras para o Microempreendedor Individual (MEI)**. Santo André – SP. 2017.

PIZZOLATO, N. D. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. 2.ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2000.

PORTAL DO EMPREENDEDOR – MEI. **6 - Pagamento de Obrigações Mensais**. 2009. Disponível em: <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/duvidas-frequentes/6-pagamentode-obrigacoes-mensais> Acesso em: 05/04/2019.

PORTAL DO EMPREENDEDOR – MEI. **Estatísticas**. 2009. Disponível em: <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/estatisticas> Acesso em: 05/04/2019.

REDE JORNAL CONTABIL. **A maior rede de comunicação contábil do Brasil**. 2018. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/mei-a-importancia-do-acompanhamentode-um-contador-no-seu-negocio/> Acesso em 09/04/2019

REVISTA NEWS. **O futuro do empreendedorismo no Brasil**. 2005. Disponível em: <https://revistanews.com.br/2018/10/05/o-futuro-do-empreendedorismo-no-brasil/> Acesso em: 09/04/2019

REVISTA VEJA. **Microempreendedores no país superam 7 milhões, diz Sebrae**. 2017. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/microempreendedores-no-pais-superam-7milhoes-diz-sebrae/> Acesso em: 09/04/2019

SEBRAE Nacional. **Como preencher o relatório mensal de receitas brutas**. 2019. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ap/artigos/como-preencher-relatorio-mensal-de-receitas-brutas,4bd57b564ed5f510VgnVCM1000004c00210aRCRD> Acesso em: 09/04/2019

SEBRAE Nacional. **Estimule o empreendedor que existe em você com o Empretec**. 2019. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/sebraeaz/empretec-fortalecasuas-habilidades-como-empreendedor,db3c36627a963410VgnVCM1000003b74010aRCRD> Acesso em: 09/04/2018

SOUZA, Dayanne Marlene et al. **Os principais benefícios proporcionados ao trabalhador informal para formalização através do Microempreendedor Individual**. 2010.

VASSOLER, Herika Dassoler. **O sistema de escrituração fiscal digital das obrigações fiscais previdenciárias e trabalhistas–eSocial**. 2016.

WARREN, Carl S.; REEVE, Michael; FESS, Philip. **Contabilidade Gerencial**—tradução da 6ª edição André OD Castro. São Paulo: Editora Pioneira Thomson Learning, 2001.

ZDANOWICZ, Jose Eduardo. Fluxo de caixa. 8. ed. Porto Alegre: Segrauzzatto, 2000.

AUDITORIA INTERNA NO DEPARTAMENTO PESSOAL COMO FERRAMENTA DE PREVENÇÃO DE PASSIVOS TRABALHISTAS OCULTOS

Aline Wenne Nascimento da Silva Bizerril¹
Isabella Christina Dantas Valentim²

RESUMO:

Este estudo teve como objetivo principal apresentar de que forma a auditoria interna contribui para a redução do passivo trabalhista oculto no Departamento Pessoal, minimizando as ações trabalhistas movidas contra a empresa. Foram apresentados dentro da literatura pertinente a maneira em que a auditoria interna é utilizada para a prevenção de ações judiciais, descrito o processo de auditoria interna no Departamento Pessoal, evidenciado se existe distanciamento profissional do auditor interno para com a empresa auditada e construído um quadro apresentando as principais medidas adotadas pela empresa para a prevenção de perdas ocasionadas pelo passivo trabalhista oculto. O resultado final confirmou a hipótese levantada no início da pesquisa. O trabalho apresentou como metodologia a pesquisa bibliográfica, sendo utilizados outros artigos científicos, livros e sites. A auditoria interna é uma ferramenta de gestão e controle de riscos dentro da organização, utiliza-se de exames, levantamentos e comprovações para avaliar a integridade, eficiência e eficácia dos processos, dos controles internos e interligados ao sistema de gerenciamento de riscos, contribuindo desta forma para a economicidade dos processos.

PALAVRAS-CHAVES: Auditoria Interna. Departamento Pessoal. Passivo Trabalhista Oculto.

ABSTRACT:

The main objective of this study was to analyze how internal auditing contributes to the reduction of hidden labor liabilities in the Personnel Department, minimizing labor lawsuits filed against the company. The relevant literature analyzed the manner in which internal audit is used for the prevention of lawsuits, described the internal audit process in the Personnel Department, evidenced whether there is professional distancing from the internal auditor to the audited company and built a table presenting the main measures adopted by the company to prevent losses caused by hidden labor liabilities. The final result confirmed the hypothesis raised at the beginning of the research. The work presented as methodology the bibliographic research, being used other scientific articles, books and websites.

KEY WORDS: Internal audit. Personal department. Hidden labor responsibilities.

1 INTRODUÇÃO

A auditoria pode ser definida como “o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”, segundo Crepaldi (2019, p.3). Com esta afirmação percebe-se que, a auditoria é uma ferramenta utilizada pelas empresas, pela qual,

¹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis Aline Wenne Nascimento da Silva Bizerril. E-mail: alinewenne@hotmail.com

² Professora Orientadora, Isabella Christina Dantas Valentim. Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Mestre pelo Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis PPG Contábeis/UFPE. Docente dos Cursos de Ciências Contábeis e Gestão Financeira do Instituição de Educação Superior da Paraíba/IESP. E-mail: isabellavalentim.prof@gmail.com.

se propõe a estabelecer maior segurança para elas, na medida em que, a partir desta atividade, podem-se minimizar os riscos de ocorrências desnecessárias que podem resultar em prejuízos para a Organização.

Existem vários tipos de auditoria, como por exemplo, auditoria das demonstrações financeiras, auditoria operacional ou de gestão, auditoria tributária, auditoria independente, auditoria de sistemas, auditoria ambiental e auditoria de saúde, cada uma com as suas respectivas particularidades, dão suporte a administração das organizações que dela se beneficiam.

Assim, afirma Crepaldi (2019, p.8), que “a filosofia da auditoria consiste em avaliar a política de sistema da empresa, em termos da adequação, comunicação, aceitação, aplicação e controle, julgar se é necessária na situação, se contribui para atingir os objetivos da empresa”.

Desta forma, percebe-se que a auditoria desenvolve o papel de um auxiliador na tomada de decisões dentro de qualquer Organização. Diante desta constatação, empresas despertam o interesse em utilizar essa ferramenta para um melhor desempenho de suas atividades e para esta finalidade buscam contratar auditorias externas e internas.

Sendo assim, para o desenvolvimento desta pesquisa, foi realizada uma pesquisa focada na auditoria interna ou operacional; e em estudo preliminar foram identificados alguns trabalhos acadêmicos como, os de Rocha e Da Silva (2012), Palmeira (2012), Reiter (2014), Albuquerque (2015), Martins e Andrade (2015), De Souza et al (2017), Garcia e Vier (2016), Vieira e Oliveira (2016), Angeli, Santos e Rosa e Maciel (2017), Leal, Izidoro e Harano (2018) e Crepaldi (2019), que já abordam tal temática e falaram sobre a relevância de uma gestão comprometida com a prevenção, através da auditoria interna, para que dessa forma, possam inibir as ocorrências de fraudes e auxiliar nos processos de decisões minimizando os riscos de novas ações judiciais contra a organização.

Nessa perspectiva, percebe-se que a Auditoria Interna é utilizada pelas empresas como ferramenta de prevenção e correção. Nesse sentido, este trabalho tem por finalidade responder ao seguinte problema de pesquisa: **De que forma a auditoria interna contribui para a redução do passivo trabalhista oculto?**

Assim, objetiva-se apresentar a contribuição da auditoria interna para a redução do passivo trabalhista oculto. Para responder tal questionamento, como objetivos específicos pretendem-se: verificar dentro da literatura pertinente a

maneira em que a auditoria interna é utilizada para a prevenção de possíveis ações judiciais; descrever como acontece o processo da auditoria interna no departamento pessoal; evidenciar se existe uma postura de distanciamento para com a empresa no momento de executar a análise e procedimentos de auditoria; e construir a partir das análises um quadro com as principais medidas adotadas pelas empresas para prevenção de tais fatos.

Este trabalho tornar-se pertinente por ser um estudo de cunho científico que se propõe a evidenciar a auditoria interna dentro do ambiente corporativo enquanto construção de conhecimento teórico a embasar pesquisas e estudos no campo da ciência, tal como também, por se tornar uma possível contribuição para práticas contábil afim de nutrir graduandos que futuramente estarão atuando no mercado de trabalho. Nesse sentido, para execução desta pesquisa, serão utilizadas pesquisas bibliográficas.

O trabalho está estruturado da seguinte forma: além dessa introdução, a fundamentação teórica abordará os conceitos de auditoria, após os conceitos serão apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para pesquisa realizada, em seguida serão feitas as análises dos resultados e por fim as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 AUDITORIA

A auditoria é uma atividade minuciosa, utilizada para detectar possíveis fraudes e erros de procedimentos técnicos ou administrativos visando sinalizar essas ocorrências em tempo hábil para executar as correções necessárias para a prevenção de possíveis autuações.

Angeli et al (2017, p.18), menciona que “a auditoria é um método da contabilidade que possibilita a análise de registros e demonstrações contábeis, examinando os procedimentos e atividades estabelecidas pela empresa”. Ao se realizar esta análise, a administração poderá corrigir possíveis falhas apresentadas em tempo hábil para que elas não se transformem em um problema de maior complexidade.

Entretanto, não são todas as organizações que estão obrigadas a contratar os serviços de auditoria, as empresas que estão obrigadas a contratar esse tipo de prestação de serviço precisam estar alinhadas a algumas características específicas.

Por força da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, a auditoria tornou-se obrigatória a determinados tipos e portes de sociedades, um dos pontos desta lei, o Art. 3º determina que:

Art. 3º - Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Nessa perspectiva e ainda no que determina a Lei nº 11.638/2007 em seu Parágrafo único:

Parágrafo Único - Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

Contudo “algumas organizações, apesar de estarem dispensadas de tal compromisso, adotam-na como forma de auxílio no gerenciamento dos negócios”, afirma Reiter (2014, p.16). Essa preocupação em adotar essa ferramenta pode estar associada à preocupação da gestão da organização em ter um auxílio mais assertivo para manter uma segurança razoável e se prevenir de possíveis passivos ocultos.

Crepaldi (2019, p.3) afirma que, “de forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”.

Além de servir como ferramenta para minimizar riscos, a auditoria dá suporte na tomada de decisão dentro da Organização uma vez que de acordo com Crepaldi (2019, p.8), “a filosofia da auditoria consiste em avaliar a política de sistema da empresa”, com isto percebe-se que, esta avaliação possibilita ao auditor constatar de maneira mais assertiva quais os melhores procedimentos operacionais utilizados pela organização para atingir seu objetivo específico, podendo ser de natureza financeira, econômica e humana.

Rocha e Da Silva (2012), salientam que a auditoria é um dos braços da contabilidade, na medida em que a contabilidade é utilizada como ferramenta de

controle, a auditoria se utiliza da ferramenta de revisão desses controles para emitir uma opinião sobre a organização auditada.

Palmeira (2012, p.8) menciona em seu trabalho que:

A auditoria é um exame minucioso das atividades desenvolvidas dentro de uma empresa e tem a finalidade de comprovar a veracidade dos fatos analisados, bem como avaliar se os mesmos estão dentro dos padrões da eficiência financeira e patrimonial; verificar junto aos procedimentos contábeis se está sendo utilizadas as normas específicas de cada legislação; analisar se está sendo respeitados e cumpridos os princípios fundamentais da contabilidade; avaliar cada atividade operacional desenvolvida e o profissional que realizou a atividade; averiguar os sistemas de informações e se sua utilização atende as necessidades da empresa.

Desta forma, percebesse que a auditoria tem por base fundamental uma ligação direta com a contabilidade, esta, por se tratar da área administrativa responsável pelos registros e informações prestadas pela empresa, muitas vezes manipuladas por interesses maiores, visando vantagens ilícitas. Nesta situação o Auditor precisa dominar esta área de conhecimento para que, desta forma, tenha propriedade para detectar essas possíveis fraudes ou erros.

Em situações em que o auditor no percurso do seu trabalho, percebe que houve fraude ou erro no registro analisado ele deve comunicar, através de seus relatórios e solicitar a correção do erro para que desta forma, a empresa não receba uma autuação.

Reiter (2014, p.19) expõe que:

Logo, entende-se que o objetivo da auditoria é comprovar para os envolvidos com a organização, a veracidade ou não das informações prestadas, assim como revelar fatos omissos, demonstrando, desta forma, a realidade da empresa, proporcionando credibilidade às demonstrações e maior segurança por parte dos usuários, além de auxiliar no gerenciamento e controle da entidade.

Existem vários tipos de auditoria, como por exemplo, auditoria das demonstrações financeiras, auditoria operacional ou de gestão, auditoria tributária, auditoria independente, auditoria de sistemas, auditoria ambiental e auditoria de saúde, cada uma com as suas respectivas particularidades, dão suporte a administração das organizações que dela se beneficiam.

Desta forma, observados os conceitos de auditoria destacados, percebe-se que a auditoria desenvolve o papel de um auxiliador na tomada de decisões, com o

auxílio de seus procedimentos de trabalho, dentro de qualquer Organização; diante desta constatação, empresas despertam o interesse em utilizar essa ferramenta para um melhor desempenho de suas atividades e para esta finalidade, mesmo que não se enquadrem em suas obrigações, buscam contratar auditorias externas e internas.

2.2. PASSIVOS TRABALHISTAS

Os passivos são recursos consumidos pela entidade para a geração de fluxos de caixa futuros. “É a parte negativa do patrimônio e está representada pelas obrigações da entidade”, afirmam Rocha e Da Silva (2012, p.25). Essas obrigações também compreendem a folha de pagamento e as obrigações trabalhistas necessárias para a contratação da mão de obra, e com esta, manter a empresa em funcionamento.

Compreende-se que as obrigações trabalhistas compõem o passivo trabalhista da empresa, desde que, essas obrigações sejam necessárias para manter a empresa em funcionamento e gerar benefícios econômicos futuros, contudo, se não observados os prazos e atualizações legais, esses passivos podem contribuir para a geração do passivo trabalhista oculto.

Palmeira (2012) menciona que o passivo trabalhista surge com o descumprimento dos direitos trabalhistas, ele é ocasionado pelas reclamações trabalhistas alinhadas com as fiscalizações dos órgãos competentes, desta forma, ele surge quando o empregador deixa de cumprir com as leis que regulam os contratos de trabalho e com esta postura acabam sendo penalizados com multas direcionadas pelos órgãos fiscalizadores.

De acordo com Martins e Andrade (2015), o principal objetivo da gestão do passivo trabalhista é o de prevenir futuras reclamações trabalhistas e administrar as já existentes, sendo assim, afirmam Vieira e Oliveira (2016), que a auditoria interna auxilia na prevenção e redução dos riscos contingenciais trabalhistas e contribui de maneira direta na redução dos prejuízos para a empresa ocasionado por estes passivos trabalhistas.

2.3. AUDITORIA EXTERNA X AUDITORIA INTERNA

O processo de auditoria externa se dá por exigência prevista na Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007, um dos pontos desta Lei determina que sociedades de grande porte com ativo total de duzentos e quarenta milhões de reais ou receita bruta anual superior a trezentos milhões de reais estão obrigadas a contratar a prestação de serviço de um auditor externo.

Garcia e Vier (2016, p.33) afirmam que “auditoria externa é utilizada como ferramenta de gestão, pois através de seus trabalhos é possível analisar a eficiência e a confiabilidade do sistema operacional utilizado no momento do trabalho”.

O auditor externo, ou independente, a partir das análises realizadas após a aplicação de testes e procedimentos de auditoria, evidenciará o que devem ser corrigidos e ao final da execução de seu trabalho, emitirá uma opinião, podendo esta ser com ou sem ressalvas, dependendo dos resultados encontrados na auditada.

Na auditoria externa, “o principal objetivo é o de emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis da organização em relação aos Princípios de Contabilidade, Normas Brasileiras de Contabilidade e demais legislações aplicáveis no Brasil”, afirma Crepaldi (2019, p.5).

A auditoria externa é realizada por um auditor independente, esse profissional ajustará o seu contrato com a empresa auditada, e não será subordinada a mesma, mantendo desta forma, a sua independência profissional para que a relevância de seu trabalho não se perca perante o público.

Para que o auditor desempenhe um trabalho eficaz, ele precisa possuir conhecimentos técnicos acerca da contabilidade, para que desta forma tenha propriedade para detectar erros e orientar os seus usuários sobre as alterações que precisam ser realizadas.

De acordo com a Lei 6.385 de 07/12/1976 o auditor também precisa ter o registro efetivado na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), para obter a licença em atuar como auditor independente, assim como, realizar o Exame de Qualificação Técnica para obter o registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI). Nessa perspectiva, Crepaldi (2019) expõe que o Exame objetiva verificar o nível de conhecimento técnico e profissional que o auditor interno precisa entregar. Reiter (2014) mostra que, o papel da auditoria externa é minimizar ou evitar que aconteçam fraudes nas organizações, para que desta forma, as informações

prestadas aos usuários pelas mesmas, tenha um grau de relevância mais elevado, para que este objetivo seja alcançado a auditoria externa precisa ser realizada por um profissional independente, que não possua vínculo empregatício com a organização auditada.

Desta forma, como expõem Garcia e Vier (2016, p.34) compreende-se que: “a auditoria externa, além de averiguar as informações a respeito das demonstrações contábeis e financeiras, tem o papel de contribuir com informações necessárias, através de seus pareceres e opiniões para as organizações”.

Existem algumas considerações a serem feitas acerca da auditoria, por se tratar de áreas similares, porém com mecanismos de trabalhos distintos, as auditorias externas e internas se diferenciam pelas ferramentas de trabalho utilizadas e pela maneira que apresentam o seu resultado final, enquanto o auditor externo finaliza o seu trabalho emitindo uma opinião sobre a empresa auditada, o auditor interno sinaliza as ocorrências que precisam ser concertadas e prestam suporte a administração da organização.

A auditoria interna é facultativa, sendo utilizada para avaliar se os controles internos estão funcionando da maneira correta, ficando sobre responsabilidade do auditor interno proferir sugestões para a melhoria desses controles ou a implantação de novos quando perceber a necessidade, sendo assim, o auditor interno recomenda procedimento e o gestor decide o que vai acatar.

A auditoria interna é uma ferramenta de gestão e controle de riscos dentro da Organização, ela tem função acessória, pois não tem autoridade sobre os grupos que ela audita. De acordo com Crepaldi (2019, p.69) “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”.

A norma que regula o profissional que executa a auditoria interna é a NBC PI 01 - Normas Profissionais do Auditor Interno, aprovada pela Resolução CFC nº 781/95. Em relação às técnicas de auditoria interna, a mesma obedece a NBC TI 01 – Normas Técnicas da Auditoria Interna, aprovada pela Resolução CFC nº 986/03, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos.

A norma expõe as competências, autonomia e responsabilidades que o profissional para exercer a função de auditor interno precisa estar alinhado. Reiter

(2014, p.23) menciona que “os assuntos desta norma tratam além dos conceitos e objetivos da auditoria interna, da autonomia e das responsabilidades que o auditor interno deve ter na execução de seus trabalhos”.

Desta forma, Crepaldi (2019) verifica que a auditoria interna compreende o conjunto de normas que possibilita o exame da integridade e adequação dos controles internos da entidade.

A auditoria interna está diretamente interligada ao apoio da gestão, processos e sistemas, utilizando-se de exames, levantamentos e comprovações para avaliar a integridade, eficiência e eficácia dos processos, dos controles internos e interligados ao sistema de gerenciamento de riscos, contribuindo desta forma para a economicidade dos processos.

Reiter (2014, p.22) relata que:

Entende-se, portanto, por auditoria interna o conjunto de procedimentos de inspeção nos processos de uma organização, executados por profissional com vínculo empregatício com a entidade, tendo a função de auxiliar a gestão, de forma constante e meticulosa, com autonomia e idoneidade para retratar o real cenário da empresa, recomendando as devidas medidas e precauções a serem tomadas quando se fizerem necessárias.

Palmeira (2012) evidencia que a auditoria interna é utilizada como medida de prevenção, na medida em que, a partir de seu auxílio, haja redução das perdas patrimoniais oriundas de erros administrativos, que acabam ocasionando os prováveis passivos trabalhistas. Desta forma, percebe-se a relevância de se manter controles internos mais eficazes com a contratação da auditoria interna para que se consiga manter um nível elevado de segurança para proteger o patrimônio da empresa e auxiliar na organização da mesma.

Martins e Andrade (2015) destacam que o grande objetivo da gestão do passivo trabalhista é minimizar riscos de futuras reclamações trabalhistas e administrar as já existentes, a auditoria interna neta situação entra como uma aliada de grande relevância para se atingir ao resultado esperado.

Na perspectiva de Leal et al (2018, p.96):

Em todas as organizações é importante uma auditoria interna, pois além dela analisar o controle interno, vai auxiliar a organização a atingir seus objetivos e evitar possíveis erros e fraudes. Também irá garantir que o Departamento Pessoal esteja de acordo com as leis vigentes.

Diante das considerações realizadas, percebe-se que a auditoria interna embora seja uma atividade facultativa é relevante e gera resultados positivos para as organizações que se preocupam em contratar esses profissionais. O seu principal objetivo de emitir relatórios que examinam a eficácia dos controles internos reduz os riscos operacionais e ajudam a organização a avaliar de que maneira e quais os passos a serem dados para atingir os seus objetivos de uma maneira mais segura.

2.3 AUDITORIA INTERNA NO DEPARTAMENTO PESSOAL

A auditoria interna está diretamente interligada ao apoio da gestão, processos e sistemas, utilizando-se de exames, levantamentos e comprovações para avaliar a integridade, eficiência e eficácia dos processos, dos controles internos, ela está interligada ao sistema de gerenciamento de riscos, contribuindo desta forma para a economicidade dos processos.

Albuquerque (2015) relatam que a auditoria de recursos humanos é uma importante ferramenta utilizada na análise do cumprimento da legislação trabalhista dentro da organização, com esta ferramenta e os recursos obtidos com elas acontece a prevenção dos passivos trabalhistas.

Palmeira (2012) evidencia que a auditoria interna como medida de prevenção tem função de orientar e prevenir as empresas para que se evitem passivos trabalhistas ocasionando as perdas patrimoniais.

Desta forma, percebe-se a relevância de se manter controles internos mais eficazes com a contratação da auditoria interna para que desta forma se consiga manter um nível elevado de segurança para proteger o patrimônio da empresa e auxiliar na organização da mesma.

Leal et al (2018, p. 96), falaram que:

Em todas as organizações é importante uma auditoria interna, pois além dela analisar o controle interno, vai auxiliar a organização a atingir seus objetivos e evitar possíveis erros e fraudes. Também irá garantir que o Departamento Pessoal esteja de acordo com as leis vigentes.

A auditoria interna no Departamento Pessoal irá ajudar a prevenir falhas e verificar se as legislações previdenciárias e trabalhistas estão sendo seguidas, alertando ainda sobre possíveis infrações e causas trabalhistas.

Garcia e Vier (2016) em seu trabalho, evidenciam a importância da auditoria preventiva votada para a área de recursos Humanos (RH), salientando que a auditoria interna não deve manter o foco apenas na auditoria da folha de pagamento e rotinas trabalhistas, mas também deve se atentar para ser ferramenta de gestão e de melhoria continuada.

Na perspectiva de Albuquerque (2015, p.4):

A auditoria de recursos humanos auxilia na prevenção à violação das leis trabalhistas, emitindo um relatório de auditoria sobre as irregularidades encontradas na instituição e fazendo sugestões de ações que devem ser adotadas, evitando assim, que a empresa possa vir a ser multada por praticar ações que são contrárias ao que é permitido por lei.

Albuquerque (2015, p.9) expõem que:

O objetivo principal da auditoria de recursos humanos é justamente o de evitar o surgimento de passivos trabalhistas, dificultando e até mesmo impedindo a ocorrência de erros ou fraudes e contribuir com a redução da geração de custos, e com isso disponibilizar informações confiáveis que certamente irão guiar a administração das organizações na tomada de decisão.

Diante disto, percebe-se que auditoria interna é uma ferramenta, que se propõe a estabelecer maior segurança para as empresas, na medida em que, a partir desta atividade, podem-se minimizar os riscos de ocorrências desnecessárias que podem resultar em autuações trabalhistas e prejuízos para a Organização, desta forma, percebe-se que a auditoria interna embora seja uma atividade facultativa é relevante e gera resultados positivos para as organizações que se preocupam em contratar esses profissionais.

3 METODOLOGIA

As pesquisas científicas podem ser classificadas como pesquisas puras ou aplicadas. De acordo com Zanella (2013, p.32) “as pesquisas que tem como objetivo o desenvolvimento teórico são denominadas pesquisas puras, e as que estão relacionadas com a solução de problemas práticos se chamam de pesquisa aplicada”.

Para o desenvolvimento desta pesquisa, que buscou-se evidenciar de que forma a auditoria interna contribui para a redução do passivo trabalhista oculto, foi

utilizada a realização de uma pesquisa básica pura, à medida que, a partir de referências bibliográficas, foi verificada a relevância de uma gestão comprometida com a prevenção, para que desta forma se reduzissem as perdas ocasionadas pelas ações judiciais movidas contra as organizações.

Quanto aos objetivos da pesquisa foi utilizada inicialmente a pesquisa exploratória, com a qual se pretendeu buscar informações que agradessem a pesquisa realizada, na medida em que, para Zanella (2013) esse tipo de pesquisa tem a finalidade de ampliar o conhecimento a respeito de determinado fenômeno.

Após esta primeira etapa, foi utilizada a pesquisa descritiva, que de acordo com Zanella (2013, p.34) tal pesquisa “procura conhecer a realidade estudada, suas características e seus problemas.”

Desta forma, a análise aplicada neste trabalho foi realizada inicialmente a partir de uma pesquisa exploratória, buscando o aprofundamento do tema a partir de fontes de pesquisa secundárias e posteriormente descritiva, para que desta forma, pudesse evidenciar quais medidas adotadas pelas empresas para se respaldar em detrimento de possíveis falhas que resultassem em prejuízos e descrever como acontece o processo de auditoria interna no departamento pessoal mostrando a sua relevância dentro da mesma.

Quanto ao procedimento utilizado para a coleta de dados foi utilizada a pesquisa bibliográfica. Para Zanella (2013) este tipo procedimento é realizado a partir de uso exclusivo de fontes bibliográficas.

De acordo com Lakatos (2003, p.174) o “levantamento de dados, primeiro passo de qualquer pesquisa científica, é feito de duas maneiras: pesquisa documental (ou de fontes primária) e pesquisa bibliográfica (ou de fontes secundárias).”

A autora enfatiza que: “a pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto” Lakatos (2003, p.183).

Para a elaboração desta pesquisa, foi realizada uma pesquisa bibliográfica utilizando-se fontes secundárias (livros e artigos), para que desta maneira, pudesse observar se o auditor interno consegue se posicionar de forma neutra dentro da organização auditada por ele e foi construído um quadro descritivo, contendo as principais medidas adotadas pelas empresas para a prevenção destes passivos.

Quanto à abordagem Zanella (2013) menciona que existem dois tipos, a pesquisa qualitativa e a pesquisa quantitativa; no primeiro caso, de acordo com a autora, trata-se de ter por base fontes de conhecimento teóricos-empíricos onde a partir deles pode-se atribuir cientificidade, já no segundo caso é utilizado instrumentos estatísticos tendo por finalidade medir relações entre variáveis.

Para a conclusão deste trabalho foi utilizada uma abordagem bibliográfica e os resultados apresentados foram embasados a partir de uma pesquisa utilizando-se do método qualitativo aplicado. Para a construção de um quadro contendo as principais medidas adotadas pelas empresas, para a prevenção do passivo trabalhista oculto, foi utilizado o programa de edição de texto *word*, onde através dele, pretendeu-se apresentar as informações coletadas de uma maneira mais estratégica e organizada.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo será apresentado os dados coletados na pesquisa realizada, do qual buscará ainda atender aos objetivos propostos na introdução deste trabalho, elaborando assim, um quadro no qual indicará as principais medidas adotadas pelas empresas, segundo os referenciais pesquisados, para a prevenção de perdas oriundas de passivos trabalhistas ocultos.

4.1 AUDITORIA INTERNA COMO FERRAMENTA DE PREVENÇÃO DO PASSIVO TRABALHISTA OCULTO

Diante do que foi exposto nesta pesquisa, percebe-se que auditoria interna está diretamente interligada ao apoio da gestão, processos e sistemas, utilizando-se de exames, levantamentos e comprovações para avaliar a integridade, eficiência e eficácia dos processos, dos controles internos, ela está interligada ao sistema de gerenciamento de riscos, contribuindo desta forma para a economicidade dos processos.

Angeli et al (2017), mencionou que a auditoria analisa os registros e demonstrações contábeis, a partir de métodos atribuídos a contabilidade e examina os procedimentos executados pela empresa auditada. Ao se realizar esta análise, a

administração poderá corrigir possíveis falhas apresentadas em tempo hábil para que elas não se transformem em um problema de maior complexidade.

Palmeira (2012) evidencia que a auditoria interna é utilizada como medida de prevenção, na medida em que, a partir de seu auxílio, haja redução das perdas patrimoniais oriundas de erros administrativos, que acabam ocasionando os prováveis passivos trabalhistas. Desta forma, percebe-se a relevância de se manter controles internos mais eficazes com a contratação da auditoria interna para que se consiga manter um nível elevado de segurança para proteger o patrimônio da empresa e auxiliar na organização da mesma.

Martins e Andrade (2015) destacam que o grande objetivo da gestão do passivo trabalhista é minimizar riscos de futuras reclamações trabalhistas e administrar as já existentes, a auditoria interna nesta situação entra como uma aliada de grande relevância para se atingir ao resultado esperado.

Na perspectiva de Leal et al (2018, p.96):

Em todas as organizações é importante uma auditoria interna, pois além dela analisar o controle interno, vai auxiliar a organização a atingir seus objetivos e evitar possíveis erros e fraudes. Também irá garantir que o Departamento Pessoal esteja de acordo com as leis vigentes.

Diante disto, percebe-se que esses métodos aliados a boas ferramentas de controle oferecem grandes benefícios as organizações que deles se apropriarem, trazendo maior segurança para a entidade e contribuindo de maneira direta dando suporte ao departamento pessoal, contribuindo desta forma, para a redução do passivo trabalhista oculto.

4.2 AUDITORIA INTERNA NO DEPARTAMENTO PESSOAL

O departamento pessoal é o responsável pela admissão, demissão, concessão de licenças e afastamentos, férias, folha de pagamento, atualização cadastral, cálculos de rescisões, dentre outras atividades, desta forma, ele precisa estar bem atento ao que é previsto em Lei, buscando sempre se manter atualizado, para que ele não seja responsável pelo passivo trabalhista oculto dentro da sua área de competência.

De Souza et al (2017) falam que a auditoria tem início por meio de uma avaliação das relações organizacionais que afetam a administração humana, preparando no final de seu trabalho um relatório contendo recomendações e alterações.

Garcia e Vier (2016) em seu trabalho, evidenciam a importância da auditoria preventiva votada para a área de recursos Humanos (RH), salientando que a auditoria interna não deve manter o foco apenas na auditoria da folha de pagamento e rotinas trabalhistas, mas também deve se atentar para ser ferramenta de gestão e de melhoria continuada.

Souza et al (2017) continuam suas explicações informando que a auditoria de recursos humanos é um controle de qualidade da gestão de recursos humanos, e é importante por acompanhar os procedimentos utilizados para prevenção de perdas financeiras e realizar os devidos ajustes e correções.

Percebe-se então, que os procedimentos realizados pela auditoria interna, no departamento pessoal, influenciam diretamente os resultados apresentados pela Organização, pois a partir desta, minimizam-se os riscos oriundos de erros cometidos pela falta de atenção para com as obrigações trabalhistas e além disto, as informações prestadas pela empresa tornam-se relevantes para dar suporte na gestão estratégica da empresa auxiliando na tomada de decisões.

Palmeira (2012) evidencia que a auditoria interna é utilizada como medida de prevenção, na medida em que, a partir de seu auxílio, haja redução das perdas patrimoniais oriundas de erros administrativos, que acabam ocasionando os prováveis passivos trabalhistas.

Outro benefício proporcionado pela prática de uma auditoria interna dentro do departamento pessoal é que tanto os interesses da organização quanto o dos colaboradores são validados, à medida que, ao ser impedidas falhas nos setores correspondentes, evita-se um transtorno para a empresa, ao enfrentar autuações por problemas trabalhistas, assim como, para o colaborador, evitando desgastes e prejuízos financeiros e emocionais.

Reiter (2014) e Leal et. al (2018) relatam alguns procedimentos de auditoria interna no departamento pessoal a qual serão apresentados nos parágrafos seguintes:

No que diz respeito aos contratos de trabalho, a auditoria interna precisa verificar se estes estão devidamente assinados pelo empregado, observar os

horários fixados no documento e se estão de acordo com o que está previsto no documento, averiguar se o prazo máximo de 90 dias para contratos de experiência está sendo respeitado, verificar se existem acordos de compensação de horas em virtude do aumento da jornada de trabalho e verificar se houve alteração de contrato de trabalho e se foi documentado através de aditivo contratual.

Com relação ao salário-família, a auditoria interna, precisa verificar as fichas e termos assinados, se estão corretamente preenchidos, verificar as cópias de cartão de vacinação dos dependentes menores de 7 anos de idade, verificar os comprovantes de matrícula e frequência escolar dos dependentes entre 7 e 14 anos, que devem ser apresentados a cada 6 meses e confrontar as cotas pagas ao salário-família com as fichas e termos de responsabilidades.

No que se refere ao Vale-Transporte, observar se o colaborador assinou o termo de solicitação do benefício e no caso de não optante se assinou o termo de renúncia.

Outras medidas que precisam ser analisadas pela auditoria interna no departamento pessoal é verificar se as Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS) estão de acordo com as alterações contratuais e ajustes salariais, se os comprovantes de entrega e devolução das CTPS estão devidamente assinados e se foi respeitado o prazo de 48 h para a devolução da mesma. Se existe controle na entrega de EPIs para os colaboradores e verificar se os comprovantes de adiantamentos estão devidamente assinados e arquivados.

Reiter (2014) e Leal et al (2018), continuam com suas observações relacionadas as medidas tomadas pela auditoria interna voltada para o departamento pessoal, visando a prevenção dos passivos trabalhistas ocultos nos parágrafos abaixo:

Com relação a jornada de trabalho, a auditoria interna precisa estar atenta se esta está sendo respeitada a jornada máxima de 10 horas de trabalho diárias, respeitando o intervalo de 11 horas entre jornadas de trabalho, verificar se está sendo respeitado o intervalo para alimentação e repouso de no mínimo 1 e no máximo 2 horas; verificar se está sendo respeitado o dia reservado para o descanso semanal, verificar se está sendo registrada fielmente as jornadas de trabalho praticada pelo colaborador sem que haja intervenção por parte do empregador e confrontar as horas extras realizadas com as que constam na folha de pagamento do colaborador.

No que diz respeito a folha de pagamento, a auditoria interna precisa estar atenta a convenção coletiva do trabalho, analisando se os acordos, pisos e reajustes salariais estão sendo respeitados, averiguar se os cálculos das horas do descanso semanal remunerado e horas extras estão sendo calculados corretamente. Observar se os colaboradores que tem direito a salário-família estão sendo devidamente pagos, se foi pago o salário-família proporcional aos meses de demissão e admissão e nos meses em que não houve apresentação da documentação necessária foram pagos. Ainda sobre a auditoria interna da folha de pagamento, averiguar se a contribuição de INSS foi utilizada a base e alíquota correta e verificar se foi devidamente recolhido.

A auditoria interna relacionada a segurança e medicina do trabalho precisa estar atenta a verificar se estão sendo realizados os exames admissionais, periódicos e demissionais, averiguar se existem orientações aos profissionais para o uso de Equipamentos de Proteção Individual (EPI) e se os EPI contêm Certificados de Aprovação (CA) e se a empresa possui o Programa de Riscos Ambientais (PPRA) e o Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional (PCMSO) e se entrega seus relatórios anuais.

As férias também são um ponto importante a ser analisado pela auditoria interna, precisam-se verificar se o aviso está sendo concedidos no prazo legal, se o pagamento está sendo realizado no prazo previsto por lei, se está sendo calculado corretamente as férias, 1/3 constitucional e o INSS e se as férias de menores de 18 anos estão sendo concedidas com as férias escolares. Com relação ao 13º salário, a auditoria interna precisa estar atenta ao prazo para o adiantamento e pagamento do benefício e averiguar se os cálculos estão corretos.

A rescisão de contrato de trabalho, também merecem uma atenção em especial da auditoria interna, é necessário verificar se está sendo demitido funcionários que possuem algum tipo de estabilidade no emprego, observar se os prazos para pagamento das verbas rescisórias estão sendo cumpridos, verificar se o aviso prévio trabalhado foi concedido em prazo legalmente estipulado, verificar se os cálculos das verbas rescisórias, multas e descontos estão corretos e verificar se houve demissão e readmissão de funcionário no prazo inferior a 90 dias.

Diante das considerações realizadas, percebe-se que a auditoria interna embora seja uma atividade facultativa é relevante e gera resultados positivos para as organizações que se preocupam em contratar esses profissionais. O seu principal

objetivo de emitir relatórios que examinam a eficácia dos controles internos reduz os riscos operacionais e ajudam a organização a avaliar de que maneira e quais os passos a serem dados para atingir os seus objetivos de uma maneira mais segura.

4.3 INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR INTERNO

A auditoria interna é uma ferramenta de gestão e controle de riscos dentro da Organização, ela tem função acessória, pois não tem autoridade sobre os grupos que ela audita. De acordo com Crepaldi (2019 p.69) “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”.

Reiter (2014) relata que o auditor interno é um profissional que mantém vínculo empregatício com a empresa auditada e que realiza inspeções dentro da organização de procedimentos anteriormente executados, ele auxilia a gestão e faz recomendações para correções de procedimentos, tomando as devidas medidas de precauções quando assim forem necessárias.

Como pode-se perceber, de acordo com a citação de Reiter (2014) a auditoria interna é realizada por um profissional que mantém vínculo empregatício com a empresa auditada, o que faz com que fique em evidência, a dúvida de que se existe independência deste profissional perante as informações prestadas a empresa a quem ele é subordinado.

Diferente do auditor independente o trabalho do auditor interno está pautado em atividade de suporte a gestão, através de suas análises realizadas; para que essas análises sejam confiáveis, o auditor interno precisa utilizar-se do princípio contábil da prestação da informação fidedigna para que desta forma os seus resultados sejam verdadeiramente úteis dentro da Organização e façam a diferença na gestão da prevenção de passivos ocultos.

Percebe-se que, de certa forma, os princípios seguidos pelo auditor e pela contabilidade, não permite ao profissional omitir informações que possam interferir nos resultados das análises realizadas porque essa atitude colocaria abaixo o resultado que se pretende alcançar.

Esses resultados estão diretamente alinhados a partir das correções dos procedimentos executados de forma incorreta, a medida em que ao corrigir esses

erros de procedimentos, fica mais fácil atingir o objetivo traçado pela organização minimizando custos e mantendo uma atividade de prevenção mais confiável.

O trabalho da auditoria interna é executado por um profissional ligado a empresa por contrato trabalhista, como objetivo e a responsabilidade de fornecer análises coerentes e concisas na ordem e disciplina, onde será revisado para melhores resultados, citam Angeli et al (2017).

A independência do auditor interno não se compara ao mesmo grau de independência do auditor externo, entretanto faz-se necessária a alta gestão da empresa proporcionar essa independência para com os outros setores da organização deixando o auditor interno subordinado apenas ao cargo da mais alta gestão da empresa.

A alta gestão precisa deixar clara a informação de que o auditor interno não estar subordinado a nenhum dos departamentos que estão a baixo deles e solicitar que sejam disponibilizados ao auditor interno toda a documentação necessária para a execução de suas análises.

Desta forma, percebe-se que o auditor interno precisa sim manter uma postura de distanciamento para que desta forma possa desenvolver um trabalho mais transparente que consiga identificar possíveis indicativos de prejuízos para a entidade, e através desses levantamentos ele possa sugerir mudanças e correções de procedimentos fazendo com que desta forma os eu trabalho dentro do ambiente corporativo seja válido.

4.4 PRINCIPAIS MEDIDAS ADOTADAS PARA A PREVENÇÃO DO PASSIVO TRABALHISTA OCULTO

Palmeira (2012) evidencia que a auditoria interna é utilizada como medida de prevenção, na medida em que, a partir de seu auxílio, haja redução das perdas patrimoniais oriundas de erros administrativos, que acabam ocasionando os prováveis passivos trabalhistas. Desta forma, percebe-se a relevância de se manter controles internos mais eficazes com a contratação da auditoria interna para que se consiga manter um nível elevado de segurança para proteger o patrimônio da empresa e auxiliar na organização da mesma.

Martins e Andrade (2015) destacam que o grande objetivo da gestão do passivo trabalhista é minimizar riscos de futuras reclamações trabalhistas e

administrar as já existentes, a auditoria interna neta situação entra como uma aliada de grande relevância para se atingir ao resultado esperado.

Na perspectiva de Leal et al (2018), a auditoria interna é relevante por analisar os controles internos, prevenindo fraudes, auxiliando ao departamento pessoal para que ele esteja alinhado com as leis trabalhistas e auxiliando a organização a atingir os objetivos traçados.

A auditoria interna está diretamente interligada ao apoio da gestão, processos e sistemas, utilizando-se de exames, levantamentos e comprovações para avaliar a integridade, eficiência e eficácia dos processos, dos controles internos, ela está interligada ao sistema de gerenciamento de riscos, contribuindo desta forma para a economicidade dos processos.

Palmeira (2012) evidencia que a auditoria interna como medida de prevenção tem função de orientar e prevenir as empresas para que se evitem passivos trabalhistas ocasionando as perdas patrimoniais.

A auditoria interna no Departamento Pessoal irá ajudar a prevenir falhas e verificar se as legislações previdenciárias e trabalhistas estão sendo seguidas, alertando ainda sobre possíveis infrações e causas trabalhistas.

Garcia e Vier (2016) em seu trabalho, evidenciam a importância da auditoria preventiva votada para a área de Recursos Humanos, salientando que a auditoria interna não deve manter o foco apenas na auditoria da folha de pagamento e rotinas trabalhistas, mais também deve se atentar para ser ferramenta de gestão e de melhoria continuada.

Diante disto, percebe-se que auditoria interna é uma ferramenta, que se propõe a estabelecer maior segurança para as empresas, na medida em que, a partir desta atividade, podem-se minimizar os riscos de ocorrências desnecessárias que podem resultar em autuações trabalhistas e prejuízos para a Organização, desta forma, percebe-se que a auditoria interna embora seja uma atividade facultativa é relevante e gera resultados positivos para as organizações que se preocupam em contratar esses profissionais.

Desta forma, é apresentado o quadro abaixo, evidenciando a partir das análises realizadas, com as principais medidas adotadas pela empresa para a prevenção do passivo trabalhista oculto e em seguida é respondida a principal pergunta deste trabalho:

Nº	Medidas Adotadas Pela Empresa Para a Prevenção do Passivo Trabalhista Oculto
1	Contratação da auditoria interna;
2	Respeitar a independência profissional do auditor interno;
3	Realizar a análise dos registros e das demonstrações contábeis;
4	Realizar análise documental e verificar se as legislações previdenciárias e trabalhistas estão sendo cumpridas;
5	Acatar as observações realizadas pelo auditor interno, se atentando a corrigir as ocorrências apresentadas pelo profissional o mais breve possível.

Quadro 1. Principais Medidas Adotadas pela Empresa para Prevenção do Passivo Trabalhista Oculto.

Fonte: Elaborada pela autora (2019).

A auditoria interna contribui diretamente para a redução do passivo trabalhista oculto uma vez que ela é utilizada como ferramenta de gestão, utilizando-se de métodos e procedimentos de auditoria para examinar, revisar e corrigir falhas que possam resultar em perdas significativas ou passivos ocultos em tempo hábil para a correção destes procedimentos.

De Souza et. al. (2017) relata que é de grande importância a prática de auditoria nas organizações, pois analisa como os processos estão sendo aplicados e identifica os procedimentos que estão prejudicando o desenvolvimento da organização. No Departamento Pessoal irá ajudar a prevenir falhas e verificar se as legislações previdenciárias e trabalhistas estão sendo seguidas, alertando ainda sobre possíveis infrações e causas trabalhistas.

Palmeira (2012) evidencia que a auditoria interna é utilizada como medida de prevenção, na medida em que, a partir de seu auxílio, haja redução das perdas patrimoniais oriundas de erros administrativos, que acabam ocasionando os prováveis passivos trabalhistas.

Desta forma, percebe-se a relevância de se manter controles internos mais eficazes com a contratação da auditoria interna para que se consiga manter um nível elevado de segurança para proteger o patrimônio da empresa e auxiliar na organização da mesma.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa realizada teve como objetivo geral, apresentar a contribuição da auditoria interna na redução deste passivo trabalhista oculto. De acordo com as análises realizadas a partir dos referenciais teóricos apresentados nos capítulos apresentados, este objetivo foi atendido, uma vez que, pôde-se constatar que através da auditoria interna a empresa consegue visualizar possíveis falhas e corrigi-las em tempo hábil, fazendo com que a partir das correções realizadas a empresa não seja autuada pelos erros cometidos, o que impacta diretamente nos ganhos e desenvolvimento da entidade.

O objetivo específico inicial foi atendido a partir do momento em que as citações realizadas nos capítulos apresentados mostraram de que forma auditoria interna impacta na prevenção dos passivos ocultos a partir da avaliação sistemática dos processos realizados, detectando falhas e propondo as suas correções.

O segundo objetivo específico também foi atendido, a partir do que foi extraído nos referenciais teóricos, na análise dos resultados, pôde-se verificar as principais medidas adotadas pela auditoria interna aplicada as atividades de competência do departamento pessoal, como por exemplo a revisão de documentos.

O terceiro objetivo específico foi atendido na análise dos resultados e foi atendido desta forma, a partir dos estudos realizados as pesquisas comprovaram que embora o auditor interno seja um colaborador da empresa auditada, ele precisa ter a sua independência profissional respeitada, pois além de existir uma lei que regula essa independência profissional, se esta não for respeitada, impactará negativamente nos resultados esperados pela organização diante das atividades inerente ao auditor interno.

Já o quarto objetivo específico foi atendido na análise dos resultados, a partir das observações realizadas no conjunto de referenciais apresentados, foi construída essa tabela sintetizando essas medidas.

O problema da pesquisa também foi atendido, na análise dos resultados, esta constatação foi embasada a partir das pesquisas realizadas e comprovou que suas ferramentas de gestão, métodos e procedimentos de auditoria para examinar, revisar e corrigir falhas impacta diretamente nos resultados e redução de perdas provenientes de falhas administrativas.

Neste sentido, para a execução de pesquisas futuras, podem também ser incluídas análises dos impactos financeiros evidenciados em tabelas, mostrando a partir de comparações, as perdas ocasionadas pelos passivos trabalhistas ocultos, revelando não apenas como indicador qualitativo, mas com o quantitativo, as vantagens atribuídas às organizações que se preocupam em adotar controles internos eficazes e a contratação de profissionais auditores internos para auxiliar neste processo de prevenção.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Valéria Cristina Lima. **A relevância da Auditoria no Setor de Recursos Humanos**. 2015

ANGELI, Beatriz; SANTOS, Jeovana da Silva Ferreira; ROSA, Leticia Carvalho; Maciel, Monike. **Auditoria interna: Prevenção a passivos trabalhistas na empresa Leon Seguros**– Lins, 2017

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Sagres On Line**. Disponível em:
<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1970-1979/lei-6385-7-dezembro-1976-357234-publicacaooriginal-1-pl.html>

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática** / Silvio Aparecido Crepaldi; Guilherme Simões Crepaldi – 10. ed. – [3a Reimpr.]. -São Paulo: Atlas, 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Sagres On Line**. Disponível em:
http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1995/000781

DE SOUZA¹⁰, Girlene Braga; GONÇALVES¹¹, Jonas Rodrigo; DA SILVA¹², Lisandra Renata. 4. **A importância da Auditoria de Recursos Humanos**. Agro em questão: Revista de Iniciação Científica da Faculdade CNA, 44;2017.

GARCIA, Jessica Bibiane Duarte; VIER, Ailson José. **A auditoria e os controles internos como ferramentas para minimizar o passivo trabalhista**. Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis, v. 5, n. 8, p. 28-55, 2016.

LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica** / Marina de Andrade Marconi, Eva Maria Lakatos. – 5ed – São Paulo: Atlas 2003.

LEAL, Kivya Santos; IZIDORO, Natália Ferreira; HARANO, Fernando Takeo. AUDITORIA INTERNA NA PREVENÇÃO DE IRREGULARIDADES TRABALHISTAS. Revista **Eletrônica Organizações e Sociedade**, v. 7, n. 7, p. 86-100, 2018.

MARTINS, Pablo Luiz; ANDRADE, Rodrigo. **Importância da gestão do passivo trabalhista**: Estudo de Caso em uma empresa no sul de Minas Gerais. Revista Acadêmica São Marcos, v. 4, n. 2, p. 9-24, 2015

PALMEIRA, Juliana Souza. Auditoria preventiva como medida para minimização do passivo trabalhista. **Revista Científica Semana Acadêmica**, v. 1, n. 18, p. 1-20, 2012.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA CASA CÍVIL. **Sagres On Line**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm

REITER, Ana Paula. **"A auditoria interna como instrumento de prevenção e minimização dos riscos trabalhistas em uma indústria localizada no Vale do Taquari"**. 2014. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Taquari - Univates, Lajeado, out. 2014.

ROCHA, José Eugênio; DA SILVA, Sidnei Celerino. A auditoria como ferramenta de prevenção do passivo trabalhista oculto. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 190, p. 20-31, 2012

VIEIRA, Arthur Otávio Lopes; OLIVEIRA, Ivã Gonçalves de. **O Impacto da Auditoria Interna para Mitigação de Riscos Contingenciais Trabalhistas**. 2016

ZANELLA, Liane Carly Hermes **Metodologia de pesquisa** / Liane Carly Hermes Zanella. – 2. ed. reimp. – Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/ UFSC, 2013.

DIDÁTICA DOCENTE COMO BASE PARA A FORMAÇÃO PROFISSIONAL: UM ESTUDO COM ESTUDANTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR DA PARAÍBA

Allan Victor Almeida Duarte¹

Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante²

RESUMO:

A didática docente, sendo para esta pesquisa considerada o conjunto de metodologias, sistemas e instrumentos utilizados pelo professor, tem um papel importante no aprendizado dos alunos, podendo contribuir de forma positiva ou negativa. O objetivo geral desta pesquisa é evidenciar a percepção de discentes a respeito da didática dos docentes que compõem sua formação profissional. Os objetivos específicos são: apresentar didáticas mais apropriadas ao ensino das Ciências Contábeis; conhecer metodologias que estão sendo aplicadas no curso em foco; verificar a compreensão dos alunos a respeito de didática docente. Os resultados apontaram que apresentação do conteúdo, avaliações compatíveis com o conteúdo ministrado, material didático, dinâmica, boa relação, flexibilidade e recursos usados em sala são fatores importantes de uma didática apropriada. Notou-se que a dinâmica em sala tem um percentual de respondentes que disseram não estar sendo aplicada, os demais apresentam percentual algo de concordância. Na percepção sobre a influência da didática docente os dez elementos citados foram declarados como agentes que exercem influência sobre os alunos desde a assiduidade até as notas obtidas, demonstrando que há uma real influência da didática docente sobre a vida acadêmica do aluno.

PALAVRAS-CHAVES: Didática. Docente. Discente.

ABSTRACT:

The teaching didactics, being considered for this research the set of methodologies, systems and instruments used by the teacher, has an important role in the students learning, being able to contribute in a positive or negative way. The general objective of this research is to highlight the perception of students about the didactics of the teachers who make up their professional education. The specific objectives are: to present the most appropriate didactics to the teaching of Accounting Sciences; know methodologies that are being applied in the course in focus; verify students' understanding of teaching didactics. The results showed that content presentation, assessments compatible with the content taught, didactic material, dynamics, good relation, flexibility and resources used in the classroom are important factors of an appropriate didactics. It was noted that the dynamics in the room has a percentage of respondents who said they are not being applied, the others have a percentage of agreement. In the perception of the influence of teaching didactics, the ten elements mentioned were declared as agents that influence students from attendance to grades obtained, demonstrating that there is a real influence of teaching didactics on the student's academic life.

KEY WORDS: Didactics. Teacher. Student.

¹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis - Instituto Superior da Paraíba (IESP) E-mail: allan.victor.123@hotmail.com

² Professor Orientador, Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba, Doutorado em Controladoria e Contabilidade, Mestrado em Controladoria pela Universidade de São Paulo. E-mail: prncavalcante0907@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

O profissional contábil passa por um longo processo de formação para tornar-se apto ao exercício da profissão, algo notadamente necessário dadas as responsabilidades inerentes à sua posição seja em empresas privadas ou entidades de poder público.

Tal formação é composta por inúmeros componentes curriculares que abordam as mais diferentes temáticas que poderão ser futuramente vivenciadas pelo formado, quando contador. As diretrizes curriculares da graduação em Ciências Contábeis seguem o disposto na Resolução CNE/CES nº 10/2004. Nesse sentido, nota-se que cada disciplina tem sua contribuição para que o profissional formado esteja em plenas condições de cumprir seus deveres laborais.

A graduação é o passo mais importante na formação de profissionais para o mercado de trabalho, com isso, pode-se afirmar que é o período em que deve haver dedicação do estudante para que tudo seja absorvido da melhor e mais eficiente forma. Do mesmo modo, os professores têm sua grande contribuição para o surgimento do novo profissional, seja pela admiração que possam despertar seja pela didática clara e eficiente.

A didática docente, sendo para esta pesquisa considerada o conjunto de metodologias, sistemas e instrumentos utilizados pelo professor, tem um papel importante no aprendizado dos alunos, podendo contribuir de forma positiva ou negativa. Como afirma Almeida (2015, p. 2) “saber lidar com alunos em sala de aula, manter a harmonia no ambiente, concentração nas disciplinas ministradas e assimilação dos conteúdos são uma tarefa desafiadora para o professor”, mas são ações necessárias para o aprendizado deles.

O aproveitamento das aulas e conteúdos passa, em algum momento, pelo docente e pela forma com a qual ele ministra suas aulas. Quando existe uma boa didática, a relação ensino-aprendizagem ganha um fator facilitador, não sendo, porém, a didática a única encarregada da eficiência das aulas. Por outro lado, se a didática for insatisfatória, tem-se um fator dificultador, uma barreira a mais para o já complexo processo de formação profissional. Lima (2016, p. 27) argumenta que “como elemento principal na relação ensino-aprendizagem, a didática é a ferramenta mais valiosa que o docente pode utilizar para tornar a sala de aula o ambiente propício ao melhor aprendizado”.

Por ser um ponto de exclusividade do docente, a didática nas aulas precisa ser fluida, suave e eficiente, uma vez que o professor que passa o conhecimento, se houver barreiras entre o professor (emissor) e o aluno (receptor) – como uma didática insatisfatória – o rendimento da disciplina pode ficar altamente comprometido.

Dessa forma, considerando a importância da didática docente na formação dos alunos, esta pesquisa visa responder ao seguinte questionamento: **Qual a percepção de estudantes do curso de Ciências Contábeis de uma instituição privada de ensino superior, em relação à didática docente para a formação profissional?** Para responder este questionamento tem-se como objetivo geral evidenciar a percepção de discentes a respeito da didática dos docentes que compõem sua formação profissional.

Os objetivos específicos são: apresentar didáticas mais apropriadas ao ensino das Ciências Contábeis; conhecer metodologias que estão sendo aplicadas no curso em foco; verificar a compreensão dos alunos a respeito de didática docente.

A relevância deste estudo pode ser notada no fato de que um bom profissional tende a vir de uma boa formação, ou seja, a didática docente é um fator presente e importante na vida acadêmica, se houver lacunas ou falhas isto pode comprometer a evolução eficiente dos discentes rumo ao mercado de trabalho.

Vale ressaltar que, ao estudar esta temática, será possível conhecer um aspecto pouco analisado no cotidiano do curso de Ciências Contábeis. Durante a graduação a metodologia do professor pode ser um entrave para o desempenho acadêmico discente e nem sempre é responsabilidade única do aluno, por vezes vem do professor o fator complicador, por isso esta pesquisa adentra nesta percepção, em consonância com Lima (2016, p. 14) que diz que “a didática aplicada em sala na ministração dos conteúdos é um problema enfrentado pelos alunos que, em muitas vezes, deparam-se com uma dificuldade que não advém do conteúdo em si, mas sim de como o mesmo é apresentado”.

Além de expor necessidades e dificuldades dos alunos, trará uma contribuição significativa para o curso e para a instituição que poderá concentrar ações e treinamentos para conceder uma melhoria nas aulas.

Esta pesquisa ainda poderá ser utilizada como base para pesquisas nesta temática, propagando assim as necessidades e dificuldades enfrentadas pelos

alunos, podendo melhorar o ensino das Ciências Contábeis e a formação do contador.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 DOCÊNCIA NO ENSINO SUPERIOR

Ser professor de nível superior de ensino, além de uma responsabilidade é uma tarefa que tem seus desafios. Para Gois (2017), a docência na educação superior é uma atividade com alto grau de complexidade, exigindo, do docente, múltiplos saberes. Nogueira e Lima (2012) corroboram com este entendimento quando afirmam que a docência envolve, entre outras coisas, a garantia de que o aluno irá aprender, exige a compreensão de sua área de atuação, múltiplos saberes, planejamento, organização, ou seja, são vários fatores que ensejam em seu esforço para a eficiência na transmissão do conhecimento.

De acordo com Cavaco (1995 apud GOIS, 2017, p. 2039), “os saberes profissionais dos docentes são adquiridos por meio de experiências centradas no espaço escolar que moldam sua identidade profissional num processo de socialização constante”.

De acordo com Brennand e Galvão (2004, p. 199):

Não adianta um professor que apenas se preocupe com o ato de ensinar, transmitindo seus conhecimentos e experiências, sem se preocupar com o fato de seu aluno estar aprendendo ou não. É preciso, pois, valorizar os conhecimentos e experiências desse aluno. Daí a importância fundamental de levar o docente a refletir sobre sua prática profissional enquanto professor. Suas facilidades e limitações, bem como as de seus alunos, devem ser analisadas no sentido de buscar o entendimento necessário da sua própria ação. [...] Só assim poderão montar uma metodologia de ensino capaz de contemplar e permitir a participação total de seus alunos.

Assim, pode-se dizer que a relação ensino-aprendizagem vai além do mero ministrar versus prestar atenção. Os mecanismos que estão presentes dentro e fora da sala interferem no aprendizado, que deve ser natural e prazeroso.

De acordo com Santos (2005), a didática tem papel fundamental em como o conteúdo será recepcionado pelo discente, podendo ela ser facilitadora ou dificultadora do processo. Isto demonstra que a versatilidade do docente é um ponto

positivo, pois quebra um pouco da sisudez do ambiente acadêmico dando mais dinamismo a aula.

Um fator importante para salientar é a criatividade do docente, que conforme Lima (2016, p. 17):

Ministrar aulas numa turma de graduação é um desafio com o qual o professor do ensino superior convive constantemente. Oriundos do ensino regular, os alunos trazem consigo uma carga de aprendizado adquirida em outro universo, o que pode provocar uma instabilidade, que pode comprometer, por vezes, o desempenho do mesmo. Isso faz emergir a necessidade do docente dinamizar suas aulas, buscando desmistificar a ideia de que o ensino superior é árduo e, assim, fortalecer a relação do discente com a modalidade de ensino.

Dessa forma, uma postura mais inflexível ou rígida pode comprometer o bom andamento da disciplina, gerando resultados insatisfatórios tanto para os alunos quanto para o professor.

2.2 ENSINO DA CONTABILIDADE NO BRASIL

No Brasil, o ingresso na profissão contábil ocorre por meio do bacharelado em Ciências Contábeis, oferecido pelas Instituições de Ensino Superior (IES), Públicas ou Privadas, reconhecidas pelo Ministério da Educação (MEC) e durante a Graduação, que dura entre 4 e 5 anos, o estudante de Ciências Contábeis adquire conhecimentos teórico-práticos para o habilitar aos deveres da profissão (LIMA, 2016).

No passado, em meados do século XIX, as sementes para o ensino comercial e de Contabilidade no Brasil foram lançadas com a vinda da Família Real Portuguesa, em 1808, pois até então, a atividade comercial brasileira resumia-se à venda dos bens produzidos ao mercado internacional (PELEIAS *et al*, 2007).

Lima (2015) afirma que a partir do retorno de D. João VI a Portugal, em 1820, começa a ocorrer no Brasil uma estruturação e a ampliação do aparelho administrativo e militar, da produção agrícola e manufatureira, das atividades mercantis, comerciais e culturais, similares ao que existia em Portugal.

Mudanças como estas, aliadas a outras que ocorreram nas áreas da segurança, saúde, justiça e administração dos interesses do reino, formam o cenário em que sobre a educação escolar também ocorreram modificações, surgindo assim a necessidade da criação de instituições e

cursos de nível técnico e superior, com o objetivo principal de formar os quadros dos burocráticos para o Estado e também profissionais liberais (LIMA, 2015, p. 3).

Segundo Peleias *et al.* (2007) apud Lima (2015), os acontecimentos na primeira metade do século XIX, como o desenvolvimento do comércio internacional, a crise do regime escravocrata e o surgimento de um período financeiro culminado pelas empresas comerciais industriais, foram acontecimentos importantes que contribuíram para o desenvolvimento do ensino da contabilidade no Brasil.

De acordo com Coelho (2000) apud Lima (2016), o reconhecimento oficial da Associação dos Guarda-Livros da Corte, por meio do Decreto Imperial nº 4.475, foi a primeira regulamentação do que seria o Contador no Brasil, um verdadeiro marco para a profissão no país.

Segundo Lima (2015), o período compreendido entre o final do século XIX e início do século XX destacou-se pela expansão na criação de cursos destinados à “escrituração comercial”, Iniciando uma nova fase para o ensino com grandes mudanças e a expansão do ensino comercial, entre 1889 e 1931. Para Peleias *et al* (2007), o crescimento econômico e da urbanização contribuíram diretamente para essas mudanças.

O Decreto-Lei nº 9.295/1946 marca a história da contabilidade brasileira, pois trouxe legalidade e legitimidade à profissão para o seu digno exercício. Neste mesmo ano foram criados o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade de São Paulo e do Paraná e nos anos seguintes os demais Conselhos Regionais, com exceção dos Regionais do Tocantins, Acre, Amapá e Roraima, que foram implantados na década de 1990 (JORNAL DO CFC, 2006 apud LIMA, 2015, p. 8)

Com isso, a graduação em ciências contábeis passou a formar profissionais regulamentados, com conselho de classe ativo e fiscalizador do exercício profissional.

No tocante ao ensino, houve diversas modificações a medida que a contabilidade foi se atualizando, dada a necessidade de manter os profissionais atualizados e capacitados para exercer suas funções ().

Em 2007 com a sanção da Lei 11.638 que atualizou a Lei 6.404/76 mais uma vez foi necessária a adaptação rápida do ensino para implementar em sua estrutura as novas. A partir daí iniciava-se os ensaios para a internacionalização da

contabilidade brasileira, processo chamado de convergência aos padrões internacionais ()

Um fato na história do ensino em contabilidade foi o surgimento do Exame de Suficiência estabelecido pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº 853/1999, tendo ocorrido em 2000, a primeira edição do exame (BRASIL, 1999).

Pela ausência de uma lei que aparasse a criação desse exame, o CFC começou a ser questionado judicialmente, o que culminou no fim do exame em 2004 com apenas 10 edições realizadas (CASTRO, 2017). Somente em 2010, por meio da Lei Federal 12.249 é que o exame de suficiência foi solidificado (COSTA, 2011).

2.3 DIDÁTICA NA FORMAÇÃO PROFISSIONAL

Lima (2016) afirma que a didática é a ferramenta mais poderosa e valiosa que o professor tem para que a sala de aula se torne o ambiente propício ao aprendizado de qualidade.

No desempenho satisfatório do papel do professor, o que não se pode deixar de cumprir são as funções principais ao exercício de uma docência produtiva, assim, o professor, tem o papel de coordenar as atividades, perceber como cada aluno está se desenvolvendo e propor situações de aprendizagens significativas (RODRIGUES; MOURA; TESTA, 2011).

Para Nogaro (2011) o domínio do conhecimento é importante, porém a forma como o conhecimento é transmitido, linguagem utilizada, recursos, exemplos, enfim, o que costumeiramente chamamos de recursos metodológicos do professor são determinantes, uma vez que podem inibir ou auxiliar a aprendizagem do estudante, assim, todos os sujeitos da pesquisa acreditam que estímulo e incentivo estão associados ao método utilizado pelo professor, e que deste depende seu sucesso.

O desafio da formação dos professores [...] é ter uma orientação distinta para sua função, é transformá-los em profissionais da “aprendizagem”, em vez de especialistas que conhecem bem um tema e sabem explicá-lo, deixando a tarefa de aprender como função exclusiva do aluno, o qual terá de esforçar-se muito até assimilar, de fato, o que o professor lhe ensinou. (ZABALZA, 2004, p. 169).

Nogaro (2011) salienta que a metodologia utilizada pelo professor é o diferencial diante a classe, é a partir dela que discentes vão sentir prazer ou não pelo estudo abrangendo não somente o planejamento, mas a interação com os discentes.

Rivero (2004), considera que nos parâmetros contemporâneos, torna-se necessário formar professores que venham refletir sobre a própria prática, na expectativa de que possam analisar e interpretar a própria atividade didático-pedagógica, tornando a reflexão um instrumento de desenvolvimento, pensamento e ação.

Lima (2016) complementa que uma metodologia deveras autoritária ou pouco dinâmica pode representar fatores negativos nas bases de formação do profissional, pois, no exercício da profissão, a prática funciona de forma dinâmica, se na formação a dinâmica for de alguma forma pouco estimulada ou retraída, isto pode gerar bloqueios no profissional, prejudicando sua atividade, assim, cabe ao professor criar um ambiente com fluidez de aprendizado, atuando de forma conjunta com os alunos, alimentando a base teórica e exercitando a prática para o desenvolvimento de uma boa formação.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Sobre esta temática, vários autores realizaram pesquisas, dentre os quais:

- a) Vasconcellos e Oliveira (2009): trabalharam a temática da qualidade de ensino dos docentes na percepção dos estudantes de graduação;
- b) Plutarco e Gradwohl (2010): buscaram conhecer, na visão dos alunos de cursos de graduação, as competências dos professores de Administração;
- c) Marques et al. (2012): buscou conhecer a opinião dos alunos de três cursos de Ciências Contábeis em Belo Horizonte no que tange as competências de seus docentes que são mais valorizadas;
- d) Cavalcante e Santos Júnior (2013): pesquisaram os fatores que influenciam o desempenho escolar sob a percepção dos alunos.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa caracteriza-se como qualitativa e quantitativa no que se refere à abordagem, qualitativa porque busca conhecer a percepção dos alunos sobre uma temática, refletindo a subjetividade individual, e quantitativa porque os resultados valem-se de percentuais e representações numéricas na apresentação.

Quanto aos objetivos define-se como descritiva, que tem como base descrever as características de uma população ou fenômeno (MARCONI; LAKATOS, 2013), que neste case é a posição do estudante frente à didática docente.

Quanto aos procedimentos, trata-se de estudo de campo, que segundo Gil (2017) consiste na pesquisa que busca mais o aprofundamento das questões interpostas do que a distribuição das características de uma população de acordo com variáveis específicas.

Este estudo utiliza como procedimento metodológico o método desenvolvido por Lima (2016) e que foi aplicado aos discentes de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, sendo assim, utiliza como meio de coleta de dados um questionário estruturado que sofreu adaptações para se adequar à proposta do presente estudo.

O estudo foi realizado no Instituto de Ensino Superior da Paraíba (IESP) com alunos do curso de Ciências Contábeis, tendo como critério para participação nos resultados o período letivo, no caso, 7º e 8º períodos. Participaram da pesquisa 41 alunos e os desdobramentos e detalhamentos contam no tópico de resultados.

Após a coleta dos dados via questionário, vem a etapa do tratamento dos dados, tendo como base de armazenamento e tratamento um editor de planilhas. Dessa forma, serão agrupados os dados para gerar percentuais e gráficos. De forma similar ao estudo de Lima (2016), este questionário será aplicado aos discentes que estiverem nos 2 últimos períodos, uma vez que já passaram pela maioria dos professores e podem emitir uma opinião mais precisa.

O questionário está dividido em 4 (quatro) partes: a primeira com questões de cunho socioeconômico, que visam conhecer um pouco das características dos entrevistados; a segunda está voltada para a didática (perfil docente) mais adequado para o curso na opinião dos discentes; a terceira visa conhecer a didática atualmente

aplicada; e a quarta, procura verificar a compreensibilidade dos discentes sobre a didática e a influência em sua formação.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Para evidenciar a percepção de discentes a respeito da didática dos docentes que compõem sua formação profissional foram seguidos alguns passos, mediante a aplicação do questionário que investigou três partes em essencial: elementos de uma didática apropriada; metodologia aplicada atualmente no curso; e influência da didática docente. Inicialmente figura uma parte que visa apenas conhecer o perfil dos entrevistados.

4.1 PERFIL DOS ENTREVISTADOS

Inicialmente buscou-se conhecer o perfil dos respondentes, a partir de cinco informações básicas: gênero; faixa etária; período letivo em curso; tipo de escola onde cursou o ensino médio; e ano de início no curso atual.

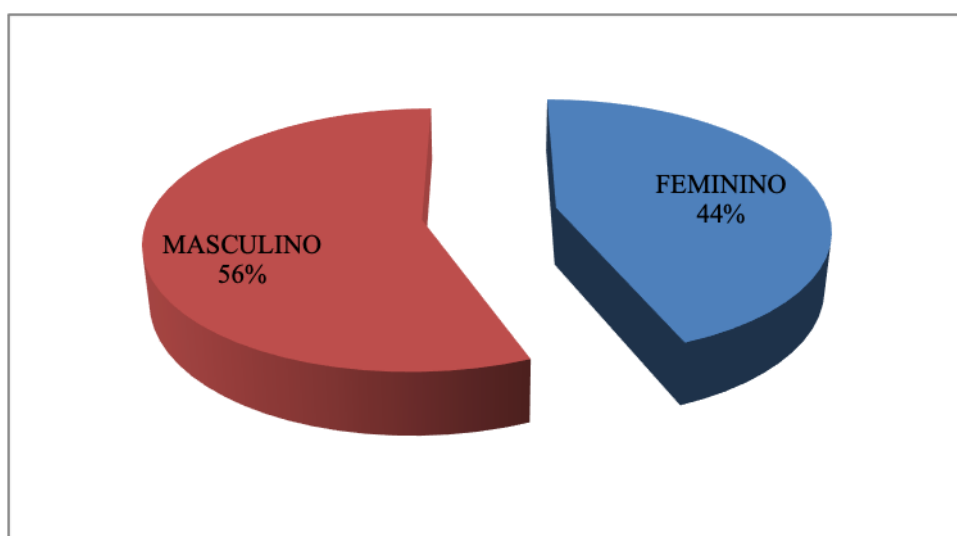


Gráfico 1 – Gênero
Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

De acordo com o Gráfico 1, a maior parte dos participantes da pesquisa são do gênero masculino, totalizando 56% enquanto o feminino apresentou 44%.

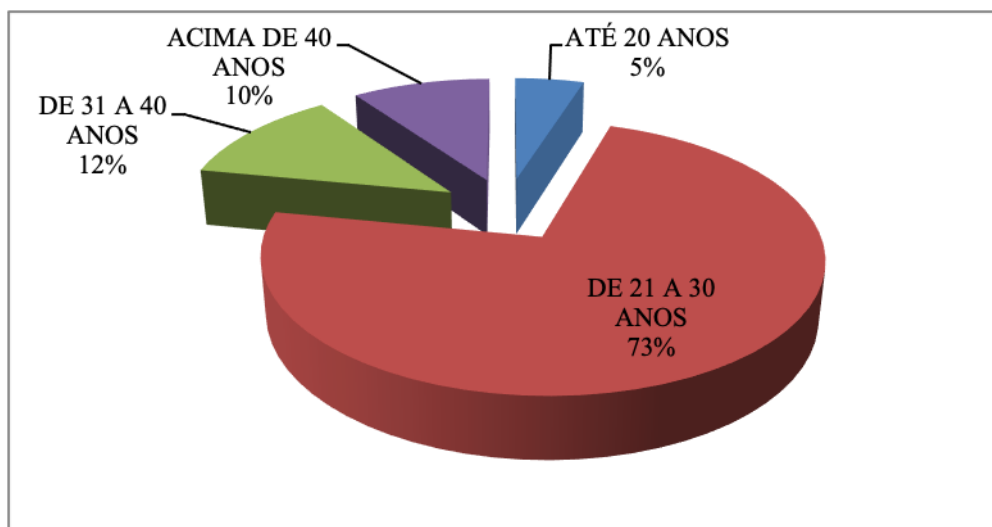


Gráfico 2 – Faixa etária
 Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

No quesito Faixa etária, o Gráfico 2 mostra que a maioria está entre 21 e 30 anos de idade com um percentual de 73%, na faixa até 20 anos são 5%, de 31 a 40 anos são 12% e acima de 40 anos são 10%.

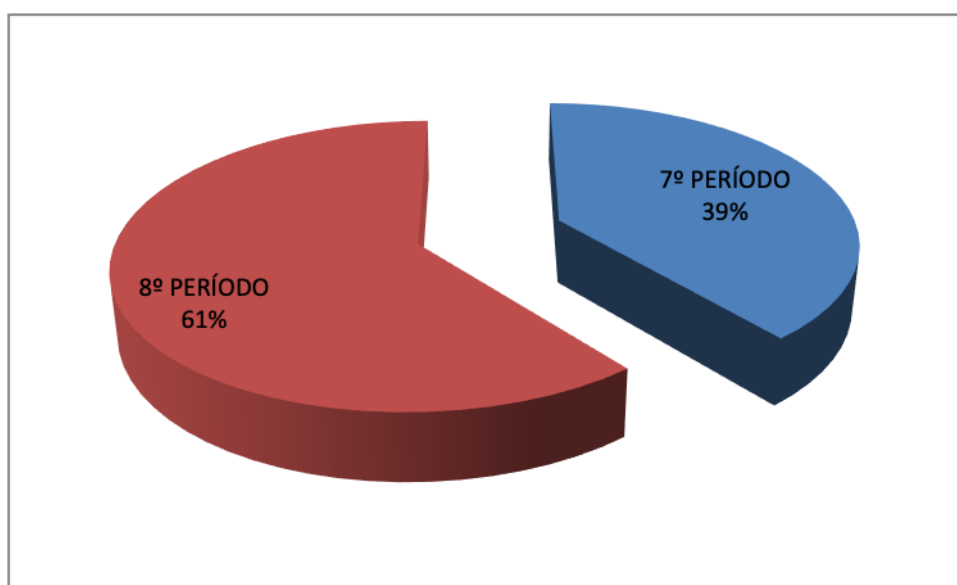


Gráfico 3 – Período letivo em curso
 Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

No que se refere ao período letivo atualmente cursado pelos respondentes, 61% estão no oitavo e último período do curso, enquanto 39% está no sétimo período.

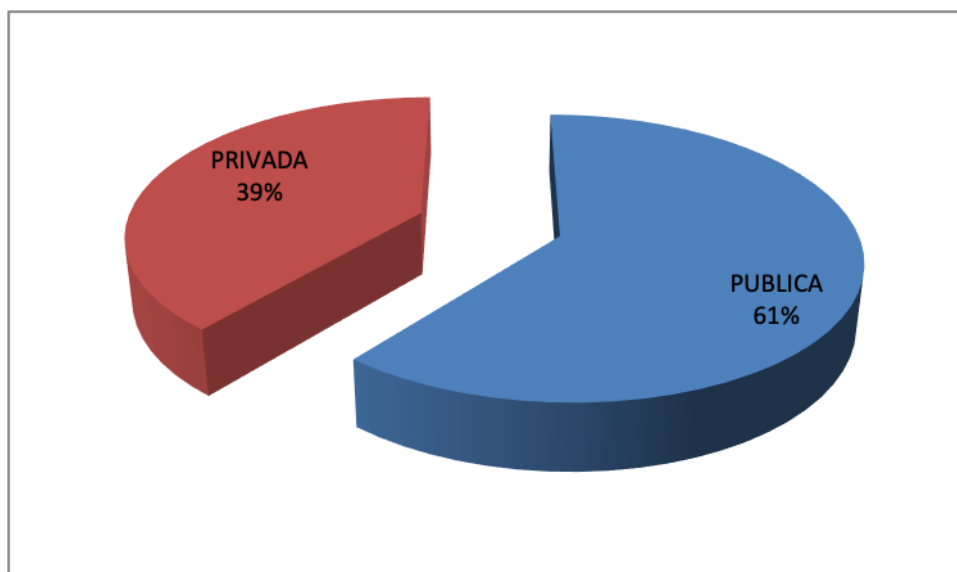


Gráfico 4 – Escola que cursou o ensino médio

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

A maioria dos respondentes, conforme mostra o Gráfico 4, cursou o ensino médio em escola pública, um total de 61% contra 39% que cursaram em instituições privadas.

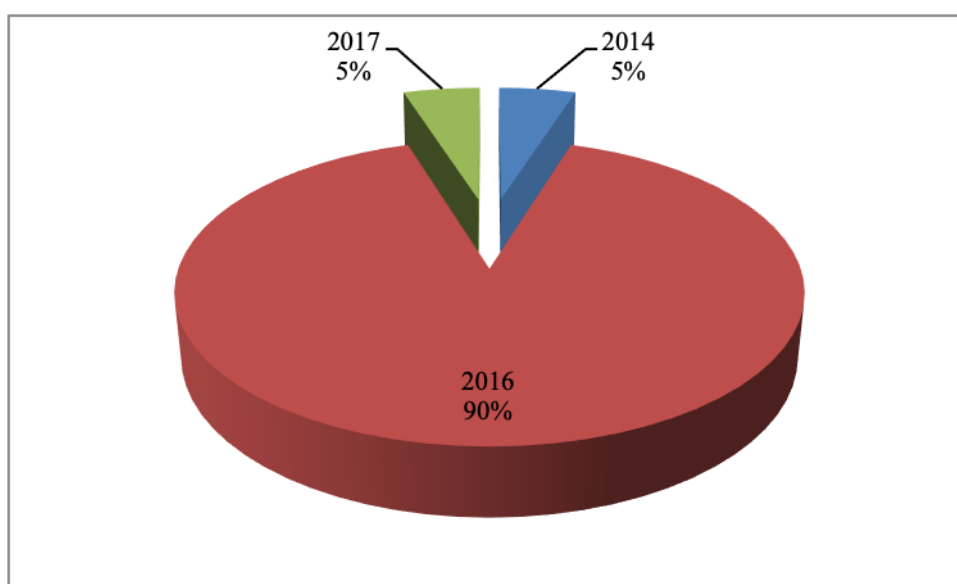


Gráfico 5 – Ano de início do curso

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

A informação quanto ao ano de ingresso no curso mostrou que 5% iniciaram em 2014, também 5% em 2017. A maioria ingressou em 2016, como mostra o Gráfico 5, com 90%.

Optou-se por evidenciar os dados em forma percentual, pois essa forma foi julgada, para fins desta pesquisa, a mais adequada para compreensão dos resultados.

4.2 DIDÁTICAS APROPRIADAS AO ENSINO DAS CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Nesta etapa, que está relacionada ao primeiro objetivo específico, os discentes foram questionados sobre os elementos que compõem uma didática apropriada, ressaltando que o foco deste estudo é percepção do discente, sendo sua opinião analisada sem nenhum tipo de manipulação ou distorção.

O Gráfico 6 abaixo traz a opinião dos alunos quanto aos elementos de uma didática apropriada.

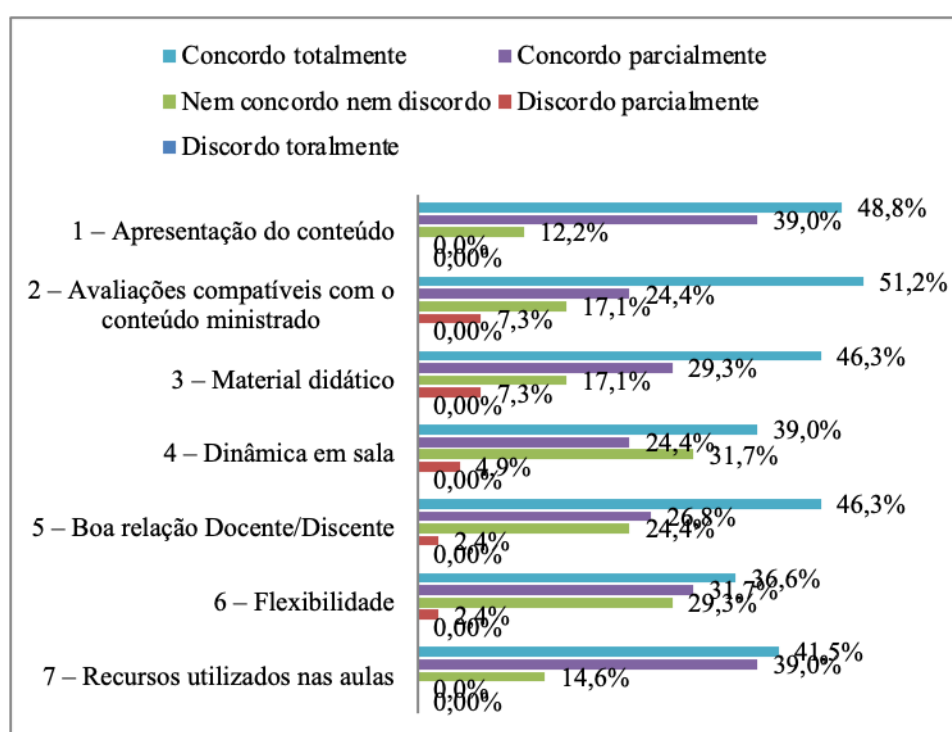


Gráfico 6 – Elementos de uma didática apropriada

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Em relação à apresentação do conteúdo, aproximadamente 48% concordaram totalmente que faz parte de uma didática apropriada. Concordaram em parte 39% e tiveram opinião neutra (nem concorda nem discorda) 12%.

O item “avaliações compatíveis com o conteúdo ministrado” também contou com alto percentual de concordância, mais de 51% enquanto pouco mais de 7%

discordaram em parte. “Material didático” foi analisado por 46% dos participantes como parte uma didática apropriada, similarmente ao caso anterior pouco mais de 7% discordou parcialmente.

O item “dinâmica em sala” apresentou um alto percentual de neutralidade, o que indica que boa parte dos entrevistados não julgaram ser um item essencial na didática apropriada, totalizou mais de 31% de opiniões neutras, enquanto 39% concordaram totalmente. A “boa relação docente/discente” é considerada por mais de 46% dos respondentes como essencial para a didática apropriada, e apenas 2,4% não concordam ser uma característica fundamental.

O quesito “flexibilidade” apresentou quase 30% de opiniões neutras e pouco mais de 2% que discordam em parte da sua presença na didática apropriada, enquanto o percentual de concordância, total e em parte, foi superior a 68%. Os recursos utilizados na sala, o que inclui tecnologias, estratégias e demais ações oriundas da criatividade do docente, alcançaram um percentual altíssimo de concordância, superando 80%.

Esses dados revelam um cenário em que a maioria dos alunos concordam que uma didática apropriada envolve uma boa apresentação do conteúdo, processo em que o aluno tem o primeiro contato com o que será ministrado durante o curso, momento em que o aluno pode também identificar pontos em que poderá vir a ter dificuldade, dando ao mesmo a possibilidade de prepara-se com antecedência. Similarmente, uma boa didática inclui avaliações compatíveis com o conteúdo ministrado, ou seja, ser cobrado nas avaliações o que for possível compreender com as aulas, tirando do aluno a responsabilidade de buscar conteúdos por si só para conseguir uma nota satisfatória. Também foi verificado que o material didático é essencial, entende-se que a disponibilização organizada por meios acessíveis enriquece o interesse dos alunos, melhorando o quesito dedicação às aulas.

O quesito dinâmica em sala, apesar de ser visto como essencial por uma grande parte dos alunos, também houve um número razoável que julgou como não tão importante. A boa relação entre o docente e o discente foi vista pela maioria como essencial, mesmo apresentando um percentual pequeno que não concordou, podendo, assim, notar que uma relação sem atritos e sem hierarquização forçada é vista como fundamental numa didática de qualidade. A flexibilidade não foi um item de muita importância para a didática satisfatória, entendendo-se que, para alguns alunos, flexibilidade pode ser sinônimo de desorganização.

4.3 METODOLOGIAS ATUALMENTE APLICADA NO CURSO

Nesta etapa o questionário buscou informações sobre a percepção dos alunos sobre os instrumentos metodológicos que estão sendo atualmente utilizados em sala. Dessa forma é possível avaliar se os itens do capítulo anterior estão sendo praticados, ou quais estão e quais não estão.

Ressalta-se que por tratar-se da percepção dos discentes, não necessariamente haverá consenso entre os docentes, mas vale salientar que o discente vivencia na prática os impactos da didática do professor e esta pesquisa tem como objeto o discente.

Foram colocados os mesmos itens do tópico 4.2 para, assim, verificar os itens que estão sendo deixados de lado e os que estão presentes na sala. O Gráfico 7 evidencia a percepção dos discentes nesta ótica.

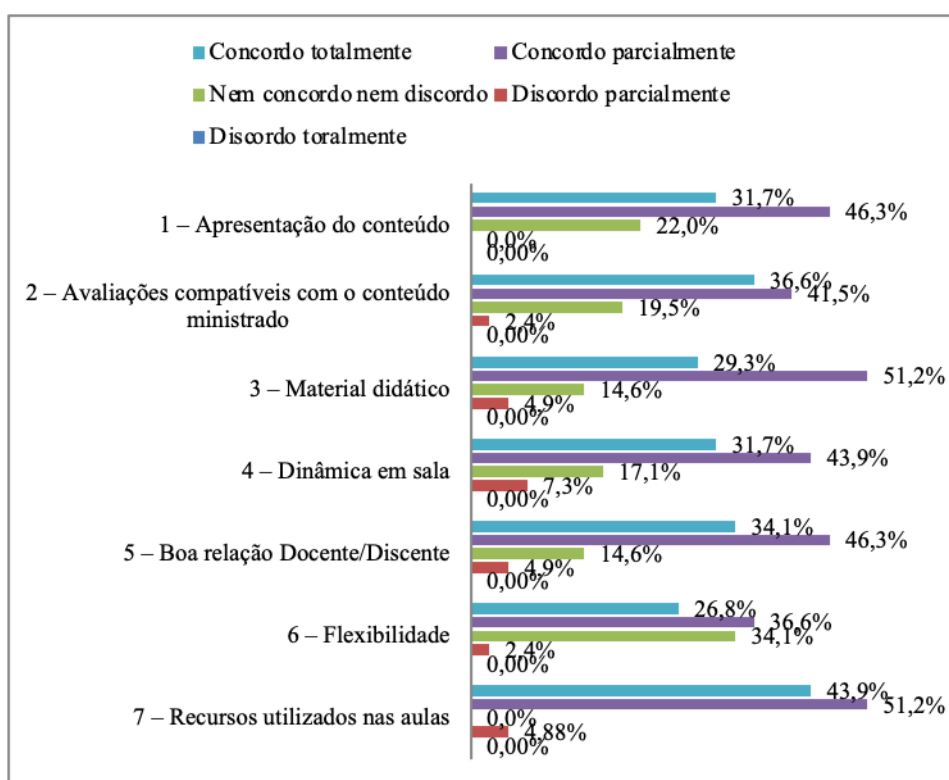


Gráfico 7 – Metodologia aplicada atualmente no curso

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Dos itens listados apenas a “apresentação do conteúdo” não apresentou nenhum percentual de discordância, indicando que é um fator presente na metodologia atual do curso. O quesito “avaliações compatíveis com o conteúdo

ministrado” está presente na metodologia atual segundo mais de 78% dos respondentes, enquanto aproximadamente 2,5% discordam.

No item “material didático” o percentual de concordância foi superior a 80%, enquanto aproximadamente 5% discordam. No quesito “dinâmica em sala” foi encontrado o maior percentual de discordância, que ultrapassou 7% dos respondentes, 17% tiveram opinião neutra, 43,9% concordam parcialmente e 31,7% concordam totalmente.

O item “boa relação docente/discente” apresentou percentual de 34% e 46% (aproximadamente) de concordância total e parcial respectivamente. Opinaram de forma neutra 14,6% e discordam parcialmente 4,9%. No quesito “flexibilidade”, que mostra como o aluno percebe o professor quanto à capacidade dele flexibilizar uma postura ou metodologia para benefício dos alunos, o percentual de concordância foi de 26,8% (total) e 36,6% (parcial), 34,1% opinaram de forma neutra e 2,4% discordaram parcialmente. No item “recursos utilizados nas aulas” não houve neutralidade, quase 100% dos respondentes disseram concordar em parte ou totalmente, o percentual de discordância parcial foi de 4,88%.

Pelos dados coletados e apresentados é possível observar que todos os itens pré-selecionados compõem a didática adotada pelos professores do curso atualmente. Vale salientar que as limitações desta pesquisa não permitem afirmar se todos os professores se enquadram neste resultado, pois ao serem questionados os alunos responderam de forma generalista. Fica a sugestão de uma pesquisa mais aprofundada para saber de forma mais detalhada se todos os professores se enquadram nos resultados aqui apresentados.

4.4 PERCEPÇÃO SOBRE A INFLUÊNCIA DA DIDÁTICA DOCENTE

Nesta última etapa foram analisados fatores onde a didática docente exerce influência, na opinião dos alunos. Dessa forma é possível identificar onde é preciso melhorar além de perceber limitações dos alunos no que se refere à didática.

Foram elencados 10 itens estratégicos para a finalidade desta pesquisa, cada item tem alguma característica específica que permite identificar a influência da didática docente em algum aspecto particular do discente. O Gráfico 8 evidencia os resultados encontrados.

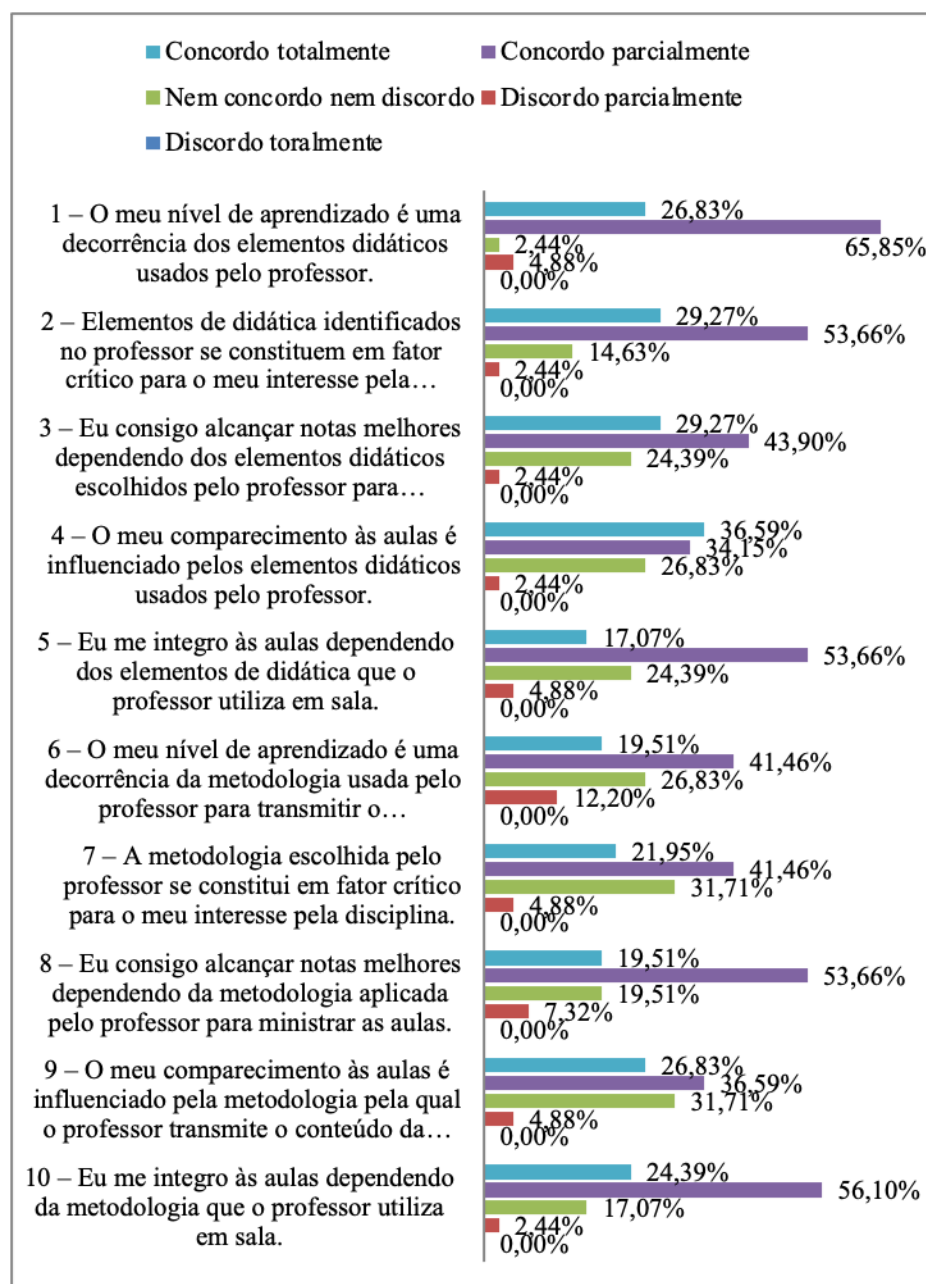


Gráfico 8 – Metodologia aplicada atualmente no curso

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

O primeiro elemento mostra que mais de 90% dos alunos concordam que o seu nível de aprendizado é uma decorrência dos elementos didáticos usados pelo professor, ou seja, é notório que os alunos reconhecem a didática docente como fundamental para seu aprendizado. Semelhantemente, mais de 80% disseram os elementos didáticos identificados no docente tem influência no interesse pelas aulas.

Foi identificado também que mais de 70% dos alunos disseram haver influência direta da didática adotada pelo professor com as notas obtidas. Também

nota-se que os discentes afirmaram, com representatividade de mais 70%, que as faltas às aulas são influenciadas pela didática apresentada pelo docente.

A integração do aluno com as aulas é influenciada pela didática apresentada pelo professor na opinião de mais de 70% dos respondentes. Para 60% dos respondentes existe influência da didática docente no nível de aprendizado, enquanto 12% discorda parcialmente dessa afirmativa.

Quanto a metodologia, os resultados foram similares, como pode ser observado no Gráfico 8, tanto no interesse pela disciplina, nas notas obtidas, na assiduidade, quanto na integração às aulas, há influência significativa.

Com isso, nota-se que nos mais variados aspectos o estudante é influenciado pela didática apresentada pelo professor, funciona como se a didática tivesse o “poder” de conquistar ou evadir o aluno. A partir daí é possível olhar com outros olhos quando o desempenho do alunado não estiver sendo satisfatório, pois esta pesquisa demonstrou que pode haver influência da didática docente nesse desempenho deficitário.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta desta pesquisa foi analisar a influência da didática docente sobre as variáveis discentes. Partido dessa ótica foi feita uma busca da opinião dos discentes quanto aos fatores que têm ligação com a vivência acadêmica.

Ao definir três delineamentos foi possível concluir algumas questões que envolvem a relação docente/discente, assim como as metodologias que são apropriadas e estão em uso atualmente no curso.

Os discentes defenderam que apresentação do conteúdo, avaliações compatíveis com o conteúdo ministrado, material didático, dinâmica, boa relação, flexibilidade e recursos usados em sala são fatores importantes de uma didática apropriada.

Ao replicar os elementos citados anteriormente para indagar se estão presentes atualmente no curso notou-se que a dinâmica em sala tem um percentual de respondentes que disseram não estar sendo aplicada, os demais apresentam percentual algo de concordância.

Na percepção sobre a influência da didática docente os dez elementos citados foram declarados como agentes que exercem influência sobre os alunos desde a

assiduidade até as notas obtidas, demonstrando que há uma real influência da didática docente sobre a vida acadêmica do aluno.

Com os resultados obtidos foram alcançados os objetivos específicos e consequentemente o objetivo geral. Dessa forma ao responder o problema de pesquisa, conclui-se este estudo.

No mais fica a sugestão de pesquisas mais aprofundadas como uma investigação mais detalhada da relação ensino-aprendizagem entre docente e discente.

REFERÊNCIAS

BRENNAND, E.G.G.; GALVÃO, M. N. C. (orgs). **Múltiplos saberes da educação**. JoãoPessoa: UFPB, 2004.

CAVALCANTE, Carmem Haab Lutte; SANTOS JUNIOR, Pedro Aureliano dos. **Fatores que influenciam o desempenho escolar**: a percepção dos estudantes do curso Técnico em Contabilidade do IFRS -Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul, Campus Porto Alegre. **Liberato**, Novo Hamburgo, v. 14, n. 21, p. 01-112, jan./jun. 2013. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rbp/v28s1/a0jhu76yt1.pdf>. Acesso em 20 out. 2019.

COELHO, Cláudio Ulysses F. **O técnico em contabilidade e o mercado de trabalho**: contexto histórico, situação atual e perspectivas. Boletim Técnico do Senac, Rio de Janeiro, v.26, n. 3, set./ dez. 2000. Disponível em: <http://www.senac.br/BTS/263/boltec263d.htm>. Acesso em 05 nov. 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LIMA, Hailton Emiliano de. **Percepção dos estudantes de ciências contábeis sobre a didática dos docentes como base para sua formação profissional**: um estudo realizado na Universidade Federal da Paraíba. 2016. 56f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis), Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016.

LIMA, Rodrigo Augusto de. **Breve histórico do ensino de contabilidade no brasil até a sua regulamentação profissional**. Santa Barbara: FAESB, 2015.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARQUES, V. A. et al. **Atributos de um bom professor: Um estudo sobre a percepção dos alunos de Ciências Contábeis**. Revista de Contabilidade e Controladoria, Curitiba, v. 4, n. 2, p. 7-23, maio/ago. 2012.

NOGARO, Arnaldo. **A formação do professor e sua influência na aprendizagem do estudante**. Webartigos, [S. l.; s. n.], 2011.

PELEIAS, Ivam Ricardo et. al. **Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica**. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, Edição 30 anos de Doutorado, v. 18, p. 19-32, jun. 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18nspe/a03v18sp.pdf>. Acesso em 03 de nov. 2019.

PLUTARCO, Francisca Flávia; GRADVOHL, Renata Furtado. Competências dos professores de administração: a visão dos alunos de cursos de graduação. In: ENCONTRO DA ANPAD, 34, 2010.

Rio de Janeiro, **Anais...** Rio de Janeiro: Encontro da ANPAD, 2010, p. 1-16. Disponível em: http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2010/EPQ/2010_EPQ2831.pdf. Acesso em: 17 out. 2019.

RIVERO, Jean. **Curso de direito administrativo comparado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

RODRIGUES, L. P.; MOURA, L. S.; TESTA, Edimárcio. O tradicional e o moderno quanto à didática no ensino superior. Revista Científica do ITPAC, Araguaína, v. 4, n. 3, n.p. jul. 2011. Disponível em: <http://www.itpac.br/arquivos/Revista/43/5.pdf>. Acesso em: 21 out. 2019.

SANTOS, Oder José. **Fundamentos sociológicos da educação**. Dissertação (Pós-graduação lato sensu em Psicopedagogia) – Faculdade de Ciências Humanas, Universidade FUMEC, Belo Horizonte, 2005.

VASCONCELLOS, Maura Maria Morita; OLIVEIRA, Cláudia Chueire de. Docência na universidade: a qualidade de ensino na percepção de estudantes de graduação. CONGRESSO NACIONAL DE EDUCAÇÃO, 9, 2009. Curitiba, **Anais...** Curitiba: Encontro Sul Brasileiro de Psicopedagogia, 2009, p. 2287-2298. Disponível em: http://www.pucpr.br/eventos/educere/educere2009/anais/pdf/2871_1280.pdf. Acesso em: 17 out. 2019.

ZABALZA, M.A. **O ensino universitário: seu cenário e seus protagonistas**. Porto Alegre: Artmed, 2004.

PERCEPÇÃO DO PROFISSIONAL CONTÁBIL QUANTO A RESPONSABILIDADE SOCIAL

Allison Frank Trajano Diniz¹
Teófilo Augusto Da Silva Soares²

RESUMO:

Diante da globalização e da modernização no serviço contábil, uma das vertentes a serem estudadas nas análises das demonstrações, para assim obter uma boa tomada de decisão com relação ao retorno social, é a atuação do profissional contábil e responsabilidade social, quanto de trabalho ou da entidade que representa. Tema este que deve ser estudado e deve receber atenção dos estudantes e profissionais da área contábil desde a graduação. Objetiva-se analisar a atuação do profissional contábil no processo de orientação às entidades quanto à responsabilidade social, conhecer o que é o balanço social e seu contexto histórico. A metodologia adotada neste estudo é de cunho bibliográfico com estudo de campo. A pesquisa realizada serve para embasar a fundamentação teórica em forma de um questionário aplicado entre estudantes da graduação do curso superior em Ciências Contábeis e Gestão Financeira, e trabalhadores de um escritório contábil, obtendo como resultado um apontamento no qual foi identificado uma forte falta de informação útil quanto a contabilidade social, o balanço social e atuação dos profissionais, causando assim, dificuldades na tomada de decisões e execução da distribuição de capital por meio social ou ambiental, na região ou comunidade onde a entidade está inserida.

PALAVRAS-CHAVES: Responsabilidade Social. Balanço Social.

ABSTRACT:

In the Face of globalization and modernization in the accounting service, one of the aspects to be studied in the analysis of the statements, in order to obtain a good decision making regarding the social return, is the accounting professional and social responsibility, how much work or entity it represents. This subject should be studied and should receive attention from students and accounting professionals since graduation. The objective is to analyze the performance of the accounting professional in the process of orientation to entities regarding social responsibility, to know what the social balance is and its historical context. The methodology adopted in this study is bibliographic with case study. The research conducted serves to support the theoretical foundation in the form of a questionnaire applied between undergraduate students in accounting and financial management, and workers of an accounting office, resulting in a note in which a strong lack of information was identified. Useful as social accounting, social balance and professional performance, thus causing difficulties in decision-making and execution of capital distribution through social or environmental, in the region or community where the entity is inserted.

KEY WORDS: Social. Balance. Inserted.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é a principal e indispensável ferramenta de controle de gestão do patrimônio. A partir dela, compreendemos as informações obtidas por diversos

¹Graduando do Curso de Ciências Contábeis Allison Frank Trajano Diniz E-mail: a.franktrajanodiniz@gmail.com

² Professor Orientador Diretor Presidente do grupo TS7, Teófilo Augusto Da Silva Soares é Professor Universitário, mestrando em Contabilidade Profissional, com MBA em Contabilidade Controladoria e Finanças, atuando há mais de 23 anos como consultor e palestrante em Gestão Contábil, Fiscal e Tributária e há quase uma década atua no magistério superior nos cursos de graduação e pós-graduação na área contábil, com dezenas de cursos de aperfeiçoamento nas melhores escolas de negócios de São Paulo E-mail:teofilo@ts7contabilidade.com.br

índices, demonstrações financeiras e gerenciais, todas elas geradas a partir dos registros patrimoniais efetuados, assim, trazendo à luz, o que deve ser utilizado na tomada de decisões da entidade, com o objetivo de avaliar, controlar e gerir o patrimônio. A contabilidade é a linguagem dos negócios, mede os resultados das empresas, avalia o desempenho, dando diretrizes para tomada de decisões. (MARION, 2009)

Com o surgimento das primeiras sociedades comerciais e consequentemente a necessidade de investimento para que elas pudessem aumentar seus resultados, diante do crescimento e desenvolvimentos dos negócios, nasceu a necessidade de investidores de se exigir clareza e publicação das informações contábeis, deixando de ser uma ferramenta só para os proprietários ou único deles e tornando-se uma ferramenta de consulta a interesses diversos, principalmente econômicos, retorno de capitais e taxações do Estado no recolhimento de impostos. (TINOCO, 2001)

Para Araujo (2017), o papel da responsabilidade social na contabilidade está ligado diretamente a existência da mesma, isto por ser uma ciência social aplicada, que encontrando seu objetivo, serve diretamente ao desenvolvimento e realização humana através do seu patrimônio utilizando dos métodos quantitativos como principal ferramenta.

Diante das diversas transformações na sociedade, as empresas começaram a ser obrigadas - ou até cobradas - a justificar o seu retorno à sociedade, independentemente de suas atividades, seja comércio, exploração de mão de obra, matéria prima, e entre tantas outras atividades utilizadas para obter riqueza. (TINOCO, 2001)

Tinoco (2001) ainda nos traz a informação de que a crescente cobrança e interferência direta da sociedade civil organizada, fez com que nas décadas de 60 e 70, nos Estados Unidos da América, as empresas tivessem que justificar o retorno social, de onde extraíam seus recursos. Assim, prestando conta de ações realizadas, impactos ambientais, estruturação, investimentos e formação de mão de obra, geração de emprego e renda, como também o retorno social indireto na comunidade.

Diante do contexto de mudança e modernização no mundo do trabalho, a automatização dos sistemas e inteligência das máquinas, leva o profissional contábil diretamente ao seu real objetivo, que é indicar as entidades e aos usuários, o caminho que deve ser trilhado. Desta forma, surge o seguinte questionamento: qual

papel do profissional contábil na execução e orientação às empresas e usuários quanto a sua responsabilidade social? Para responder a esta inquietação, objetiva-se analisar a atuação do profissional contábil no processo de orientação às entidades quanto à responsabilidade social, conhecer o que é o balanço social e seu contexto histórico.

Além disso, iremos identificar qual o público, a função social alvo do balanço social e seus objetivos; a importância da contabilidade social e socioambiental nas entidades em geral; balanço social como ferramenta de informação; a importância do profissional contábil e seu papel juntos as empresas quanto a orientação necessária.

A relevância deste estudo se debruça sobre a discussão em torno da contabilidade social de maneira teórica e prática. Este trabalho é de grande importância para o ensino, onde poderemos enxergarem um breve apontamento, o sentido social da contabilidade, assunto este que não é tão difundido hoje na grade curricular dos cursos de graduação. O diferencial é que ele é também voltado ao profissional em formação, identificando o objetivo social das entidades.

A metodologia adotada será revisão bibliográfica com estudo de campo, aplicando pesquisa de conhecimento entre os estudantes do sétimo e oitavo período do curso de ciências contábeis de uma faculdade particular na cidade Cabedelo, no Estado da Paraíba. Como também um escritório de contabilidade localizado na grande João Pessoa.

Enquanto fundamentação teórica este trabalho traz a importância social e socioambiental na tomada de decisões, o balanço social como ferramenta de informação e o papel do profissional contábil, também faz um estudo de caso com questionário aplicado e análise dos resultados, além da pesquisa bibliográfica e considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 BALANÇO SOCIAL

Para Rios (2011), o balanço social tem como objetivo diminuir a desigualdade social e preservar os recursos naturais no meio onde inseridas as entidades, desenvolver políticas sociais e buscar um justo desenvolvimento humano e social.

O objetivo do balanço social é divulgar as informações sociais e ambientais, destinadas aos mais diversos usuários da contabilidade, que refletem os impactos de algumas mutações patrimoniais das entidades na sociedade e no meio ambiente. É um instrumento gerencial, no qual são encontrados dados que auxiliam o planejamento, o controle a análise e a tomada de decisão. (KROETZ, 2000).

Segundo Marion (2009), o balanço social visa dar informações relativas ao desempenho econômico e social da empresa para a sociedade em geral, tais como quantidade de funcionários, gastos com treinamento, benefícios sociais espontâneos etc. O principal item do balanço social é o valor adicionado.

Para Rios (2011), o balanço social também pode ser conhecido como ambiental ou de recursos humanos, que na verdade se refere a estes dois tipos de relatórios, o ambiental reflete a preocupação da organização, como os recursos naturais que hoje é de conhecimento da sociedade, que são recursos esgotáveis, reflete o cuidado com o meio ambiente. O de recursos humanos mostra a força do trabalho, remuneração, benefícios e gastos com treinamentos de funcionários, além de trazer o que foi gasto na sociedade na qual faz parte.

A lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007 (Brasil, 2007) torna obrigatória a demonstração do valor adicionado para as companhias abertas. Esta lei determina que a empresa deva evidenciar o valor da riqueza gerada e a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para geração desta riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída. (MARION, 2009).

No quadro (01), apresentado temos o modelo da demonstração do valor adicionado.

Demonstração do Valor Adicionado em R\$ mil	20X1	20X2
DESCRIÇÃO		
1. RECEITAS		
1.1 Vendas de mercadoria, produtos e serviços		
1.2 provisão p/Devedores duvidosos – Reversão/(Constituição)		
1.3 Não operacionais		
2. INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui ICMS e IPI)		
2.1 Matérias-primas consumidas		
2.2 Custo de mercadorias e serviços vendidos		
2.3 Materiais, energia, serviços de terceiros e outros		
2.4 Perda/Recuperação de valores ativos		
3. VALOR ADICIONADO BRUTO (1 -2)		
4. RETENÇÕES		
4.1 Depreciação, amortização e exaustão		

5. VALOR ADICIONADO LIQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)
6. VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA
6.1 Resultado de Equivalência patrimonial
6.2 Receitas Financeiras
7. VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)
8. DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO
8.1 Pessoal e encargos
8.2 Impostos, taxas e contribuições
8.3 Remuneração de capital de terceiros (juros e aluguéis)
8.4 Juros s/ capital próprio e dividendos
8.5 Lucros retidos/prejuízo do exercício
*O total do item 8 deve ser exatamente igual ao item 7.

Quadro 01 –Demonstração de Valor Adicionado

Fonte: (MARION, ano 2010)

No Brasil o item mais relevante na Distribuição do Valor Adicionado (DVA) é tributos. Na Alemanha, há empresas em que o item salário chega a 80%. Na França, um dos principais itens (depois de salários) é reinvestimento na própria companhia. Nos Estados Unidos, por exemplo, uma das ênfases é os dividendos (remuneração aos acionistas). Assim, ao analisarmos a DVA em cada país, podemos ter as tendências das empresas relacionadas com política, cultura e legislação do próprio país. (MARION, 2009)

Ainda Marion (2009), diz que entre os relevantes indicadores que podemos utilizar da DVA, está à riqueza criada por cada empregado. É o valor adicionado dividido pelo número de empregados. Mede a produtividade dos trabalhadores, que mostra a contribuição de cada um na riqueza gerada.

De acordo com Rios (2011, n/p)

No balanço social a organização mostra o que faz por seus *stakeholders*, ou seja, todos aqueles de algumas formas se favorecem direta ou indiretamente das ações da empresa. A organização procura mostrar as atividades que presta com a finalidade de melhorar o padrão de vida de todos. Ou seja, seu principal objetivo é tornar pública a responsabilidade social da organização com o meio ambiente, sociedade e pessoas ligadas diretamente.

Rios (2011), diz que o balanço social é um dos instrumentos para o gestor de uma organização poder avaliar as atividades da empresa com relação ao ambiente interno e externo. Uma forma inovadora e politicamente correta para prestar contas à sociedade e quem participa da vida da empresa.

Segundo Rios (2011), há três modelos de balanço social ou relatório de sustentabilidade no Brasil, sendo dois deles nacionais, proposto pelo Instituto Brasileiro de análises Sociais e econômicas (Ibase) e também o do instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, como o internacional, sugerido pela *Global*

Reporting Initiative (GRI). Todos com a finalidade de definir o mínimo a ser publicado para dar transparência às atividades da organização.

Abaixo podemos ver o modelo utilizado pelo IBASE, Tabela 02, modelo este que direciona uma maior percepção e aplicação de resultados para a tomada de decisão.

Demonstrativo do Balanço Social (modelo IBASE)							
1) Base de Cálculo	2002 Valor (Mil Reais)			2001 Valor (Mil Reais)			
Receita líquida (RL)							
Resultado Operacional (RO)							
Folha de Pagamento Bruta (FPB)							
2) Indicadores Sociais Internos	Valor (R\$)	%Sobre FPB	%Sobre RL	Valor (R\$)	% Sobre FPB	% Sobre RL	
Alimentação							
Encargos sociais compulsórios							
Previdência privada							
Saúde							
Segurança e medicina do trabalho							
Educação							
Cultura							
Capacitação e desenvolvimento profissional							
Creches ou auxílio creche							
Participação dos lucros ou resultados							
Outros							
Total – Indicadores sociais internos							
3) Indicadores Sociais Externos	Valor (R\$)	% Sobre FPB	% Sobre RL	Valor (R\$)	% Sobre FPB	% Sobre RL	
Educação							
Cultura							
Saúde e saneamento							
Habitação							
Esporte							
Lazer e diversão							
Creches							
Alimentação							
Outros							
Total das contribuições para sociedade							
Tributos (excluídos encargos sociais)							
Total – Indicadores Sociais externos							
4) Indicadores Ambientais							
Relacionados com a operação da empresa							
Em programas e/ou projetos externos							
Total dos investimentos em Meio ambiente							
5) Indicadores do Corpo Funcional							
Nº de empregados ao final do período							
Nº de admissões durante o período							
Nº de empregados terceirizados							

Nº de empregados acima de 45 anos						
Nº de mulheres que trabalha na empresa						
% de cargos de chefia ocupados por mulheres						
Nº de negros que trabalha na empresa						
% de cargos de chefia ocupados por negros						
Nº de empregados portadores de deficiência						
6) Informações Relevantes quanto ao Exercício da cidadania Empresarial						
Relação entre a maior e a menor remuneração da empresa						
Número total de acidentes de trabalho						
Os projetos sociais e ambientais desenvolvidos pela empresa forma definidos:	(☐) pela direção	(☐) direção e gerências	(☐) todos os empregados	(☐) pela direção	(☐) direção e gerências	(☐) todos os empregados
Os padrões de segurança e salubridade no ambiente de trabalho forma definidos:	(☐) pela direção	(☐) direção e gerências	(☐) todos os empregados	(☐) pela direção	(☐) direção e gerências	(☐) todos os empregados
A previdência privada contempla:	(☐) pela direção	(☐) direção e gerências	(☐) todos os empregados	(☐) pela direção	(☐) direção e gerências	(☐) todos os empregados
A participação nos lucros ou resultados contempla:	(☐) pela direção	(☐) direção e gerências	(☐) todos os empregados	(☐) pela direção	(☐) direção e gerências	(☐) todos os empregados
Na seleção dos fornecedores, os mesmos padrões éticos e de responsabilidade social e ambiental adotados pela empresa:	(☐) não são considerados	(☐) são sugeridos	(☐) são exigidos	(☐) não são considerados	(☐) são sugeridos	(☐) são exigidos
Quanto a participação dos empregados em programas de trabalho voluntário, a empresa:	(☐) não são considerados	(☐) apoia	(☐) organiza e incentiva	(☐) não são considerados	(☐) apoia	(☐) organiza e incentiva
7) Outras Informações						

Gráfico 02 –Demonstrativo do Balanço Social (Modelo IBASE)

Fonte: Guia de Elaboração do Balanço Social

2.2 IMPORTÂNCIA SOCIAL E SOCIO AMBIENTAL NA TOMADA DE DECISÕES

As empresas norte-americanas e europeias já sabem que não bastam preços baixos e produtos de qualidade. O Consumidor, enquanto cidadão quer saber se a produção não foi obtida à custa da impureza do ar, da poluição dos rios, da morte de animais, dos desmatamentos, da dignidade do homem, nem sempre “racional”. (KROETZ, 2000)

Quando trata a evolução histórica da contabilidade social (Kroetz, 2000), diz que, aqueles que destinarem alguns minutos do seu tempo para ouvir o que clama a sociedade perceberão que os seres humanos estão cansados de guerras, de serem tratados como máquinas – a serviço quase que exclusivo do capital – e, também, que estão exaustos de presenciar as injustiças, a destruição ambiental e de viver sem perspectivas.

Os mecanismos que atuam na distribuição de rendas e no seu controle dependem diretamente da organização do sistema de consumo e produção entre os agentes. Portanto a distribuição de renda está relacionada a própria distribuição do trabalho e do crédito em um sistema, ou seja, a forma como se encontra distribuídos os juros, lucros, rendas, salários e a propriedade dos fatores de produção. (MANKIW, 2006)

Segundo Kroetz (2000), observou-se que nos sistemas contábeis vigentes, a geração de informações limita-se às de ordem patrimonial, financeira e econômica, desconsiderando as de origem social e ecológica, extremamente relevantes. Destarte, ao abandonar-se um manancial de informações que contempla não só a necessidade, mas, sobretudo a formalização de padrões de análise, mostra-se a existência de uma lacuna entre a teoria e aplicação da contabilidade.

Aprender o conceito por trás da contabilidade social é primordial para compreender tudo que envolve a macroeconomia, como é mensurada a produção, a renda, a poupança, o investimento e todos os outros demais dados de um país ou região. (REIS, 2018)

Sobre o processo de tomada de decisões em uma empresa, Marion (2009) evidencia que, frequentemente, os responsáveis pela administração estão tomando decisões, quase todas importantes e vitais para o processo do negócio. Por isso, há necessidade de dados, de informações corretas, de subsídios que contribuam para uma boa tomada de decisão.

Mesmo tendo a necessidade de sempre decidir em base nas demonstrações contábeis, Lunelli (2012), diz que elas são necessárias, mas não suficientes. Os objetivos da Contabilidade, portanto, devem ser aderentes àquilo que o usuário considera como elementos importantes para seu processo decisório. Uma forma prática de verificar se a contabilidade está alcançando seus objetivos, é pesquisar qual o grau de utilização de demonstrações contábeis por parte dos usuários.

Lunelli (2012) ainda discute que um grande avanço neste sentido real, foi a obrigatoriedade de inclusão das notas explicativas para melhor entendimentos dos usuários, mas é certo que somente isto não suprirá todas as lacunas necessárias; é neste escopo que está o verdadeiro papel do profissional contábil. Gerar relatórios complementares e efetivamente auxiliar no processo de construção da melhor decisão sobre qual for o aspecto necessário. O contabilista deve sentar ao lado dos investidores, no momento em que se pensa sobre qual a melhor estratégia a ser adotada, pois ele tem informações privilegiadas e satisfatórias, para detalhar aspectos passados e previsões sobre a situação patrimonial e financeira da empresa.

Segundo Lunelli (2012), quando falamos em objetivo da contabilidade, a geração de informações de qualidade é meio; e a plena satisfação do usuário no processo decisório é fim.

2.3 PAPEL DO PROFISSIONAL CONTÁBIL NA SOCIEDADE

O papel do profissional da contabilidade se encontra diretamente com a parte social da contabilidade, quando começa a preocupação em avaliar o grau e eficiência com que os recursos econômicos da sociedade foram utilizados, até que que ponto podemos avaliar o montante de recursos que a sociedade estaria disposta a sacrificar para ver os resultados do esforço que foi dedicado na criação de valor adicionado e sua distribuição. (BÊRNI, 2012)

Segundo Fortes (2009) a profissão contábil é fundamentada em princípios, leis e normas que são geradas a partir das relações sociais, entre pessoas, empresas e instituições, assim sendo vinculada as ciências sociais aplicadas.

O contabilista é o profissional detentor direto e exclusivo das prerrogativas do exercício da atividade contábil, seus atos produzem informações que afetam diretamente na vida das pessoas e dos investidores usuários das informações contábeis. (FORTES, 2009)

Fortes (2009) ainda atenta ao fato de que o contabilista deve ser considerado um dos profissionais de maior relevância na sociedade, ele tem forte influência na sociedade através do bom desempenho ético e responsabilidade profissional exercida, dando respaldo e garantia às decisões tomadas que interferem diretamente na vida das pessoas.

A função contábil é cada vez mais significativa e necessária para a humanidade. Sua principal importância é orientar as organizações na conquista da eficácia constante, sendo papel do profissional contábil direcionar os negócios para a prosperidade a partir da teoria científica. Informar, simplesmente, pode ser tarefa de um sistema de informação manuseado por qualquer pessoa, porém, explicar e orientar requer conhecimento científico do profissional da área. (MARION, 2009).

Para Rios (2011), a importância do balanço social deve ser desenvolvida na visão do empreendedor, e que é necessário incentivos através de políticas públicas, de forma que se eduque e acrescente na grade curricular das academias, uma disciplina que não demonstre somente a importância da Contabilidade Social como também programas voltados à promoção do desenvolvimento sustentável.

Quanto mais estudarmos, mais precisaremos estudar, na exploração direta de toda filosofia do conhecimento da economia, a modelagem entre a realidade econômica e a vida da sociedade, deixando claro a preocupação da contabilidade social. Sempre teremos uma investigação em aberto e aperfeiçoamento no que diz respeito a ação societária das entidades. (BÊRNI, 2012)

3 METODOLOGIA

O caminho metodológico adotado neste estudo é inicialmente de cunho bibliográfico, com aprofundamento em um estudo de campo. O trabalho e o método apresentado precisam ser quantificados, pois é de grande importância na constatação dos resultados (SANTOS, 2011).

Na metodologia podemos apresentar os métodos adotados para conduzir o trabalho desenvolvido (FACHIN, 2017). A pesquisa bibliográfica, inicialmente realizada, teve a finalidade de embasar a fundamentação teórica. Todavia, no intuito de aprofundar este artigo, foi elaborado um estudo de caso, que segundo Gil (2009), no âmbito da metodologia da pesquisa científica, constitui uma das muitas modalidades de delineamento, ele trata de um dos diversos modelos propostos para produção de conhecimento em um campo específico, o que embora seja flexível, não deixa de ser rigoroso.

Para o desenvolvimento deste estudo, foi utilizado, enquanto técnica, um questionário, que segundo Gil, (2009), não existe regras fixas para a formulação

dessas perguntas. O entrevistador precisa ser dotado de suficiente perspicácia para que estas conduzam a respostas espontâneas.

Este instrumento está composto de seis questões, sendo cinco objetivas e uma subjetiva, aplicados a estudantes da graduação e profissionais da área contábil. Estes dados foram organizados em documento do *Microsoft Word*, onde foram impressos, distribuídos e respondidos durante os dias 13 a 22 de novembro de 2019.

4 ESTUDO DE CAMPO

Segundo Gil, (2009) uma análise fundamentada teoricamente é a mais coerente com a perspectiva positiva. Consiste na definição de procedimentos analíticos com fundamento em posições teóricas. Nela, assume particular importância a construção de uma estrutura teórica, pois a lógica por baixo é a comparação de resultados obtidos de construções teóricas.

4.1 AMBIENTE E PERFIL DOS RESPONDENTES

O estudo de campo foi aplicado em forma de questionário em um Instituto de Ensino Superior, no Município de Cabedelo, Estado da Paraíba, no ano de 2019, sendo parte do público alvo, estudantes da graduação do sétimo e oitavo período em Ciências Contábeis. A outra parte dos questionários foi aplicada com profissionais da área de Ciências Contábeis, todos de um escritório de contabilidade localizado na cidade de João Pessoa, Paraíba. Foram aplicados sessenta questionários, trinta com os estudantes e trinta com profissionais da contabilidade. Todos os questionários foram entregues impressos pessoalmente pelo entrevistador, o único critério adotado foi ser estudante da graduação em Ciências Contábeis ou profissional da área.

4.2 APRESENTAÇÃO DE DADOS, ANÁLISE E RESULTADOS

Esse estudo tem como objetivo fazer um apontamento sobre o conhecimento e contato e relação com a contabilidade social, por meio da atuação do profissional contábil e sua responsabilidade social.

Nas questões apresentadas no questionário, foram abordadas perguntas sobre o conhecimento do indivíduo no tocante à responsabilidade social e ambiental,

balanço social, demonstração de valor adicionado, e opiniões de concordância relativas ao retorno social de uma entidade a sociedade inserida, desenvolvimento da promoção humana e visão pública de empresas que respeitam o meio ambiente. Ainda foi solicitado que o respondente emitisse uma opinião sobre como melhorar os investimentos em capacitação de pessoal e retorno a sociedade.

Na primeira questão, tal como pode ser observado no Gráfico 01, já foi possível antes do resultado final, obter um indicativo quanto ao público de profissionais contábeis, pois foi encontrada certa dificuldade e até resistência para responder ao questionário. Neste momento da pesquisa foi dirigido ao questionado qual área de atuação do mesmo, se era estudante da graduação ou profissional da área. De trinta questionários aplicados com os estudantes, só quatro não responderam algumas questões. Já os profissionais contábeis deixaram de responder ou responderam incompletos seis questionários por falta de interesse ou falta de tempo.

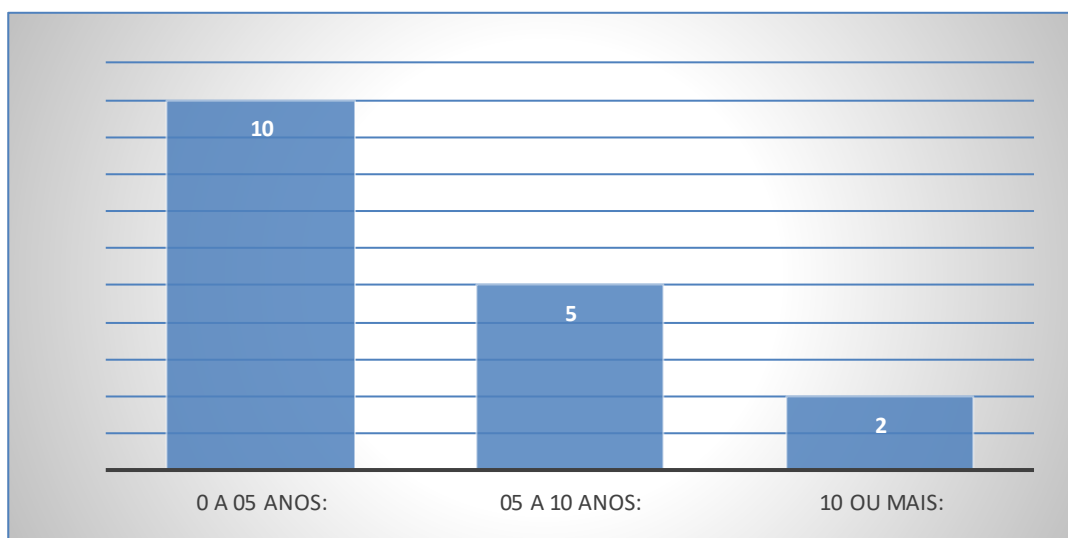


Gráfico 01: Tempo de Atuação como Profissional Contábil

Fonte: Dados da Pesquisa - Questão 01

Quando foi perguntado se já ouviu falar sobre responsabilidade social e ambiental referente ao Gráfico 02 e 03 - questão esta que pode nos indicar conhecimento geral não só de contabilidade, mas do meio que vivemos como ser social - os estudantes, vinte deles, de um total de trinta, responderam que sim, sete que não e três não responderam; já os profissionais, somente um dos trinta respondeu que nunca ouviu falar. No comparativo entre estudantes e profissionais, estudantes demonstraram desconhecer em um maior nível o assunto abordado.

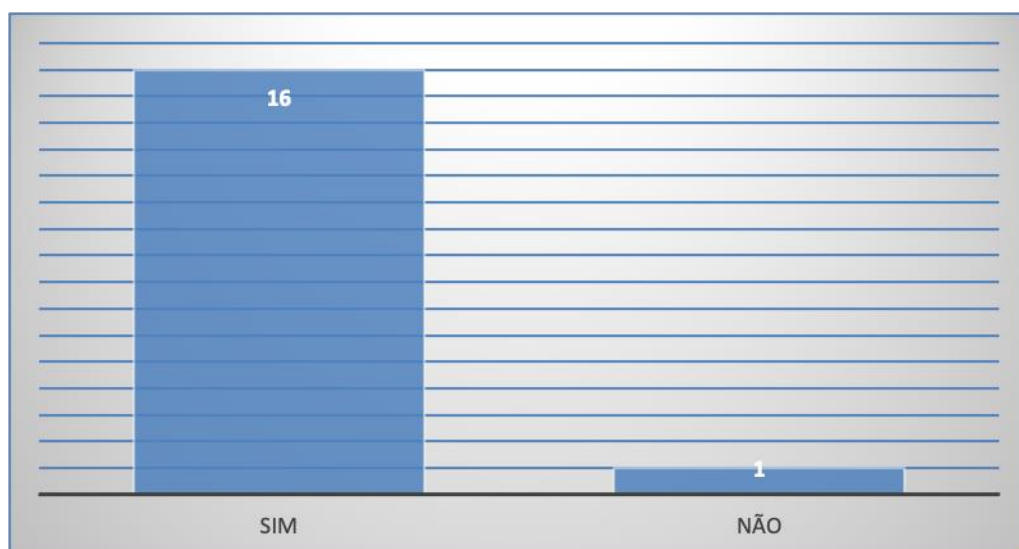


Gráfico 02: Responsabilidade Social e Ambiental
 Fonte: Dados da Pesquisa - Questão 02 Profissionais

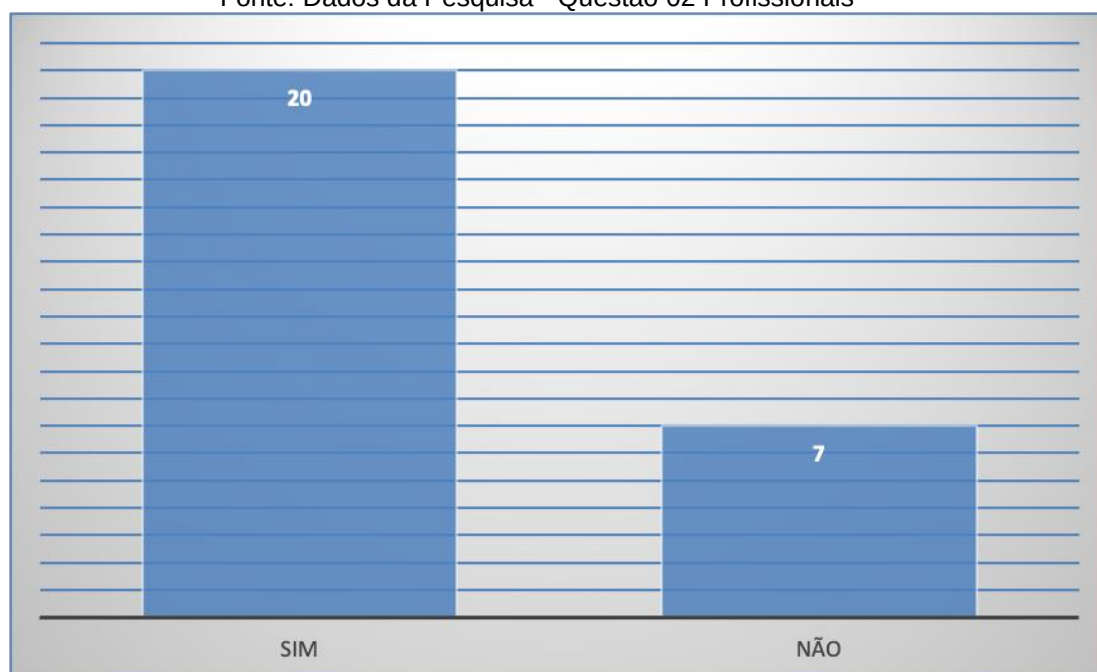


Gráfico 03: Responsabilidade Social e Ambiental
 Fonte: Dados da Pesquisa - Questão 02 Estudantes

No quesito que corresponde a dizer se já ouviu falar ou leu sobre balanço social, conforme Gráfico 04 e 05 - demonstrativo este, elaborado para divulgação e auxílio na tomada de decisões dos usuários da contabilidade, somente um dos trinta profissionais contábil disse desconhecer esta demonstração, os outros dezesseis, responderam que sim, que conhecem o balanço social e outros treze não responderam. Já os estudantes de trinta questionados quase metade não ouviu ou leu a respeito, exatamente onze deles, enquanto quinze disseram que sim e quatro não responderam. Neste contexto podemos obter um apontamento a falta de

conhecimento dos estudantes, em número expressivo sobre o que é o balanço social.

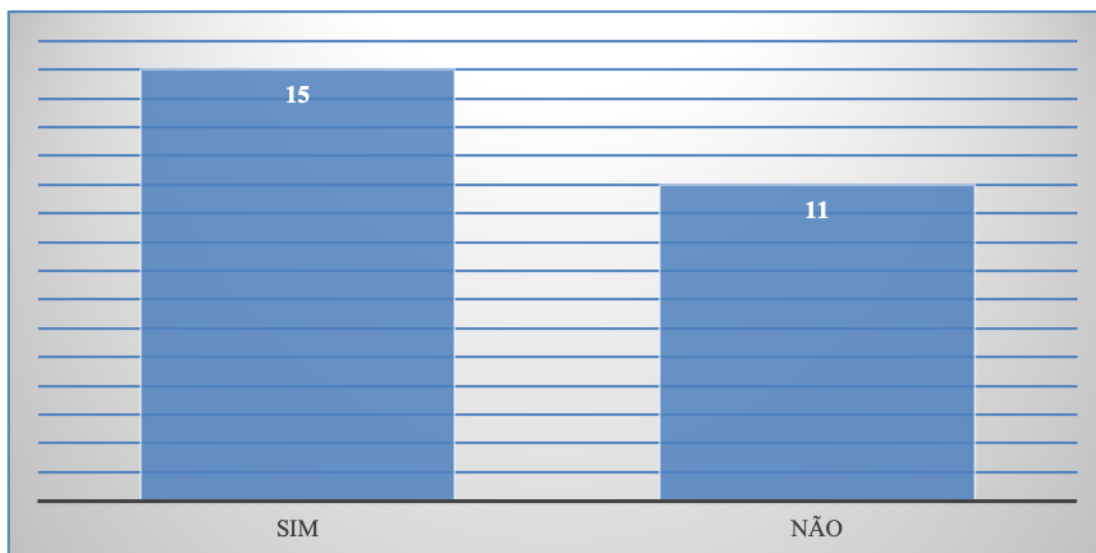


Gráfico 04: Balanço Social

Fonte: Dados da Pesquisa - Questão 03 Estudantes

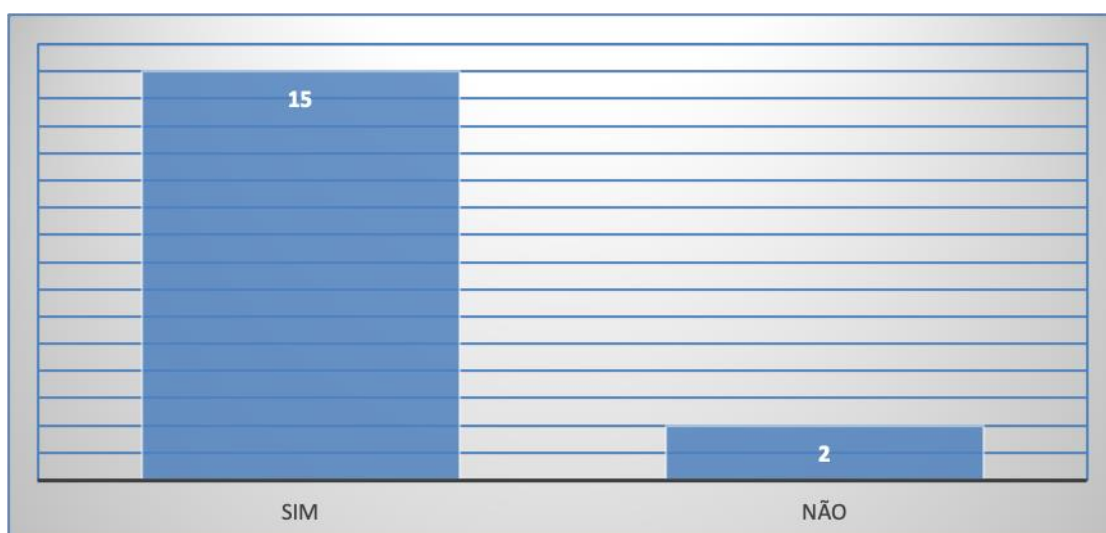


Gráfico 05: Balanço Social

Fonte: Dados da Pesquisa - Questão 03 Profissionais

Quando foi perguntado se o questionado sabe o que é a declaração de valor adicionado (DVA), Gráfico 06 e 07 - foi observado que mesmo quase metade dos estudantes não conhecendo o balanço social, os mesmos disseram em sua quase absoluta maioria conhecer a DVA, declaração essa que serve de base direta para geração do balanço social, vinte e três de trinta disseram que sim, dois não e dois não responderam. Já entre os profissionais somente um deles disse desconhecer a

demonstração de valor agregado, enquanto dezesseis disse que conhecia e outros treze não responderam.

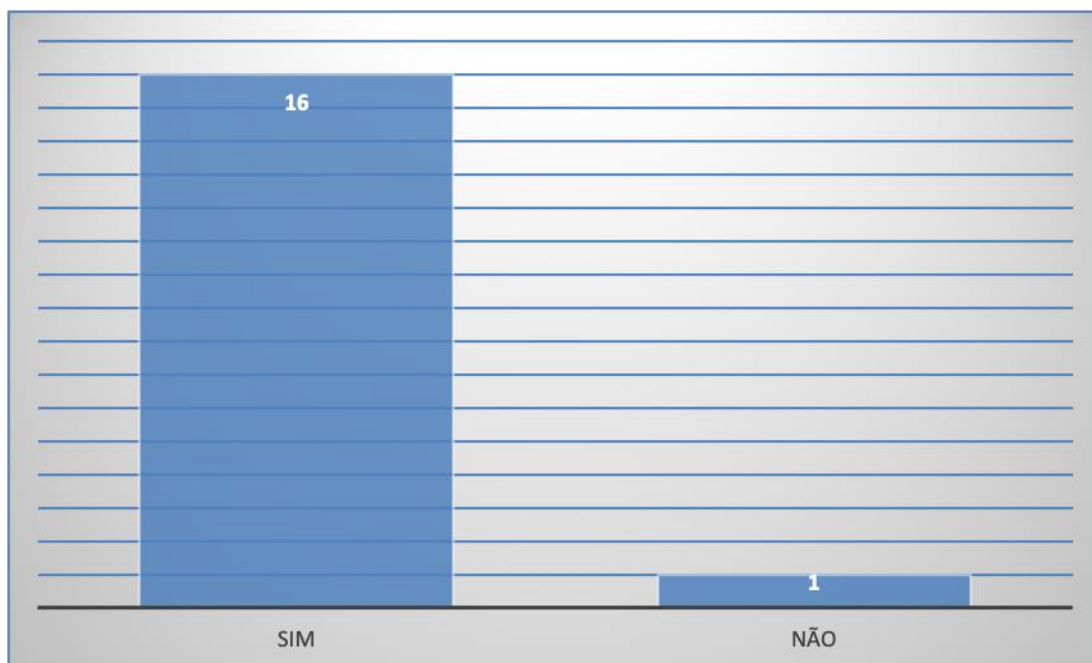


Gráfico 06: DVA

Fonte: Dados da Pesquisa - Questão 04 Profissionais

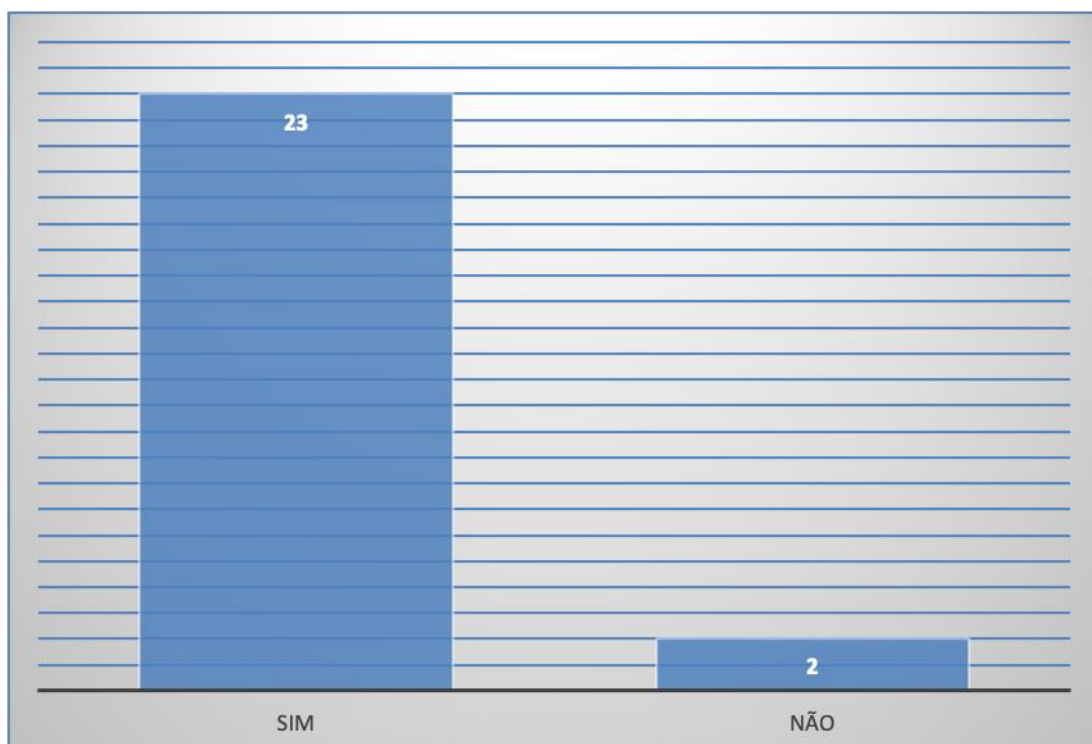


Gráfico 07: DVA

Fonte: Dados da Pesquisa - Questão 04 Estudantes

Em relação a divisão dos questionários aplicados, houve um certo grau de dificuldade na questão subjetiva, pois mesmo sendo uma questão de opinião pessoal, alguns preferiam não opinar sobre o tema da responsabilidade social, outra dificuldade encontrada, foi que os profissionais do segmento contábil, pudessem responder ao questionário, pois boa parte relata que não tem interesse ou tempo para responder questionários acadêmicos.

Na última pergunta, questão número 05, foi questionado como o profissional contábil pode levar a empresa a tomar melhores decisões sobre os investimentos em capacitação de seu pessoal e retorno da empresa a sociedade. Inicialmente, antes da pergunta direta, foi colocada uma breve citação sobre o que é o balanço social, para que servisse de orientação na resposta.

Quanto as respostas apresentadas, dos profissionais da área contábil, no contexto geral ouve um certo distanciamento das respostas dadas em relação à pergunta, a grande maioria sugeriu diretamente que a própria função do profissional contábil já o qualifica sem maior afinco na orientação do que a empresa precisa fazer quanto a responsabilidade social, como também todos os que responderam, concordam que a empresa deve retorno a sociedade e a capacitação de seu pessoal é primordial.

Houve também quem entendeu o sentido da pergunta como um todo e trouxe a importância de um novo rosto à contabilidade, um que seja voltado ao bem-estar comum, além de crescimento econômico e não ser, assim, um profissional somente para geração de tributos, mas um verdadeiro conselheiro para entidade, levando a melhor tomada de decisão.

Em relação aos questionários aplicados aos estudantes, inicialmente podemos extrair duas palavras que podem ajudar a resumir bem, e nos dá uma resposta sobre o investimento em pessoal, que é capital intelectual, segundo alguns dos questionados, o investimento em pessoal é a ferramenta mais importante para o desenvolvimento econômico.

Dentre os estudantes ouve também a opinião de que o contador deve somente focar na área comum da geração de balanços patrimoniais e controle de resultados gerenciais.

Ficou claro para outros entrevistados que o enfoque empresarial com o meio ambiente é primordial para atrair investimentos.

No contexto geral, foi observado em toda tratativa do questionário, certo distanciamento com atuação do profissional contábil quanto à responsabilidade social, este apontamento nos deixa claro que são necessárias mais capacitação e formação a estes profissionais, e estudantes da graduação para que possam entender o sentido do social na contabilidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Segundo Gil (2009), na conclusão e verificação o pesquisador procura identificar padrões e explicações. Procura também verificar se estas conclusões são dignas de crédito e capazes de suportar explicações alternativas.

Este estudo nos possibilitou a entender melhor e obtermos um apontamento sobre a atuação do profissional contábil e tomada de decisão quanto a responsabilidade social, como profissional e seu papel juntos as entidades. Para encontramos este panorama, foi necessário discorrer sobre o balanço social e sua importância para tomada de decisões, sendo ele derivado da demonstração de valor adicionado e no Brasil, obrigatório para companhias de capital aberto.

A tomada de decisão parte de um entendimento técnico e disposição dos investidores em efetivar o que foi aconselhado pelos profissionais contábeis, sabendo disto o bom trabalho dos profissionais dependem diretamente de sua formação e o aperfeiçoamento contínuo através de capacitações e estudos constantes.

Desenvolver o conceito é essencial na compreensão de tudo que envolve o investimento e todos os outros demais dados de uma região é saber mostrar aos investidores que essa tomada de decisões que são importantes, são corriqueiras e sempre urgentes no desenvolvimento da empresa, por isso a necessidade de uma boa formação.

Na discussão levantada foi apontado que o ensino deve melhorar com relação ao que é colocado sobre a contabilidade social já na graduação, mostrando que diante de tantas mudanças tecnológicas, sociais e ambientais, a latente reinvenção do ser humano diante das mudanças climáticas e sociais, fez com que toda sociedade fosse incluída no processo, inclusive as empresas e todos aqueles que ajudam na tomada de decisões das mesmas.

REFERÊNCIAS

- ARAUJO, Cleonilva de Araujo; Balanço Social: sua importância para as organizações. Administradores.com, Mato Grosso, 03 jun. 2017. Disponível em: <<http://www.ice.edu.br/TNX/index.php?sid=445>>. Acesso em: 12 de Nov. 2019.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 11.638, de 28 de novembro de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm
- BÊRNI, Duílio de Ávila Bêrni. Mesoeconomia: Lições de contabilidade social: a mensuração do esforço produtivo da sociedade. Dados eletrônicos–Porto Alegre : Bookman, 2012
- FACHIN, Odília. Fundamentos de Metodologia, 2017. São Paulo: Editora Saraiva, 6ª Edição. Disponível em: https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=7D9nDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT5&dq=metodologia&ots=WVCScYKN5p&sig=QkSUE8IW9Z-Dqpgm-xk127_DI_c#v=onepage&q&f=false. Acesso em: 21 nov. 2019.
- FORTES, José Carlos Fortes; FORTES. Importância do Contabilista na sociedade. Classe Contábil - São Paulo, 2009. Disponível em: <<https://classecontabil.com.br/importancia-do-contabilista-na-sociedade/>>. Acesso em: 12 de Nov. 2019.
- GIL, Antonio Carlos. Estudo de Caso - São Paulo: Atlas, 2009.
- GUIA DE ELABORAÇÃO DO BALANÇO SOCIAL, São Paulo: ETHOS. 2002. Disponível: <https://www3.ethos.org.br/wp-content/uploads/2012/12/6Vers%C3%A3o-2002.pdf>
- LUNELLI, Reinaldo Luiz; SILVA. O Real objetivo da contabilidade. Portal de Contabilidade, São Paulo, 20 ago. 1996. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/real-objetivo-da-contabilidade.htm>>. Acesso em: 02 de Nov. 2019.
- MARION, José Carlos. Contabilidade empresarial. 15. Ed -. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARION, José Carlos. Balanço Social e o relatório da sustentabilidade - São Paulo: Atlas, 2010.
- REIS, Tiago reis; REIS. O que é a contabilidade social e o que ela mostra sobre a economia de um País. **SUNO**, São Paulo, 31 dez. 2018. Disponível em: <<https://www.sunoresearch.com.br/artigos/contabilidade-social/>>. Acesso em: 12 de Nov. 2019.
- RIOS, Alain Rios; RIOS. O Real objetivo da contabilidade. Administradores.com - São Paulo, 02 mai. 2010. Disponível em: <<https://administradores.com.br/artigos/balanco-social-sua-importancia-para-as-organizacoes>>. Acesso em: 12 de Nov. 2019.
- SANTOS, João Almeida. Metodologia Científica. 2. Ed -. São Paulo: Cengage Learning, 2011.
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio. Balanço Social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações. – São Paulo: Atlas, 2001.
- KROETZ, Cesar Eduardo Stevens. Balanço Social: Teoria e prática. – São Paulo: Atlas 2000.

A CONTABILIDADE NO AUXÍLIO À GESTÃO DE UM E-COMMERCE

Ana Crislany Correia da Silva¹
Mayra Cinara de Oliveira Tabosa²

RESUMO:

Desde o início do século XXI, o comércio eletrônico tem apresentado crescimento considerável ao longo dos anos. Ao definir o investimento nesse nicho, é preciso considerar os fatores positivos e negativos e compará-los ao comércio tradicional, verificando os aspectos de comércio, abertura, gestão, finanças e logística. Nesse sentido, o artigo tem por objetivo verificar como a contabilidade pode auxiliar na gestão de um *e-commerce*. Para isso, foi realizada uma pesquisa bibliográfica sobre o tema, a fim de conhecer seu histórico no país e descrever suas características. Foi realizado um estudo de caso, com realização de uma entrevista com um consultor de pequenas e médias empresas, que atende clientes do mercado virtual, com a finalidade de conhecer a realidade de gestão dessas empresas. Foi verificado que grande parte dos gestores de pequenas empresas tem dificuldade na compreensão como utilizar as informações contábeis para tomada de decisão. Constatou-se que a consultoria realizada tem foco principal na gestão financeira, que possui linguagem mais apropriada para esses pequenos empresários. Constatou-se que os profissionais contábeis que desejam atuar com consultoria a empresas do mercado virtual precisam dominar conhecimento de outras áreas além da contabilidade e estarem preparado para as mudanças tecnológicas.

PALAVRAS-CHAVES: Comércio eletrônico. Contabilidade. Gestão.

ABSTRACT:

Since the beginning of the 21st century, e-commerce has grown considerably over the years. When defining the investment in this niche, one must consider the positive and negative factors and compare them to the traditional trade, verifying the aspects of trade, openness, management, finance and logistics. In this sense, the article aims to verify how accounting can assist in the management of an e-commerce. For this, a bibliographic research was done on the subject, in order to know its history in the country and to describe its characteristics. A case study was carried out, with an interview with a consultant of small and medium-sized companies, that serves clients of the virtual market, in order to know the management reality of these companies. It was found that a large part of the managers of small companies have difficulty understanding how to use the accounting information for decision making. It was verified that the consultancy carried out has a main focus on financial management, which has more appropriate language for these small business owners. It was found that accounting professionals who wish to act as consultants to virtual market companies need to master knowledge of areas other than accounting and be prepared for technological changes.

KEY WORDS: E-commerce. Accounting. Management.

1 INTRODUÇÃO

Fazer a escolha por uma loja virtual ou física é uma dúvida grande para os empreendedores. É necessária uma análise das vantagens e desvantagens, levando

¹ Graduanda do Curso de Ciências Contábeis - Instituto Superior da Paraíba (IESP) E-mail: criscorreia1208@gmail.com.

² Professora Orientadora, Graduada em Administração Pelo Instituto de Educação Superior Da Paraíba - IESP, Mestre em Engenharia de Produção Pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB, Especialização em Gestão de Pessoas pelo Instituto de Educação da Paraíba. E-mail: mayratabosa@hotmail.com.

em consideração a questão burocrática e da própria gestão. Neste início de século XXI, precisamente nestas duas primeiras décadas, foi evidenciado um crescimento considerável de lojas virtuais que movimentam o comércio *online*, mesmo com todo o processo de abertura, aspectos tributários, comercial, financeiro e logístico.

Diferente de outros ramos empresariais, “o *e-commerce* ou comércio eletrônico é uma modalidade de comércio que utiliza dispositivos e plataformas eletrônicas para efetuar transações comerciais e financeiras” (VIEIRA; SOUZA, 2015, p. 3). Deles o mais conhecido e que apresenta maior crescimento são as lojas virtuais. A contabilidade para *e-commerce* começa no momento em que o empreendedor abre sua empresa e realiza o registro do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ na junta comercial e na prefeitura de seu município e segue diariamente com as movimentações de compra, vendas e/ou prestação de serviços.

Albertin (2010, p. 96), destaca a definição de comércio eletrônico ou *E-commerce*: “é a compra e venda de mercadorias ou serviços por meio da Internet, onde as chamadas lojas virtuais oferecem seus produtos e formas de pagamento online”.

Segundo informações da Plataforma digital E-commerce Brasil, as lojas *online* cresceram 12,1% no primeiro semestre de 2018. Todavia, seja qual for o tipo de empresa para que haja uma gestão saudável é necessário o auxílio de um profissional contábil, levando em consideração que a empresa deve estar atualizada com as normas e obrigações.

Vale ressaltar a importância da abordagem do tema, visto que a contabilidade é necessária para toda e qualquer empresa independente do seu porte, segmento e da sua forma de tributação, como cita a Plataforma digital Administradores.

O estudo da sobrevivência das empresas que o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2016, p.8), ressalta que:

[...] tomando como referência as empresas brasileiras constituídas em 2012 e as informações sobre estas empresas disponíveis na Secretaria da Receita Federal - SRF até 2014, a taxa de sobrevivência das empresas com até dois anos de atividade foi de 76,6%. Esta taxa foi a maior taxa de sobrevivência de empresas com até dois anos, já calculada para as empresas nascidas em todo o período compreendido entre 2008 e 2012.

Diante disso, realizar o controle contábil pode auxiliar as organizações sejam elas tradicionais ou virtuais. Partindo deste princípio, questiona-se: **Como a contabilidade pode auxiliar a gestão de um e-commerce?**

Para responder ao questionamento, foi definido o seguinte objetivo: Verificar como a contabilidade auxilia na gestão de organizações de comércio virtual. Com o intuito de alcançar o objetivo apresentado, foram traçados os seguintes objetivos específicos: Levantar as características de um *e-commerce* e as diferenças em relação às organizações físicas; averiguar como a Contabilidade reage ao comércio eletrônico; que papel ela desempenha na tomada de decisão das empresas que utilizam o *e-commerce*; e como o contador pode se preparar para o atendimento desse segmento.

O estudo se justifica por abordar uma área de conhecimento do mercado econômico em ascensão onde existe uma carência de material teórico e de procedimentos contábeis definidos a seu respeito.

Enquanto fundamentação teórica, será abordado como de início o *e-commerce* no mundo, como essa ideia foi trazida para o Brasil, além de ressaltar a importância do acompanhamento de um profissional contabilista para a gestão das empresas virtuais, afim de, apresentar bases teóricas pertinentes ao tema. Desta forma, dialoga-se com conceitos de *e-commerce* em materiais disponíveis nas plataformas do SEBRAE e com autores que tratam do *e-commerce*, como Turchi (2012), Albertin (2010), entre outros.

A metodologia segue a pesquisa bibliográfica e estudo de caso realizado por meio de uma entrevista com um profissional contábil e consultor de empresas do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e gestor de escritório contábil com experiência na gestão de lojas *online*. A estrutura se organiza em introdução, fundamentação teórica e metodológica, estudo de caso e considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 E-COMMERCE

A palavra *e-commerce* é a abreviatura da palavra em inglês *eletronic commerce*, cujo significado é “comércio eletrônico”. O Comércio eletrônico ou *e-commerce* tem se tornado uma ferramenta tecnológica essencial para as empresas na atualidade por se tornar um diferencial no mercado e alavancar a competitividade da empresa.

Kalakota e Whinston (1997) definem o comércio eletrônico como aquele em que o processo de compra e a venda de informações, produtos e serviços, ocorrem através da rede de computadores.

Já Applegate et. al. (1996 *apud* ALBERTIN, 1998), afirmam que o comércio eletrônico consiste em um mecanismo maior do que apenas comprar e vender. Um exemplo do poder de mudança do comércio eletrônico ocorreu com o setor bancário. As práticas bancárias centrais não mudaram significativamente nos últimos 300 anos porque os instrumentos financeiros básicos continuaram os mesmos – papel-moeda e cheques. Mas, como o comércio eletrônico incorporou novas formas de instrumentos financeiros, tais como dinheiro digital e cheques eletrônicos, causou grandes mudanças nos bancos.

Para Hilsdorf (2002), o comércio eletrônico pode ser definido por três diferentes ângulos:

- Na perspectiva de comunicações: é a entrega de informação, produtos/serviços, ou pagamentos através de um meio eletrônico;
- Na perspectiva de processo de negócio: é a aplicação de tecnologia para a automação de transações de negócio e fluxos de dados e;
- Na perspectiva de serviço: como ferramenta que possibilita as empresas e aos consumidores o corte de custos, a melhoria na qualidade e o aumento na velocidade de entrega das mercadorias.

Segundo Turchi (2012), em termos conceituais, o comércio eletrônico compreende as modalidades:

- B2C – *Business to Consumer*: Transações de vendas pela internet direcionadas consumidores incluindo leilões e shoppings virtuais;
- B2B – *Business to Business*: transações realizadas entre pessoas jurídicas, ou seja venda direcionada a outra empresa;
- B2G – *Business to Govern*: operações realizadas entre pessoa jurídica de direito privado e empresas públicas;
- B2I – *Business to Institutions*: atividades comerciais envolvendo instituições de ensino, associações, cooperativas e entidades do terceiro setor;
- B2E – *Business to Employee*: modelo de comércio envolvendo empresas e seus próprios funcionários;

- CtoC – *Consumer to Consumer*: operações envolvendo pessoas físicas, ou seja, compra, venda e troca de mercadorias e/ou serviços entre consumidores em plataforma destinadas a este fim, como o Mercado Livre, OLX, por exemplo.

2.1.1 E-commerce no Brasil

A partir do crescimento da internet no Brasil nos anos 1990, como tendência mundial o mercado brasileiro passou a utilizar o meio eletrônico para compra e venda de produtos e serviços.

Vieira e Souza (2015, p. 2):

Ao falar do surgimento do *e-commerce* no Brasil, é quase que obrigatório citar também o surgimento da internet, pois foi nela que as empresas e os empreendedores perceberam a oportunidade de abordar de uma maneira diferente a comercialização e exposição de seus produtos e serviços.

Segundo relata Salvador (2018) o surgimento do *e-commerce* no Brasil ocorreu em meados dos anos 1990, porém como a internet ainda era de difícil acesso, o comércio eletrônico era limitado a quantidade de pessoas que tinham acesso a internet.

Em abril de 1995 o Ministério das Comunicações e o Ministério da Ciência e Tecnologia decidiram implementar uma rede de internet global e integrada, com a finalidade de fazer com que a internet pudesse ser acessada para uso acadêmico e comercial. Com isso o setor privado passou a ter interesse em usar esse meio para o comércio de produtos e serviços, o que originou o que é chamado de *e-commerce* (VIEIRA; SOUZA, 2015).

O surgimento dessa nova forma de mercado trouxe mudanças consideráveis em vários setores da economia, pois uma nova forma de alcance aos consumidores significava um elemento a mais para intensificar a concorrência. Como elucida Martim (1999, p. 22) ao dizer que:

Cada empresa e cada indústria sentirão o impacto do futuro da internet, mas algumas sentirão mais cedo. Veja, por exemplo, o comércio de carros. Todos os hábitos de compra de carros serão mudados à medida que os consumidores tiverem ao alcance das mãos o custo da revenda e as comparações entre varejistas, bem como a capacidade de comprar diretamente, de acessar as revendas globalmente e de jogar um revendedor contra o outro.

Com a expansão da internet a partir de 2007 e o crescimento da ferramenta Google, através dos links patrocinados, ocorreu a descentralização desse mercado, o que fez surgir diversas microempresas voltadas para o mercado eletrônico.

Com o crescimento do uso dos *smartphones*, o *e-commerce* experimentou grandes taxas de crescimento, pois o uso dessa ferramenta foi popularizada, tornando cada vez mais importante a participação desse mercado na economia nacional.

Ressalta-se a flexibilidade do *e-commerce* frente as nuances do mercado, como mencionam Vieira e Souza (2015, p. 5):

De acordo com o histórico do faturamento anual fica claro a capacidade que o *e-commerce* possui de se adaptar às dificuldades econômicas. No ano de 2008, ano da grande crise mundial que afetou praticamente todos os países e mercados, o comércio eletrônico no Brasil cresceu 1,8 bilhão de reais. No ano seguinte, em 2009 o faturamento continuou a subir, alcançando um crescimento de 2,4 bilhões de reais.

Conforme Lunardi (2018), o faturamento do comércio eletrônico no Brasil chegou a 47,7 bilhões de reais no ano de 2017, com crescimento de 7,5% em relação ao ano anterior, o que indica que apesar do momento dificultoso por qual passou o país no período, o setor segue crescendo.

O passar dos anos só comprova que essa modalidade de comércio se solidificou e apresenta eficiência em se manter crescendo mesmo em cenários desfavoráveis. Isso se reflete também nas lojas físicas, que tem uma “concorrência desleal” no quesito preço dos produtos das lojas virtuais.

O quadro 1 demonstra as principais diferenças entre lojas físicas e virtuais.

LOJAS FÍSICAS	LOJAS VIRTUAIS
Ponto comercial.	Domínio, site, plataforma e hospedagem.
Compra na loja física.	Compra pelo computador e/ou mobile.
Respeita o código de defesa do consumidor.	Código de defesa do consumidor, decreto 7962 e legislações específicas.
Toque e experiência com o produto.	Visualização do produto por imagens, vídeo ou realidade aumentada.
Funciona em horário comercial.	24 horas, sete dias por semana.
Mercado local.	Mercado local, nacional e internacional.
Cliente sai da loja com produto.	Cliente recebe produto de acordo com o prazo e modalidade de entrega.
Dinheiro, cartão e cheque.	Cartão, boleto, intermediadores, virtual wallets.
Atendimento presencial.	Atendimento online.
Prateleiras físicas limitadas.	Possibilidade de prateleiras virtuais infinitas.
Conceito de merchandising no PDV.	Conceitos usabilidade e web design no site.
Mídias e boca a boca.	Mídias, motores de busca e recomendações do cliente.

Vitrine Na troca, cliente devolve produto na loja. Marca, espaço físico e funcionários transmitem confiança.	Fotos, conteúdo e diagramação do site. Na troca, empresa faz logística reversa. Marca, selos, recomendações, diagramação da página e resposta rápida ao cliente transmitem confiança
Análise das vendas.	Análise das vendas e métricas.

Quadro 1 – Lojas físicas x lojas virtuais

Fonte: Elaborado a partir dos dados do SEBRAE (2017).

Conforme afirma Costa e Silva (2006 apud CSAPO et. al., 2007) loja virtual é caracterizada por ser um site em que o consumidor é capaz de encontrar diversos produtos e serviços por meio da navegação na página, onde é possível visualizar imagens, descrição e características dos produtos, aos quais são adicionados a um carrinho virtual, semelhante à loja física, onde são disponibilizadas diversas formas de pagamento e a forma de entrega desses produtos na residência do cliente.

Enquanto que o alcance das lojas físicas está restrito ao local no qual estão instaladas, em pontos comerciais estratégicos e bem disputados, as lojas virtuais não tem fronteiras, pois com a internet o consumidor tem acesso aos produtos de qualquer local do mundo, o que proporciona um crescimento exponencial do *e-commerce*.

Sobre as limitações do comércio virtual, Turban et. al. (2004) afirmam que existem problemas técnicos e não-técnicos que dificultam o crescimento do setor, dentre eles: a dificuldade de entrega dos produtos ao consumidor, pois muitas vezes este serviço é terceirizado, tornando o serviço insatisfatório aos clientes; dificuldade que as pessoas tem em confiar em produtos e empresas que não são vistas presencialmente, o que pode ser exemplificado no mercado de vestuário, no qual os clientes preferem experimentar os produtos antes de decidir sobre a compra.

Pontos de destaque nas lojas virtuais é capacidade de reduzir o custo agregado ao produto e, correspondentemente, seu valor de venda. Por vezes, o preço do produto somado ao frete fica abaixo do preço do mesmo produto na loja física. Isto se justifica pela desnecessidade de vendedores, espaço físico, e demais gastos inerentes ao produto que uma loja física possui.

Desse modo, a expansão do mercado virtual tende a crescer, o que possibilita um novo seguimento de empresas que tem suas especificidades a serem atendidas por consultores qualificados e especialistas nessa área, no que tange a gestão e as questões legais.

2.2 CONTABILIDADE NAS ORGANIZAÇÕES

O papel da Contabilidade nas organizações torna-se cada vez mais importante, pois ela diagnosticará a situação patrimonial e econômica desta, como afirma Padoveze (2009, p.123):

O Sistema de Informação Contábil ou o Sistema de Informação de Controladoria são os meios que o contador geral, o contador gerencial ou o controler, utilizarão para efetivar a contabilidade e a informação contábil dentro da organização, para que a contabilidade seja utilizada em toda a sua plenitude.

Desse modo, torna-se importante a presença de profissionais qualificados capazes de propiciar uma gama de informações que possam subsidiar a tomada de decisão dos gestores das organizações. Com isso o profissional contábil tem assumido não só o papel da contabilidade tradicional, mas da Controladoria que segundo afirma Schimidt (2002, p.22) tem a função de:

[...] coordenar os esforços dos gestores no sentido de garantir o cumprimento da missão da empresa e assegurar sua continuidade, gerando informações relevantes, fidedignas e tempestivas para a tomada de decisões dos gestores, ou seja, prover informações que induzam alcançar um resultado global sinérgico na busca da eficácia empresarial e garantir sua sobrevivência.

Assim sendo, é necessário que a contabilidade seja capaz de moldar-se as situações apresentadas por cada ramo específico de empresas, para que possa suprir os gestores destas para a tomada de decisão melhor adequada a realidade interna e externa que a organização apresenta.

Como todas as empresas, com exceção do MEI, as empresas de e-commerce com faturamento superior ao teto do MEI e que não aderiram a este regime são obrigadas a manterem registros em livros fiscais de suas atividades com o auxílio de um profissional contábil.

Além da questão fiscal, o Contador é responsável por fornecer informações sobre a situação econômico-financeira da organização, tornando-se o Contador gerencial que conforme Ludicibus (1998, p.22) tem a função de:

[...] tratar, refinar e apresentar de maneira clara, resumida e operacional dados esparsos contidos nos registros da Contabilidade Financeira, de Custos etc., bem como juntar tais informes com outros conhecimentos não especificamente ligados à área contábil, para suprir a administração em seu processo decisório.

Desse modo, torna-se importante a integração entre os softwares de gestão das empresas com os de gestão contábil e gerencial, a fim de que os dados sejam processados em tempo real, e o Contador possa entregar de forma tempestiva informações que auxiliem na tomada de decisão das organizações.

Numa organização, a contabilidade é responsável por registrar todas as mutações ocorridas no patrimônio da entidade, desde sua abertura até o encerramento de suas atividades. Conforme Thomé (2001 *apud* Darós, 2013) a contabilidade auxilia a empresa como um todo, sendo responsável pela sua abertura e registro nos órgãos reguladores; escrituração contábil; escrituração fiscal; administração de pessoal; gestão de custos; elaboração de demonstrativos financeiros como balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício; dentre outros.

Com relação à abertura de empresas, o contador será responsável por orientar o empresário quanto ao tipo de pessoa jurídica e regime de tributação melhor se enquadra para o ramo de atuação e valor de faturamento que a empresa pretenda alcançar. Além disso, o setor de legalização é responsável pelo registro de alterações contratuais, registro de livros fiscais e obtenção de certidões junto aos órgãos públicos de registro e fiscalização de empresas (DARÓS, 2013).

Em relação à questão fiscal, o contador fará o registro das operações fiscais da entidade, com intuito de realizar a apuração fiscal dos tributos incidentes sobre as atividades da empresa. Assim mantendo um controle rígido sobre o prazo de pagamentos desses tributos e fazendo análises que propiciem um planejamento tributário eficiente para a organização (DARÓS, 2013).

O controle de pessoal também fica sobre a tutela da contabilidade. Sendo responsável admissão do funcionário; elaboração de folha de pagamento; alterações de função; acompanhamento de legislação ou acordos coletivos que afetem os funcionários; e desligamento da organização (DARÓS, 2013).

A escrituração contábil é responsável pelo registro de todas as movimentações ocorridas no patrimônio da entidade. Essas informações são utilizadas para a elaboração dos demonstrativos financeiros, que servirão para análise da situação patrimonial e econômica da entidade, sendo utilizadas para a elaboração do fluxo de caixa e aferição de indicadores econômicos de rentabilidade, solvência e endividamento. Além disso, essas informações servem para subsidiar

sistemas de gerenciamento como o de custos e o econômico-operacional-financeiro (DARÓS, 2013).

2.3 ESTUDOS CORRELATOS

Ao realizar pesquisas sobre o tema, verificou-se estudos como o de Tomazoni (2003) que realizou um estudo de caso em uma empresa do ramo supermercadista, a qual teve parte de seus negócios no meio eletrônico, verificou-se que na época não havia muita diferença entre o comércio tradicional e o virtual, no que se refere a contabilidade fiscal, pois a contabilização das duas modalidades de venda eram informadas em conjunto, não havendo exigência por parte do fisco tratamento diferenciado entre ambas. A separação das duas modalidades foi notada apenas em relatórios gerenciais, nos quais o resultados do setor responsável pelo comércio eletrônico era mensurado com base nos custos gerados pelo seu próprio funcionamento.

Encontrou-se também pesquisa como a de Carmo *et. al.* (2012), que demonstrou os desafios do profissional contábil frente às mudanças constantes no ambiente virtual, no que tange ao fornecimento de informações que colaborem com a tomada de decisão das organizações. Foi evidenciado que o contabilista precisa ter um profundo conhecimento na área contábil e ter uma visão holística do negócio. E para isso necessita ter certo domínio de outras áreas como: capacidade de integração e adaptação às mudanças tecnológicas; ampliação de conhecimentos nas áreas de informática, negócios, marketing, vendas, recursos humanos e nas demais áreas do saber; desenvolvimento e diversificação de habilidades por meio de leituras, treinamentos, estudos individuais; e domínio de um segundo idioma.

Vieira e Souza (2015) realizaram um estudo a respeito das oportunidades que envolvem o *e-commerce* ou comércio eletrônico. Foi realizada uma pesquisa exploratória em artigos, livros, websites e análise de dados secundários visando verificar e expor os pontos relevantes a respeito das tecnologias do comércio eletrônico, sua situação atual e as tendências futuras. Verificou-se que esse segmento tende a manter um crescimento nos próximos anos, o que possibilita, consequentemente oportunidade para profissionais que contábeis que optem pelo atendimento desse nicho de mercado.

3 METODOLOGIA

Em relação aos objetivos da pesquisa, esta é caracterizada como descritiva, pois procura descrever como a contabilidade é utilizada no auxílio à gestão de uma organização *e-commerce*, segundo Gil (2002), uma pesquisa descritiva tem como característica a descrição de determinado fenômeno ou população ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Quanto aos procedimentos, é caracterizada como bibliográfica e estudo de caso. Bibliográfica porque utiliza livros sobre o tema e estudos anteriores a fim criar uma discussão teórica sobre o assunto com o objetivo de subsidiar as respostas para problema proposto. Conforme Marconi e Lakatos (2003, p.183), a pesquisa bibliográfica tem a finalidade de “colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto”.

E estudo de caso, pois se trata de conhecer as perspectivas de especialistas sobre como as informações da contabilidade auxiliam na gestão das organizações *e-commerce*. Conforme Gil (2008, p.57), o estudo de caso “é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado”.

Quanto à abordagem do problema é caracterizada como qualitativa, pois busca compreender a visão de especialistas sobre o uso da contabilidade na gestão de empresas voltadas para o comércio eletrônico. Para Gil (2002, p.133) a análise qualitativa “depende de muitos fatores, tais como a natureza dos dados coletados, a extensão da amostra, os instrumentos de pesquisa e os pressupostos teóricos que nortearam a investigação”.

A pesquisa foi executada através de entrevista semiestruturada com um profissional contábil e consultor de empresas do SEBRAE e gestor de escritório contábil com experiência na gestão de lojas *online*. A entrevista foi composta de perguntas abertas e fechadas, serviu para conhecer: o perfil do entrevistado; as qualificações necessárias para um consultor da área; o perfil de empreendedores que escolhem o *e-commerce* como campo de atuação; o uso das informações contábeis para diagnóstico econômico-financeiro do negócio; as diferenças no tratamento da contabilidade de empresas físicas e virtuais; e adaptações da contabilidade às lojas virtuais.

As respostas coletadas serviram de objeto de estudo para verificar, na visão de um consultor, como as informações contábeis auxiliam na tomada de decisão dos gestores de empresas que atuam no mercado eletrônico. Estas respostas foram confrontadas com a doutrina e os estudos anteriores, a fim de traçar uma visão sobre o tema.

4 ESTUDO DE CASO: RESULTADO E DISCUSSÃO

4.1 ESCOLHA E PERFIL DO ENTREVISTADO

Tendo como objetivo de pesquisa verificar como a contabilidade colabora na gestão de um e-commerce, foi definido como instrumento para a execução da pesquisa uma entrevista com um profissional contábil, tendo em vista que este atua diretamente no tratamento das informações contábeis, pois conforme aponta Iudicibus (1998), o contador tem o papel de suprir o gestor com informações relevantes que o auxiliem na tomada de decisão.

O profissional escolhido é consultor de empresas do SEBRAE e gestor de uma empresa prestadora de serviços de natureza contábil. Foi constatado que o mesmo possui como formação acadêmica, graduação em Ciências Contábeis e pós-graduação em Auditoria Contábil e Fiscal, além disso possui especializações com enfoque na área de finanças. Possui tempo de experiência superior a dez anos atuando no ramo de contabilidade e sete anos como proprietário e gestor de empresa de serviços contábeis.

O consultor afirma que tem como foco principal o atendimento de empresas voltadas para a prestação de serviços, porém atende cerca de seis empresas que atuam com *e-commerce*. Dessas empresas que trabalham com e-commerce, praticamente 90% delas partiram do mercado físico de atuação e posteriormente aderiram ao comércio eletrônico. Além disso, foi afirmado que os empreendedores que iniciam seu negócio diretamente com o comércio eletrônico são em sua maioria jovens que focam em um determinado produto e buscam reduzir seus custos, como por exemplo com aluguel de um ponto comercial.

Uma vez que o consultor entrevistado tem como segmento de atuação as pequenas e médias empresas, o enfoque das respostas foi voltado para a visão de consultoria aos gestores de pequenas empresas.

4.2 DIFERENÇAS E SEMELHANÇAS ENTRE EMPRESAS FÍSICAS E VIRTUAIS

O estudo buscou averiguar as diferenças e semelhanças entre empresas físicas e virtuais. Para isso foi verificado o que a literatura aponta a respeito das características desses empreendimentos e na visão de um consultor contábil, como ele enxerga essas diferenças e semelhanças.

Conforme dados do SEBRAE (2017), as principais diferenças entre lojas físicas e virtuais estão concentradas no processo de venda. Enquanto para a implantação de uma loja física em determinado local é necessário considerar variáveis como localização comercial, acesso de clientes, presença de concorrentes, segurança do local, dentre outros. A loja virtual apresenta menor dificuldade, pois necessita apenas da criação de um *site* e registro do domínio ou hospedagem em *site* de terceiros.

Na loja física os clientes se restringem ao local onde a empresa está instalada, o horário de funcionamento geralmente é o comercial, porém tem a vantagem de o cliente ter contato direto com o produto, o que no caso do ramo de vestuário, por exemplo, torna-se uma vantagem excepcional. Na loja virtual, o alcance do cliente é praticamente mundial, desde que tenha acesso a internet, o período de funcionamento é vinte e quatro horas, sete dias por semana, o cliente tem acesso ao produto através de imagens ou vídeo e tem a opção de comparar os preços com outras lojas virtuais sem sair de casa.

Na loja física, o marketing pode ser realizado nas mídias locais ou no ponto de venda do produto, o atendimento do cliente é presencial, a oferta de itens é limitada ao espaço físico, todavia os itens podem ser retirados no momento da compra. Na loja virtual, o marketing é realizado por meio de propaganda impulsionada em motores de busca, em sites de terceiros, em mídias ou recomendações dos clientes, o atendimento é de forma online, as prateleiras virtuais são praticamente infinitas, porém a forma de entrega dos produtos torna-se por vezes dificultosas, pois o prazo e entrega depende de fatores externos a empresa.

O fator logístico é apontado por Turban et. al. (2004) como principal entrave para empresas que atuam no ramo de comércio eletrônico, pois na maioria das vezes o serviço de entrega fica sob a responsabilidade de terceiros, o que torna por vezes a entrega insatisfatória aos clientes por questões como atraso no prazo de entrega e danos aos materiais transportados. Nesse sentido, é necessário que o

planejamento relacionado a logística seja bem elaborado, a fim de que os prazos de entrega acordados com os clientes sejam cumpridos e a integridade dos materiais seja mantida, trazendo satisfação aos consumidores.

4.3 CONTABILIDADE NO AUXILIO DA GESTÃO DE UMA ORGANIZAÇÃO FÍSICA OU VIRTUAL

Conforme apresentado por Padoveze (2009), o sistema de informação contábil deve ser utilizado para efetivar o uso da contabilidade em toda a sua plenitude. Para Schmidt (2002) a controladoria tem o papel de coordenar os esforços dos gestores com o objetivo de assegurar o cumprimento da missão da empresa, fornecendo informações fidedignas e tempestivas para o auxílio na tomada de decisão dos gestores.

Nesse sentido, inicialmente, o consultor foi indagado sobre quais os demonstrativos contábeis mais utilizados na consultoria contábil e qual a maior demanda dos clientes que buscam a consultoria. Como resposta, destacou-se o seguinte trecho: “Hoje às Micro e Pequenas Empresas utilizam muito pouco dos demonstrativos contábeis para tomada de decisão visto que, a gente tem uma cultura ainda que os empresários eles não têm a verdadeira noção da contabilidade”.

Conforme relato apresentado, é possível notar que os pequenos empresários não utilizam os demonstrativos contábeis em sua forma bruta pelo fato de os mesmos terem dificuldade na compreensão das informações ali apresentadas, o que permite inferir que esses empresários não possuem conhecimento sobre gestão suficiente para interpretar as informações fornecidas de forma bruta pela contabilidade. É relatado pelo entrevistado que aproximadamente 10% de seus clientes utilizam de fato as demonstrações contábeis para a tomada de decisão. Com esses relatos é demonstrado que os empreendedores que iniciam seus negócios tem grande carência no que se refere a capacitação para a gestão de suas empresas.

Todavia na continuação da resposta ao questionamento tem-se o seguinte trecho: “Em contrapartida, eu trabalho muito a questão financeira, demonstrativos de fluxo de caixa, que aí sim os clientes se utilizam bastante”. Com esse relato, o consultor informa que a ênfase da consultoria para as pequenas e médias empresas

se concentra na gestão financeira, com o uso do demonstrativo de fluxo de caixa, com o acompanhamento das contas a pagar e a receber.

Foi relatado que os pequenos empresários têm dificuldade na leitura de demonstrativos contábeis, por exemplo, do balanço patrimonial. A dificuldade é encontrada em compreender o regime de competência que é adotado para a apuração dos resultados da empresa e conseqüentemente a elaboração dos demonstrativos contábeis. Para o pequeno empresário torna-se mais fácil entender o regime de caixa, que para ele é, literalmente, o valor que entra e sai do caixa da empresa.

O consultor ainda relata que os gestores que tem um acompanhamento financeiro constante passam a enxergar maior importância nos demonstrativos contábeis para a tomada de decisão, uma vez que esses demonstrativos são apresentados em alinhamento com a linguagem financeira, tornando-os melhor compreendidos.

Portanto, nota-se que o empresário valoriza a informação que para ele é mais bem compreendida e cabe ao consultor contábil utilizar a linguagem que melhor se adapte ao nível de conhecimento e necessidades apresentadas pelos seus clientes no sentido de criar valor para as informações fornecidas pela contabilidade para a tomada de decisão.

4.4 ADAPTAÇÕES DA CONTABILIDADE PARA O ATENDIMENTO DE E-COMMERCE

Levando em consideração que a contabilidade é uma ciência social, ela sofre mudanças para adaptar-se ao meio em que está inserida. Nesse sentido, a pesquisa buscou verificar quais adaptações da contabilidade para o atendimento de *e-commerce*.

Diante desse objetivo, o entrevistado foi questionado sobre as diferenças na abertura de empresas físicas e empresas virtuais. Foi relatado que não há muita diferença entre os dois tipos de empresa, foi citado como exemplo, a obtenção de Alvará de funcionamento, o qual segue o rito parecido nos processos para empresas virtuais e físicas. Todavia sobre o registro do local de funcionamento da empresa, esse dependerá do tipo de atividade econômica, se indústria, comércio ou serviços e de acordo com o que for definido por cada prefeitura na lei de uso e ocupação do

solo do município. Foi citado que para o comércio tradicional e virtual é necessário, atualmente nos municípios de atuação das empresas atendidas pelo consultor, o comparecimento presencial a prefeitura para a obtenção de alvará definitivo.

Com relação ao registro do estoque de mercadorias das empresas virtuais, foi questionado como é realizado o controle contábil do estoque de mercadorias em empresas e-commerce. Em resposta a esse questionamento, o consultor relata que:

Tem que ser [realizado] pelo cliente. O cliente tem que fazer esse controle, assim como uma empresa física, é o cliente que tem que fazer o controle do seu estoque. A vantagem é que muitas vezes nos *e-commerces* as empresas vendem por consignação, ou seja, só compra o produto quando você tem uma demanda de venda.

Como visto, há semelhança na forma de controle de estoque das empresas de comércio virtual e tradicional, sendo realizado pela própria empresa. A vantagem apontada é que as empresas virtuais, na maioria das vezes, não precisam manter um estoque de determinado produto, pois as compras são realizadas a medida que surge demanda por parte do cliente, o que evita o problema de se ter mercadoria parada, ocorrendo em custo de armazenagem desses produtos. As empresas virtuais ainda podem ter como parceiras de negócio indústrias ou distribuidoras que tenham localização mais próxima ao cliente, gerando economia com o transporte dos produtos.

Entretanto, quando há necessidade de manter um estoque de determinado produto, as empresas virtuais podem armazenar no próprio local de instalação da empresa ou locar um almoxarifado de terceiro, todavia o local tem que ser legalizado perante o estado e realizado o controle do estoque através de sistema que utilize a metodologia contábil de PEPS – Primeiro que Entra, Primeiro que Sai - ou pela média ponderada. Conforme Bornia (2010), a entidade que opta pelo PEPS deve utilizar o custo das primeiras unidades adquiridas para medir o custo das primeiras unidades vendidas.

Sobre o tratamento contábil entre empresas virtuais e físicas, indagado sobre as diferenças entre elas e quais exemplos podem ser citados, o consultor destacou: “Sim, hoje eu tenho uma realidade aqui. Inclusive hoje eu tenho empresa que eu trabalho 100% online/digital”.

Conforme o próprio entrevistado relata, em alguns segmentos de empresas é possível manter a contabilidade em dia sem a necessidade de contato físico entre

contador e empresa. Hoje, o atendimento por parte do contador a empresas de pequeno porte, e em sua maioria prestadores de serviços, pode ser realizado de forma online, através da disponibilização de plataformas onde o próprio cliente é responsável por alimentar o sistema com as informações necessárias, restando ao contador apenas conferir as informações e emitir os relatórios e demonstrativos solicitados pelo cliente, o que ocasiona um serviço de baixo custo para o contador e preço baixo para a empresa.

Porém, cabe ao contador oferecer aos clientes meios que possibilitem a assessoria na gestão, como descrito pelo consultor

“Já na virtual, você não cria muita identidade, a identidade é online, você tem algumas reuniões através de aplicativos onde a gente marca essas reuniões mensais também, para tratar dos resultados com os clientes, mas o tratamento funciona muito via aplicativos”.

Desse modo, a tecnologia é utilizada para favorecer o contato com o cliente, orientando com informações relevantes para a tomada de decisão.

Na questão fiscal, a pesquisa realizada por Tomazoni (2003) aponta que o tratamento entre o comércio convencional e o virtual é o mesmo. O faturamento realizado através das duas modalidades é informado ao fisco em conjunto. Sendo separados apenas internamente para análise gerencial do desempenho do negócio. Na entrevista realizada com o consultor não foi informado se há tratamento diferenciado para as duas modalidades na questão fiscal.

4.5 PERSPECTIVAS PARA O PROFISSIONAL CONTÁBIL NO ATENDIMENTO DE E-COMMERCE

A cerca das perspectivas sobre o mercado de *e-commerce* para os profissionais contábeis, questionado sobre a perspectiva de crescimento do *e-commerce* e como os profissionais contábeis podem aproveitar as oportunidades desse nicho de mercado, destaca-se o seguinte trecho da resposta: “Eu enxergo uma perspectiva de mercado extremamente positiva, o mundo está se direcionando para isso, a revolução 4.0 que já chegou com o advento de novas tecnologias”.

Como mencionado pelo entrevistado, a surgimento de novas tecnologias tem propiciado o crescimento acelerado do mercado online, com as grandes redes de

varejistas nacionais e internacionais investindo no mercado virtual e surgimento de novas empresas e atividades nesse meio. O estudo realizado Vieira e Souza (2015) aponta crescimento do mercado eletrônico tanto no âmbito nacional como no internacional, mesmo diante das crises apresentadas e afirmam que conforme pesquisado a tendência de crescimento deve continuar nos anos seguintes. Conforme relatado por Lunardi (2018), o crescimento do mercado eletrônico em 2017 cresceu cerca de 7,5% em relação ao ano anterior, alcançando um total de 47,7 bilhões de reais, o que revela forte crescimento do setor, o que corrobora com a visão do entrevistado.

É citado também pelo entrevistado que o profissional contábil deve se antecipar as mudanças que as novas tecnologias estão provocando e usá-las a seu favor, buscando sempre está atualizado para essas mudanças que afetam também os serviços oferecidos pela contabilidade, como ocorre com a contabilidade online, que acabam oferecendo o mesmo serviço do contador, porém a preços bem mais modestos.

Sobre o perfil que o profissional contábil precisa ter para se tornar um consultor quais as qualificações necessárias, o entrevistado afirmou: “primeiro passo é trabalhar e estudar bastante, e ser uma pessoa muito disciplinar, com abertura para conhecimento de outras áreas contábil, econômica, gestão, tecnologia”. Ou seja, o profissional, além de ter um bom conhecimento na área contábil, deve conhecer outras áreas de conhecimento e definir um nicho de mercado em que possa atuar e se tornar especialista nesse nicho, além de buscar sempre está atualizado com as tendências do mercado.

O ponto de vista do entrevistado corrobora com o que foi apontado pela pesquisa de Carmo et. al. (2012), na qual afirma que o profissional contábil deve buscar conhecimento em outras áreas de estudo como: informática, negócios, marketing, capacidade de integração e adaptação às mudanças tecnológicas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa buscou verificar como a contabilidade pode contribuir para a gestão de um *e-commerce*. Nesse sentido, foram demonstradas as características do *e-commerce*, suas diferenças em relação às empresas convencionais, como a

contabilidade auxilia na gestão das empresas, que adaptações são necessárias e como o profissional contábil pode se preparar para o atendimento desse segmento.

Quanto aos resultados da pesquisa, foram apontadas as diferenças entre lojas virtuais e convencionais, tendo como destaque o alcance de potenciais clientes, com o comércio tradicional limitado ao local em que este se encontra instalado, o que requer um planejamento bem elaborado quanto à escolha do local de funcionamento, e, com o comércio virtual foi apontado que o mesmo possui alcance ilimitado quanto à geografia, porém é necessário investir em ferramentas de marketing digital para atrair esses consumidores no universo da internet. Outro fator verificado foi a questão logística, na qual as empresas virtuais encontram dificuldades, principalmente as pequenas empresas, por muitas vezes o serviço de transporte ser terceirizado, ocasionando problemas de atraso e danos aos produtos transportados.

Com relação ao uso do sistema de informações contábeis por parte dos gestores, esta pesquisa realizou entrevista com consultor que atende pequenas e médias empresas, foi verificado que a maior parte dos gestores dessas empresas não utiliza todo o potencial das informações geradas pela contabilidade, pelo motivo de apresentarem dificuldades na leitura e interpretação de relatórios contábeis. Entretanto, verificou-se que os pequenos empresários valorizam as informações que os auxiliam na gestão financeira, como relatórios de fluxo de caixa, assim, o consultor busca auxiliar na gestão dessas empresas com a apresentação de demonstrativos contábeis acompanhados de uma linguagem financeira para a tomada de decisão.

Foi apresentado que com relação ao tratamento contábil e fiscal, assim como na pesquisa realizada por Tomazoni (2003), não foi verificada muita diferença no tratamento entre empresas virtuais e convencionais.

Com relação à preparação do profissional contábil para o atendimento desse segmento, assim como na pesquisa de Carmo et. al. (2012), que o contabilista que deseja se tornar um consultor necessita obter conhecimento em outras áreas, além de estar alinhado com as mudanças tecnológicas, que afetam praticamente todas as áreas de atuação.

Desse modo, pode-se inferir que o papel do contador no atendimento ao segmento das pequenas e médias empresas que atuam no comércio eletrônico deve ter foco na gestão financeira dessas entidades, tendo em vista a necessidade

apresentada pelos gestores. Esse mercado torna-se promissor, pois como apontado nesta pesquisa, o mesmo tem apresentado crescimento considerável ao longo dos últimos anos e como aponta o relatório do SEBRAE (2016), das empresas com até 02 anos de criação, mais de 20% delas não sobrevivem, o que pode ser ocasionado por uma gestão financeira deficitária, revelando oportunidade de mercado para os profissionais que atuam com gestão financeira.

Assim, a pesquisa alcançou os objetivos propostos, salientando que as respostas coletadas com o consultor são baseadas na realidade de gestão de pequenas e médias empresas. Tendo verificado que a presente pesquisa não esgotou o debate sobre o tema, tem-se como sugestões para futuras pesquisas: entrevistar gestores de pequenas lojas virtuais, a fim de conhecer o ponto de vista deles a cerca do uso da contabilidade na gestão; entrevistar outros consultores, com o objetivo de verificar como eles auxiliam na gestão de seus clientes que atuam no comércio virtual; verificar como outros profissionais contábeis estão se preparando para o atendimento de lojas virtuais.

REFERÊNCIAS

ALBERTIN, Alberto Luiz. **Comércio eletrônico: Benefícios e aspectos de sua aplicação**. RAE – Revista de Administração de Empresas, v.38, n.1, p.52-63, São Paulo, 1998. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rae/v38n1/a06v38n1.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2019.

ALBERTIN, Alberto Luiz. **Comércio eletrônico: Modelo Aspectos e Contribuições de sua Aplicação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

CARMO, C. R. S.; LIMA, I. G.; OTERO, J. P. **Os reflexos do comércio eletrônico para a profissão contábil enquanto ferramenta de apoio à tomada de decisões**. Revista mineira de contabilidade, v.2, n.46, p.16-21, Belo Horizonte, 2012. Disponível em: <http://revista.crcmg.org.br/index.php?journal=rmc&page=article&op=view&path%5B%5D=257>. Acesso em: 05 abr. 2019.

CSAPO, F.; CORDEIRO, E. C.; ROCHA, M. C. **Loja virtual x Loja Física: As vantagens e desvantagens do varejo online**. UNAERP, 2007. Disponível em: <https://www.unaerp.br/documentos/1022-loja-virtual-x-loja-fisica-as-vantagens-e-desvantagens-do-varejo-online/file>. Acesso em: 05 abr. 2019.

DARÓS, Gilson. **O papel do contador nas micro e pequenas empresas da região de Forquilha-SC**. UNESC, 2013. Disponível em: <http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/2127/1/Gilson%20Dar%C3%B3s.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo, Atlas, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª ed. São Paulo, Atlas, 2008.

HILSDORF, Wilson de Castro. **A importância das operações logísticas no comércio eletrônico: Relações humanas**, v.19, p.46-51, 2002..

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KALAKOTA, R.; WHINSTON, A. **Frontiers of electronic commerce**. New York: Addison-Wesley, 1996.

LUNARDI, Guilherme. **Lei do E-commerce: o que você não pode deixar de saber**. E-commerce Brasil, 2018. Disponível em: <https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/lei-do-e-commerce-nao-deixar-de-saber/>. Acesso em: 02 abr. 2019.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5º ed. São Paulo, Atlas, 2003.

MARTIN, Chuck. **O futuro da internet**. São Paulo, Makron Books, 1999.

MARTINS, I.; GUROVITZ, H. **Ilusão de privacidade**. Exame, ano 30, n. Z, março 1997.

PADOVEZE, Clovis Luiz. **Sistemas de Informações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2009.

SALVADOR, Maurício. **E-commerce brasileiro deve faturar R\$ 49,8 bilhões em 2015, prevê ABComm**. **E-commerce News**. Disponível em: <https://ecommercenews.com.br/noticias/pesquisas-noticias/e-commerce-brasileiro-deve-faturar-r-498-bilhoes-em-2015/>. Acesso em: 29 mar. 2019.

SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookmann, 2002.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE. **Sobrevivência das Empresas no Brasil**. SEBRAE, out. 2016. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-relatorio-2016.pdf>. Acesso em: 03 abr. 2019.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE. **Conheça as diferenças entre loja física e loja virtual**. Portal SEBRAE, 2017. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/conheca-as-diferencas-entre-loja-fisica-e-loja-virtual,7485c8f81d316510VgnVCM1000004c00210aRCRD>. Acesso em: 04 abr. 2019.

TOMAZONI, Silvana Wolff. **Contabilidade e comércio eletrônico: o caso de uma empresa supermercadista de Florianópolis**. 2003. Trabalho de Conclusão de Curso) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis300713.PDF>. Acesso em: 01 abr. 2019.

TURBAN, Efraim; RAINER JR., R. Kelly; POTTER, Richard E. **Administração de tecnologia da informação**. Rio de Janeiro, Campus, 2004.

TURCHI, Sandra R. **Estratégias de marketing digital e e-commerce**. São Paulo: Atlas, 2012.

VIEIRA, Murilo Pereira; SOUZA, Renato Medeiros de. **Realidade do E-commerce no Brasil: uma oportunidade de negócios**. Faculdade Araguaia, Goiânia, 2015.

ANÁLISE DA TRANSPARÊNCIA PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE PITIMBU-PB

João Batista Rodrigues da Silva¹
Gilmar Martins de Carvalho Santiago²

RESUMO:

Levando em conta a importância da transparência nas operações realizadas com recursos públicos e a necessidade de detalhamento estruturado e claro das informações, este estudo teve como objetivo verificar o nível de transparência do município de Pitimbu/PB, procurando classificar as informações referentes às receitas e despesas de acordo com clareza, objetividade e estrutura. Para este estudo o nível de clareza foi classificado como alto, médio e baixo; o nível de objetividade foi classificado como bom e ruim; o nível de estrutura foi classificado como bom, regular e ruim. Os resultados mostraram que no que se refere às informações sobre a receita foi concluído que quanto à clareza o nível é considerado alto, quanto à objetividade o nível é bom, e quanto à estrutura o nível também é bom. No que se refere às informações sobre despesa os resultados indicaram que quanto à clareza o nível é considerado alto, quanto à objetividade o nível é bom e quanto à estrutura o nível é bom.

PALAVRAS-CHAVE: Transparência Pública. Receitas. Despesas.

ABSTRACT:

Taking into account the importance of transparency in operations carried out with public resources and the need for structured and clear information detailing, this study aimed to verify the level of transparency of the municipality of Pitimbu / PB, seeking to classify the information regarding revenues and expenses of according to clarity, objectivity and structure. For this study the level of clarity was classified as high, medium and low; the level of objectivity was classified as good and bad; the structure level was rated as good, fair and poor. The results showed that in terms of revenue information it was concluded that for clarity the level is considered high, objectivity is good, and structure is also good. Regarding information on expenditure, the results indicated that in terms of clarity the level is considered high, in terms of objectivity the level is good and in terms of structure the level is good.

KEY WORDS: Public Transparency. Revenue. Expenses.

¹Graduando do Curso de Ciências Contábeis João Batista R. da Silva E-mail: joquinhabatista@gmail.com

²Professor Orientador, Graduado em Ciências Contábeis pelo IPÊ - Institutos Paraibanos de Educação (1993). Pós-graduado em Contabilidade de Custos para Efeito Gerencial - UFPB (1996), Contabilidade e Auditoria Pública - UFPB (1998), Auditoria Fiscal Contábil - UFPB (2000) e Direito Constitucional e Financeiro - UFPB (2002). Professor de Graduação e Pós-Graduação (desde 2001). Auditor Fiscal do Governo do Estado da Paraíba (desde 1997). Secretário-Chefe da Controladoria Geral do Estado da Paraíba (desde 2016). Membro da Academia Paraibana de Ciências Contábeis (desde 2015). Conselheiro do Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba (2016 a 2019). Secretário Executivo da Controladoria Geral do Estado da Paraíba (2015 a 2016). Consultor Técnico do Governo da Paraíba para implementação do Sistema Integrado de Governança do Estado - SIGE (2011 a 2014). Contador Geral do Estado da Paraíba (2003 a 2011). Auditor de Contas Públicas do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (1995 a 1997). Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Contabilidade e Finanças Públicas, atuando principalmente no seguinte tema: inclusão social. E-mail: gilmartins1601@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

O Brasil, na condição de país democrático, permite aos cidadãos escolherem por meio de voto secreto quem serão seu representante nos poderes Executivo e Legislativo, que serão responsáveis pela gestão do Ente da federação em questão. No que se refere à gestão pública, o controle de gastos e aplicação eficiente dos recursos tem sido um desafio enfrentado pelos eleitos do povo desde muito tempo.

Neste quesito, a Contabilidade surge como ciência capaz de subsidiar e influenciar as decisões a serem tomadas, o que caracteriza as informações contábeis como relevantes (IUDÍCIBUS, 2017).

Os sucessivos cenários de corrupção que assolam o país desde tempos passados forçaram as autoridades competentes a promoverem reformas na maneira de gerir a Máquina Pública. Com isso surgiram elementos importantes para a melhoria deste problema e que dificultam a prática ilícita ou desordenada de gastos dos recursos públicos, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei da transparência.

A população, contribuintes compulsórios de impostos, taxas e contribuições, necessita conhecer o que está sendo feito com o dinheiro que é arrecadado pelo governo seja Municipal, Estadual ou Federal, e sobre esta ótica surge em 2009 a Lei Complementar nº 131, conhecida como a Lei da Transparência, a qual estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com finalidade de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações detalhadas da execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 2009).

A partir daí, todos os cidadãos passaram a ter o direito ao acesso tempestivo das informações sobre receitas e despesas, gastos com pessoal, obras, o que funciona como uma espécie de “fiscalização” do povo para com o Poder Público.

Considerando a importância da transparência nas operações realizadas com recursos públicos e a necessidade de detalhamento estruturado e claro das informações, este estudo busca responder ao questionamento: **Qual o nível de transparência das informações do município de Pitimbu/PB?**

Para obter a resposta foi traçado como objetivo de verificar o nível de transparência do município de Pitimbu/PB. Tendo como objetivos específicos: classificar a transparência das informações referentes a receitas e despesas pelo

nível de clareza; classificar a transparência das informações referentes a receitas e despesas pelo nível de objetividade; classificar a transparência das informações referentes a receitas e despesas pelo nível de estrutura.

Dessa forma será possível observar como o município eleito para o estudo está se comportando, o que tem grande relevância, tanto para uso acadêmico, pois serve de base para o desenvolvimento de mais pesquisas com esta temática, fomentando a produção científica, como para a população do local, que pode ter acesso a este material e visualizar instrumentos de como fiscalizar a execução das receitas e despesas públicas, e para os próprios gestores, que poderão utilizar este estudo como base para melhorias nos aspectos que, porventura, se mostrarem deficitários. Vale ressaltar que pode servir de base para outras pesquisas, contribuindo, assim, para o conhecimento específico das Ciências Contábeis.

Metodologia segue a linha descritiva, sendo uma pesquisa documental de caráter qualitativo.

A estrutura deste estudo segue a sequência de introdução, fundamentação teórica, metodologia, resultados e discussões e considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade, notoriamente percebida como indispensável ao processo de controle do patrimônio, público ou privado, tem contribuição fundamental para o processo orçamentário, uma vez que, conforme a Lei 4320/64, foi estabelecido que a Contabilidade evidenciará os fatos e atos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial (RODRIGUES, 2016).

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (BRASIL, 2018) destaca três aspectos particulares da Contabilidade Pública, sendo eles o Orçamentário, o Patrimonial e o Fiscal. O aspecto Orçamentário compreende o Orçamento Público e seus componentes desde a elaboração, aprovação e execução. O Patrimonial envolve os registros relativos a controle do patrimônio e o Fiscal está ligado às obrigações fiscais contempladas pelo setor público.

De acordo com Kohama (2003), a contabilidade pública não se resume aos registros contábeis propriamente ditos, antes disso deve ser observadas as

limitações, necessidades e obrigações determinadas no Orçamento, seja quanto aos limites de gastos ou no que se refere às metas fiscais.

Os três principais elementos que compõem o Orçamento são o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). O PPA consiste no:

[...] planejamento estratégico de médio prazo da Administração Pública brasileira que contém os projetos e as atividades que o Governo pretende realizar, ordenando suas ações e visando à consecução de objetivos e metas a serem atingidas em quatro anos, intercalado em dois mandatos, [...] (HADDAD; MOTA, 2010, p. 18).

No que se refere a LDO, o parágrafo 2º do artigo 165 da Constituição Federal (CF) (BRASIL, 1988) define:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente (sic), 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.

Rodrigues (2016) comenta que a LOA tem a função de determinar os montantes destinadas às prioridades definidas na LDO. Ou seja, ela direciona os valores que deverão ser empregados de acordo com as necessidades definidas previamente.

2.2 RECEITA PÚBLICA

A Máquina Pública funciona por meio do orçamento, onde são elencadas as receitas previstas e as respectivas despesas com ações e programas para a população. As receitas são oriundas de tributos (orçamentária) e outras fontes como alienação de bens, aluguéis (extra-orçamentária).

As receitas são o conjunto dos recursos captados, necessários à implementação e manutenção das políticas públicas por meio dos programas constantes na Lei Orçamentária Anual (LOA) (BEZERRA FILHO, 2013).

Para Haddad e Mota (2010, p. 39):

A receita pública é representada pelo conjunto de ingressos ou embolsos de recursos financeiros nos cofres públicos, a ser aplicada na aquisição de meios (bens e serviços), visando financiar a prestação de serviços públicos à coletividade. Essa aplicação requer autorização legal, que é materializada na lei orçamentária.

Dessa forma, constitui-se uma contrapartida, onde ao mesmo tempo em que o Ente capta recursos ele também precisa implementar políticas voltadas para o bem comum.

A Lei nº 4.320/1964 em seus artigos 3º, 35 e 57 diz:

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas (sic) as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei. Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros. [...]

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nêle (sic) arrecadadas; II - as despesas nêle (sic) legalmente empenhadas. [...]

Art. 57. Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 3º desta lei serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas (sic) as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.

As receitas orçamentárias são classificadas como Correntes e de Capital de acordo com o MCASP (BRASIL, 2018).

Para Bezerra Filho (2013), Receitas Correntes são recursos que ingressam nos cofres do Estado para financiar as despesas correntes, podendo, em alguns casos, financiar as despesas de capital (em caso de superávit do orçamento corrente). Por sua vez, as Receitas de Capital são os recursos financeiros com origem em operações de crédito, alienação e empréstimos recebidos (ÁVILA, 2012).

A receita orçamentária está dividida em três etapas: planejamento e contratação; execução; e controle e avaliação (HADDAD; MOTA, 2010).

Bernardo (2014) define as etapas da receita como sendo previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento, em consonância com o MCASP (BRASIL, 2018).

O Bernardo (2014, p. 28-29) citado detalha as etapas da seguinte maneira:

A previsão da receita é a estimativa de quanto se espera arrecadar durante o exercício financeiro. [...]

O lançamento é a identificação do devedor ou da pessoa do contribuinte. [...]

A arrecadação da receita está ligada aos pagamentos realizados diretamente pelos contribuintes às repartições fiscais e à rede bancária autorizada. [...]

O recolhimento compreende a entrega do produto da arrecadação pelos agentes arrecadadores ao tesouro público.

A arrecadação e o recolhimento podem ocorrer de forma concomitante, uma vez que o processo eletrônico permite a transferência dos valores em uma mesma operação.

2.3 TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O poder Público, por ser detentor dos recursos captados por meio dos tributos (principalmente) e definir a aplicação destes recursos, tem a responsabilidade de demonstrar a execução dos atos envolvendo os mesmos. Isto definido como Princípio da Publicidade que aparece na CF (BRASIL, 1988) em seu artigo 5º, inciso XXXIII da seguinte forma:

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

Dessa forma, é de caráter obrigatório o ato de publicação pelos Municípios, Estados e Distrito Federal e União de suas ações, como prestação de contas, arrecadação de receitas e execução de despesas para que a população conheça as decisões domadas no que se refere a utilização dos recursos públicos.

É um dos princípios de destaque, uma vez que está diretamente relacionado com a transparência, que é o melhor instrumento de controle que a sociedade possui quanto ao Poder Público (BIAZUS, 2013).

De acordo com Farias e Ceretta (2017, p. 4):

De forma geral, pode-se dizer que uma gestão transparente tem como principais características o acesso às informações compreensíveis para todo cidadão, ou seja, informações claras, objetivas e estruturadas, e a abertura para sua participação no governo (controle social). No contexto da transparência fiscal, isso significa a possibilidade do acompanhamento claro, transparente, da execução orçamentária e das finanças públicas. Porém, para que isso se torne possível torna-se necessário que as informações disponibilizadas sejam tempestivas e capazes de comunicar o real sentido que expressam, de modo a não parecerem enganosas.

Farias e Ceretta (2017) queriam dizer que a simples publicação da execução orçamentária não se caracteriza como informação transparente, pois a linguagem ou estrutura podem prejudicar a clareza e objetividade das informações e, consequentemente, a compreensão dos cidadãos. Dessa forma, pode-se dizer que a informação é transparente quando permite a fácil compreensão do que ela contém.

Para garantir a qualidade das informações no que se refere a clareza, objetividade e estrutura, surgiu em 2009 a Lei Complementar 131 (BRASIL, 2009), ou Lei da Transparência, que “obriga órgãos públicos federais, estaduais e de municípios com mais de 50 mil habitantes a publicar informações orçamentárias detalhadas na internet, por meio de portais da transparência” (FARIAS; CERETTA, 2017, p. 4).

A administração pública precisa ter sua atuação direcionada à publicidade dos atos, respeitando o princípio da publicidade, legalidade, impessoalidade, moralidade e eficácia (BIAZUS, 2013).

Assim, a gestão transparente, exigida por lei, é a melhor forma de execução administrativa, contribuindo para a relação harmoniosa entre entes federativos e cidadãos, diminuindo (ao menos é objetivo) a incidência de desvios de recursos públicos e propagação da corrupção na administração pública.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Vale destacar dois autores que contribuíram para a construção deste estudo e que abordaram a temática transparência pública em suas pesquisas, são eles Biazus (2013) e Farias e Ceretta (2017).

Biazus (2014) publicou a pesquisa intitulada “Atuação dos municípios quanto à aplicação da Lei da Transparência e da Lei de Acesso à informação” que teve como objetivo analisar a atuação dos municípios quanto à efetiva aplicação da Lei da Transparência e da Lei de Acesso à Informação. Seus resultados apontaram que mesmo com a obrigatoriedade de implantação das Leis, elas só passam a ser aplicadas nos limites dos prazos sob o risco de punição.

Farias e Ceretta (2017) realizaram um estudo chamado “Análise da transparência na gestão pública: um estudo em cidades gaúchas” que buscou analisar os portais digitais de três municípios gaúchos, quanto a disponibilização das informações sobre receita e despesa conforme os critérios clareza, objetividade e

estrutura. Seus resultados demonstraram que dois municípios estavam de acordo com os critérios anteriormente citados e um apresentava informações estruturadas porém incompletas.

3 METODOLOGIA

Este estudo, no que tange ao objetivo, é classificado como descritivo, pois se propõe verificar o nível de transparência das informações de receitas e despesas do município de Pitimbu/PB nos aspectos clareza, objetividade e estrutura. Quanto à abordagem caracteriza-se como qualitativa, uma vez que os resultados não expressam quantidade, mas qualidade do Portal da Transparência de Pitimbu/PB. Sobre pesquisas qualitativas, Gil (2008, p. 175) explica que:

[...] ao contrário do que ocorre nas pesquisas experimentais e levantamentos em que os procedimentos analíticos podem ser definidos previamente, não há fórmulas ou receitas predefinidas para orientar os pesquisadores. Assim, a análise dos dados na pesquisa qualitativa passa a depender muito da capacidade e do estilo do pesquisador.

Em relação aos procedimentos, a pesquisa classifica-se como documental, que segundo Marconi e Lacatos (2010) tem como característica o fato da fonte de coleta de dados se restringir a documentos, constituindo o que são denominadas de fontes primárias, e podem ser feitas no concomitante ao fato ou fenômeno ou depois.

A coleta de dados teve como caminho único o Portal da Transparência do município de Pitimbu/PB, onde foram analisadas as informações referentes às receitas e despesas, tendo como base os aspectos clareza, objetividade e estrutura.

Para fins deste estudo, a clareza foi medida em 3 (três) níveis:

- Alto: quando as informações estiverem com nomenclaturas que definam exatamente o item ao qual se referem sem deixar dúvida quanto ao conteúdo;
- Médio: quando algum item não estiver claramente definido;
- Baixo: quando os termos utilizados comprometerem a compreensão do item ao qual se referem ou não existirem informações.

A objetividade foi medida em 2 (dois níveis):

- Bom: quando a informação for encontrada facilmente sem a necessidade de adentrar em muitos *links*;
- Ruim: quando for necessária uma procura mais demorada, acessando vários *links* ou preenchendo muitos formulários para obter a informação desejada ou não existir.

A estrutura foi analisada em 3 (três) níveis:

- Bom: quando apresentar-se de forma que facilite o acesso, mostrando as opções de pesquisa na página principal;
- Regular: quando não for possível localizar as opções de acesso na página principal, mas em páginas secundárias for possível;
- Ruim: quando for necessário acessar páginas terciárias ou mais para obter a informação ou não existir.

O objeto de estudo desta pesquisa é o município de Pitimbu/PB, tendo como fatores de análise as receitas e despesas. Salienta-se que será analisado o estado atual do Portal da Transparência, exigindo-se a presença dos dados referentes a 2019 (até março).

Para esta classificação foi necessário acessar o portal e verificar em cada página as informações presentes, simulando uma pesquisa que qualquer cidadão pode fazer, dessa forma cada item foi avaliado de acordo com os critérios estabelecidos.

4 ESTUDO DE CASO: RESULTADO E DISCUSSÃO

4.1 PORTAL DA TRANSPARÊNCIA DE PITIMBU/PB

A apresentação inicial do Portal da Transparência de Pitimbu/PB fornece um detalhamento interessante com várias opções de pesquisa, facilitando o acesso por assunto. Estão elencadas na página inicial 19 opções para acesso direto conforme pode ser observado na Figura 1.

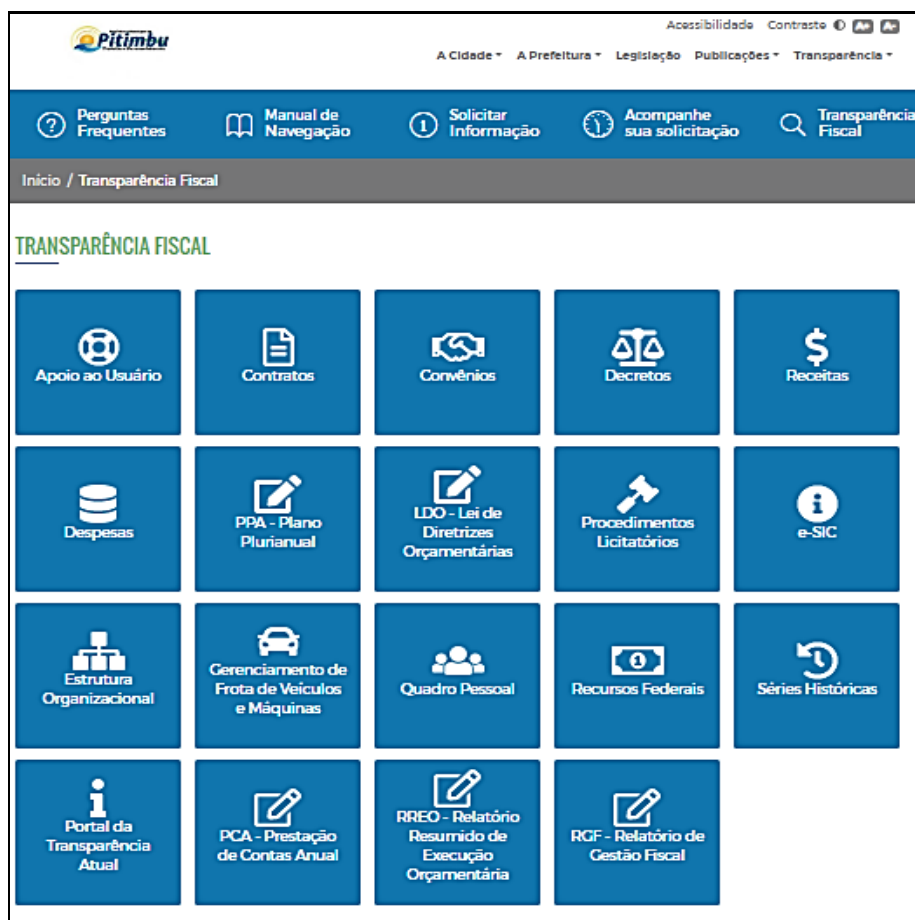


Figura 1 – Página inicial do Portal da Transparência de Pitimbu/PB
 Fonte: Portal da Transparência de Pitimbu/PB

Para fins desta pesquisa serão avaliadas as informações a respeito das receitas e despesas, porém é válido comentar sobre a organização inicial encontrada, pois há opções diretas para consultar Decretos, PPA, LDO, Relatório de Gestão Fiscal (RGF), Quadro de Pessoal entre outras, o que proporciona uma navegabilidade eficiente pelas opções iniciais do portal.

4.2 PORTAL DA TRANSPARÊNCIA: RECEITAS

Nesta seção será analisada a opção de receitas do Portal da transparência de Pitimbu/PB, para verificar a congruência quanto à clareza, objetividade e estrutura das informações apresentadas.



Figura 2 – Página de receitas do Portal da Transparência de Pitimbu/PB
 Fonte: Portal da Transparência de Pitimbu/PB

Na opção "receitas", de acordo com a Figura 2, há um detalhamento inicial que permite optar por confronto de previsão com arrecadação de receita, consultar receitas extraorçamentária e receitas de transferências. Importante esta divisão, uma vez que se estivessem em um único relatório poderia comprometer o entendimento de alguns usuários.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PITIMBU						
Atualizado em: 27/05/2019 Data do último empenho: 23/05/2019 Data do último pagamento: 23/05/2019 Exercício: 2019						
Série histórica: 2019 2018 2017 2016 2015 2014						
Processo Completo	Código STN	Descrição	Receita Prevista	Prevista Deduzida	Receita Arrecadada	Dedução da Receita
Processo Completo	11130111	Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF - Principal	R\$ 1.225.668,78	R\$ 0,00	R\$ 143.056,82	R\$ 0,00
Processo Completo	11180111	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - Principal	R\$ 1.064.332,50	R\$ 0,00	R\$ 275.452,27	R\$ 0,00
Processo Completo	11180112	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - Multas e Juros de Mora	R\$ 58.004,70	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Processo Completo	11180113	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - Dívida Ativa	R\$ 367.302,10	R\$ 0,00	R\$ 70.143,26	R\$ 0,00
Processo Completo	11180114	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - Dívida Ativa - Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa	R\$ 110.442,38	R\$ 0,00	R\$ 48.080,47	R\$ 0,00
Processo Completo	11180141	Imposto sobre Transmissão "Inter Vivos" de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis - Principal	R\$ 236.658,39	R\$ 0,00	R\$ 56.671,32	R\$ 0,00

Figura 3 – Detalhamento das receitas orçamentárias no Portal da Transparência de Pitimbu/PB
 Fonte: Portal da Transparência de Pitimbu/PB

Ao adentrar na opção, como mostra a Figura 3, "receitas previstas com arrecadadas" verifica-se todas as receitas orçamentárias elencadas com os valores quanto a previsão e arrecadação, podendo ainda verificar um maior detalhamento se clicar em cada item.



Transparência Ativa

Links Perguntas Frequentes Glossário Mapa do Site Login

HOME RECEITAS DESPESAS SERVIDORES CONVÊNIOS

PREFEITURA MUNICIPAL DE PITIMBU

Atualizado em: 27/05/2019 | Data do último empenho: 23/05/2019 | Data do último pagamento: 23/05/2019 | Exercício: 2019

Série histórica: | 2019 | 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | 2014 |

Home / Receita Extra-Orçamentárias

Receita Extra-Orçamentárias

Filtros para busca

Clique em processo completo e veja as informações detalhadas da receita selecionada

Processo Completo	Código	Descrição	Valor Total
Processo Completo	16	PENSAO ALIMENTICIA	R\$ 28.577,68
Processo Completo	106	PREVMED	R\$ 1.612,00
Processo Completo	107	ASSIST.MEDICA_RODRIGUES_AGUIAR	R\$ 2.750,00
Processo Completo	110	CONSIG.UNIDENTES	R\$ 10.041,00
Processo Completo	118	I.N.S.S	R\$ 507.303,27
Processo Completo	151	CONSIGNACAO BANCO GERADOR	R\$ 4.823,98
Processo Completo	177	SALARIO MATERNIDADE	R\$ 36.106,84
Processo Completo	178	SALARIO FAMILIA	R\$ 15.369,43
Processo Completo	207	ESTORNO/RESTITUICOES	R\$ 8.240,00
Processo Completo	273	EMPRESTIMO CONSIGNADO CEF	R\$ 3.294,37
TOTAL GERAL:			R\$ 618.118,57

Figura 4 – Detalhamento das receitas extraorçamentárias no Portal da Transparência de Pitimbu/PB

Fonte: Portal da Transparência de Pitimbu/PB

Como observado na Figura 4, da mesma forma ocorre nas receitas extraorçamentária e receitas de transferências. Observa-se ainda que há opções de salvar os relatórios em PDF, planilha ou texto.

Pela classificação proposta neste estudo, no que se refere às informações sobre a receita foi concluído que quanto à clareza o nível é considerado alto, uma vez que os itens estão nomeados de forma bem fiel ao item correspondente, quanto à objetividade o nível é bom, pois o acesso é fácil e direto, e quanto à estrutura o nível também é bom, necessitando adentrar apenas um página por vez para aumentar o nível de detalhamento da informação.

4.3 PORTAL DA TRANSPARÊNCIA: DESPESAS

Nesta etapa será verificado o nível de clareza, objetividade e estrutura das informações acerca das despesas do município de Pitimbu/PB.

Dentro da opção "despesa prevista", como mostra a Figura 6, encontra-se um resumo geral da despesa e o Quadro de Detalhamento da Despesa (QDD). Vale ressaltar que há opções de filtro na pesquisa, o que facilita o acesso eliminando a necessidade de avançar várias páginas para conseguir a informação sobre um órgão por exemplo.

Usando estes filtros é possível pesquisar as despesas por órgão, por natureza e por função. Assim, torna-se mais eficiente o Portal da Transparência, que além de fornecer as informações, consegue expor de forma a facilitar a pesquisa dos interessados no ente (ou entes).

PREFEITURA MUNICIPAL DE PITIMBU
 Atualizado em: 27/05/2019 | Data do último empenho: 23/05/2019 | Data do último pagamento: 23/05/2019 | Exercício: 2019
 Seme histórica: | 2019 | 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | 2014 |

Home / Despesas por Elemento da despesa

Despesas por Elemento da despesa

Filtros para busca

Clique em **Empenhos** para ter acesso a todos os empenhos do elemento da despesa.

Empenhos	Código	Descrição	Valor Empenhado*	Valor Pago
Empenhos	3190040000	CONTRATAÇÃO POR TEMPO DETERMINADO	R\$ 1.352.068,27	R\$ 1.349.646,55
Empenhos	3190110000	VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS-PESSOAL CIVIL	R\$ 3.766.567,02	R\$ 3.763.567,02
Empenhos	3190130000	OBRIGAÇÕES PATRONAIS	R\$ 1.139.343,95	R\$ 406.342,49
Empenhos	3190910000	SENTENÇAS JUDICIAIS	R\$ 179.326,72	R\$ 118.653,44
Empenhos	3190920000	DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00
Empenhos	3190930000	INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES	R\$ 904,00	R\$ 904,00
Empenhos	3350410000	CONTRIBUIÇÕES	R\$ 110.059,00	R\$ 90.851,00
Empenhos	3390300000	MATERIAL DE CONSUMO	R\$ 778.739,26	R\$ 690.370,82
Empenhos	3390310000	PREM.CULTURAIS, ARTÍSTICAS, CIENT.DESP. E OUTRAS	R\$ 15.220,80	R\$ 15.220,80
Empenhos	3390320000	MATERIAL DE DISTRIBUIÇÃO GRATUITA	R\$ 7.500,00	R\$ 7.500,00
Empenhos	3390350000	SERVIÇOS DE CONSULTORIA	R\$ 17.800,00	R\$ 15.000,00
Empenhos	3390360000	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS-PESSOA FÍSICA	R\$ 1.718.313,74	R\$ 1.319.795,11
Empenhos	3390390000	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS-PESSOA JURÍDICA	R\$ 3.616.914,51	R\$ 1.795.409,02

Figura7 – Detalhamento das despesas por elemento no Portal da Transparência de Pitimbu/PB
 Fonte: Portal da Transparência de Pitimbu/PB

Como observado na Figura 7, na opção "despesa por elemento" é possível encontrar os empenhos relativos aos elementos desejados como, por exemplo, material de consumo, contratações. Entrando na opção "empenhos" é possível ver com mais detalhamento as despesas elencadas na página anterior.

Encontra-se ainda as seguintes opções: despesa por órgão; despesa por favorecido; despesa por licitação; despesa por funcional programática; despesa por transferência; despesa extraorçamentária; despesas com passagens e locomoções; despesa com diárias; e despesa com obras.

Tal detalhamento permite que a informação seja encontrada mais facilmente, eliminando a possibilidade de restrição da informação, ou seja, a informação que fica restrita aos usuários que tem experiência na área e/ou são profissionais na área.

A informação contida em um Portal da transparência tem que ser de fácil compreensão, uma vez que pessoas comuns podem acessar e buscar os mais variados assuntos relacionados a despesas por exemplo.

Dessa forma, a opção despesas do portal da transparência de Pitimbu/PB ficou classificada, de acordo com a finalidade e critérios deste estudo, da seguinte forma: quanto à clareza o nível é considerado alto, pois os itens estão nomeados de forma fiel ao item que correspondem; quanto à objetividade o nível é bom, pois o acesso é fácil e direto com rico detalhamento nas opções; e quanto à estrutura o nível é bom, pois além de não necessitar adentrar muitas páginas para encontrar as informações sintéticas, ainda há opções de filtro para melhorar ainda mais a acessibilidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A população, na condição de contribuinte compulsória de impostos, taxas e contribuições, necessita conhecer o que está sendo feito com o dinheiro que é arrecadado pelo governo seja Municipal, Estadual ou Federal.

Levando em conta a importância da transparência nas operações realizadas com recursos públicos e a necessidade de detalhamento estruturado e claro das informações este estudo teve como objetivo verificar o nível de transparência do município de Pitimbu/pb, procurando classificar as informações referentes à receitas e despesas de acordo com clareza, objetividade e estrutura.

Os resultados apontaram que nas receitas há um detalhamento que permite optar por confronto de previsão com arrecadação de receita, consultar receitas extraorçamentárias e receitas de transferências. No tocante às informações sobre a receita foi concluído que quanto à clareza o nível é considerado alto, quanto à objetividade o nível é bom, e quanto a estrutura o nível também é bom.

No que se refere às despesas do portal da transparência de Pitimbu/PB ficou classificada como: clareza o nível é considerado alto, pois os itens estão nomeados de forma fiel ao item que correspondem; objetividade o nível é bom, pois o acesso é

fácil e direto com rico detalhamento nas opções; e quanto a estrutura o nível é bom, pois há fácil acesso e informações detalhadas.

Dados os resultados foi possível verificar o nível de transparência das informações de receitas e despesas do município de Pitimbu/PB quanto aos aspectos clareza, objetividade e estrutura, respondendo o problema de pesquisa, uma vez respondido o problema de pesquisa, conclui-se esta pesquisa.

No mais, fica a sugestão de pesquisas mais aprofundadas sobre a temática transparência pública, enriquecendo a produção científica nas Ciências Contábeis.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Carlos Alberto de. **Orçamento público**. Curitiba: IFPR, 2012.

BERNARDO, Fabiano Domingos. **Contabilidade pública**. Florianópolis: IFSC, 2014.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Orçamento aplicado ao setor público**: abordagem simples e objetiva. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Lei nº 4.320, 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23, mar. 1964. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/sf/legislacao/legisla/>>. Acesso em: 23 mar. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28, maio. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp131.htm>. Acesso em: 23 mar. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Município. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 8 ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2018.

FARIAS, Luís Antero Cavalheiro; CERETTA, Paulo Sérgio. **Análise da transparência na gestão pública**: um estudo em cidades gaúchas. Florianópolis: UFSC, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/11815/Farias_Luis_Antero_Cavalheiro_de.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 23 mar. 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HADDAD, R. C.; MOTA, F. G. L. **Contabilidade pública**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração, UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2010. 152p. Disponível em: <http://www.ead.uepb.edu.br/arquivos/Livros_UEPB_053_2012/04-contabilidade%20p%FABlica/Livro%20contabilidade%20publica.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2019.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. Prefeitura Municipal de Pitimbu. 2019.

RODRIGUES, Bruno Moreira. ISSN: **Avaliação do desempenho da arrecadação nas capitais dos estados brasileiros**. 2016. 56 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Departamento de Finanças e Contabilidade, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016.

O IMPACTO DA CHEGADA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS *ONLINE* NO MERCADO CONTÁBIL NA CIDADE DE JOÃO PESSOA-PB EM 2019

Bruno André Paiva de Araújo¹
Isabella Christina Dantas Valentim²

RESUMO:

O objetivo deste trabalho foi explorar os impactos da prestação de serviços contábeis *online* no mercado de contabilidade na cidade de João Pessoa/PB no ano de 2019. As informações que a contabilidade produz trazem a segurança aos diversos usuários para executarem o processo decisório. Tais informações prestadas pelos escritórios, até pouco tempo só existiam em ambientes físicos, dos quais são enviadas aos clientes. Porém, o avanço tecnológico tornou possível um novo ambiente contábil, a contabilidade virtual. A pesquisa classifica-se como quantitativa descritiva e foi realizada através da aplicação de um questionário à 14 escritórios contábeis, que foi respondido pelos profissionais responsáveis destes escritórios que possuem ambiente físico. E através de pesquisa em plataformas virtuais extraiu-se os dados referente a 10 escritórios contábeis virtuais. No geral, os resultados apontaram que os escritórios físicos e virtuais atuam nas mesmas áreas e apresentam os mesmos procedimentos para a execução das obrigações mensais, contudo foi detectado uma carência em relação a assessoria aos clientes, elaboração de planejamento orçamentário e planejamento tributário das entidades nas duas modalidades. Por fim, a pesquisa mostrou que os profissionais afirmam que a chegada dessa modalidade tem impactos (positivos e negativos) em seu método de trabalho, mas ressaltam que o profissional contábil deve apresentar-se preparado a chegada desses novos desafios.

PALAVRAS-CHAVES: Contabilidade virtual. Escritórios virtuais. Organizações contábeis. Escritórios de contabilidade

ABSTRACT:

This present paper aims to explore the impacts of the provision of online accounting services in the current markets in the city of João Pessoa, State of Paraíba, Brazil in 2019. The information that was produced by the accounting activity brings security to costumers to carry out the decision-making process. Until not long ago, reports provided by private accounting offices only existed in the physical environment. However, with the advent of technologies, this fact made it possible a new accounting environment, which means in other words, a virtual accounting type of business. This research is a descriptive and quantitative survey that was conducted from the application of a questionnaire of sounding 14 accounting documents, which were answered by Professional Accountants in their offices' locations. Through the use of virtual platforms, data was extracted from 10 accounting and financial virtual records. Overall, results pointed to the use of medicines or physical assets in these areas, besides the same procedures to monthly budget execution, that had detected a situation of need related to client's situation as well as to budget and to tax planning given to the two ratings of entities analyzed. Finally, this study demonstrated that changes in technology have both positive and negative effects, but Professional Accountants must always be prepared and able to handle unexpected events and respond effectively to challenges.

KEY WORDS: Online accounts system, virtual offices, accounting organizations, accounting firms.

¹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis. E-mail: bruno-andre22@hotmail.com

² Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN, Mestre em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis e Gestão Financeira no Instituto de Ensino Superior da Paraíba - IESP. E-mail: isabellavalentim.prof@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

Ao longo do tempo a Contabilidade, enquanto equipamento de gestão patrimonial tornou-se algo essencial para as empresas. É fato que um dos fatores deste contexto advém do avanço tecnológico que se configura como grande aliado da sociedade. Os sistemas de informação se tornam cada vez mais fundamentais dentro dos escritórios contábeis, uma vez que permitem o gerenciamento de informações úteis para a tomada de decisão de forma mais célere.

Esse avanço tecnológico, exige ao profissional contábil a busca em se manter cada vez mais capacitado para desenvolver suas atividades, com rapidez e eficiência no intuito de orientar os usuários para a melhor decisão acerca do seu negócio. De acordo com Marion (2009, p.27) “A função básica do contador é produzir informações úteis aos usuários da Contabilidade para a tomada de decisões”.

Partindo desse princípio, Marion (2009) afirma que, a Contabilidade está voltada não mais ao dono e sim para a entidade, e dessa forma, surgem novos procedimentos que exigem o conhecimento de métodos para realizar a prestação do serviço contábil, tais como os escritórios de contabilidade virtual. A globalização e todo advento tecnológico do século XXI exige que o profissional contábil esteja além do conhecimento específico, mas que possua uma visão multidisciplinar para ser capaz de se adaptar à nova conjuntura exigida na rotina de trabalho, tendo em vista que, no futuro, a contabilidade continuará como a principal forma de controle empresarial e estima-se que a demanda será alta devido à falta de profissionais qualificados que possam executar as múltiplas tarefas, conforme Zanluca (2009).

Nessa linha de pensamento, a principal característica da profissão contábil, baseada no perfil do contabilista do século XXI será o conhecimento aplicado. Não menos importante é que o contabilista precisa ser um profissional versátil e apto para enfrentar desafios de uma profissão na qual a competição e exigências crescem a cada dia.

Neste sentido, refletindo sobre a profissão contábil no contexto do século XXI, observa-se que a contabilidade virtual surge nesse meio em que a tecnologia e a contabilidade estão em constante evolução, e se apresenta aos clientes como uma opção de serviço mais atrativo do que os realizados em escritórios físicos, principalmente na região Sudeste, de acordo com a pesquisa realizada por Barbosa

(2018). Algumas pesquisas já abordaram assuntos nesse contexto, como Barbosa (2018), Machado (2017) e Silva; Eyerkaufe e Rengel (2019), dos quais trouxeram a contabilidade aliada a tecnologia para melhorar o suporte as organizações para tomada de decisão.

Diante desse contexto de globalização, tecnologias e inúmeras mudanças que reconfiguram a forma de ser e fazer do profissional contábil surge a seguinte inquietação: **Qual o impacto da chegada de serviços contábeis *online* no mercado de contabilidade na cidade de João Pessoa-PB em 2019?**

Para responder a esta problemática, o objetivo geral é explorar os impactos dos serviços contábeis *online* por meio de uma pesquisa de corte empírico com profissionais da área contábil localizados na cidade de João Pessoa, Paraíba, definidos pelo critério de disponibilidade. Para alcançar essas respostas, são colocados como objetivos específicos: identificar os principais serviços ofertados nos escritórios físicos e virtuais; identificar os principais processos internos realizados nos escritórios físicos e virtuais; verificar a média de preço que se realiza nos escritórios físicos e comparar com os virtuais; e esmiuçar sobre a perspectiva da chegada desse mercado na cidade.

Tendo em vista que a contabilidade é uma área em constante processo de evolução, estima-se que, cada vez mais, o mercado se diversifique para o profissional contábil. Nesta perspectiva, este estudo pode-se apresentar como uma contribuição para o campo da ciência, principalmente por trazer à luz da reflexão os serviços contábeis *online* e proporcionar debates sobre as novas oportunidades e exigências do mercado para a qualificação profissional causados pelo desenvolvimento tecnológico.

Enquanto procedimento metodológico, inicialmente este estudo é composto de um arcabouço teórico fruto de pesquisa bibliográfica sobre a temática, e posteriormente, para aprofundamento do objeto em questão, realiza-se um estudo de caso em escritórios contábeis físicos situados na cidade de João Pessoa – PB, analisando como este novo meio de prestação de serviço contábil pode interferir na formação dos honorários e no método de realização dos serviços contábeis.

Este estudo se estrutura em quatro partes, inicialmente esta introdução com o corpo do trabalho, a fundamentação teórica e metodológica, estudo de caso e considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A PROFISSÃO CONTÁBIL

O surgimento do profissional contábil se deu através da necessidade de controlar o patrimônio dos grandes proprietários de riqueza, como afirma Marion (2015). Nos dias atuais com a evolução, a profissão contábil, tornou-se o grande instrumento que gera as informações para que os usuários realizem a tomada de decisão. Hendriksen e Van Breda (2010) afirmam que os profissionais de contabilidade começaram a surgir no final do século XVIII, devido a fundação do Instituto de Contadores Registrados na Inglaterra e País de Gales em 1880.

Conhecido por algum tempo como “guarda-livros” e responsável apenas pelas questões burocráticas, o contador foi se tornando figura mais imprescindível para as empresas, muito disso devido às exigências de informações que são solicitadas pelo Governo, e assim o conhecimento do profissional contábil precisou buscar a atender essas obrigações.

Todavia, conforme o pensamento de Thomé (2001), a atenção que é destinada ao cliente, a execução de serviços de mais relevância e a supervisão nos serviços que são executados pelos auxiliares contábeis, se evidenciaram com o aperfeiçoamento e maior rigor nas legislações que envolvem a atividade empresarial, demonstrando desta forma que a profissão está além de uma satisfação às exigências do fisco.

É fato que, a contabilidade é a profissão em que existe uma grande expressividade e valia em sua área de atuação, sendo ela pública ou privada, pois em qualquer uma dessas a informação que será gerada por ele tem o poder e a relevância de influenciar na tomada de decisão de qualquer usuário que venha ter acesso aos relatórios, seja ele usuário interno ou externo. De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC 2019) ³, a profissão contábil no Brasil registra atualmente pouco mais de 520 mil profissionais (incluindo os Técnicos em Contabilidade).

³ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Profissionais ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade. Disponível em: <<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>>. Acesso em: 22 nov. 2019

Iudícibus (2006) afirma que o objetivo principal da contabilidade é o fornecimento das informações econômicas, sociais, de produção e física relevante aos usuários de forma que possibilite a tomada de decisão e a realizar a sua avaliação com resguardo. Esse pensamento é reforçado pelo organograma-resumo de Marion (2015):

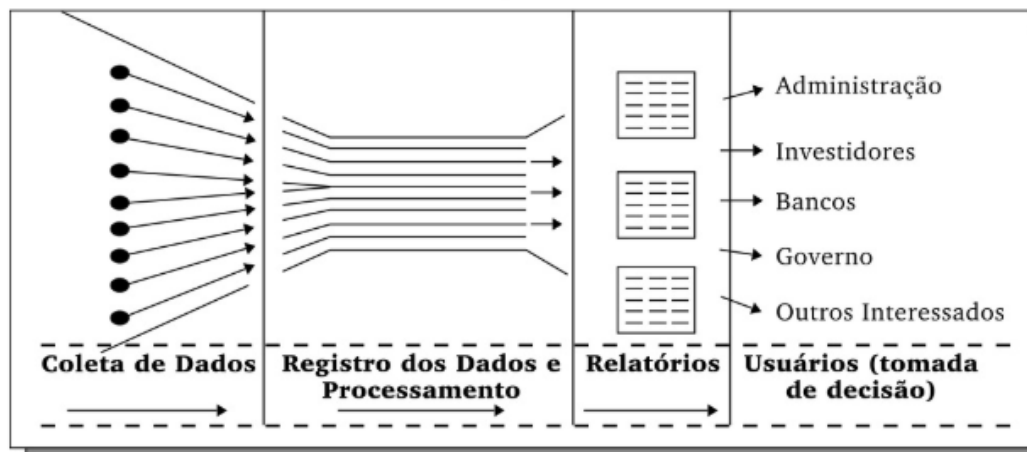


Figura 01: Organograma-resumo Área de Atuação do Contador

Fonte: (MARION, 2015, p. 5)

De acordo com a Figura 01, percebe-se que é necessário conhecer o perfil do usuário e qual a informação em que o mesmo julga como útil e relevante para atingir suas metas, no intuito de facilitar a qualidade da informação pertinente. Segundo o SEBRAE, adaptado pelo Portal da Contabilidade ⁴, na prática, a profissão contábil se tornou responsável pelo controle do balanço contábil e financeiro das empresas, geração de tributos, na solução de problemas relacionados ao quadro de funcionários, entre outras questões relativas à contabilidade empresarial. Tudo isso devido à grande quantidade de empresas que não são obrigadas a realizar auditorias periódicas.

Diante disso, a tecnologia pode se tornar um aliado, causando assim, grandes modificações nos métodos de trabalho na rotina do profissional contábil, tornando assim o cumprimento das obrigações cada vez mais prático e ágil. As empresas também entram nesse meio tecnológico para auxiliar seus gestores na elaboração de planos estratégicos e nos processos decisórios, com o apoio dos sistemas integrados de gestão empresarial, e isso valoriza mais a profissão contábil, que tem

⁴ SEBRAE, adaptado por Portal da Contabilidade. Escritório de Contabilidade - Análise de Negócio. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/escritorio.htm>>. Acesso em: 24 set. 2019

a obrigação de se atualizar constantemente, em meio às mudanças que atingem a área e com isso manter o objetivo de informar não somente as obrigações acessórias frente ao fisco, mas também os aspectos econômicos e gerenciais com maior rapidez, exatidão e clareza possível ao usuário (LUNELLI, 2016).

Em concordância, o escritório contábil Nogal Contabilidade e *Marketing* (2019) afirma que, os escritórios e assessorias estão em constante busca de novas tecnologias que possibilitem oferecer mais benefícios aos seus clientes, grande parte está relacionado aos *softwares* que realizam as tarefas da contabilidade e fiscal de forma otimizada. O mercado exige do profissional contábil soluções e adaptações imediatas as constantes e às novas tecnologias da informação, transformando assim os processos de tomada de decisão mais confiável e com o respaldo da fidedignidade da informação.

O contador deve sempre manter-se em contato com o cliente de forma em que identifique as necessidades específicas de cada um para traçar as metas da empresa e assim elevar os lucros atingindo a expectativa dos clientes. Esse suporte é imprescindível no atual mercado contábil, os usuários estão buscando mais informações que possam auxiliar na avaliação e no controle de sua empresa, já que, além disso, é inimaginável a existência de um empreendimento sem que um profissional contábil esteja presente.

2.2 CONTABILIDADE NA ERA DIGITAL

Diante da evolução tecnológica, surgem novas situações e métodos para a prestação do serviço contábil, nos quais escritórios ofertam serviços contábeis *online*. Os serviços contábeis *online* surgem no mercado com a ideia de entregar todas as obrigações legais das empresas por um preço abaixo da média que é realizada em escritórios tradicionais, que adotam as práticas contábeis nos ambientes físicos. Os Sistemas de Informações Contábeis (SIC) auxiliam como ferramentas essenciais nesse processo. Gil, Biancolino e Borges (2010), definem que o SIC é um sistema completo e dinâmico que armazena todos os dados que são financeiramente mensuráveis, com o propósito de informar e gerar conhecimento a respeito da exata totalidade do valor patrimonial das organizações.

A contabilidade digital surge no Brasil por volta do ano de 2015, baseada no modelo utilizado pelas empresas na Europa e Oceania, utilizando escritórios

tradicionais para realizarem serviços contábeis online, conforme afirmam Lombardo e Duarte (2017). A Conta Azul contabilidade (2019) ⁵ afirma que: “A contabilidade digital representa a otimização dos serviços contábeis por meio da internet e *softwares online*, agregando conceitos como a automação, inteligência artificial e análise de dados ao trabalho do contador”.

Diante disso, percebe-se a evolução dos escritórios de contabilidade *online* no mercado brasileiro nos últimos anos. A otimização das atividades tem-se mostrado de forma eficiente e prática na prestação dos serviços contábeis em empresas de pequeno e médio porte, com o auxílio do Sistema de Informação Contábil (SIC) que segundo o pensamento de Gil; Biancolino; Borges (2010) está atrelada a contabilidade pela geração das informações.

Assim sendo, a prestação de serviço contábil *online* pode ser considerada como uma oportunidade para os contadores e não como uma ameaça ao profissional que presta o serviço de forma tradicional. Uma pesquisa realizada pelo SAGE⁶ (2018) evidencia que 67% dos profissionais contábeis demonstram que a concorrência é um problema.

Essa nova modalidade *online* até então não é fiscalizada pelos órgãos contábeis, conforme entrevista de Mauro Sérgio de Melo, vice-presidente de comunicação e *marketing* da Federação dos Contabilistas em Minas Gerais (FECON - MG), que em reunião no Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRCMG, 2018), afirma que

[...] o mercado de contabilidade virtual é uma realidade que veio para ficar. Estamos cobrando uma posição do CRCMG e do CFC, pedindo a regulamentação desta forma de atuação virtual que vem crescendo cada vez mais, visto que os CRC's não têm condições de fiscalizá-la.

Deste modo, percebe-se que o profissional contábil é crucial para às entidades, sendo necessário que eles busquem a todo o momento manter-se atento as evoluções que a tecnologia oferece e assim utilizar em seu favor para que possa sair na frente em relação aos demais profissionais na oferta do seu serviço.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

⁵ Contabilidade Digital: O Guia Completo (2019). Conta Azul. 17 de setembro de 2019. Disponível em: <https://contadores.contaazul.com/blog/contabilidade-digital> Acesso em: 27 Set. 2019.

⁶ SAGE, A contabilidade de Agora (2018). Disponível em: <https://www.sage.com/pt-br/lp/practice-of-now-report>>. Recuperado em: 28 set. 2019.

A evolução tecnológica na contabilidade está em evidência nos últimos anos, e alguns trabalhos já realizados abordaram assuntos nesse contexto, a exemplo de Machado (2017), Barbosa (2018) e Silva, Eyerkaufe e Rengel (2019).

Machado (2017) realizou um levantamento de campo que buscou analisar a utilização de sistemas de informações na gestão das organizações contábeis em João Pessoa-PB e apontou o resultado satisfatório no que tange aos processos internos e na prestação dos serviços. Verificaram-se também os principais processos realizados na gestão e que a maioria dos gestores utilizam as informações geradas pelos Sistemas de Informação para a tomada de decisão e que tem importância fundamental nas decisões e áreas estratégicas das organizações.

Já Barbosa (2018) realizou um levantamento sobre as informações referente aos escritórios virtuais de contabilidade no Brasil abordando pontos como os serviços prestados pelos escritórios virtuais de contabilidade no Brasil, a localidade de origem desses escritórios virtuais de contabilidade, o tempo de vida dos escritórios virtuais de contabilidade no Brasil e os preços de serviços, para o pacote mais básico ofertado e o tipo de serviço executados por esses escritórios. Vale ressaltar que, a própria autora alerta sobre as limitações do estudo devido à falta de grandes pesquisas e informações acerca do setor de escritórios virtuais de contabilidade.

Silva; Eyerkaufe e Rengel (2019) elaboraram um estudo que buscou identificar os desafios para a contabilidade interativa diante dos avanços tecnológicos, observando os escritórios do estado de Santa Catarina. Esse estudo revelou que as adaptações nos serviços contábeis são constantes, forçadas em sua maioria pelo advento tecnológico e ressaltaram que existem inúmeros desafios e oportunidades para o contador diante desse cenário. Com isso, os autores concluem que:

[...]os principais desafios da inovação tecnológica para os escritórios é fazer uso da internet para agilizar processos de maneira segura e confiável, ao mesmo tempo que oportunidades também podem ser vistas, a exemplo da nova contabilidade, a contabilidade *online*, que permite ampliar o mercado de atuação. (SILVA; EYERKAUFE; RENGEL, 2019, p. 15).

Por fim, percebe-se que a inovação pode ser uma estratégia de competição eficaz e efetiva no mercado contábil e que a utilização dos sistemas de informações contábeis, os novos segmentos da contabilidade para realização do serviço

virtualmente e os desafios presentes diante do avanço tecnológico podem ser aproveitados para aprimorar os métodos já realizados pelos profissionais.

3 METODOLOGIA

Com o intuito de atingir ao objetivo deste trabalho, foi selecionada uma amostra dos escritórios de contabilidade que existem em ambiente físico na cidade de João Pessoa/PB e sua região metropolitana (Santa Rita, Bayeux e Cabedelo), além de uma amostra dos escritórios de contabilidade, dos quais existem de forma virtual.

Enquanto técnica, foi aplicado um questionário, durante o período entre Outubro e Novembro de 2019, (APENDICE A) contendo dez (10) questões, sendo oito (08) fechadas e duas (02) abertas, elaboradas no *Microsoft Word* 2019, e seus resultados tabulados e tratados *Microsoft Excel* 2019 na ordem das indagações presentes no questionário. Este instrumento possibilitou a coleta de dados, no qual se buscou identificar as características das organizações pesquisadas e identificar os principais serviços ofertados, os principais processos internos e a média de preço que se realiza.

No diz que respeito a abordagem dos procedimentos, a pesquisa trata-se como *survey*. Dessa forma, foram selecionados 14 escritórios físicos por meio da técnica de *snowball*, em que uma empresa indica outra e assim sucessivamente, até que sejam encontrados dados suficientes para realização deste trabalho. A partir disso, foram entregues os questionários pessoalmente e/ou enviado via e-mail, no qual foram solicitados aos contadores que respondessem a pesquisa. Salienta-se que, conforme o *site* do CFC⁷ (2019), atualmente existe 744 organizações contábeis no estado da Paraíba. Contudo, tais dados, não discriminam o número exato de empresas contábeis de cada região ou cidades na Paraíba.

Também foram utilizados nessa pesquisa escritórios virtuais, os quais prestam os serviços contábeis de maneira *online* por meio de plataforma virtual (*site*). Dessa forma, foram selecionados 10 escritórios virtuais, estes foram selecionados a partir de navegação na plataforma do *Google* e classificados a partir

⁷ Conselho Federal de Contabilidade (2019). Disponível em: <<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>>. Pesquisa realizada em: 22 nov. 2019.

da busca pela palavra-chave “contabilidade *online*”, como propõe o estudo de Barbosa (2018), assim, em tais plataformas virtuais (*sites*) foram coletados dados e informações referente a cada uma dessas empresas.

Para obter a resposta dos objetivos estabelecidos no trabalho, fez-se necessário a realização de uma pesquisa descritiva. Gil (2018, p.26) afirma que:

As pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis. São em grande número as pesquisas que podem ser classificadas como descritivas e a maioria das que são realizadas com objetivos profissionais provavelmente se enquadra nesta categoria.

Não obstante, os dados que foram obtidos por meio da aplicação dos questionários aos 14 gestores dos escritórios contábeis, um destes precisou ser desconsiderado, pois apresentou rasuras e inconsistências nas respostas.

4 ESTUDO DE CASO: RESULTADO E DISCUSSÃO

Neste tópico, serão apresentados e discutidos os resultados obtidos por meio da pesquisa realizada por através de questionário aplicado a 14 profissionais contábeis que possuem escritório contábil na região da grande João Pessoa/PB e compará-los aos dados coletados acerca de 10 escritórios contábeis que atuam de forma *online*.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS ESCRITÓRIOS CONTÁBEIS

Para o desenvolvimento das análises deste trabalho, os questionários foram aplicados aos escritórios contábeis localizados nas cidades de João Pessoa/PB e região metropolitana, no qual procurou detalhar as seguintes informações: o número total de funcionários que a empresa possui; se o escritório oferece algum atendimento *online*; se o escritório tem a intenção de adotar formas de prestação do serviço contábil *online*; quais as áreas de atuação do escritório contábil; quais são os principais procedimentos adotados no escritório para a realização das obrigações mensais; identificar a média do valor cobrado para a prestação do serviço contábil; e buscar a opinião sobre os escritórios contábeis virtuais e seus impactos causados na

prestação destes serviços em João Pessoa/PB com a chegada desta nova proposta online.

Para essa pesquisa foram encontradas informações sobre 10 escritórios virtuais selecionados mediante a ferramenta de busca na internet que exercem suas atividades no Brasil. O quadro 01 detalha os escritórios selecionados.

EMPRESA	CIDADA SEDE	LINK DE ACESSO
Agilize Contabilidade	Salvador/BA	https://agilize.com.br/
Conta Ágil	Canoas/RS	https://www.contaagil.com/
Contabilivre	São Paulo/SP	https://www.contabilivre.com.br/
Contabilizei	Curitiba/PR	https://www.contabilizei.com.br/
Contador Amigo	São Paulo/SP	https://www.contadoramigo.com.br/index.php
Contsimples	Rio de Janeiro/RJ	https://contsimples.com.br/
Gestão Contabilidade	Joinville/SC	https://gestaocont.com.br/
Meu Contador Online	Santo André/SP	https://www.meucontadoronline.com.br/
Senhor Contábil	Campinas/SP	https://www.senhorcontabil.com.br/
Zip Contabilidade	Pratápolis/MG	https://zipcontabilidade.com.br/

Quadro 01: Escritórios virtuais pesquisados

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Dessa forma, na primeira parte da pesquisa, buscou-se analisar algumas características dos escritórios contábeis físicos. Desse modo, os resultados que serão apresentados a seguir, mostram que 76% dos escritórios físicos atuam a mais de 10 anos na área contábil:

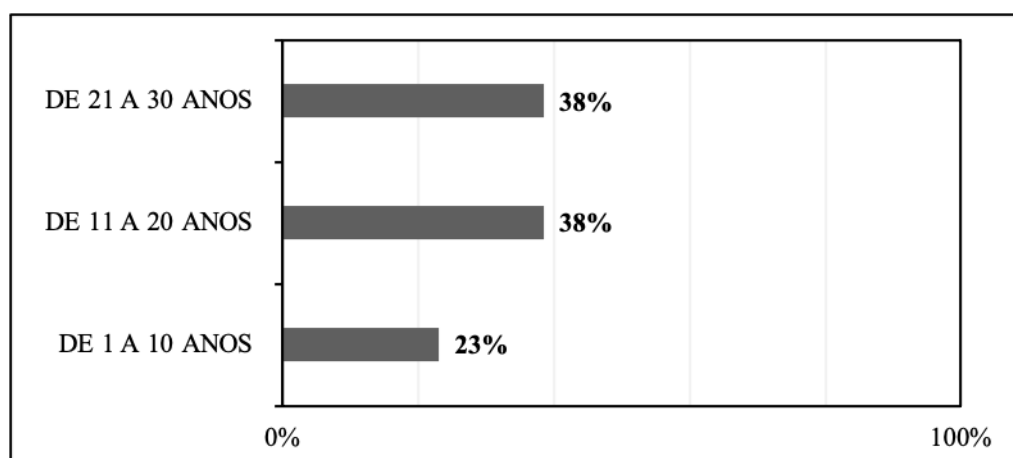


Gráfico 01: Tempo de existência do escritório contábil físico

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De acordo com o gráfico 01, que trata do tempo de existência dos escritórios contábeis, pode ser observado que houve um empate entre os escritórios que atuam no mercado, ou seja, de 11 a 20 anos e os escritórios que atuam há mais 20 anos no mercado, totalizando um percentual de 38% para cada um. Como minoria, totaliza-se um percentual de 23% que trata dos escritórios que tem um tempo de atuação entre 1 a 10 anos. Com isso, pode-se avaliar que se somarmos os 38% dos que estão no intervalo de 11 a 20 anos aos que estão no intervalo de 21 a 30 anos (38%), nota-se que 76% dos escritórios contábeis físicos já atuam no mercado há pelo menos 10 anos. Esse fato demonstra que esses profissionais, em sua maioria, já vivenciaram outras evoluções em relação ao mercado contábil e integraram novos métodos para obter menos complexidade aos processos diários que são exigidos nos escritórios contábeis.

Quanto aos 10 escritórios virtuais selecionados, 50% apresentaram menos de 10 anos de atuação na área contábil:

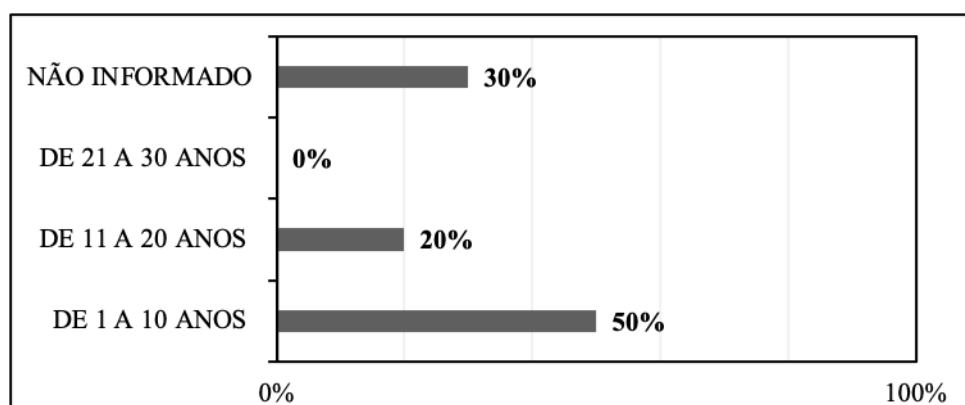


Gráfico 02: Tempo de existência do escritório contábil virtual

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme os dados apresentados no gráfico 02, que trata do tempo em que o escritório contábil virtual atua no mercado, podem ser analisados que metade dos escritórios, avaliados nesta pesquisa, atua no máximo há 10 anos no mercado, totalizando um percentual de 50%. Os escritórios que atuam de 11 a 20 anos no mercado totalizam um percentual de 20%. Dos escritórios que não apresentaram informações em relação ao tempo de atuação no mercado totalizaram um percentual de 30%. É importante ressaltar que nenhum dos escritórios virtuais selecionados atua a mais de 20 anos no mercado.

Assim, pode-se concluir que os escritórios que atuam de maneira *online* vêm em ascensão nos últimos 10 anos, devido ao avanço tecnológico, possibilitando assim, a realização das atividades de um escritório de forma ágil e eficaz. Contudo, vale destacar que esse segmento ainda é inexperiente e precisará de mais tempo para alcançar a confiança no mercado contábil, pois ainda é necessário que se tenha a adaptação do cliente a essa ferramenta para obter o melhor benefício das informações geradas, assim como os profissionais devem estar aptos para oferecer esse serviço virtual com fidedignidade das informações e de forma eficaz ao cliente.

O questionário também buscou a relação do número de funcionários que atuam nos escritórios físicos, com isso, embora que os escritórios físicos possuam sistemas de informação que conseguem auxiliar na execução das atividades, os procedimentos exigidos ainda possuem complexidade, o que não é possível sem um quadro de funcionários qualificados, elevando o custo na prestação do serviço em relação aos escritórios virtuais. Assim, os resultados obtidos foram expostos no gráfico 03.

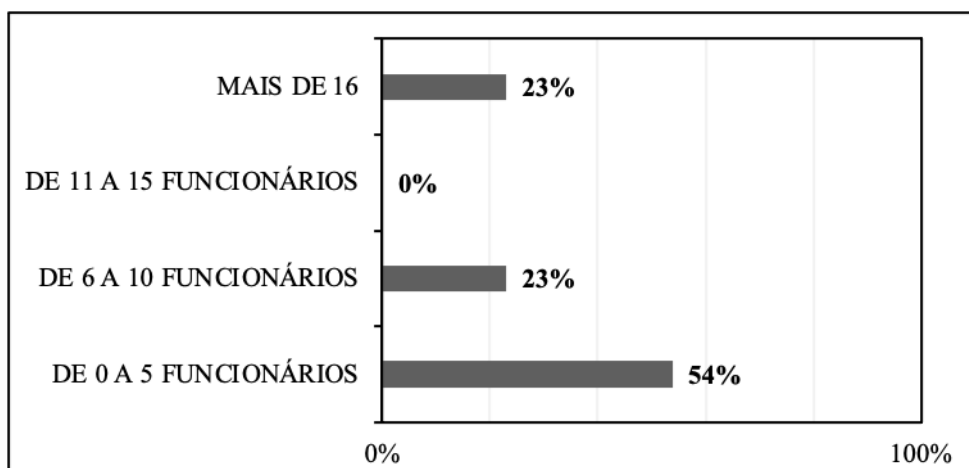


Gráfico 03: Número total de funcionários do escritório contábil físico

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De acordo com as informações do gráfico 03, a maioria dos escritórios possuem um total de até 5 funcionários para realizar suas atividades, totalizando assim um percentual de 54%. Os escritórios que possuem entre 6 e 10 funcionários foi igual ao percentual dos escritórios que possuem mais de 16 funcionários, ou seja, ambos possuem 23% cada. Por fim, nenhum escritório apresentou a quantidade entre 11 e 15 funcionários. Esse gráfico aponta que os escritórios físicos possuem o custo de suas atividades consideravelmente mais elevados do que os escritórios virtuais, que priorizam a otimização das atividades com menos funcionários atuando.

Outro ponto em que o questionário buscou identificar foi em relação aos escritórios físicos se de alguma forma eles prestam atendimento de forma *online* e o resultado foi apresentado conforme o gráfico 04.

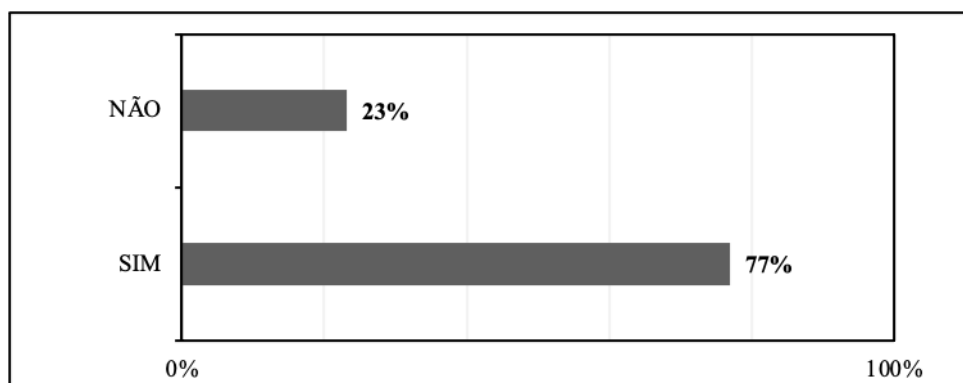


Gráfico 04: Percentual total dos escritórios físicos que realizam algum atendimento de modo *online*

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Pode-se verificar de acordo com os dados apresentados no gráfico 04, que mais da metade dos escritórios físicos prestam atendimento *online* de algum modo, apresentando o percentual de 77%. Os escritórios que não prestam atendimento *online* totalizaram o percentual de 23%. Vale ressaltar que, as opções para os respondentes foram três (03): sim, não e algumas informações com um espaço para defini-las. Entre os questionários respondidos, 3 apresentaram essa alternativa (algumas informações) assinalada definindo tais como: emissão de certidões e armazenamento de arquivos, entrega de documentos e consultas fiscais.

Além disso, questionou-se a respeito da pretensão em adotar métodos para atender o cliente de forma *online*, a resposta obtida foi de que todos (100%) os escritórios possuem o interesse em adotar a prestação do serviço contábil *online*. Assim, avalia-se que os profissionais contábeis que possuem escritórios, estão abertos aos novos meios digitais que surgem devido ao avanço tecnológico e reforça assim, o pensamento de Lunelli (2016) em que a tecnologia traz uma grande contribuição para o aprimoramento dos métodos de trabalho na rotina do profissional contábil e assim torna a realização das obrigações cada vez mais práticas e ágeis.

Nessa perspectiva, o quadro 02 mostra algumas áreas de atuação dos escritórios contábeis físicos.

ÁREA DE ATUAÇÃO DA EMPRESA	FREQUÊNCIA DOS ESCRITÓRIOS QUE ATUAM NA ÁREA	FREQUÊNCIA	PERCENTUAL (%)
Alteração de empresas	13	13	100%
Assessoria	8	13	62%
Constituição de empresas	13	13	100%
Consultoria	10	13	77%
Contábil	12	13	92%
Declaração de Imposto de Renda	12	13	92%
Fechamento de empresas	12	13	92%
Fiscal	13	13	100%
Pessoal	13	13	100%
Planejamento Orçamentário	5	13	38%
Planejamento Tributário	8	13	62%

Quadro 02: Área de atuação do escritório contábil físico

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Analisando a relação das áreas que são mais comuns entre os escritórios, destacam-se a Alteração de Empresas, Constituição de Empresas, Fiscal e Pessoal, totalizando assim 100% do percentual cada. Outra área que se mostra presente na maioria dos escritórios é a Contábil, o Fechamento de Empresas e o Imposto de Renda, que totalizam o percentual de 92% cada. Em relação a prestação de Consultoria, 77% afirmaram que atuam nessa área. Nas áreas de Assessoria e Planejamento Tributário o percentual foi menor, totalizando 62% dos escritórios. No que se refere aos escritórios que atuam na área do Planejamento Orçamentário percebe-se que o percentual foi de 38%.

Com isso observa-se que o Planejamento Orçamentário não é realizado pela maioria dos escritórios, fato que impressiona e que pode ser consequência de uma carência de profissionais capacitados para realizar tal atividade, que é de suma importância para que se possa obter o controle acerca dos objetivos das empresas, ou pelo fato da escassez de interesse dos usuários em relação a esse planejamento, que em sua maioria, tem o interesse apenas de que as obrigações de sua empresa encontre-se em dia. Na pesquisa de Machado (2017), observa-se que algumas organizações não utilizam sistemas de informações estratégicos, com a justificativa de inviabilidade de custos e o pequeno porte dos escritórios, o que pode também ser um dos fatores que colaboram com a carência para elaborar planos orçamentários presentes nos escritórios pesquisados.

Com o intuito de realizar uma comparação dos escritórios físicos com os escritórios virtuais, buscaram-se as mesmas informações sobre os estes escritórios como mostra o quadro 03.

ÁREA DE ATUAÇÃO DA EMPRESA	FREQUÊNCIA DOS ESCRITÓRIOS QUE ATUAM NA ÁREA	FREQUÊNCIA	PERCENTUAL (%)
Alteração de empresas	9	10	90%
Assessoria	3	10	30%
Constituição de empresas	10	10	100%
Consultoria	7	10	70%
Contábil	9	10	90%
Declaração de Imposto de Renda	8	10	80%
Fechamento de empresas	3	10	30%
Fiscal	10	10	100%
Pessoal	10	10	100%
Planejamento Orçamentário	0	10	0%
Planejamento Tributário	2	10	20%

Quadro 03: Área de atuação do escritório contábil virtuais

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Diante dos dados apresentados, percebe-se que as áreas de atuação que são mais comuns entre os escritórios virtuais são: constituição de empresas, fiscal e pessoal, totalizando assim em 100% cada. Outra área que se encontra bastante presente nestes escritórios é a alteração de empresas e o contábil, que totalizam em 90% do percentual cada. O Imposto de Renda está presente na atuação de 80% dos escritórios virtuais. No que se refere à consultoria, 70% dos escritórios afirmam que atuam nessa área. As áreas de assessoria, fechamento de empresas e planejamento tributário são apresentadas em menos escritórios virtuais totalizando 30%, 30% e 20% respectivamente. Nenhum dos escritórios pesquisados afirmou atuar na área de Planejamento Orçamentário.

Com isso, pode-se analisar que nenhum escritório contábil virtual oferece o Planejamento Orçamentário para as empresas, fato que reforça a possível escassez de profissionais que possuem capacidade de realizar tal atividade, já que tanto nos escritórios físicos como nos escritórios virtuais essa área apresenta um percentual muito baixo. Além disso, percebe-se que as áreas de Alteração de Empresas, Constituição de Empresas, Contábil, Fiscal e Pessoal possuem uma predominância entre os dois tipos de escritórios de contabilidade, principalmente pelo fato de que são as áreas mais notáveis para os usuários.

Na sequência, a pesquisa buscou também informações sobre os principais processos internos realizados nos escritórios físicos e virtuais. A divisão dos processos internos foi realizada em três setores: Pessoal, Fiscal e Contábil, dessa forma obteve-se o percentual sobre cada procedimento que os escritórios

adotam. Em relação aos escritórios contábeis físicos os resultados foram os seguintes:

SETOR PESSOAL	QUANTIDADE	FREQUÊNCIA	PERCENTUAL (%)
Cálculo da folha de pagamento	13	13	100%
Emissão dos holerites dos funcionários	12	13	92%
Geração das guias previdenciárias mensais	13	13	100%
GFIP/GPS/CAGED	12	13	92%
Pró-labore dos sócios	13	13	100%
Registro de empregada doméstica	11	13	85%
Outros	0	13	0%
SETOR FISCAL	QUANTIDADE	FREQUÊNCIA	PERCENTUAL (%)
Controle das notas fiscais	11	13	85%
Emissão de guias de impostos mensais	13	13	100%
Envio do Imposto de Renda da Empresa Anual - IRPJ (DIPJ, DEFIS)	13	13	100%
Geração das guias de diferencial de alíquotas (ICMS)	12	13	92%
Geração de lembretes para pagamento das guias de impostos	11	13	85%
Obrigações acessórias (DCTF, SPED, ETC.)	13	13	100%
Outros	0	13	0%
SETOR CONTÁBIL	QUANTIDADE	FREQUÊNCIA	PERCENTUAL (%)
Conciliação bancária	10	13	77%
Contabilização das despesas e receitas da empresa	12	13	92%
Emissão de relatórios gerenciais pelo sistema	8	13	62%
Escrituração do livro caixa	10	13	77%
Escrituração dos livros diário e razão	11	13	85%
Geração de demonstrações financeiras anuais (Balanço Patrimonial e DRE)	11	13	85%
Outros (SPED - ECF E ECD)	1	13	8%
Não respondeu	1	13	8%

Quadro 04: Processos internos realizados para as obrigações mensais dos escritórios contábeis físicos

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Segundo os dados apresentados no quadro 04, podemos identificar que, no setor Pessoal a maioria dos procedimentos internos está presente em comum nos escritórios contábeis. Destaca-se que os serviços relacionados à folha de pagamento estão contidos em quase todos os escritórios, muito disso, devido à necessidade da maioria das empresas em contarem com um quadro de funcionários para a realização de suas atividades.

Dentre as principais atividades relacionadas ao setor Fiscal, observamos que os escritórios que realizam os principais procedimentos de modo geral relacionados a tributos derivados das atividades operacionais das empresas.

Acerca dos procedimentos relacionados ao setor Contábil, observa-se que existe uma carência nos escritórios que realizam a emissão de relatórios

gerenciais para os seus usuários, pois se destaca o baixo percentual de escritórios que utilizam essa ferramenta. Tendo em vista que a contabilidade tem o objetivo de gerar informações úteis aos seus usuários é importante que os profissionais estejam atentos para não desviarem desse objetivo. Esse fato também pode ser consequência da falta de interesse dos empresários acerca dessas informações, que são de extrema importância para uma empresa conseguir obter uma boa gestão. Destaca-se entre os procedimentos que, os principais realizados são: o registro de receita e despesa das empresas, a escrituração dos livros diário e razão e a geração das demonstrações financeiras. Por fim 1 (um) escritório assinalou a opção outros, a definindo como SPED contábil, totalizando 8%, e, além disso 1 escritório não atua no setor contábil, totalizando também o percentual de 8%.

Com relação aos procedimentos internos realizados pelos escritórios contábeis virtuais, e os resultados foram demonstrados no quadro 05:

SETOR PESSOAL	QUANTIDADE	FREQUÊNCIA	PERCENTUAL (%)
Cálculo da folha de pagamento	10	10	100%
Emissão dos holerites dos funcionários	8	10	80%
Geração das guias previdenciárias mensais	10	10	100%
GFIP/GPS/CAGED	10	10	100%
Pró-labore dos sócios	10	10	100%
Registro de empregada doméstica	0	10	0%
Outros	0	10	0%
SETOR FISCAL	QUANTIDADE	FREQUÊNCIA	PERCENTUAL (%)
Controle das notas fiscais	6	10	60%
Emissão de guias de impostos mensais	10	10	100%
Envio do Imposto de Renda da Empresa Anual - IRPJ (DIPJ, DEFIS)	10	10	100%
Geração das guias de diferencial de alíquotas (ICMS)	10	10	100%
Geração de lembretes para pagamento das guias de impostos	3	10	30%
Monitoramento de confirmação de pagamento das guias do simples pela receita federal	1	10	10%
Obrigações acessórias (DCTF, SPED, ETC)	10	10	100%
Outros	0	10	0%
SETOR CONTÁBIL	QUANTIDADE	FREQUÊNCIA	PERCENTUAL (%)
Conciliação bancária	3	10	30%
Contabilização das despesas e receitas da empresa	9	10	90%
Emissão de relatórios gerenciais pelo sistema	6	10	60%
Escrituração do livro caixa	4	10	40%
Escrituração dos livros diário e razão	4	10	40%
Geração de demonstrações financeiras anuais (Balanço Patrimonial e DRE)	10	10	100%
Outros	0	10	0%

Quadro 05: Processos internos realizados para as obrigações mensais dos escritórios contábeis online

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De acordo com o quadro 05, percebe-se que, diante dos dados apresentados é reforçado que os principais serviços que são realizados pelos escritórios virtuais no setor Pessoal também estão relacionados a folha de pagamento.

Dentre os processos internos do setor fiscal, observa-se que a entrega das obrigações junto ao fisco se encontra presente em todos os escritórios virtuais, algo que enfatiza que todos os escritórios fornecem uma atenção maior às essas atividades. Fato que também foi observado nos escritórios contábeis físicos. Contudo, vale ressaltar que o controle de notas fiscais está presente em apenas 60% dos escritórios contábeis virtuais e que apenas 30% desses escritórios realizam o lembrete para o pagamento das guias de impostos, além de, somente 10% realizarem o monitoramento do pagamento das guias do Simples pela Receita Federal. Esses procedimentos podem se tornar um diferencial para o cliente na hora de escolher o escritório contábil para sua empresa.

Por fim, no que se refere ao setor Contábil, observa-se que entre os principais procedimentos estão à elaboração das demonstrações financeiras anuais e a contabilização de receitas e despesas das empresas. Em relação aos procedimentos de escrituração do livro caixa e escrituração do livro diário e razão, além da conciliação bancária, observou-se que os escritórios virtuais, nesse aspecto, possuem mais carências na execução das atividades do que escritórios físicos. Com essas informações, é fato que os escritórios virtuais possuem alguns desafios em relação à integração de dados com o cliente para buscar aprimorar os procedimentos em relação a esse setor. A alternativa outros totalizou 0%.

Diante disso, vale ressaltar que, assim como nos escritórios contábeis físicos, a contabilização de receitas e despesas está presente em todos os escritórios virtuais, assim como a elaboração das demonstrações financeiras anuais. Um fato que gera inquietação é acerca dos relatórios gerenciais, que apenas pouco mais da metade realizam esse procedimento, o que corrobora com a possibilidade, já mencionada a respeito dos escritórios físicos, de que falta de interesse da parte dos empresários faça com que os profissionais não produzam essa informação.

Com isso, percebe-se que Ludícibus (2006) quando afirma que objetivo principal da contabilidade é fornecer informações econômicas, sociais, de produção e física relevante aos usuários de forma para que se obtenha a tomada de decisão e a realização de uma análise resguardada, tem a sua teoria reforçada, devido

principalmente aos procedimentos internos que se realizam tanto nos escritórios contábeis físicos como nos escritórios contábeis virtuais com destaque para a geração das informações através do balanço patrimonial e das demais demonstrações.

Relatada as atividades que são realizadas nos escritórios contábeis físicos e virtuais, foram elaborados quadros para identificar a média de preço que se realiza em ambos os modos para a prestação de serviço, os valores foram divididos com relação ao regime tributário das empresas. Os resultados que foram obtidos em relação aos escritórios contábeis físicos são demonstrados no quadro 06.

MÉDIA DE VALOR COBRADO PARA A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO CONTÁBIL			
MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL	QUANTIDADE	FREQUÊNCIA	%
Abaixo de R\$400,00	6	13	46%
De R\$401,00 a R\$800,00	7	13	54%
De R\$801,00 a R\$1.200,00	0	13	0%
Acima de R\$1.200,00	0	13	0%
SIMPLES NACIONAL	QUANTIDADE	FREQUÊNCIA	%
Abaixo de R\$400,00	0	13	0%
De R\$401,00 a R\$800,00	8	13	62%
De R\$801,00 a R\$1.200,00	5	13	38%
Acima de R\$1.200,00	0	13	0%
LUCRO PRESUMIDO	QUANTIDADE	FREQUÊNCIA	%
Abaixo de R\$400,00	0	13	0%
De R\$401,00 a R\$800,00	2	13	15%
De R\$801,00 a R\$1.200,00	8	13	62%
Acima de R\$1.200,00	3	13	23%
LUCRO REAL	QUANTIDADE	FREQUÊNCIA	%
Abaixo de R\$400,00	0	13	0%
De R\$401,00 a R\$800,00	0	13	0%
De R\$801,00 a R\$1.200,00	0	13	0%
Acima de R\$1.200,00	8	13	62%
Não respondeu	5	13	38%

Quadro 06: Média do valor cobrado para a prestação do serviço contábil pelos escritórios contábeis físicos

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme os dados presentes no quadro 06 verifica-se que a média de preço cobrada pelos escritórios contábeis físicos para a prestação do serviço para Microempendedor Individual (MEI) encontra-se em maioria no intervalo entre R\$ 401,00 a R\$ 800,00, totalizando o percentual de 54%. Além disso, pode-se observar que o percentual de valores pode variar a depender forma de tributação da empresa, ou seja, se ela for do Simples Nacional, do Lucro Presumido ou Lucro Real.

Diante disso, conclui-se que os valores que são cobrados pelos escritórios variam de acordo com as obrigações presentes na empresa, por exemplo, as empresas enquadradas como microempreendedor individual não possuem a mesma demanda para informar obrigações mensais como uma empresa enquadrada no lucro real, fato que é observado em relação a qualquer tipo de empresa, se possui mais obrigações mensais junto ao fisco os valores dos honorários são também maiores.

O quadro 07 descreve os escritórios contábeis virtuais e os valores que são cobrados para a prestação do serviço.

EMPRESA	MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL	SIMPLES NACIONAL	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
AGILIZE CONTABILIDADE	Orçamento personalizado	Orçamento personalizado	Não informado	Não informado
CONTA ÁGIL	A partir de R\$69,90	A partir de R\$69,90	A partir de R\$139,90	Não informado
CONTABILIVRE	A partir de R\$29,90	A partir de R\$89,90	R\$179,90 serviços	Não informado
CONTABILIZEI	A partir de R\$89,00	A partir de R\$89,00	Não informado	Não informado
CONTADOR AMIGO	A partir de R\$68,00	A partir de R\$68,00	Não atende	Não informado
CONTSIMPLES	A partir de R\$49,00	A partir de R\$89,00	A partir de R\$158,00	Não informado
GESTÃO CONTABILIDADE	Orçamento personalizado	Orçamento personalizado	Não informado	Não informado
MEU CONTADOR ONLINE	Não informado	A partir de R\$99,00	A partir de R\$199,00	Não informado
SENHOR CONTÁBIL	A partir de R\$48,00	A partir de R\$48,00	Não informado	Não informado
ZIP CONTABILIDADE	A partir de R\$50,00	A partir de R\$150,00	Não informado	Não informado

Quadro 07: Média do valor cobrado para a prestação do serviço contábil pelos escritórios contábeis físicos

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De acordo com o quadro 07, observa-se que os valores cobrados para a prestação do serviço contábil pelos escritórios virtuais em relação as empresas enquadradas como Microempreendedor Individual (MEI) são bem abaixo do que é cobrado pela maioria dos escritórios físicos, com valores dos planos mensais atingindo o valor mínimo de R\$29,90. Em relação às empresas enquadradas no Simples Nacional os valores dos honorários cobrados são relativos, dependendo da característica da empresa, se ela atua no ramo do comércio ou com serviços, com isso os honorários chegam a ser cobrados em planos mensais com valores a partir

de R\$48,00, podendo variar de acordo com a quantidade de funcionários e em relação ao faturamento mensal da empresa. No que diz respeito às empresas enquadradas no Lucro Presumido, apenas 4 escritórios apresentaram valores acerca dos honorários para a realização do serviço contábil, sendo eles também variáveis em relação ao ramo em que a empresa atua, com isso os honorários são cobrados em planos mensais com valores a partir de R\$139,90 e podem variar levando em consideração a quantidade de funcionários e ao faturamento mensal da empresa. Por fim, nenhum escritório apresentou valores em relação a empresas enquadradas no Lucro Real.

Desse modo, os dados que foram apresentados sobre os valores dos honorários que se realiza nos escritórios tanto físicos como virtuais, percebe-se que existe uma variação muito notável em que os escritórios virtuais realizam o fornecimento dos serviços por preços que possivelmente se torna impossível para os escritórios que atuam fisicamente. Para Barbosa (2018), os preços praticados pelos escritórios virtuais são mais atrativos aos clientes, o que levanta debates sobre uma deslealdade no mercado contábil. Esse contraste nos valores dos honorários pode ser considerado pelo fato de que os escritórios físicos teoricamente possuírem mais custos para execução dos serviços, tais como aluguel do ambiente físico, despesas com energia e água.

O questionário buscou a opinião dos gestores dos escritórios contábeis físicos em relação ao serviço contábil *online*, em relação ao nível de concordância e as opções para o respondente, nesta etapa, era cinco: discordo totalmente, discordo parcialmente, não concordo nem discordo, concordo parcialmente e concordo totalmente. O gráfico 05 expõe os resultados.

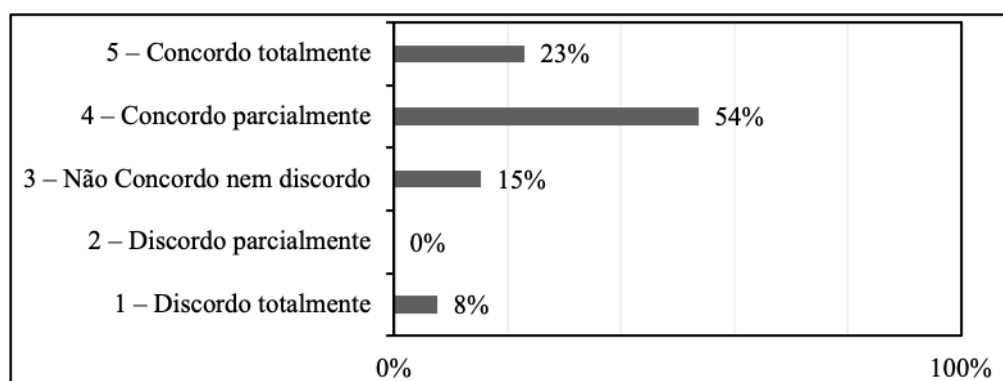


Gráfico 05: Percentual a respeito da opinião dos profissionais contábeis sobre o modo *online*
 Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De acordo com o gráfico 05 a maioria dos profissionais contábeis que possuem escritório contábil físico concorda com essa nova modalidade de prestação do serviço contábil, totalizando a maioria que concorda total ou parcialmente em 77% do percentual, sendo desses 54% concordam parcialmente e 23% concordam totalmente. Em relação aos que não concordam e nem discordam o percentual totalizou em 15% e apenas 8% alegaram não concordar com essa modalidade. Com isso, percebe-se que a maioria dos profissionais contábeis concorda com a prestação do serviço *online*, em reafirma que a tecnologia colabora e provoca grandes modificações nos mecanismos de trabalho na rotina do escritório contábil. O trabalho de Silva; Eyerkaufe e Rengel (2019) reforçam que é preciso que o profissional contábil compreenda que as transformações ocasionadas pelas inovações tecnológicas é um processo dinâmico e contínuo, mostrando assim, a necessidade de atualização frequente a fim de acompanhar a evolução dos procedimentos que envolvem a contabilidade.

Também, a pesquisa indagou sobre os escritórios virtuais, que possuem um baixo custo para execução da prestação do serviço contábil, se são considerados como uma forma de concorrência desleal. O gráfico 06 expõe os resultados.

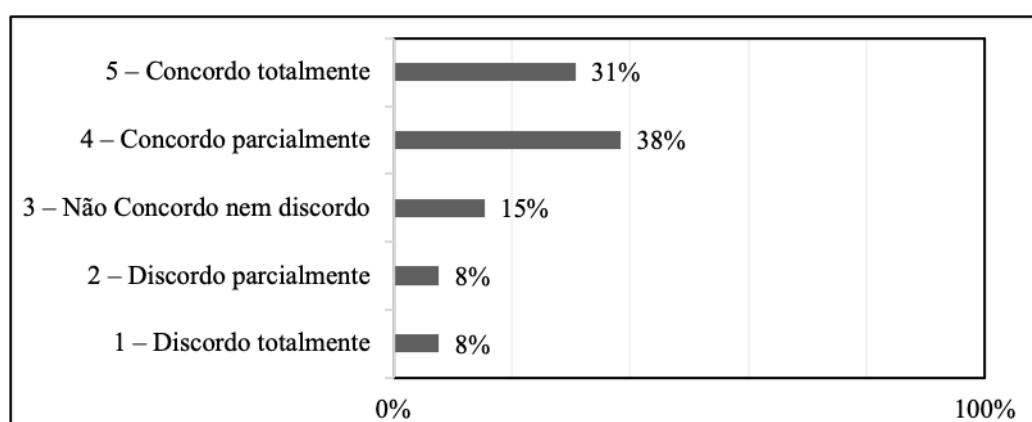


Gráfico 06: Opinião dos profissionais contábeis sobre o modo *online* ser concorrência desleal
 Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Pode-se observar, de acordo com o gráfico 06 que a soma dos eixos em que 31% representa concordo totalmente com o eixo em que 38% representa de concordo parcialmente, nota-se que 69% dos profissionais acreditam que a prestação do serviço contábil de forma *online* pode ser uma concorrência desleal. Notou-se também, que 15% nem concorda e nem discorda que essa modalidade

pode ser uma concorrência desleal. Por fim, no que se refere ao nível de discordância a relação ficou dividida em 8% para quem discorda parcialmente e 8% para quem discorda totalmente que a contabilidade *online* é uma concorrência desleal.

Os resultados apresentados são em decorrência do fato em que os escritórios contábeis virtuais cobram preços muito abaixo da média que é cobrada nos escritórios físicos, causando assim a preocupação dos profissionais contábeis em relação a essa nova modalidade e sobre a desvalorização da profissão.

Além disso, a pesquisa buscou a opinião desses profissionais sobre o serviço contábil *online*, mantendo o sigilo em relação ao nome do profissional e definindo assim a caracterização pela sequência crescente entre A1 e M13. O quadro 07 expõe as opiniões quanto a contabilidade *online*.

PROFISSIONAL CONTÁBIL	OPINIÃO
A1	<i>“É uma tendência, porém ainda tem alguns pontos negativos.”</i>
B2	<i>“Discordo, é uma concorrência desleal, além do que muitos desses profissionais não são qualificados para executar os serviços.”</i>
C3	<i>“Um novo nicho de mercado que deve ser bem aproveitado, mantendo ou melhorando a escrituração dos escritórios contábeis físicos.”</i>
D4	<i>“É uma tendência global.”</i>
E5	<i>“São visionários contábeis.”</i>
F6	<i>“É uma nova modalidade que surgiu e pode facilitar a prestação do serviço e prospecção de clientes.”</i>
G7	<i>“É um grande diferencial, pois otimiza o tempo. Porém a contabilidade não pode ser de forma 100% online, pois gera uma certa desconfiança para o cliente sobre as informações serem 100% fidedigna.”</i>
H8	<i>“Deve ser encarada como oportunidade para fechar mais negócios, há clientes que necessitam apenas de uma contabilidade mais ágil sem tanta interferência humana ou sem tanto contato. Escritórios online tem ganho de produtividade, maior aproximação com o cliente, já que ele pode ter acesso remotamente a tudo que ele precisar, suporte quase que 24horas, inovação tecnológica. Nunca vai deixar de existir o cliente que precisa do acompanhamento do contador. Contador esse que atue como consultor, tratando de forma especial os números da empresa.”</i>
I9	<i>“Acho normal, porém deixa a desejar.”</i>
J10	<i>“Tudo tem prós e contras, o mercado contábil não é só emissão de guias e a assessoria contábil transcende o “modo online”. “</i>
K11	<i>“Um avanço na tecnologia e logística de prestação de serviço.”</i>
L12	<i>“Geralmente fere os princípios éticos com relação à classe contábil.”</i>
M13	<i>“Concordo com a modalidade, mas deveria haver por parte do CRC, um controle e uma limitação territorial de atuação, também ditar honorários mínimos, evitando o aviltamento.”</i>

Quadro 08: Opinião dos profissionais contábeis que atuam em escritórios físicos acerca dos escritórios contábeis *online*

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Quando indagados sobre os escritórios contábeis que atuam *online*, observa-se de acordo com o quadro 08 que, a maioria dos profissionais são favoráveis a esse novo modelo acreditam que isso pode se tornar um caminho em que a profissão esteja trilhando que não tenha mais como evitar, principalmente com relação aos avanços tecnológicos, e assim, afirmam que pode-se tornar algo que traga uma grande contribuição para otimizar a execução das atividades e facilitar o contato com os clientes. Contudo, alguns profissionais apresentaram opinião contrária a essa modalidade, afirmando de maneira geral, que esses escritórios contrariam os princípios do código de ética do profissional contábil e praticam uma concorrência desleal em relação aos escritórios físicos. Entende-se que o avanço tecnológico acarretando mais agilidade aos processos, torna possível que o contador exerça sua função que é o conhecimento aplicado, conforme Zanluca (2009).

Ademais, questionou-se também, em relação aos impactos que a chegada dessa modalidade na região poderia causar nos escritórios contábeis físicos em relação aos procedimentos na prestação do serviço e na cobrança dos honorários, o quadro 09 apresenta as opiniões.

PROFISSIONAL CONTÁBIL	OPINIÃO
A1	<i>"Sim, inteligentemente existem profissionais que com um custo de manutenção menor no escritório tende a baratear demais os honorários, tornando assim desleal a concorrência."</i>
B2	<i>"Vai impactar de toda forma negativa, pois o baixo valor cobrado dos honorários por essas empresas online, vai ser uma concorrência desleal."</i>
C3	<i>"Não, pois o tipo de serviço deve ter seu valor agregado pelos prestadores, fazendo bem o seu trabalho e de forma mais pessoal, não precisa temer as novas tecnologias, mas sim adequar-se a elas."</i>
D4	<i>"Temos um fluxo de empresas com empresários certificados e outro fluxo com empresários desqualificados, o que por sua vez, tende a dificultar o atendimento ou as informações online."</i>
E5	<i>"Não, o empresário (cliente) ainda não está preparado para o exercício desta nova forma de prestação de serviços."</i>
F6	<i>"Pode ser benéfico, pois os escritórios que estão atualizados, fazendo um trabalho rápido e fácil pela internet, conseguindo mais clientes de fora."</i>
G7	<i>"Tudo que vem para melhorar é bem-vindo, porém pode ocasionar uma concorrência desleal com os escritórios que são físicos, por exemplo o valor dos honorários. Dessa forma pode impactar como concorrência desleal e de certa forma causando a desvalorização da profissão."</i>
H8	<i>"Não vejo nenhum impacto, aqui não vendemos só serviços burocráticos, vendemos gestão do negócio, diagnosticando possíveis problemas, encontrar soluções e suporte para alcança-las. Visão estratégica para destacar o empresário contábil dos demais."</i>
I9	<i>"A princípio vai impactar, mas, com o passar do tempo esse tipo de serviço tende a cair."</i>
J10	<i>"Haverá sempre uma perda, cabe aos escritórios físicos inovarem também em sua prestação de serviço."</i>
K11	<i>"Trará um crescimento econômico e produtivo me dando mais tempo para uma análise gerencial."</i>

L12	<i>"Creio que impactará nas questões da melhoria na comunicação e no atendimento ao cliente, não creio que influenciará de forma significativa a questão dos honorários."</i>
M1	<i>"Impacta da seguinte forma, as empresas de fora fizeram um grande investimento em softwares, valores que os pequenos escritórios não têm condições de investir, acho que deveria se limitar ou regulamentar de forma a não prejudicar os demais contadores."</i>

Quadro 09: Opinião dos profissionais contábeis acerca dos impactos que escritórios contábeis online podem causar nos escritórios físicos

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme as opiniões expostas no quadro 09 percebe-se que alguns profissionais contábeis afirmaram que a chegada desse meio em João Pessoa/PB trará impactos aos seus escritórios, ressaltando que o principal impacto é referente aos honorários contábeis que são cobrados pelos escritórios virtuais e irá causar uma grande concorrência desleal no mercado contábil. Contudo, alguns profissionais demonstram otimismo e revelam que essa chegada irá trazer novas oportunidades ao invés de grandes impactos negativos para seus escritórios. É inevitável a chegada desse mercado e que mais do que nunca profissional deverá se manter preparado para se adaptar aos novos desafios que são propostos devido ao avanço tecnológico principalmente no ramo contábil. Por fim observa-se que as opiniões a respeito dessa modalidade e dos impactos que poderá implicar aos seus escritórios, os profissionais demonstram estarem preparados para enfrentar essas mudanças.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos resultados encontrados, constatou-se, em perspectivas gerais, que os escritórios contábeis tanto físicos como virtuais, de maneira geral atuam em muitas áreas em comum e que adotam os mesmos procedimentos para realizar suas atividades. Vale ressaltar que foi identificada a carência de escritórios que realizem assessoria aos clientes, além do planejamento orçamentário e planejamento tributário para as empresas, tanto dos escritórios físicos quanto dos escritórios virtuais.

A pesquisa apresentou os principais procedimentos internos realizados nos escritórios para o cumprimento das obrigações mensais e constatou-se que, de modo geral, os procedimentos são presentes quase em sua totalidade tanto nos escritórios físicos como nos escritórios virtuais.

Quanto aos valores que são cobrados pelos escritórios físicos e virtuais, observou-se que existe uma grande diferença entre eles, principalmente pelo fato de

que a atuação *online* gera menos custo para a manutenção dos escritórios do que em escritórios que possuem ambiente físico, tornando assim, de certa forma, a concorrência desleal no mercado. Vale ressaltar que a concorrência desleal não é um fato exclusivo de escritórios que atuam *online*, existem profissionais que atuam em ambiente físico que não respeitam os princípios éticos causam a desvalorização da profissão e a concorrência desleal.

Nesse sentido, fica evidente que a chegada dos escritórios contábeis que atuam no modo *online* já trouxe impactos aos escritórios que atuam em meio físico destacados como benéficos, de modo geral, em relação ao aprimoramento das técnicas e procedimentos realizados para atender as necessidades dos clientes e alguns de modo negativo, destacando que alguns empresários não procuram se interessar em buscar ferramentas que colaborem junto ao contador em relação as informações das empresas, além do fator principal que foi destacado acerca dos honorários que irão ser cobrados. Apesar de apresentarem opiniões prós e contra essa modalidade, é inevitável a expansão pelo país e consequentemente a chegada à cidade de João Pessoa/PB e região metropolitana, dessa forma tornando necessário a atenção dos profissionais em relação às mudanças que poderão acontecer e buscar a adaptação em relação a elas.

Esta pesquisa apresenta limitação, em especial quanto à aplicação do questionário para um número reduzido de escritórios contábeis, em função da dificuldade no acesso aos profissionais responsáveis pelo escritório e por alguns se recusarem a participar, declarando falta de tempo, por isso, tais resultados não podem ser generalizados. Também, em relação aos escritórios virtuais, pois não há grandes pesquisas ou informações sobre a modalidade, além de não se encontrar levantamentos acerca da quantidade de escritórios virtuais que existem no Brasil.

Para estudos futuros, recomenda-se que a pesquisa seja expandida quanto a sua amostra, para que outros escritórios contábeis possam ser pesquisados, inclusive escritórios de grande porte e de outras localidades, para se observar, por exemplo, a opinião acerca desse novo meio de prestação do serviço contábil, principalmente de forma virtual.

REFERÊNCIAS

- BARBOSA, L. M. R. **A Contabilidade e as novas tecnologias**: Um levantamento do perfil de escritórios virtuais de contabilidade no Brasil. Monografia – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal. 2018.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Profissionais ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade. Disponível em: <<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>> Acesso em: 22 nov. 2019.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE MINAS GERAIS. **Escritórios virtuais**: pauta de reunião no CRCMG. 05 de março de 2018. Disponível em: <http://crcmg.org.br/noticia/ver/id/3143?iframe=true#prettyPhoto> Acesso em: 02 Out. 2019.
- GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5ª edição, São Paulo: Atlas, 2010.
- GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 6ª edição, São Paulo: Atlas, 2018.
- GIL, Antonio de Loureiro; BIANCOLINO, César Augusto; BORGES, Tiago Nascimento. **Sistemas de Informação Contábeis**: Uma abordagem gerencial. São Paulo: Saraiva, 2010.
- HENDRIKSEN, Eldon S. VAN BREDA, Michael F. **TEORIA DA CONTABILIDADE**, tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 1ª edição, 8. reimpressão - São Paulo: Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 8ª edição, São Paulo: Atlas, 2006.
- LOMBARDO, Marcelo; DUARTE, Roberto Dias. **Contabilidade online x Contabilidade digital**. 2017. Disponível em: <<https://robertodiasduarte.com.br/Contabilidade-Online-x-Contabilidade-Digital.pdf>>. Acesso em: 02 out. 2019.
- LUNELLI, Reinaldo Luiz. **A Contabilidade e o Avanço Da Tecnologia**, Portal da contabilidade. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidadeetecnologia.htm>>. Acesso em: 24 set. 2019.
- MACHADO, H. C. M. **A Utilização de Sistemas de Informação na gestão de organizações contábeis na cidade de João Pessoa-PB**. Monografia – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa. 2017.
- MARCONI, Marina de Andrade; Lakatos, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5ª edição, São Paulo: Atlas, 2003.
- MARCONI, Marina de Andrade; Lakatos, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7ª edição, São Paulo: Atlas, 2010.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 15ª edição, São Paulo: Atlas, 2009.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 17ª edição, São Paulo: Atlas, 2015.
- NOGAL contabilidade e *marketing*. **A Importância da Tecnologia na Contabilidade Digital**, (2019). Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/a-importancia-da-tecnologia-na-contabilidade-digital.htm>>. Acesso em: 24 set. 2019
- SAGE. **A Contabilidade de Agora** (2018). Disponível em: <<https://www.sage.com/pt-br/lp/practice-of-now-report>>. Acesso em: 28 set. 2019
- SEBRAE, adaptado por Portal da Contabilidade. **Escritório de Contabilidade - Análise de Negócio**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/escritorio.htm>>. Acesso em: 24 set. 2019

SILVA, Cilda Giese da; EYERKAUFE, Marino Luiz; RENGEL, Rodrigo. **Inovação tecnológica e os desafios para uma contabilidade interativa:** Estudo dos escritórios de contabilidade do estado de Santa Catarina. Revista Destaques Acadêmicos, 2019.

THOMÉ, Irineu. **Empresas de serviços contábeis:** Estrutura e funcionamento. São Paulo: Atlas, 2001.

ZANLUCA, Júlio César. **Contabilidade – Presente e Futuro, Portal da Contabilidade.** Disponível em <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidade.htm>>. Recuperado em 09 set. 2019.

O LIMITE DOS GASTOS COM FOLHA DE PAGAMENTO DE PESSOAL PELO PODER EXECUTIVO NO ESTADO DA PARAÍBA – 2015 a 2018

Danielle Teles de Meireles¹
Antônio Gomes Vieira Filho²

RESUMO:

Um dos principais aspectos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é a imposição de limites para gastos de despesa com pessoal. Nesse contexto, a pesquisa objetivou analisar os gastos com pessoal do Poder Executivo no Estado da Paraíba no período de 2015 a 2018, no tocante à apuração dos limites permitidos, à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal. Buscou-se verificar os limites impostos pela LRF e a evolução do gasto com pessoal em relação à Receita corrente líquida (RCL) nos anos já mencionados. A pesquisa é considerada descritiva quanto aos objetivos, e o procedimento utilizado foi o estudo de caso, baseando sua análise quantitativa nos instrumentos abordados no campo da Contabilidade. A coleta de dados se deu através dos Relatórios de gestão fiscal CGE-PB/SIAF e o SAGRES através do Tribunal de Contas do Estado dos anos de 2015 a 2018 disponibilizados nos portais de transparência do estado da Paraíba/PB. Visando o equilíbrio das contas públicas, bem como instrumento de gestão dos recursos públicos que foi criada a LRF. O tema proposto é de grande relevância para o ambiente da administração pública, dado que, a cada ano, mais estudiosos se interessam e pesquisas relacionadas são elaboradas, para acompanhamento e como contribuição a sociedade, tornando o orçamento público mais eficiente, evitando assim o mau uso da receita pública. O estudo mostrou oscilação dos percentuais da despesa líquida com pessoal em relação à RCL nos anos analisados. Entre os exercícios financeiros de 2015 a 2018, o estado atendeu as exigências da LRF. Nos anos de 2015, 2017 e 2018, os percentuais ultrapassaram o limite de alerta, atingindo o limite prudencial. Em 2016 o estado da Paraíba se manteve dentro dos 90 % do limite de controle. Dessa forma, conclui-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal vem fazendo um papel importante no que diz respeito à gestão pública responsável e transparente, porém o estado não atendeu o exigido de 90% do limite máximo em três anos dos quatro anos analisados, nesses casos determina a LRF que já comecem a vigorar restrições ao estado.

PALAVRAS-CHAVES: Limite com despesa de pessoal, a aplicabilidade da Lei de Responsabilidade Fiscal, o seu Controle, com a observância no Poder Executivo do estado da Paraíba de 2015 a 2018.

ABSTRACT:

One of the main aspects of the Fiscal Responsibility Law (LRF) is the imposition of limits on personnel expenses. In this context, the research aims to analyze the expenses with Executive Power personnel in the State of Paraíba from 2015 to 2018, regarding the calculation of permitted limits, in light of the Fiscal Responsibility Law. We sought to verify the limits imposed by the LRF and the evolution of personnel expenses in relation to Net Current Revenue (RCL) in the years already mentioned. The research is considered descriptive as to the objectives, and the procedure used was the case study, basing its quantitative analysis on the instruments addressed in the field of Accounting. Data collection took place through the CGE-PB / SIAF Tax Management Reports and SAGRES through the State Court of Auditors from 2015 to 2018 available on the transparency portals of the state of Paraíba / PB. Aiming at the balance of the public accounts, as well as instrument of management of the public resources that was created the LRF. The proposed theme is of great relevance to the public

¹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis pela instituição de ensino superior IESP E-mail: danielle.teles1983@hotmail.com

² Professor Orientador: Graduado em Arquitetura e Urbanismo pela Universidade Federal da Paraíba, Graduação em Economia pela Universidade Federal da Paraíba, Graduação em Direito pela Universidade Federal da Paraíba, Especialização e Mestrado em Administração pela Universidade Federal da Paraíba. E-mail: agomes@tce.pb.gov.br

administration environment, since, each year, more scholars are interested and related researches are elaborated, for monitoring and as a contribution to society, making the public budget more efficient, thus avoiding the bad use of public revenue. The study showed fluctuations in the percentage of net personnel expenses in relation to the RCL in the years analyzed. Between fiscal years 2015 to 2018, the state met the requirements of the LRF. In 2015, 2017 and 2018, the percentages exceeded the alert limit, reaching the prudential limit. In 2016 the state of Paraíba remained within 90% of the control limit. Thus, it is concluded that the Fiscal Responsibility Law has been playing an important role regarding responsible and transparent public management, but the state did not meet the required 90% of the maximum limit in three years of the four years analyzed. cases determines the LRF that state restrictions are already in place.

KEY WORDS: Limit on personnel expenses, the applicability of the Fiscal Responsibility Law, its Control, with compliance with the Paraíba State Executive Power from 2015 to 2018.

1 INTRODUÇÃO

O capital humano é de grande importância para as organizações, tanto para as entidades privadas quanto para as da área pública. Os gastos alocados de forma inadequada afetam diretamente a qualidade do serviço público, assim a vida da população. Nesse sentido, a sociedade está cada vez mais ativa, no que tange ao controle social da gestão pública, no acompanhamento da aplicação dos recursos arrecadados, se preocupando com a transparência e com o controle dos gastos públicos.

No Brasil, o orçamento público passou por algumas modificações, sendo em 1926 após uma reforma na Constituição de 1891, que finalmente foi passado ao Poder Executivo a elaboração da proposta orçamentária (BRASIL, 1891), com o intuito de buscar auxiliar no planejamento da gestão.

Nesse contexto, alguns limites percentuais são impostos constitucionalmente, com relação ao comprometimento de gastos. Um deles é o limite imposto sobre a folha de pagamento com servidores públicos e o seu efetivo cumprimento pelo estado, no que se refere à normatização dos gastos públicos e as suas limitações quanto às despesas com contratação de pessoal.

Com a promulgação da Constituição Federal em 05 de outubro de 1988 (BRASIL, 1988), houve uma ampliação da divisão orçamentária no que se refere ao planejamento orçamentário, dirigindo a competência da elaboração aos Poderes Executivo Federal, Estadual e Municipal. Conforme discriminado em seu artigo 165 onde foram estabelecidos três instrumentos para elaboração e execução do orçamento público, o Plano Plurianual, as Diretrizes Orçamentárias e os Orçamentos Anuais (BRASIL, 1988).

Sendo o Plano Plurianual (PPA), seguido pelas leis: Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), esses instrumentos auxiliam o gestor na realização do planejamento orçamentário, fixando os limites à administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (BRASIL, 1988).

A falta de normas específicas sobre finanças públicas no Brasil antes da Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal-LRF (BRASIL, 2000), facilitava aos gestores a negligência causando desequilíbrio com as despesas. Assim a LRF estipulou um limite de gastos com pessoal de 60% da receita corrente líquida para estados e municípios e de 50% para a União (BRASIL, 2000), na busca do equilíbrio das contas públicas.

Com a instituição da LRF (BRASIL, 2000) os agentes públicos tiveram que readequar suas receitas e despesas com a intenção de atender a proposta da nova legislação. Assim um aspecto da lei que mais gera debates é a fixação dos limites das despesas com pessoal (CRUZ, 2001).

Conforme destacado por Veloso e Teixeira (2007, p 451):

A Lei de Responsabilidade Fiscal obriga os governantes, em todas as esferas, a instituírem e a arrecadarem todos os tributos de competência própria e dificulta a renúncia de receita, bem como estabelece parâmetros e limites para as despesas, dentre as quais se destaca a despesa com pessoal.

A abordagem deste artigo tem como objetivo geral um estudo da LRF, sobre a conduta das despesas com pessoal evidenciando o limite por ela determinado na esfera estadual do Poder Executivo no estado da Paraíba.

Direcionando como seu objetivo específico:

- Identificar os conceitos de despesa com pessoal e seus limites segundo a LRF;
- Verificar a evolução da despesa com pessoal no estado da Paraíba entre os anos de 2015 a 2018;
- Analisar se o estado da Paraíba obedeceu aos limites impostos pela LRF com o gasto de pessoal do Poder Executivo da Paraíba.

O presente trabalho foi desenvolvido de forma a responder a seguinte pergunta: Os percentuais dos gastos com folha de pagamento pelo Poder Executivo

do estado da Paraíba estão em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), com observância dos seus comportamentos referente ao espaço de tempo dos anos 2015 a 2018?

Avaliando a margem legal às devidas contratações, sempre tendo como norte a lei complementar Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), a qual foi criada para ser um dispositivo de controle dos gastos e endividamento excessivo das contas públicas, e a Constituição Federal (BRASIL, 1988), em que os recursos deverão ser aplicados nas esferas Legislativa, Executiva e Judiciária, de acordo a transparência e seus dispositivos legais. Esse estudo tem preferência pelo Poder Executivo na esfera estadual por ser considerado o principal ente responsável pelas finanças públicas do Estado.

Com o propósito de solidificar o objetivo proposto, consistiu inicialmente na identificação dos limites para a despesa com pessoal aplicáveis no estado da Paraíba, por meio de consulta à legislação brasileira.

A apuração do cumprimento do limite legal estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) leva em consideração o percentual da Despesa Total com Pessoal (DTP) sobre a Receita Corrente Líquida (RCL). Nessa perspectiva segundo Martins; Marques (2013, p 146) “buscando a maior eficiência e eficácia na gestão pública, com o intuito de tornar o Estado mais produtivo e eficiente, controlando os gastos e conferindo maior transparência na aplicação dos recursos públicos”.

Para isso, serão coletados os dados por meio do portal da Controladoria Geral do Estado (CGE-PB/SEFAZ), do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/SAGRES-PB), no que se refere à despesa com pessoal do Poder Executivo. Os valores encontrados serão confrontados com o percentual correspondente, constante na Constituição Federal (BRASIL, 1988), para verificar como o Poder Executivo do Estado da Paraíba vêm se comportando com relação aos gastos com pessoal.

O equilíbrio das contas públicas é fundamental e indispensável para uma boa administração, tornando-se um objetivo a ser perseguido pelos seus governantes, haja vista que os estados brasileiros, assim como a Paraíba tem uma propensão a ultrapassar os limites da despesa com pessoal, visto que muitos gestores apropriam-se da máquina administrativa para uso indevido e por isso o tema, ora estudado, foi gerador de muitos debates, como conta a própria história das finanças públicas do

Brasil, que fundamentaram a criação da LRF (BRASIL, 2000) instituída pelo Poder Executivo, então a presente pesquisa justifica-se pela importância de entender os limites impostos na LRF (BRASIL, 2000), em observância da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) como o uso de seus instrumentos de planejamento orçamentário são importantes para o fortalecimento da democracia e de promoção do desenvolvimento da economia e do bem-estar social, para tanto será conduzido esse estudo de modo a examinar o total utilizado com a despesa total com pessoal-DTP na receita corrente líquida- RCL do Poder Executivo no estado da Paraíba nos anos já mencionados, a análise se dará por meio de comparativos sobre o aumento e diminuição dos gastos, com a intenção de fornecer aos seus gestores e a população da Paraíba uma visão abrangente, como também a dimensão destas despesas com pessoal e assim levar aos moradores do estado a terem maior conhecimento sobre o assunto, evitando assim uma má gestão dos recursos públicos.

Que de acordo com Rezende (2013, p 14) “Desenvolver credibilidade ao orçamento e criar condições para que os cidadãos brasileiros possam participar do processo de elaboração e execução do orçamento deve ser um objetivo a ser perseguido”.

Este artigo se inicia com esta introdução, seguido do referencial teórico, que trata dos aspectos referentes ao orçamento público no Brasil, sobre o planejamento do mesmo, como também trata da LRF, dos limites percentuais constitucionais de gastos com pessoal, do controle, e das sanções caso haja o descumprimento da referida norma, além da metodologia, resultados, e considerações finais.

Diante das diversas possibilidades existentes a forma utilizada para esta pesquisa foi a e descritiva baseando sua análise quantitativa nos instrumentos abordados no campo da Contabilidade que são: a observação e a análise documental, sendo o último utilizado para coletar os dados necessários para a análise da pesquisa, relacionando sua adequação aos limites fixados na LRF (BRASIL, 2000), bem como o impacto causado por sua discordância às normas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL

O orçamento é o instrumento mais tradicional e de maior relevância utilizado na gestão dos Gastos Públicos, provavelmente o mais antigo da administração pública, cuja a ideia inicial previa apenas o controle do orçamento, mas ao longo dos anos após modificações em seu aspecto conceitual e técnico, transformou-se em um importante mecanismo de acompanhamento da própria evolução do Estado.

Segundo Giacomoni (2002) a Constituição do Império, de 1824, já fazia menção ao orçamento, nela instituiu-se a obrigatoriedade do orçamento formal por parte das instituições do período Imperial, contudo as dificuldades de comunicação e conflitos com normas legais, frustraram sua aplicação, então de acordo com Giacomoni (2008, p 40) “o primeiro orçamento teria sido aquele aprovado pelo Decreto Legislativo de 15/12/1830”, mas foi na Constituição Republicana de 1891 que determinou ao Congresso Nacional orçar a receita, fixar a despesa federal anualmente e tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro.

A Constituição Federal de 1934 consolidou a institucionalização do orçamento público no Brasil quando dedicou, em um único artigo, uma seção para instruir a elaboração do orçamento público. Dizendo o artigo 50:

Orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos dos fundos e incluindo-se discriminadamente na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos (BRASIL, 1934).

Na Constituição Federal de 1937 transformou-se o orçamento em ato administrativo, dando ao Presidente a responsabilidade na elaboração do orçamento único, onde a proposta orçamentária seria elaborada por um Departamento Administrativo que a organizava e enviava à Câmara dos Deputados, a título meramente informativo ou como subsídio ao esclarecimento da Câmara na votação das verbas globais. Somente na Constituição de 1946 acontece o renascimento, com a redemocratização, onde a responsabilidade para votar o orçamento fica a cargo do congresso nacional com sanção do Chefe do Executivo, dedicando a tarefa de acompanhar e fiscalizar a execução do orçamento ao Tribunal de Contas.

A Lei dos orçamentos públicos de nº 4.320/1964 foi promulgada para consolidar a padronização de procedimentos orçamentários para todos os níveis de governo, trazendo avanço no Sistema de Orçamento e Contabilidade Pública no Brasil. Em 1967, o Decreto Lei nº 200 em seu artigo 6º define o planejamento como

um dos princípios fundamentais de orientação das atividades da administração federal (BRASIL, 1967).

O período de 1971 a 1988 não apresentou alterações significativas no âmbito do orçamento público. De acordo com Giacomoni (2002), em 1988 o país recebeu sua sétima Constituição. A Constituição Federal de 1988, a atual adotada no Brasil, aborda o modelo orçamentário usado atualmente pela federação do Brasil, que enfatiza a função de planejamento ao introduzir significativas mudanças durante o processo, aliando o orçamento público ao planejamento e integrando os instrumentos de planejamento o Plano Plurianual (PPA), a Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), sendo o PPA o plano estratégico quadrienal de médio prazo, estabelece as diretrizes, objetivos e metas, a LDO é o planejamento tático de vigência anual, estabelece as metas e as prioridades, norteadando a elaboração da LOA, tornando-se um elo entre a PPA e a LOA, o terceiro instrumento a LOA é o planejamento operacional de curto prazo, tendo por objetivo a efetivação dos objetivos e metas destacados no PPA e na LDO. Com base nesses instrumentos espelham-se as decisões políticas, estabelecendo as ações prioritárias para o atendimento das demandas da sociedade, em face da escassez de recursos.

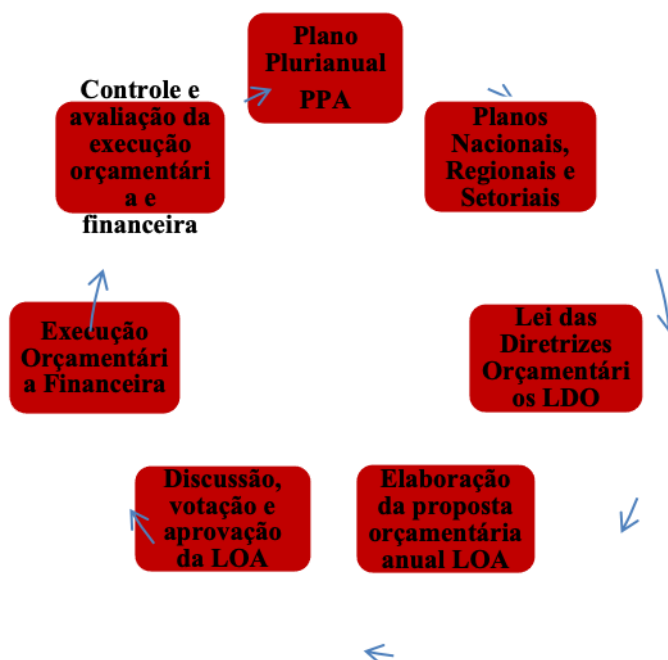
Segundo Silva (2011, p 3-4) “O estado teve a necessidade de se organizar para cumprir suas múltiplas atividades, política, administrativa, econômica, financeira, sendo a última a responsável em obter, gerir e aplicar os recursos necessários para fazer funcionar as instituições”, onde ao longo do tempo com a evolução do estado entendeu-se que a organização financeira seria um meio de intervir na economia. “O governo intervém para garantir dois objetivos principais: estabilidade e crescimento” (PALUDO, 2013 p 20).

Aliomar Baleeiro (1997), sugere que o orçamento seja tratado como um ato legislativo no qual permite ao Poder Executivo realizar as despesas necessárias ao funcionalismo do serviço público e demais propósitos adotados pela política econômica, do mesmo modo que a arrecadação das receitas criadas por lei.

2.2 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO NO BRASIL

A Constituição Federal de 1988 estabelece um sistema orçamentário, no qual todas as peças devem estar articuladas (SILVA, 2007), com esse enfoque os entes políticos estabeleceram direcionamentos nos quais as responsabilidades e os objetivos são claramente definidos por meio de seus instrumentos, com a finalidade de que o planejamento orçamentário seja voltado para o atendimento das necessidades básicas da população, buscando sempre o bem-estar.

A elaboração do orçamento segue uma periodicidade prevista em lei e na Constituição Federal (BRASIL, 1988). Assim, ele acontece de forma cíclica, de modo que todos os instrumentos se encaixam, ou seja, formando uma orientação lógica para conduzir o orçamento público. Avocado de ciclo orçamentário ou ciclo integrado de planejamento e orçamento, podendo ser ilustrado conforme figura 1:



Figura

Fonte:

Gontijo, 2014 Portal Câmara dos Deputados.

1: Ciclo Orçamentário
Vander

O primeiro instrumento de planejamento é o Plano Plurianual (PPA), que estabelece diretrizes para alcançar as ações, os objetivos e as metas do governo para o período de quatro anos, cuja elaboração é feita no primeiro mandato do chefe do poder executivo e a vigência a partir do segundo mandato.

O segundo instrumento de planejamento é a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que tem como determinação verificar as prioridades das metas estabelecidas no PPA para cada ano e orientar na elaboração dos orçamentos anuais.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é o terceiro instrumento de planejamento, que visa alcançar e executar os objetivos planejados no PPA e cumprir as prioridades da LDO. A LOA é um instrumento de gerenciamento que permite o equilíbrio das receitas e despesas.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) em seu § 1º do inciso XI do artigo 167 é um forte argumento em relação a importância que os constituintes deram ao planejamento orçamentário no Brasil, cita: “Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade” (BRASIL, 1988).

Regida pelas normas de Direito Público, a Administração Pública, sujeita-se ao controle de todas as suas ações, dentro de cada norma e ato pertinente, estando de acordo com os interesses coletivos. Nos artigos 70 a 74 da Carta Maior foi destacado o controle orçamentário das entidades governamentais, a fim de preservar-lhe os respectivos patrimônios (BRASIL, 1988). No qual deve-se dar atenção aos instrumentos de contabilidade, orçamento e auditoria para exercer este controle.

2.3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL - LRF

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) promulgada em 04 de maio de 2000, oficialmente Lei Complementar nº 101, projeta-se ao controle dos gastos da União, estados, Distrito Federal e municípios, limitando-os à capacidade de arrecadação de tributos desses entes políticos.

Essa normativa tem como princípios básicos, o controle, o planejamento, a responsabilização e a transparência, segundo Pelegrini (2013) a LRF procurou tratar as deficiências no controle das contas públicas, fundamentando-se na responsabilidade com os gastos públicos, definida como gestão fiscal.

Segundo Silva (2009) “significa gastar aquilo que foi planejado em função da arrecadação de receitas, o que pressupõe ação planejada e transparente dos atos praticados pelo administrador público responsável”

Em seu artigo 1º estipula normas de finanças públicas direcionadas para uma gestão fiscal responsável, com amparo da CF/88, conforme em seu § 1º que diz:

§ 1o A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000).

Giambiagi (2008) observa que a Lei de Responsabilidade Fiscal foi um dos principais legados, do governo do período, deixado ao país.

Dentro da ótica segundo Di Pietro (2000, p 68) “A administração pública só pode fazer o que a lei permite”. Em relação ao orçamento das contas públicas os gestores são obrigados a trabalhar com mais cautela seguindo o limite estabelecido para que não seja ultrapassado, podendo acarretar em crime de responsabilidade. A LRF também promoveu a transparência dos gastos públicos, dispondo em seu artigo 73 na sessão “A” : “ Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas nesta Lei Complementar” (LRF, 2000), assim tornou-se uma importante ferramenta para a cobrança de seus direitos e dos deveres dos governantes, porém o desconhecimento de grande parte da população a cerca desta lei faz com que seu uso para cobrança seja quase inexistente. Segundo Paula & Orion Augusto (2012) chega-se à conclusão de que a LRF, 2000 tem se mostrado como um regulamento disciplinador indispensável na conduta gerencial das finanças públicas, com a implementação de consideráveis modificações na rotina administrativo-financeira do Estado, uma ferramenta para todo gestor público que visa o zelo e o cuidado com os gastos públicos.

2.3.1 Limites da Despesa com Pessoal Segundo a LRF

Como vimos a LRF tem como missão instituir ordem definitiva nas contas públicas do conjunto dos poderes e níveis de governo, por isso a observância dos gastos com pessoal tem grande importância na referida lei, visto que as finanças públicas necessitavam de leis que controlassem esses gastos públicos.

Para melhor entendimento trarei primeiro a definição da Despesa Total com Pessoal -DTP, disposta no artigo 18, um dos mais importantes da LRF, o qual define

como devem ser computadas as despesas com pessoal no cálculo dos limites estabelecidos na LRF relativos ao comprometimento da Receita Corrente Líquida – RCL, para fim de evitar diferentes entendimentos abordou-se uma ampla lista como despesa de pessoal, conforme exposto no artigo 18 da LRF de 2000:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, Lei Complementar n 19 o 101/2000 inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência. (BRASIL, 2000).

Neste artigo foram apresentadas todas as espécies remuneratórias que fazem parte do cálculo para efeito de limites, o quesito inovação fica por conta da regra introduzida pelo parágrafo 1º, que diz que “os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como Outras Despesas de Pessoal” (BRASIL, 2000).

É importante ressaltar que nesse enquadramento a Despesa Total com Pessoal deverá ser apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos doze meses imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência (BRASIL, 2000).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) amparada pela CF/88 que dispõe em seu artigo 169 que a despesa total com pessoal ativo e inativo da União, estados e municípios e do Distrito Federal não poderão exceder os limites impostos pela lei complementar 101, tornando-se um dos instrumentos utilizados pela administração pública para fixar as despesas, dispondo em seu artigo 19º a despesa com pessoal, onde define os seguintes limites:

Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

- I - União: 50% (cinquenta por cento);
- II - Estados: 60% (sessenta por cento);
- III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

Traz ainda a discriminação em seu § 1º das despesas que não serão computadas para efeito da verificação da LRF:

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

- I - de indenização por demissão de servidores ou empregados;
- II - relativas a incentivos à demissão voluntária;
- III - derivadas da aplicação do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição;
- IV - decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18 (BRASIL, 2000).
- V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19;
- VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:
 - a) da arrecadação de contribuições dos segurados;
 - b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;
 - c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

Outra inovação, na Lei de Responsabilidade Fiscal, é a repartição entre os Poderes dos limites globais de gastos de pessoal, citados no artigo anterior (art.19), a cada esfera de governo. Esses limites divididos por poderes, determinados no art. 20.

Dispõe-se em seu artigo 20:

Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

- II - na esfera estadual:
 - a) 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado;
 - b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
 - c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo;
 - d) 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados;
 - III - na esfera municipal:
 - a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
 - b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.
- (BRASIL, 2000).

Paludo (2013, p 259) ao tratar dos artigos 19 e 20 da CF/88 argumenta que o motivo dessa preocupação constitucional, e da exigência de lei complementar para cuidar da matéria, é que as despesas com pessoal disputam com a dívida pública, com o atenuante que esses gastos com pessoal perduram durante toda a vida do

servidor e continuam com seus pensionistas. Além disso, os gastos excessivos com pessoal em muitos estados e municípios, na época de elaboração da LRF, eram superiores aos limites fixados pela lei, chegando, em alguns casos, a ultrapassar a própria receita corrente líquida do ente público.

Baseando-se pela LRF essa análise consistiu em verificar por meio dos demonstrativos se o Estado da Paraíba atendera aos limites da despesa com pessoal, supostos pela LRF, constatando o percentual por órgão e por poder (Quadro 1), além do total da despesa líquida com pessoal sobre a Receita Corrente Líquida (RCL), bem como observar o desempenho e evolução da despesa em relação à RCL.

Esferas do Governo	% da Receita Corrente Líquida
ESTADOS	60%
Ministério Público	2%
Poder Judiciário	6%
Poder Legislativo	3%
Poder Executivo	49%

Quadro 01: Limites Fixados na LRF

Fonte: LRF, 2000.

Podendo ser acrescido nos estados 0,4% ao Poder Legislativo, ficando assim um percentual de 3,4%, e ao Poder Executivo uma redução de 0,4%, ficando assim um percentual de 48,6%, caso esses estados tenham Tribunal de Contas dos Municípios.

Os limites fixados nos art. 19 e 20 da LRF de 2000, também são conhecidos doutrinariamente por Limite Máximo, sendo observado ainda o Limite Prudencial, onde a despesa total com pessoal não poderá exceder 95% do limite máximo, como também o Limite de Alerta onde o Tribunal de Contas emitirá um alerta ao estado quando a despesa total com pessoal ultrapassar os 90% do limite máximo regulamentado na LRF, 2000, para melhor entendimento demonstrado no quadro 02.

PODER EXECUTIVO			
LIMITES	% RCL da DTP	Equivalência	% RCL da DTP do PE
MÁXIMO	60%	100%	49%
PRUDENCIAL	57%	95%	46,55%
ALERTA	54%	90%	44,10%

Quadro 02: Limites do Poder Executivo Fixados na LRF.

Fonte: Elaborado pela autora com base na LRF, 2000.

Legendas

RCL – Receita Corrente Líquida

DTP – Despesa Total com Pessoal

PE – Poder Executivo

A LRF representa um importante avanço na relação entre os cidadãos e os responsáveis pela gestão pública, além da função de impor limitações pertinentes para as despesas com pessoal, mas principalmente no que diz respeito à transparência da gestão fiscal.

A LRF, 2000 trouxe uma obrigatoriedade na publicação de dois novos conjuntos de demonstrativos contábeis para todos os entes públicos, tendo uma ampla divulgação. São eles: Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO).

A LRF visa, portanto, assegurar a coordenação das políticas fiscais de todos os entes da federação e estabelecer o equilíbrio fiscal como obrigação da administração pública (SODRÉ, 2002).

2.3.2 Controle

Os mecanismos de controle institucional das despesas com pessoal são mais abrangentes que os limites estabelecidos na LRF, por isso é importante ressaltar que a CF/88, estabelece alguns mecanismos de controle do orçamento público, do endividamento e da despesa pública.

Tem-se a CF/88 como o baluarte da LRF, um dos mecanismos de controle das despesas com pessoal, e em seu art. 37 da CF/88, que define algumas imposições, tais como: exige a aprovação em concurso público para investidura em cargo ou emprego público; veda a vinculação ou equiparação de remuneração de pessoal do serviço público; veda a acumulação de cargos ou empregos públicos; e prevê tetos para a remuneração na administração pública (BRASIL, 1988), já em seu artigo 169 nos parágrafos 1º e 3º decreta:

§ 1º A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser feitas: [\(Renumerado do parágrafo único, pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998\)](#)

I - se houver prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998\)](#)

II - se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998\)](#)

§ 3º Para o cumprimento dos limites estabelecidos com base neste artigo, durante o prazo fixado na lei complementar referida no caput, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios adotarão as seguintes providências: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998\)](#)

I - redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998\)](#)

II - exoneração dos servidores não estáveis. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998\)](#) [\(Vide Emenda Constitucional nº 19, de 1998\)](#) (BRASIL, 1988).

Complementa em seu parágrafo 4º que o servidor estável também poderá perder o cargo, desde que em ato normativo, caso o parágrafo anterior não for suficiente para assegurar o cumprimento da determinação da lei complementar referida neste artigo (BRASIL, 1988).

A LRF também proíbe ou coíbe diversos abusos na administração financeira e patrimonial, em seus artigos 16 e 17, dispõem de algumas exigências para o controle dos gastos com pessoal. Segundo Campello & Araújo (2006 p 27):

Nesse sentido, o art. 16 da LRF dispõe que a criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental que acarrete aumento da despesa, deverá ser acompanhada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro e da declaração do ordenador da despesa, informando que aquela despesa tem adequação orçamentária e financeira com a Lei Orçamentária Anual (LOA) e compatibilidade com o Plano Plurianual (PPA) e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

O artigo 17 define que aumento de despesa permanente deve ser previamente compensado com aumento de receita permanente ou redução de despesa permanente. O artigo 21 torna inválido os atos que aumentem a despesa total com pessoal quando:

Art. 21. É nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda:

I - as exigências dos arts. 16 e 17 desta Lei Complementar, e o disposto no [inciso XIII do art. 37](#) e no [§ 1º do art. 169 da Constituição](#);

II - o limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo.

Parágrafo único. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

O Art. 22 refere-se ao prazo para verificação dos limites tanto para o total de despesas com pessoal como para os percentuais gerais por Poder, o cálculo será feito, sempre, ao final de cada quadrimestre, sendo então em abril, agosto e dezembro.

Complementa por fim o artigo 23 que adota medidas caso o limite estabelecido no artigo 20 for ultrapassado o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro. Vale ressaltar que em seu § 3º informa que se não for alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

I - receber transferências voluntárias;

II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

O art. 23 também dispõe sobre os instrumentos da CF/88 que o gestor pode utilizar para alcançar o equilíbrio.

O descumprimento pelo ente dos limites impostos para os gastos públicos com pessoal após todo esse controle ofertado pela LRF, ao órgão ou poder acarretará algumas consequências que veremos no tópico a seguir.

Alguns estudos exemplificam os órgãos que exercem a atividade de controle, citados na Lei de Responsabilidade Fiscal, são eles: Os Tribunais de Contas, as Autoridades administrativas, o Poder Legislativo, a sociedade em geral e outros órgãos como: Banco Central do Brasil; Conselho de Gestão Fiscal.

O controle com os valores administrados pelo poder público cabe a toda a sociedade a sua efetiva fiscalização, já que são financiados por todos.

2.3.3 Sanções Descritas na LRF

As leis são criadas para uma finalidade, por serem leis, quando deixadas de serem cumpridas, apresentam suas penalidades, a Lei Complementar nº101 de 2000, ou, a LRF bem como a própria Constituição Federal de 1988, preveem possíveis sanções, também conhecidas como penalidades em caso de descumprimento de quaisquer das imposições nelas fixados, a LRF de 2000, objeto de estudo deste artigo, estabelece um rigoroso limite percentual para o gasto da despesa com pessoal, para que cada ente da Federação e seus respectivos poderes não ultrapassem os limites determinados por ela, devendo ser seguida por todos os entes federativos, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme expresso em sua redação no § 2º do art. 1º:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (BRASIL, 2000).

A referida lei LRF de 2000 se utiliza de alguns mecanismos para forçar, compelir o ente excedente a se readequar aos parâmetros legais de gastos com pessoal, em seu artigo a fim de evitar um endividamento e consequente desequilíbrio orçamentário.

A CF de 1988 traz em seu artigo 169, § 2º onde prediz que após o término do prazo estabelecido na LRF nos art. 22 e 23 informam que uma análise será realizada ao final de cada quadrimestre, se verificado o excesso de gasto com pessoal o ente terá o prazo de dois quadrimestre seguintes para adequar o percentual excedente, sendo pelo menos 1/3 no primeiro (BRASIL,2000), caso o ente não se enquadre aos parâmetros por ela estabelecidos, terão suspensos no mesmo instante todos os seus repasses de verbas federais ou estaduais aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios que não observarem os referidos limites, estas também conhecidas por sanções institucionais, existem também as sanções pessoais, previstas na lei 10.028 de 19 de outubro de 2000, mais conhecida como a Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal, onde normatiza que os governantes poderão ser responsabilizados pessoalmente e punidos com a perda de cargo, impedindo o exercício de emprego público, prisão e multa, essa lei veio para complementar a LRF, no que se refere à criminalização das condutas fiscais indevidas dos gestores.

O quadro 3 a seguir apresenta um resumo adaptado com as sanções e penalidades aplicadas a infrações da LRF.

Infrações	Penalidades
Ultrapassar o limite de Despesa Total com Pessoal em cada período de apuração (LRF, art 19 e 20).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Expedir ato que provoque aumento da Despesa com Pessoal em desacordo com a lei (LRF, art. 21).	Nulidade do ato (LRF, art. 21); Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º)
Expedir ato que provoque aumento da Despesa com Pessoal nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão (LRF, art. 21).	Nulidade do ato (LRF, art. 21, § único); Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º)
Deixar de adotar as medidas previstas na LRF, quando a Despesa Total com Pessoal do respectivo Poder ou órgão exceder a 95% do limite (LRF, art. 22).	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º). Proibições previstas em lei (LRF, art. 22, § único).
Deixar de adotar as medidas previstas na lei, quando a Despesa Total com Pessoal ultrapassar o limite máximo do respectivo Poder ou órgão (LRF, art. 23).	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º).
Manter gastos com inativos e pensionistas acima do limite definido em lei (LRF, artigos 18 a 20; art. 24, § 2º; art. 59, § 1º, inciso IV).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Não cumprir limite de Despesa Total com Pessoal em até dois anos, caso o Poder ou órgão tenha estado acima desse limite em 1999 (LRF, art. 70).	Proibição de receber transferências voluntárias, contratar operações de crédito e de obter garantias (LRF, art. 23, § 3º). Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).

Quadro 3: Infrações da Lei de Responsabilidade Fiscal e suas penalidades.

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional/Ministério da Fazenda (Brasil, 2019) – Adaptado.

Todos os responsáveis, dos Três Poderes, sendo da União, Estados e Municípios se não estiverem de acordo com a referida lei, sofrerão as penalidades, e sendo todo cidadão parte legítima para denunciar.

A notoriedade com que a lei LRF trata o excesso de gasto com pessoal se faz necessária, tendo em vista que compeli o seu mau uso, evitando assim situações desfavoráveis as outras necessidades públicas. Com a mesma compreensão cita o autor Regis Fernandes:

As disposições relativas às despesas com pessoal são e devem ser severas. Há Municípios que se endividam ou fazem política mesquinha de inchaço dos quadros públicos, na expectativa sórdida de fazer “média” com os recursos públicos. A prática remonta ao coronelismo, dando margem ao surgimento do compadrio, do filhotismo e do nepotismo, o que arruína os cofres públicos. [...] A gerência pública é coisa bastante séria para ficar em mãos menores. (OLIVEIRA, 2006, p. 248).

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada é a pesquisa, segundo Gil (2002 p 17) “pode-se definir pesquisa como o processo racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. As pesquisas são formas de conhecimento podendo ser só para sanar uma curiosidade do indivíduo quanto para aplicação do conhecimento em outra coisa.

Quanto ao objetivo desse estudo é classificada como pesquisa descritiva que tem como a sua característica mais significativa à utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados (GIL 2002), analisando a linha temporal de 2015 a 2018 das despesas com pessoal no Poder Executivo do Estado da Paraíba, foi necessária uma pesquisa documental pelo fato dos dados a serem utilizados nesse estudo serem oriundos de demonstrativos contábeis emitidos pelo estado da Paraíba, para responder a problemática proposta nesse artigo, de caráter quantitativo pretende apresentar em forma numérica a análise das despesas com pessoal no estado estudado nos anos já mencionados de estudo. Esta pesquisa estende-se apenas ao estado da Paraíba, sendo assim, suas conclusões não poderão ser interpretadas para o cenário nacional.

Fora analisado com o auxílio do programa de computador Excel 2010 os Demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal, apresentado pelo governo do estado da Paraíba à Assembleia Legislativa do Estado, bem como a sociedade, através dos portais de transparência, mencionados nos tópicos a seguir.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 AMBIENTE DA PESQUISA

O Estado da Paraíba está localizado no Nordeste do Brasil, tendo como sua capital João Pessoa que fica a 2236 km de Brasília. De acordo com os dados disponibilizados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) possui o 19º PIB do país de 59.089, com uma renda familiar Per Capita de R\$ 898,00

(IBGE/CENSO, 2018), sua área territorial é de 56.467,239 km², com população estimada 4.018.127 pessoas, e densidade demográfica de 66,70 hab/km², (IBGE, 2019).

4.2 INSTRUMENTO E PROCESSO DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados se deu através dos dados disponibilizados pelos sítios da Controladoria Geral do Estado da Paraíba – CGE-PB e do Tribunal de Contas do Estado – TCE-PB, onde fora necessários para a pesquisa os relatórios que resultam do demonstrativo das despesas com pessoal, elaborado em atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), conforme previsto no anexo I do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) anexo III do CGE-PB/SIAF, e os demonstrativos elaborados por meio do portal do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba – TCE-PB/SAGRES, correspondendo aos Relatórios de Folha de Pessoal do Poder Executivo do estado da Paraíba e Relatório da Despesa dos anos de estudo já mencionados neste artigo, totalizando 04 demonstrativos.

Os valores da despesa total com pessoal foram extraídos do Anexo I do RGF, e a despesa do Poder Executivo do estado foram coletados pelo portal de transparência SAGRES/PB onde esses valores foram reproduzidos no programa de planilha eletrônica Microsoft Office Excel 2010 para verificação do cumprimento da LRF.

4.3 ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção demonstram-se os dados e resultados da pesquisa. Inicia-se com a apresentação dos dados, em seguida, realiza-se a análise da situação das despesas com pessoal do Poder Executivo no referido estado, uma vez que esta é o parâmetro estipulado pela LRF para limitar os gastos com pessoal.

Para melhor entendimento veremos no gráfico 1 a seguir o comportamento da RCL nos anos de 2015 a 2018, coletados no anexo III do RREO.

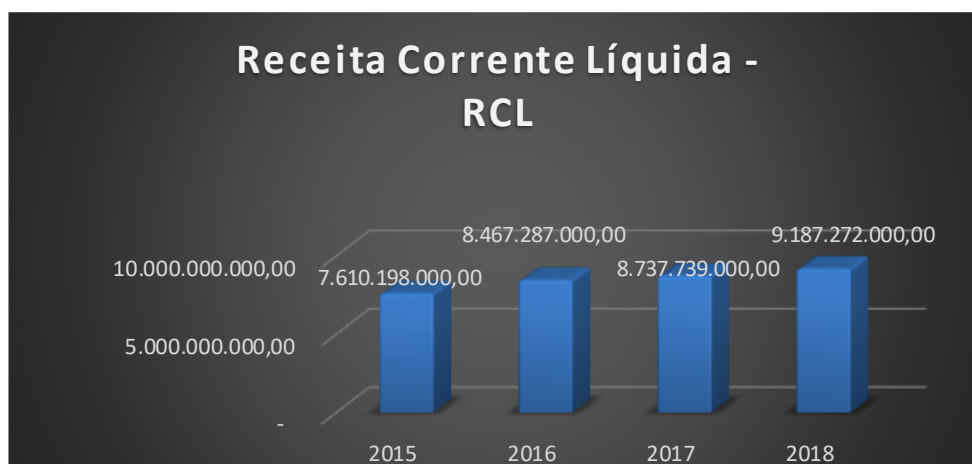


Gráfico 1: RCL.

Fonte: Pesquisa de dados CGE-PB/SIAF Anexo III- RREO, elaborado pelo autor (BRASIL, 2019).

Percebe-se através do gráfico 1 que a RCL no ano de 2015 atingiu o menor índice dentre os anos coletados da previsão de arrecadação, chegando apenas a 93,57% de valor arrecadado, seguido de 2016 com 94,97% de valor arrecadado, já nos anos de 2017 e 2018 houveram um pequeno aumento nesse valor, atingindo 96,68% e 96,27% consecutivos.

A análise proposta neste artigo discorrerá nas tabelas 1 a 4 em sequência.

A tabela 1 apresenta a despesa total com pessoal- DTP do Poder Executivo sobre a RCL, do ano de 2015.

DESPESAS COM PESSOAL DO PODER EXECUTIVO DA PARAÍBA

JANEIRO A DEZEMBRO DE 2015

RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	R\$ 7.610.197.000,00

DESPESA COM PESSOAL PODER EXECUTIVO	R\$ 3.663.874.420,35

PERCENTUAL DAS DESPESAS	48,14%

Tabela 1: Despesa com pessoal do Poder Executivo na Paraíba.

Fonte: Pesquisa de dados CGE-PB/SIAF e SAGRES/PB, elaborado pelo autor (BRASIL, 2019)

Com base na tabela 1, observa-se que o percentual do total da despesa líquida com pessoal do Poder Executivo da PB sobre a RCL foi de 48,14%, ou seja, cumpriu as exigências dentro dos limites prudencial (parágrafo único do art. 22 da LRF) e máximo (art. 20, incisos I, II e III, LRF), porém ultrapassou 90% do limite

máximo (inciso II do § 1º do art. 59 da LRF) que corresponde ao percentual entre 44,10% a 46,54%, interpretado como “limite de alerta”, cabendo ao Tribunal de Contas alertar ao Poder Executivo . Ficando determinado que já comecem a vigorar as restrições ao estado por ter atingido o limite prudencial.

A tabela 2 apresenta a despesa total com pessoal – DTP do Poder Executivo sobre a RCL, do ano de 2016.

DESPESAS COM PESSOAL

DO PODER EXECUTIVO DA PARAÍBA

JANEIRO A DEZEMBRO DE 2016

RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	R\$ 8.467.287.000,00
DESPESA COM PESSOAL PODER EXECUTIVO	R\$ 3.694.424.855,63
PERCENTUAL DAS DESPESAS	43,63%

Tabela 2: Despesa com pessoal do Poder Executivo na Paraíba.

Fonte: Pesquisa de dados CGE-PB/SIAF e SAGRES/PB, elaborado pelo autor (BRASIL, 2019)

Com base na tabela 2, observa-se que o percentual do total da despesa líquida com pessoal do Poder Executivo da PB sobre a RCL foi de 43,63%, ou seja, cumpriu as exigências dentro dos limites de alerta, prudencial (parágrafo único do art. 22 da LRF) e máximo (art. 20, incisos I, II e III, LRF), não cabendo alerta do Tribunal de Contas (inciso II do § 1º do art. 59 da LRF).

A tabela 3 apresenta a despesa total com pessoal – DTP do Poder Executivo sobre a RCL, do ano de 2017.

DESPESAS COM PESSOAL

DO PODER EXECUTIVO DA PARAÍBA

JANEIRO A DEZEMBRO DE 2017

RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	R\$ 8.737.739.000,00
DESPESA COM PESSOAL PODER EXECUTIVO	R\$ 4.029.525.517,61
PERCENTUAL DAS DESPESAS	46,12%

Tabela 3: Despesa com pessoal do Poder Executivo na Paraíba.

Fonte: Pesquisa de dados CGE-PB/SIAF e SAGRES/PB, elaborado pelo autor (BRASIL, 2019)

Com base na tabela 3, observa-se que o percentual do total da despesa líquida com pessoal do Poder Executivo da PB sobre a RCL foi de 46,12%, com um crescimento em relação ao ano anterior de 2,49%, ou seja, o estado da Paraíba- PB cumpriu novamente as exigências dentro dos limites prudencial (parágrafo único do art. 22 da LRF) e máximo (art. 20, incisos I, II e III, LRF), cabendo alerta do Tribunal de Contas (inciso II do § 1º do art. 59 da LRF), ficando determinado que já comecem a vigorar as restrições ao estado por ter atingindo 95% do limite máximo.

A tabela 4 apresenta a despesa total com pessoal – DTP do Poder Executivo sobre a RCL, do ano de 2018.

DESPESAS COM PESSOAL

DO PODER EXECUTIVO DA PARAÍBA

JANEIRO A DEZEMBRO DE 2018

RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	R\$ 9.187.272.000,00

DESPESA COM PESSOAL PODER EXECUTIVO	R\$ 4.299.093.094,09

PERCENTUAL DAS DESPESAS	46,79%

Tabela 4: Despesa com pessoal do Poder Executivo na Paraíba.

Fonte: Pesquisa de dados CGE-PB/SIAF e SAGRES/PB, elaborado pelo autor (BRASIL, 2019)

Com base na tabela 4, observa-se que o percentual do total da despesa líquida com pessoal do Poder Executivo da PB sobre a RCL foi de 46,79%, agregando um percentual de 0,67% a mais que o ano anterior, ou seja, o estado da Paraíba- PB mais uma vez cumpriu as exigências dentro dos limites prudencial (parágrafo único do art. 22 da LRF) e máximo (art. 20, incisos I, II e III, LRF), cabendo alerta do Tribunal de Contas (inciso II do § 1º do art. 59 da LRF), ficando determinado que já comecem a vigorar as restrições ao estado por ter atingindo 95% do limite máximo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considera-se que o objetivo geral do trabalho foi cumprido, que consistia em analisar os gastos com pessoal no estado da Paraíba PB no período de 2015 a 2018, no tocante à apuração dos limites permitidos, à luz da Lei de

Responsabilidade Fiscal. Os objetivos específicos foram realizados, visto que os conceitos de despesa de pessoal e seus limites foram identificados. Também se verificou a evolução da despesa com pessoal e a variação da RCL durante o período analisado. Os cálculos de apuração dos limites foram entendidos e demonstrados através das tabelas feitas no programa de planilha eletrônica Microsoft Office Excel 2010, onde os valores foram coletados nos portais de transparência do estado. Por fim, foi analisado se o Poder Executivo do estado da Paraíba obedeceu aos limites impostos. Observou-se que nos anos analisados os percentuais de despesa líquida com pessoal em relação à RCL sofreram oscilações. Entre os exercícios financeiros analisados verificou-se que em 2015, o estado da Paraíba atendeu as exigências da LRF, pois os percentuais não ultrapassaram o limite máximo, atingindo o limite de alerta e prudencial. No ano seguinte, 2016 o estado da Paraíba conseguiu diminuir seu percentual gasto com folha do Poder Executivo do estado estudado, os percentuais se enquadraram dentro dos limites exigidos, não cabendo o alerta pelo Tribunal de Contas. Em 2017 os percentuais voltaram a exceder os limites exigidos pela LRF voltando a atingir o limite de alerta e prudencial, cabendo as penalizações, sofrendo as restrições previstas em lei, e ainda ficando obrigado a diminuir o excedente nos quadrimestres seguintes. Por fim, em 2018, o estado voltou a extrapolar o limite prudencial, crescendo 0,67% em relação ao ano anterior que já havia ultrapassado os limites de alerta e prudencial ficando ainda mais próximo do limite máximo exigido pela LRF e novamente obrigado a diminuir o excedente nos quadrimestres seguintes. Considera-se que a LRF vem prestando um papel fundamental para a gestão pública, contudo, dezenove anos após sua implantação, ainda temos muito que evoluir no seu cumprimento. Verificou-se que o estado da Paraíba/PB obedeceu aos limites propostos nos anos analisados, porém ultrapassando alguns dos limites de controle exigidos pela LRF, atingindo em todos os anos estudados que foram de 2015 a 2018 o limite de alerta, e em três anos dos quatro proposto nesta pesquisa o limite prudencial, embora tenha atingido esses limites de controle, o limite máximo imposto pela LRF foi cumprido nesses anos de estudo.

Dessa forma, conclui-se que o Poder executivo do estado da Paraíba, em vista aos limites propostos pela LRF foram obedecidos em todos os anos de 2015 a 2018, ainda sim cabendo as restrições impostas pela LRF aos entes que ultrapassam os 95% do limite máximo imposto pela LRF.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15ª ed. revista e atualizada por Dejalma de Campos, Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BRASIL, 1891, **Constituição Federal** de 24 de fevereiro de 1891, Brasília DF.
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acessado em: 01/12/2019 às 22:54.

BRASIL, 1934, **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** de 16 de julho de 1934, Brasília DF.
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acessado em: 02/12/2019 às 22:00.

BRASIL, 1937, **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** de 10 de novembro de 1937, Brasília DF.
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 02/12/2019 às 23:00.

BRASIL, 1988, **Constituição da República Federativa do Brasil** de 05 de outubro de 1988, Brasília DF
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> acesso em: 02/12/2019 às 23:23.

BRASIL, 1967, Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967, Brasília DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm>. Acesso em: 02/12/2019 às 23:48.

BRASIL, 2000, Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, Brasília DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 03/12/2019 às 23:06.

CAMPELLO & ARAÚJO, 2006, Cibele Sebba Gontijo Campello, Clézia Freitas dos Santos Araújo, **Responsabilidade fiscal: adequação orçamentária e financeira da despesa**, Revista TCU 107, 2006, p. 27-36 Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/issue/view/26>>. Acesso 11/11/2019 às 15:32.

Controladoria Geral do Estado da Paraíba (CGE/SIAF-PB), anexo I do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) anexo III.
Disponível em: <<http://www.siaf.cge.pb.gov.br/CGE/jspServMenuPrincipal?opcao=2&EXERCICIO=2017>>. Acesso em: 11/11/2019 às 22:36.

CRUZ, 2001, Flávio da. **Lei de Responsabilidade Fiscal comentada: Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIACOMONI, 2002, James: **Orçamento Público**, 11ª ed. ampliada, revista e atualizada, 2002. Disponível em: < https://pt.slideshare.net/antes_depois/james-giacomoni-oramento-pblico-15-edio-ano-2010>. Acesso em: 04/12/2019 às 15:03.

GIACOMONI, 2008, James. **Orçamento Público**, 14ª ed. ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2008. p 40.

GIAMBIAGI, 2008, Fábio. Et al, **Economia Brasileira e Contemporânea (1945-2004)**, Rio de Janeiro: Campus, 2008.

GIL, 2002, Antônio Carlos: **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**, 4º ed. São Paulo, Editora Atlas AS, 2002.

GONTIJO, 2014, Vander. Site Portal Câmara dos Deputados, **Ciclo Integrado de Planejamento e Orçamento**, 13/01/2014. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/busca-portal?contextoBusca=BuscaGeral&pagina=1&order=relevancia&abaEspecific=false&q=instrumentos%20de%20or%C3%A7amento>>. Acesso em: 01/10/2019 às 14:32.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, **Censo Demográfico**, 2018. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pb/panorama>>. Acesso em: 01/12/2019 às 21:30.

MARTINS & MARQUES, 2013. MARTINS, Aline Antunes; MARQUES, Heitor Romero: **A Contribuição da lei de Responsabilidade Fiscal na gestão pública**. Revista Controle, Ceará, v 11, n 1, jan/jun., 2013. Disponível em: <file:///D:/Meus%20arquivos/Downloads/Dialnet-AContribuicaoDaLeiDeResponsabilidadeFiscalNaGestao-6167755%20(1).pdf>. Acesso em: 05/10/2019 às 21:29.

OLIVEIRA, 2006, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p 248.

PALUDO, Augustinho: **Orçamento Público AFO e LRF, Teoria e questões**, 4ª ed, Elsevier Editora Ltda., 2013.

PELEGRINI, 2013, Simone: **A Lei de Responsabilidade Fiscal e suas implicações nas esferas municipais**, Revista Controle, Ceará, v 11, nº2, dez. 2013. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/edicoes/revista-controle-volume-xi-n-2-dezembro-2013>>. Acesso em 10/10/2019 às 20:02.

PIETRO, 2000, Maria Sylvia Zanella; **Direito Administrativo**, 12 ed. São Paulo: atlas, 2000, p 68.

REZENDE, 2013, Fernando: **O orçamento público**, Revista Controle, v 11, nº 1, jan-jun., 2013, p 14.

SILVA L. C., 2007, Luiz Carlos da: **Prioridades nos Orçamentos da União, Análise da Efetividade do Sistema de Planejamento**: Câmara dos Deputados, 2007 p 13. Disponível em: <file:///D:/Meus%20arquivos/Downloads/prioridades_orcamentos_silva.pdf>. Acesso em: 04/12/2019 às 15:22.

SILVA L. M., 2011, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**, Um enfoque Administrativo da nova Contabilidade Pública 9ª Ed. (pág. 2-4).

SILVA, M. M. 2009, Moacir Marques da. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**: abordagem contábil e orçamentária para os municípios. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

SODRÉ, Antônio Carlos de Azevedo. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: Condição insuficiente para o ajuste fiscal. RAEeletrônica, Volume – 1, Número 2, jul-dez/2002, p.5. Disponível em; <<https://rae.fgv.br/autor/antonio-carlos-azevedo-sodre>>. Acesso em: 04/12/2019 às 17:02.

SOUZA & PLATT NETO, 2012, Paula de & Orion Augusto. Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis, v. 11, n. 33, p. 66-81, ago./nov. 2012. Disponível em: <file:///D:/Meus%20arquivos/Downloads/1301-2722-2-PB%20(2).pdf>. Acesso em: 04/12/2019 às 17:40.

Tribunal de Contas do Estado/PB (TCE/PB), **SAGRES online**, de 2015 a 2018, Folha de Pessoal, Poder Executivo. Disponível em: <https://sagres.tce.pb.gov.br/estado_pessoal02.php>. Acesso em; 04/12/2019 às 15:15.

VELOSO & TEIXEIRA, 2007, Gilberto de Oliveira; Teixeira, Anderson Mutter: **A lei de responsabilidade fiscal e as microrregiões do estado do Rio Grande do Sul**; uma análise empírica. Ensaios FEE, Porto Alegre, v. 28, nº 2, 2007, p 43-470.

PONTO DE VISTA DO CONTADOR A RESPEITO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO NA CIDADE DE JOÃO PESSOA/PB

Denise Figueiredo de Sales¹
Isabella Christina Dantas Valentim²

RESUMO:

Este estudo teve como objetivo principal apresentar como a utilização do planejamento tributário pode ser de fundamental importância na tomada de decisões de uma empresa apresentando os benefícios de sua utilização. A metodologia utilizada pode ser definida como estudo de campo, que ocorreu por meio de uma pesquisa documental de natureza quantitativa, através de um questionário estruturado com 10 questões objetivas, cujos participantes foram 10 contadores da cidade de João Pessoa. Para fundamentar a pesquisa foram abordados assuntos como: contabilidade tributária, planejamento tributário, sistema tributário e regimes tributários. Os resultados afirmam que os contadores concordam 100% que o planejamento tributário é uma das ferramentas que podem auxiliar os empresários na tomada de decisões e também auxiliar a empresa na busca de benefícios através da legislação tributária. Levando em consideração que uma das principais dificuldades para elaboração do planejamento tributário é a complexidade da legislação tributária.

PALAVRAS-CHAVES: Planejamento Tributário, auxílio na tomada de decisões, complexidade da legislação.

ABSTRACT:

This study had as main objective to highlight the use of tax planning can be of paramount importance in the decision making process of a company, highlighting the benefits of its use. The methodology to be used can be defined as the study of the field, which took place by means of a desk research of the quantitative, through a structured questionnaire with 10 questions, are objective, and whose subjects were the 10 counters that are in the city of João Pessoa. In support of the research, discussions were held on issues such as: accounting, tax planning, tax laws, tax regulations, and tax regimes. The results state that the accountants would agree that tax planning is one of the tools that can help business people in decision-making and to assist the company in the pursuit of benefits through the tax code. Taking into consideration that it is one of the main obstacles to the development of tax planning that is, the complexity of the legislation.

KEYWORDS: Tax advice, assistance in decision-making, the complexity of the legislation.

1 INTRODUÇÃO

“A Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa” (MARION, 2018 p,3)

¹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis Denise Figueiredo de Sales E-mail: denisesales.fg@gmail.com

² Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN, Mestre em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis e Gestão Financeira no Instituto de Ensino Superior da Paraíba - IESP. E-mail: isabellavalentim.prof@gmail.com.

A contabilidade tributária é uma disciplina ou o ramo da contabilidade que se aplica ao estudo dos princípios, conceitos, técnicas, métodos aplicáveis à apuração dos tributos devidos pelas empresas, auxilia a buscar e analisar alternativas para a redução de carga tributária e ao cumprimento de obrigações acessórias estabelecidas pelo fisco (POHLMANN, 2012).

Dois fatores determinam a relevância dos impostos indiretos no atual contexto de negócios. O primeiro é a convicção dos empresários de que tais impostos representam o maior ônus fiscal das empresas. O segundo é a consciência empresarial do significativo grau de sofisticação e complexidade da legislação pertinente (BORGES 2004).

Com a evolução da economia e da tecnologia o mercado vem exigindo cada vez mais que os profissionais contábeis tenham um conhecimento considerável na questão tributária visando a diminuição dos impostos e despesas, e consequentemente, a ampliação dos lucros. Desta forma, o planejamento tributário se destaca para a empresa, pois os altos impostos brasileiros representam um grande do montante 1,5%³ do seu faturamento anual segundo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), o qual interfere diretamente no seu resultado operacional.

Avaliando a complexidade da legislação tributária brasileira, o planejamento tributário tornou-se uma ferramenta indispensável para a melhor gestão de um negócio, pois com as várias leis, e consequentemente, suas constantes alterações, dificulta a interpretação dos empresários em relação a tributação e sua gestão empresarial.

Diante desse contexto observar-se a importância da contabilidade tributária e do seu planejamento na vida empresarial, levando em consideração que uma boa gestão define o desenvolvimento da empresa.

Outros autores discutiram esta temática, como Santos e Oliveira (2008), Oliveira e Gonçalves (2013), Costa (2014), Vello e Martinez (2014), os quais trouxeram uma contribuição para a discussão sobre planejamento tributário.

Diante desse contexto, surge o seguinte questionamento de pesquisa: Como a utilização do Planejamento Tributário pode auxiliar as empresas na tomada de decisões?

³ Informação disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>>

Para tanto, objetiva-se mostrar como a utilização do planejamento tributário pode ser fundamental para tomada de decisões, e conseqüentemente, a viabilidade de um negócio. Assim sendo, é relevante levantar os aspectos sobre o tema da pesquisa; analisar os aspectos societários do mercado, a relevância do planejamento tributário; e avaliar a utilização do planejamento tributário para tomada de decisão das empresas.

Esta pesquisa se justifica por promover um estudo de caso frente a utilização do planejamento tributário, evidenciando os benefícios com sua utilização.

Este trabalho aprofundar-se ainda mais neste assunto, no que se refere a academia, visando a relevância da implementação de um adequado planejamento tributário podendo auxiliar as empresas na tomada de decisões com informações uteis em tempo hábil.

Enquanto procedimentos metodológicos, esta pesquisa refere-se a um estudo de caso na cidade de João Pessoa/PB com uso da técnica de questionário com contadores que fazem este planejamento, e também os que não fazem, observando o ponto de vista dos mesmos sobre a importância da utilização deste planejamento para tomada de decisões das organizações.

Por fim este trabalho está estruturado de forma a demonstrar além dessa introdução, a fundamentação teórica, a metodologia o estudo de caso com as análises dos resultados e as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Para Ribeiro e Osni (2017, p.10) “a Contabilidade é uma ciência que possibilita, por meio de suas técnicas, o controle permanente do Patrimônio das empresas”. No que tange a contabilidade tributária, se classifica como o ramo responsável por cuidar da parte administrativa dos tributos de uma empresa, conhecida também como contabilidade fiscal, na qual abrange os procedimentos utilizados para organização de pagamentos de impostos e suas estratégias de gerenciamento (RIBEIRO; OSNI, 2017).

Na perspectiva de Silva e Cordeiro Filho (2015 p.5) “o principal objetivo da Contabilidade é proporcionar aos administradores informações econômico-

financeiras que os capacitem a decidir, de maneira objetiva, sobre a utilização dos recursos da empresa”. Para Faria (2016, p. 3) “um dos objetivos da contabilidade tributária nos dias atuais é o de fazer o gerenciamento estratégico dos tributos, além de servir de base de cálculo para alguns deles”.

Com isso, as diretrizes, das quais norteiam os governantes, para que estes tenham como base, no momento da cobrança e fiscalização dos tributos, é a Constituição Federal de 1988, ela é o pilar e a essência do Sistema Tributário Nacional (STN), como explica Faria (2016).

O Brasil no seu atual estado de direito do Governo, se mantém por meio dos tributos, sendo estes das esferas Federais, Estaduais e Municipais, dos quais expressam suas características de receitas: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Segundo a Agência Brasileira⁴ o Brasil é considerado um dos países com maior carga tributária bruta do mundo, sendo o 14º, atingindo 33,58% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2018. Sendo assim, necessário acompanhar o Código Tributário Nacional (CTN) que regulamenta suas especificações. Tendo como essência a arrecadação à iniciativa privada, sendo de competência do Estado a arrecadação de recursos necessários ao funcionalismo público.

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO E REGIMES TRIBUTÁRIOS

De acordo com Martins (2016), o Sistema Tributário nacional é decorrente do crescimento do país, de sua evolução econômica e do desejo de fortalecimento de uma nação, em uma convicção centralizadora, autônoma, mas não chegando ao ponto de não aceitar o desequilíbrio impositivo, no nível de carga global sendo suportada pelo contribuinte.

Atualmente para fins tributários federais vigoram quatro tipos de regimes onde podem ser enquadradas as empresas são eles: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado.

Segundo a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006:

Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados,

⁴Informação disponível em: Brasil econômico: <<https://economia.ig.com.br/2019-03-28/carga-tributaria-do-brasil.html>>

Distrito Federal e Municípios). No simples as normas gerais são “simplificadas” todos os impostos são pagos em uma única guia o Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), restrita a empresas de pequeno porte seu faturamento de 4,8 milhões ao ano.

Na modalidade de regime Lucro Presumido ao invés do cálculo ser feito a partir da arrecadação da empresa, ele pode ser feito a partir de uma previsão de lucro em função da sua atividade. O diferencial deste regime é encontrar um valor médio na alíquota de impostos, a partir do valor médio de lucro da empresa. Regime permitido para empresas com faturamento anual de até 78 milhões.

Lucro Real obrigatório para empresas com faturamento superior a 78 milhões anualmente, entretanto qualquer empresa pode optar por ele. Neste regime o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) são determinados a partir do lucro contábil, acrescidos de ajustes (positivos e negativos) pela legislação fiscal, tem por finalidade apurar a base de cálculo do IRPJ e CSLL das empresas que optarem por este tipo de tributação.

Para a lei 8.981 de 1995 em seu artigo nº 47:

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

- I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
 - a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
 - b) determinar o lucro real.
- III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;
- IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

Desta maneira referente a lei 8.981 já citada esta forma de tributação acontece quando surge uma “arbitrariedade” na empresa quando ela deixa de cumprir alguma obrigação acessória determinada a alguma forma de tributação como por exemplo uma escrituração contábil conforme a legislação comercial ou fiscal, referente à determinação do lucro real ou presumido.

Crepaldi (2017) diz que a realidade tributária brasileira e tornou bastante complexa, trazendo um enorme custo financeiro às empresas e constante insegurança aos empresários, e com isso não tendo a certeza de estar cumprindo com as obrigações exigidas pelo Fisco. Levando em considerações tais informações, as empresas têm que fazer um estudo visando qual melhor forma de tributação e observando também todas questões do mercado interno e externo.

2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Levando em consideração a redução de custos e a necessidade constante de todas as empresas brasileiras, visto a alta competitividade de mercado e os elevados custos e despesas. No caso dos tributos, o acompanhamento é algo imprescindível para essas empresas pois tais custos são considerados um dos maiores pelas organizações.

Na perspectiva de Crepaldi (2017, p.29):

O planejamento tributário, também conhecido como elisão fiscal, é um ato preventivo que, dentro da estrita observação da legislação brasileira vigente, visa encontrar mecanismos que permitam diminuir o desembolso financeiro com pagamento de tributos, tornando-se algo latente nas administrações empresariais. Sua finalidade tem como base evitar a incidência tributária, com o intuito de prevenir a ocorrência do fato gerador do tributo, minimizando, assim, seu montante, no sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo.

O método desta economia tributária, de forma legal denomina-se “elisão fiscal” ou “economia legal”, ou seja, uma pratica contábil que permite adequar a empresa na forma mais adequada e vantajosa para pagamento de impostos. É na verdade, uma gestão tributária inteligente, uma técnica para ser pago menos impostos dependendo do total entendimento da legislação vigente. Já o método ilegal é denominado “evasão fiscal”, popularmente conhecida como a prática de sonegação, sendo dessa forma crime, pois deixar de recolher um tributo ou faze-lo parcialmente, ainda que não intencional, fere a lei, acarreta multa e pode levar o empresário a prisão.

Para Siqueira, Cury e Gomes (2011,p.188) o planejamento tributário tem um objetivo definido:

(...) o objetivo primordial do planejamento tributário é a redução ou transmissão do ônus econômico dos tributos. Igualmente, pode ocorrer situação em que o ônus não provenha direto da obrigação tributária principal e, sim, dos devedores fiscais acessórios, como a manutenção de escrituração contábil, e a apresentação de documentos exigidos pelos órgãos competentes. Para atingir o objetivo econômico, as condutas devem ser lícitas, ou seja, admitidas pelo ordenamento jurídico.

Levando em consideração tais posicionamentos, o planejamento tributário pode ser levantado como o estudo de alternativas, lícitas, antes da ocorrência do fato gerador dos tributos, utilizadas para melhor gestão econômica pelas empresas.

Alguns procedimentos podem ser feitos para desenvolvimento de um planejamento tributário, como afirma Chaves (2017, p.8):

O planejamento tributário será iniciado com uma revisão fiscal, em que o profissional deve aplicar os seguintes procedimentos:

- 1.fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
- 2.verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;
- 3.verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
- 4.analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;
- 5.levantar o montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa;

O momento de planejar deve ser feito com bastante cuidado sendo feito diariamente ou mensalmente tomando cuidado com a evasão fiscal. Para este planejamento ocorrer é necessário analisar alguns pontos: legislação tributária, ramo de atuação da empresa, se os produtos comercializados e comprados têm ou não a substituição tributária, o perfil dos clientes e fornecedores, o melhor enquadramento para a empresa visando os aproveitamentos de créditos do sistema não cumulativo (CREPALDI, 2017)

Crepaldi (2017) defende que na maioria dos casos, as grandes empresas têm um comitê de planejamento tributário formado por profissionais com conhecimentos específicos em: administração de empresas, contabilidade, direito, legislação tributária e economia. Esta equipe busca meios lícitos e melhores formas para sobreviver aos altos custos tributários existentes no nosso país, estudando o perfil de cada fornecedor objetivando menores custos para as empresas.

Por fim o planejamento tributário é o regulamento operacional de uma série de procedimentos com a finalidade de economia econômica para todos contribuintes, com intuito de permitir a elaboração de um planejamento com base técnicas, com objetivo de avaliar as melhores formas de apuração e recolhimentos dos tributos e as contribuições, contribuindo da gestão fiscal e tributária de uma empresa.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Planejamento tributário é um assunto bem comentado pela classe contábil, vários trabalhos foram realizados neste contexto, a exemplo de Santos e Oliveira (2008), Oliveira e Gonçalves (2013), Costa (2014), Vello e Martinez (2014).

O estudo de Santos e Oliveira (2008) tem por objetivo desenvolver uma contextualização sobre as vantagens de uma empresa que optar pela tributação no Lucro Real, através de um bom planejamento tributário, com o intuito de minimizar os impostos, e refletindo positivamente no lucro da empresa. Demonstrando e comprovando os benefícios que um correto enquadramento no regime tributário pode representar em uma gestão empresarial, visou promover a difusão dos procedimentos amparados por lei.

Oliveira e Gonçalves (2013) abordam em seu estudo uma das maiores preocupações dos dirigentes das empresas que está relacionado à alta carga tributária, levando em consideração que os tributos aumentam seus custos consequentemente diminuindo os lucros, afetando de forma direta, a competitividade de mercado. Buscou um controle mais apurado dos custos e das despesas especialmente os impostos, caracterizando que o Planejamento tributário nada mais é que, um aglomerado de procedimentos executados pela empresa com o objetivo de obter redução, por meios legais, dos gastos tributários. Evidenciou também a importância do profissional contábil levando em consideração a complexidade do sistema tributário colaborando firmemente ao desenvolvimento de um planejamento tributário que permita em muitas vezes diminuir ou até mesmo eliminar tributos sendo bem realizado.

Costa (2014) teve por objetivo analisar se a elaboração de um orçamento dentro do processo de planejamento tributário traz benefícios para uma pequena empresa, com uma pesquisa de estudo de caso realizado em uma empresa de pequeno porte do ramo alimentício, concluindo que a elaboração do orçamento

trouxe vários benefícios para a pequena empresa estudada, entre eles informações úteis para a tomada de decisões.

Vello e Martinez (2014) visaram em sua pesquisa evidenciar que um bom planejamento tributário promove uma redução do risco de mercado, desde que feito na presença de boas práticas de Governança Corporativa; realizaram uma amostragem com 86 empresas de capital aberto listados na BOVESPA em uma série de cinco anos efetuando as regressões dos dados em painel, buscando identificar as variáveis que explicavam o risco de mercado; de acordo com os resultados foi evidenciado uma relação significativa e negativa entre o risco de mercado e o índice de planejamento tributário eficiente das organizações nas empresas com melhores práticas de Governança Corporativa.

3 METODOLOGIA

Este estudo é definido como sendo um estudo de campo, sendo uma pesquisa documental de natureza quantitativa, que para Flick (2013, p.93) “a pesquisa quantitativa pode ter como objetivo oferecer uma descrição ou avaliação, ou desenvolvimento de uma teoria”. Referente aos seus objetivos o presente estudo pode ser definido como uma interface entre o estudo de campo com o questionário, pesquisa bibliográfica e pesquisa documental feita em livros e artigos relacionados ao tema com intuito de analisar e evidenciar como a utilização do planejamento tributário pode ser fundamental na tomada de decisões.

O instrumento utilizado na pesquisa de campo foi o questionário. Segundo Fonseca (2002, p.36) “remete às investigações em que, além da pesquisa bibliográfica e/ou documental, realiza-se coleta de dados junto a pessoas, com o recurso de diferentes tipos de pesquisa e instrumentos de coleta de dados”.

Definiu-se efetuar a realização desta pesquisa por meio de questionários com 10 perguntas fechadas, que segundo Marconi e Lakatos (2003, p. 201) é “um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador”. Os questionários foram encaminhados a dez escritórios de contabilidade em João Pessoa através de *e-mail*, ou entregues pessoalmente, sendo estes analisados por meio de gráficos e tabelas utilizando o mecanismo de planilha eletrônica. Para

considerações éticas será mantido anonimato dos contadores participantes contando apenas com seus pontos de vistas e fatos.

Com a utilização do questionário pretendeu-se realizar perguntas assertivas com respostas de múltipla escolha, para obter uma compreensão sobre a opinião de alguns contadores sobre a utilização do Planejamento Tributário e sua relevância na tomada de decisões em tempo hábil.

4 ESTUDO DE CASO: RESULTADO E DISCUSSÃO

Para uma melhor avaliação dos 10 contadores que participaram da pesquisa, foram elaborados o gráfico 01 e o gráfico 02, dos quais serão descritos a seguir:

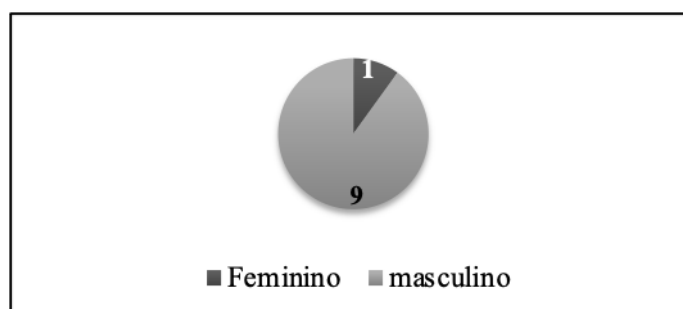


Gráfico 01: Gênero dos contadores participantes

Fonte: Dados de pesquisa (2019)

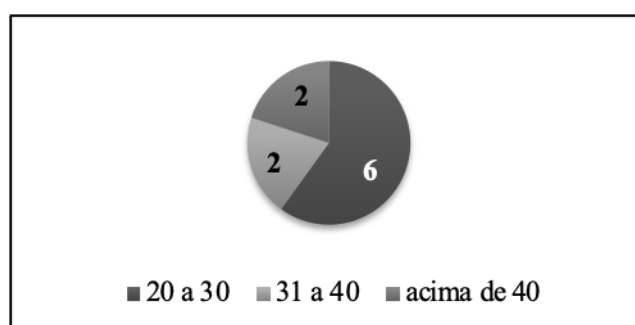


Gráfico 02: Faixa etária dos contadores participantes

Fonte: Dados de pesquisa (2019)

A partir do Gráfico 01 e Gráfico 02, observa-se que os participantes estão divididos entre 9 homens e 1 mulher, sendo que a maioria está na faixa etária de 20 a 30 anos que são referentes a 60% dos entrevistados. Por sua vez, analisando suas respostas sobre a principal finalidade do planejamento tributário elaborou-se o Gráfico 03.

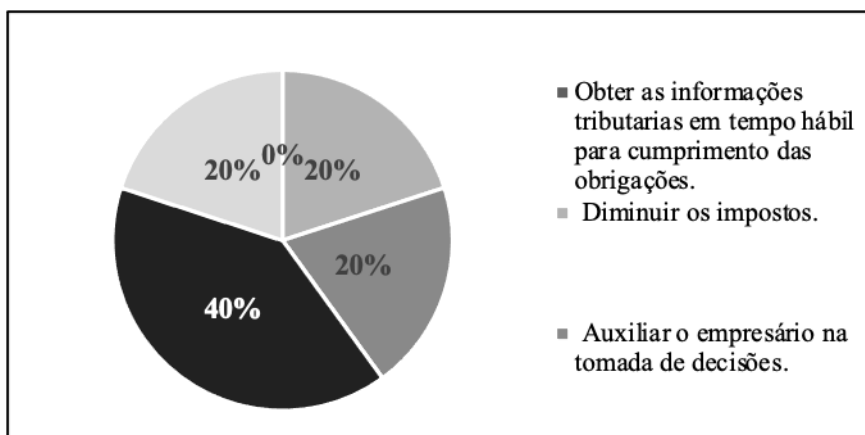


Gráfico 03: Principal Finalidade do Planejamento Tributário

Fonte: Dados de Pesquisa (2019)

A partir do Gráfico 03 verifica-se que a maioria dos respondentes, acreditam que a principal finalidade do Planejamento Tributário seria a busca de benefícios através da legislação tributária, sendo então 40% das respostas. Nesse sentido, 20% dos entrevistados acreditam que seria a diminuição dos impostos, mais 20% responderam que a finalidade seria auxiliar o empresário na tomada de decisões, outros 20% dos respondentes concordam que seriam outros assuntos, e por fim, apenas 1 dos respondentes pontuou que seria: Propiciar a administração da entidade, um maior controle e transparência, do imenso mundo tributário. Assim, nenhum dos entrevistados optou em dizer que a finalidade do Planejamento Tributário seria obter as informações tributárias em tempo hábil para cumprimento das obrigações. Concordando em parte com o estudo de Santos e Oliveira (2008) do qual descreve que um dos benefícios de um correto enquadramento no regime tributário que seria auxiliar o empresário na tomada de decisões.

Com relação a identificação das principais dificuldades para elaboração do Planejamento Tributário, foi construído o Gráfico 04 com as respostas obtidas, 50% pontuam que seria a complexidade da legislação tributária nacional; 40% informam que seria a interpretações das legislações e formas de tributação, e 10% informando que seria: conseguir organizar as informações mais preciosas e valiosas para o estudo, se elaborado de forma correta. Assim, nenhum dos entrevistados respondeu que a dificuldade seria através de investimento em softwares que gerem as informações necessárias para cada regime ou os custos operacionais para atender as obrigações do regime tributário. Assemelhando-se ao estudo de Oliveira e

Gonçalves (2013) que uma das maiores preocupações dos dirigentes das empresas e dos contadores está ligada a alta carga tributária e a complexidade da legislação.

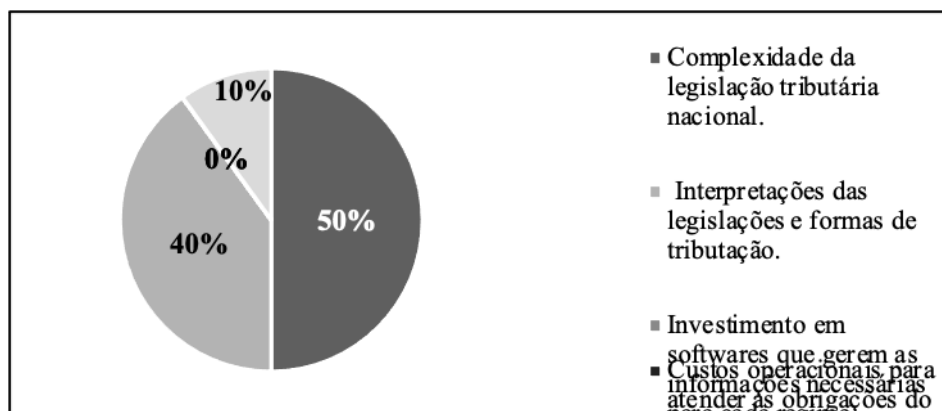


Gráfico 04: Principal dificuldade para elaboração do Planejamento Tributário

Fonte: Dados de Pesquisa (2019)

Com relação a importância do Planejamento Tributário para tomada de decisões teve uma unanimidade nas respostas dos participantes. Ou seja, 100% dos respondentes, concordaram totalmente que ele é importante na empresa para uma tomada de decisões, como podemos observar no Gráfico 05. Deste modo verifica-se que estes dados trazem concordância com o estudo de Costa (2014) no qual concluiu que a elaboração do orçamento trouxe vários benefícios para a pequena empresa analisada, entre eles, as informações úteis para a tomada de decisões, como também o planejamento tributário.

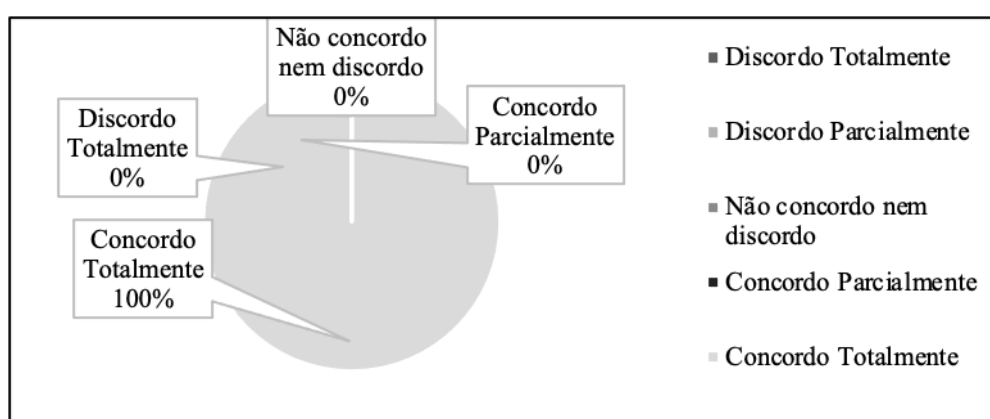


Gráfico 05: Importância do Planejamento Tributário na empresa para tomada de decisões

Fonte: Dados de Pesquisa (2019)

Em relação ao questionamento se os escritórios de contabilidade de João Pessoas/PB fazem o planejamento tributário para os seus clientes, as respostas foram variadas, 40% concordam parcialmente que elaboram, 30% não concordam e

nem discordam da elaboração e 30% discordam parcialmente sobre a elaboração do Planejamento Tributário pelos escritórios, como demonstrado no Gráfico 06.

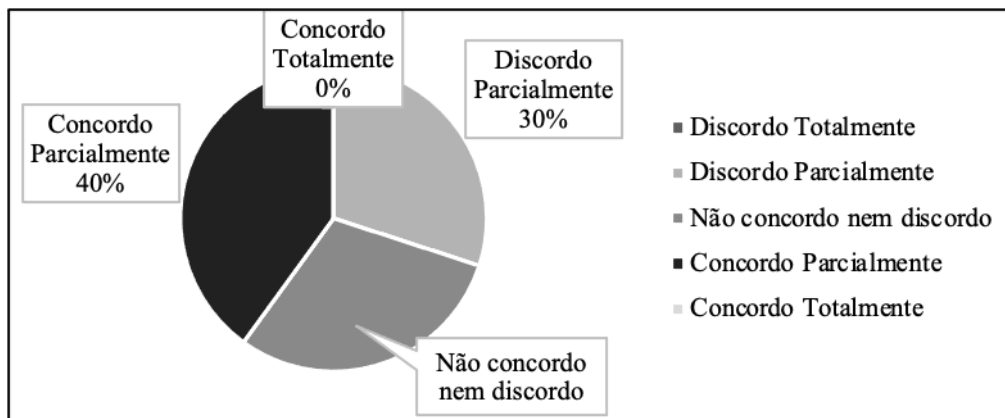


Gráfico 06: Os escritórios de contabilidade de João Pessoa fazem o planejamento tributário para os clientes?

Fonte: Dados de Pesquisa (2019)

Por sua vez, em relação a análise da possibilidade de uma empresa obter sucesso utilizando um Planejamento Tributário, os respondentes apresentam a seguinte resposta: 80% concordam totalmente e 20% concordam parcialmente, como pode ser evidenciado no Gráfico 07. Nesse caso, os dados também confirmam o estudo Santos e Oliveira (2008), no qual seus resultados puderam afirmar, que o lucro da empresa foi refletido positivamente, com a utilização bem-sucedida do planejamento tributário.

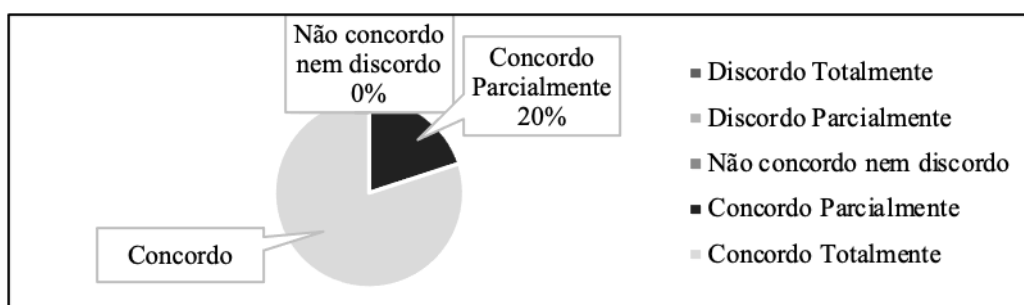


Gráfico 07: É possível uma empresa obter sucesso utilizando um planejamento tributário?

Fonte: Dados de Pesquisa (2019)

Analisando sobre a complexidade da legislação brasileira com as frequentes alterações realizadas pelo Fisco são dificuldades encontradas para elaboração de planejamento tributário. Com isso, chegamos ao resultado de que, 50% dos entrevistados concordam parcialmente sobre a complexidade da legislação

brasileira, 40% concordam totalmente e 10% não concordam nem discordam sobre tal complexidade, isso podemos observar no Gráfico 08.

Desta maneira, tais achados corroboram com as afirmações feitas por Oliveira e Gonçalves (2013), em que uma das maiores preocupações encontradas nos seus estudos estava ligada diretamente a alta carga tributária e que o Planejamento Tributário nada mais é que, um aglomerado de procedimentos executados pela empresa, levando em consideração as frequentes alterações realizadas pelo Fisco.

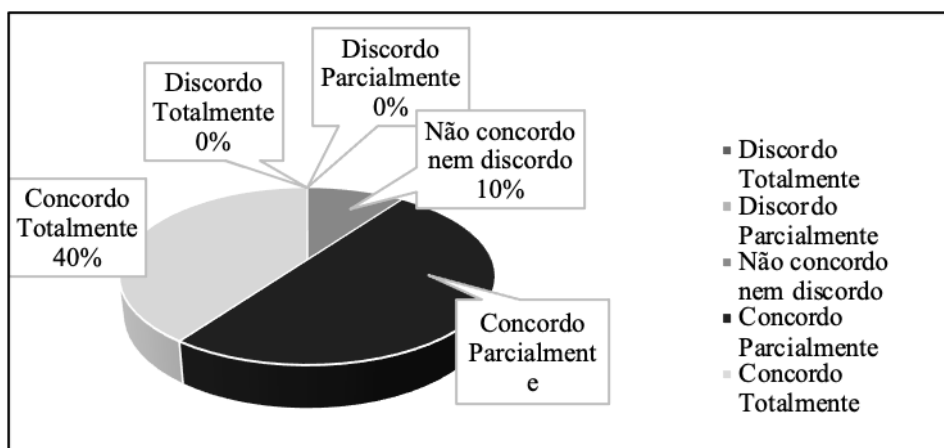


Gráfico 08: A Complexidade da legislação, levando em conta as alterações frequentes realizadas pelo Fisco são dificuldades encontradas para elaboração de planejamento tributário?

Fonte: Dados de Pesquisa (2019)

No que diz respeito ao conhecimento dos benefícios advindos de um Planejamento Tributário, os resultados nos mostram que, 50% dos entrevistados concordam parcialmente que conhecem os benefícios, 30% não concordam nem discordam, 10% concordam totalmente e os 10% restante discordam totalmente do conhecimento dos benefícios de um Planejamento Tributário, como mostra o Gráfico 09. Desta maneira tais informações comprovam o nível de conhecimento de alguns contadores sobre os benefícios propostos pelo planejamento tributário sendo tal um nível razoável, mas que poderia ser melhor se buscado mais pelos profissionais, levando em consideração as informações do estudo de Oliveira e Gonçalves (2013) que enfatiza a importância do profissional contábil na realização de um planejamento tributário, mas para isso o profissional tem que ter conhecimentos específicos sobre o assunto.

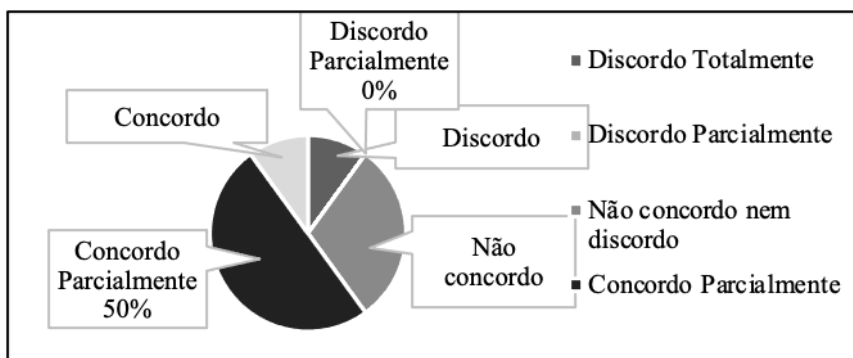


Gráfico 09: Você conhece todos os benefícios propostos de um planejamento tributário?

Fonte: Dados de Pesquisa (2019)

Levando em consideração ao contexto se a estrutura organizacional das empresas atende as obrigações do regime tributário brasileiro, foi levantado que, 50% dos entrevistados concordam parcialmente com essa relação, 30% não concordam nem discordam e 20% discordam parcialmente, isso pode ser visto no Gráfico 10. Tais resultados, confirmam as considerações trazidas pelo estudo de Vello e Martinez (2014), em que visam uma relação significativa e negativa entre o risco de mercado e o índice de planejamento tributário eficiente das organizações, isso considerando as empresas com melhores práticas de Governança Corporativa, que no caso seria a estrutura organizacional da mesma que atendem as obrigações do regime tributário.

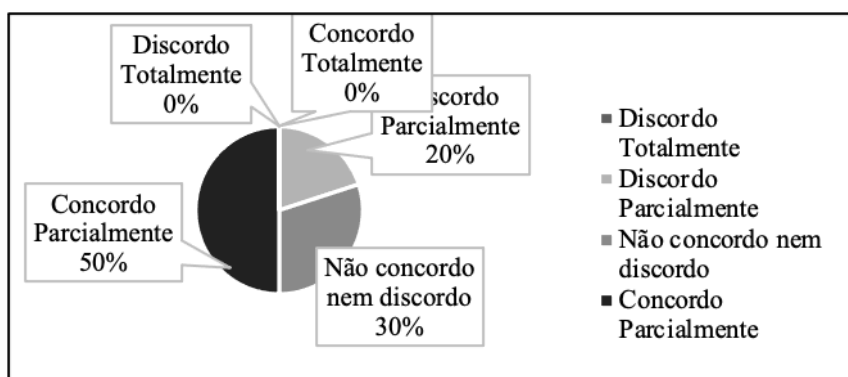


Gráfico 10: A Estrutura organizacional das empresas atende as obrigações do regime tributário brasileiro?

Fonte: Dados de Pesquisa (2019)

Deste modo pode-se verificar que dos 10 contadores entrevistados, a maioria acredita que a principal finalidade do planejamento tributário está relacionada a buscar benefícios através da legislação tributária, e que as principais dificuldades encontradas para elaboração deste planejamento estão ligadas diretamente com a complexidade e a interpretação da legislação tributária e suas formas de tributação.

mesmo a estrutura organizacional das empresas atendendo as obrigações do regime tributário brasileiro.

Portanto, a partir destas análises, pode-se obter uma unanimidade sobre a confirmação da importância do planejamento tributário na tomada de decisões de uma empresa, foi constatado também de acordo com os dados analisados, que nem todos os escritórios contábeis, localizados em João Pessoa-PB realizam o planejamento tributário para seus clientes e que o conhecimentos dos mesmo são razoáveis, no que se refere a todos os benefícios propostos pelo planejamento, e uma justificativa para tal situação, de acordo com as respostas obtidas dos participantes, estaria ligado a complexidade envolvida na legislação brasileira, levando em conta as alterações frequentes realizadas pelo Fisco, desse modo, considerada assim dificuldades descritas para elaboração de planejamento tributário.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Planejamento Tributário é um importante instrumento na empresa para tomada de decisões, como pode ser analisado no decorrer desta pesquisa, levando em consideração ainda, as respostas dos entrevistados sobre tais questionamentos e também evidenciando que é possível uma empresa obter sucesso com a utilização do planejamento tributário.

Dessa forma, para responder ao questionamento inicial proposto de como a utilização do Planejamento Tributário pode auxiliar as empresas na tomada de decisões, pode-se perceber que sua utilização se configura auxiliando a empresa na busca de benefícios através da legislação tributária e colaborando para que todas as decisões da empresa sejam tomadas em tempo hábil.

Para isso, verifica-se que a estrutura organizacional das empresas atendem as obrigações do regime tributário brasileiro, segundo os participantes da pesquisa, uma das maiores dificuldades encontradas e relatadas, refere-se a complexidade da legislação, levando em conta as alterações frequentes realizadas pelo Fisco, mesmo as empresas seguindo a estrutura organizacional e observando que a maioria dos entrevistados concordam parcialmente sobre conhecer todos os benefícios propostos pelo planejamento tributário mesmo assim sentem esta dificuldade.

No que se referente a avaliação do planejamento tributário para tomada de decisões das empresas, pode-se avaliar que as informações seriam tomadas mais rapidamente, de acordo com os setores operacionais, estratégicos ou táticos das empresas levando em consideração que todas as informações sobre impostos e tributos estariam discriminadas com uma boa utilização de planejamento tributário adequado.

Sendo assim, analisando também os aspectos societários do mercado pode se concluir que, o planejamento tributário é uma das ferramentas mais relevantes para que uma empresa tome boas decisões e para que possa obter sucesso no mercado, levando em consideração a competitividade do mercado atual, além das dificuldades relatadas pelos contadores, referem-se em sua maioria a complexidade da legislação brasileira, de maneira que, as empresas que estiverem melhores organizadas, com uma boa utilização do planejamento tributário, levariam vantagem no mercado.

Desse modo, como limitação desta pesquisa, pode-se dizer que a quantidade de contadores entrevistados, fizeram que os dados desta pesquisa ficassem restritos, não podendo ser generalizados.

Sugere-se como futuras pesquisas, que sejam analisados mais profundamente cada benefício do planejamento tributário e também, sejam aplicadas e avaliadas questões mais diretas sobre o conhecimento do profissional contábil sobre a elaboração e os procedimentos outra sugestão seria que seja elaborado um planejamento tributário mais agressivo levando em consideração os incentivos fiscais, reestruturação societária e os grupos econômicos.

REFERÊNCIAS

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário**. 8ª edição. 2004.

BRASIL ECONÔMICO. **Peso dos impostos sobe para 33,58% do PIB e é o maior desde 2010**, 2019. Disponível em: <<https://economia.ig.com.br/2019-03-28/carga-tributaria-do-brasil.html>> Acessado em: 28/09/2019.

BRASIL, Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>. Acessado em 28/09/2019.

_____. Lei nº 8981, de 20 janeiro de 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm>. Acessado em 28/09/2019.

COSTA, Daniel Fonseca. **Utilização do orçamento no planejamento tributário de uma pequena empresa**. Revista Brasileira de Contabilidade. 2014. Acessado em 28/09/2019.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. – 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento tributário** – 2.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

Empresas gastam 1.958 horas e 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária apontam pesquisas. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>>

FARIA, Ramon Alberto Cunha de. **Contabilidade Tributária** – Porto Alegre: SAGAH, 2016.

FLICK, Uwe. **Introdução à metodologia de pesquisa: um guia para iniciantes**; tradução: Magda Lopes; revisão técnica: Dirceu da Silva – Porto Alegre: Penso, 2013.

FONSECA J.J. S. **Metodologia da Pesquisa Científica**. Universidade Estadual do Ceará. 2002.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. Atlas. São Paulo, 2003.

MARION, José Carlos; SANTOS, Ana Carolina Marion. **Contabilidade básica**. – 12. ed. – São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, Ives Gandrada Silva. **O Sistema Tributário Brasileiro: História, perfil constitucional e proposta de reforma**, 2016.

OLIVEIRA, Rodrigo Rios Farias de; GONÇALVES, Marina. **A importância do planejamento tributário para as empresas**. E-LOCUÇÃO | REVISTA CIENTÍFICA DA FAEX Edição 03 – Ano 2 – 2013.

PAGOTO, Guilherme. **A carga Tributária no Brasil e no mundo- Comparativos e necessidades de mudanças**, 2018. Disponível em: <<https://www.ospcontabilidade.com.br/blog/a-carga-tributaria-no-brasil-e-no-mundo-comparativo-e-necessidade-de-mudancas/>>. Acessado em 28/09/2019.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária** – Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2012.

RIBEIRO, Osni Moura. 30.ed. **Contabilidade básica** / Osni Moura Ribeiro. - 30.ed.-São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTOS, Adélia Ribeiro; OLIVEIRA, Rúbia Carla Meneses de. **Planejamento tributário com ênfase em empresas optantes pelo lucro real**, 2008

SILVA, Anderson Soares; CORDEIRO FILHO, Antônio. **CONTABILIDADE – FÁBRICA DE MÉTRICAS E SISTEMATIZADORA DAS INFORMAÇÕES**, 2015

SIQUEIRA, Eurípedes Bastos; CURY, LacordaireKemel Pimenta; GOMES, Thiago Simões. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**. Revista CEPPG – Nº 25 – 2/2011–ISSN 1517-8471 —Páginas 184 a 196.

VELLO, André Pinto Coelho; MARTINEZ, Antônio Lopo. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EFICIENTE: uma análise de sua relação com o risco de mercado**. Revista Contemporânea de Contabilidade, vol. 11, núm. 23, maio-agosto, 2014, pp. 117-140 Universidade Federal de Santa Catarina Florianópolis, Brasil.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO FISCAL DAS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL

Elson Alexandrino da Silva¹
Fabio Oliveira Guerra²

RESUMO:

A finalidade principal deste artigo tem como apresentar o planejamento tributário como uma ferramenta utilizada para busca de redução de carga tributária de forma lícita através da Elisão Fiscal. Este estudo demonstra o benefício em que o enquadramento das atividades na utilização de método comparação dos regimes tributários. Nesse contexto, este trabalho tem como objetivo demonstrar as atividades que melhor se enquadra no Simples Nacional, com estudo de caso elaborado em duas empresas com objetivo de analisar qual a tributação que as empresas terão mais economia. Fundamentando com uma explanação sobre os regimes de tributação Nacional, descrevendo a finalidade do planejamento tributário com base na Elisão Fiscal, conceituando-se os tipos de regimes Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. A metodologia utilizada teve o objetivo de alcançar um estudo comparativo dos regimes tributários, seguindo um bom planejamento. Finalizando com o estudo de caso com empresa de atividade de comércio e serviço de porte Microempresa que aborda os cálculos dos tributos com base em seus faturamentos. Por fim, com os resultados obtidos constatou-se que a forma mais vantajosa das empresas é o enquadramento no Simples Nacional. Concluído com uma apresentação prática de um planejamento tributário, analisando os tributos federais, estaduais e municipais.

PALAVRAS-CHAVES: Elisão fiscal. Simples Nacional. Planejamento Tributário.

ABSTRACT:

The main purpose of this summary is to present the tax planning as a tool used to search for tax burden reduction through the tax avoidance. This study demonstrates the benefit in which the framing of activities in using method comparison of tax regimes. At this context, this summary aims to demonstrate the activities that best fit the National Simple, with a case study prepared in two companies to analyze which taxation companies will have more economy, based on an explanation of the national taxation regimes, describing the purpose of tax planning based on the Tax Elision, conceptualizing the types of regimes Simple National, Presumed Profit and Real Profit. The methodology used aimed to achieve a comparative study of tax regimes, following a good planning. Concluding with the case study with a small business and service company that deals with tax calculations based on their revenues. Finally, with the results obtained it was found that the most advantageous form of companies is the classification in the National Simple. Concluded with a practical presentation of a tax planning, analyzing federal, state and municipal taxes.

KEYWORDS: Tax Avoidance. Simple National. Tax Planning

1 INTRODUÇÃO

O Brasil é considerado um país com elevada carga tributária em função da excessiva cobrança dos tributos em todos os níveis de governo. Toda a empresa

¹Graduando do Curso de Ciências Contábeis e Técnico em Contabilidade E-mail: elson.alexandrino@gmail.com

² Professor Orientador, Graduado em Administração e Direito pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB, Especialização em Direito Constitucional e Financeiro pela Universidade Federal da Paraíba – UFPB, Mestrado em Administração Pública pela Universidade Federal da Paraíba - UFCG, E-mail fabiooliveiraguerra@gmail.com

tem finalidade lucrativa, embora não consiga, em todos os momentos atingir essa finalidade, necessitam remunerar os seus sócios e reinvestir os seus lucros na própria empresa, visando a sua sobrevivência e crescimento. Em função disso, o planejamento tributário se traduz na possibilidade de redução dos tributos por parte das empresas de maneira lícita. No Brasil, as micro e pequenas empresas tem uma fundamental importância na economia. As empresas optantes pelo Simples Nacional possuem um regime tributário diferenciado, criado para facilitar e simplificar o sistema recolhendo todos tributos federais, estaduais e municipais em uma única apuração. Quanto aos regimes do Lucro Presumido e do Lucro Real, estes têm seus critérios próprios, tendo o recolhimento dos tributos de forma separada.

Para que seja verificado com eficácia o planejamento tributário, se faz necessário a verificação de diversos fatores tais como: conhecimento da legislação tributária, distinguindo os tipos de tratamentos tributários das empresas, suas vantagens e desvantagens nas formas de tributação e analisar quais podem ser aplicadas, especificando quais os tipos de empresas, características de cada regime e ramos de atividade a serem verificados.

Diante do exposto, este trabalho pretende explorar a seguinte problemática: Quais os tipos de empresas que podem optar pelo simples nacional, visando pagar menor volumes de tributos possíveis?

O presente artigo tem como objetivo elencar quais os ramos de atividades melhor se enquadra no Simples Nacional; comparar com os demais regimes, garantindo a importância do planejamento tributário como ferramenta da redução de carga tributária; demonstrar os regimes de tributação e mostrar como funcionam; por conceituar os regimes de tributação com base no Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real; Elaborar um planejamento tributário voltado para duas empresas enquadradas no Simples Nacional, uma com atividade de comércio varejista com uma filial e a outra com atividade de prestação de serviço, em uma clínica de fisioterapia. Saliente-se ser de grande valia o conhecimento adquirido pelas empresas, trazendo um benefício a quem pode se utilizar deste meio de economia lícita de tributos.

Em função do apresentado, este artigo se justifica pela incontestável necessidade do planejamento tributário como uma ferramenta de suma importância para garantir a redução legal dos tributos das empresas e com base

na lei do Simples Nacional, será analisado qual regime de tributação traz menor volume de tributos para uma empresa, seja de comércio de varejos e indústria, ou mesmo de serviços, com objetivo exemplificar um planejamento tributário, de forma que os gestores e empresários possam propiciar uma elisão fiscal com objetivo de redução de tributos. Será utilizado um estudo com base no ano de 2018, referente aos tributos incorridos e pagos por duas empresas, uma na atividade de comércio varejista e outra na prestação de serviços.

A metodologia utilizada baseia-se em pesquisa descritiva, por meio de levantamento bibliográfico, através de pesquisa de artigos científicos, livros e plataformas digitais com critérios e técnicas, visando a definição do melhor regime de enquadramento, levando em consideração o porte das empresas. Para tanto, será elaborado um estudo de caso, onde será abordada empresas optantes do regime tributário do Simples Nacional.

A fundamentação teórica, vários autores serão visitados, entre eles Silva (2006), Machado (2008), Martins (2000), sendo este estudo dividido em quatro partes: na primeira parte é abordada a introdução, onde se trata dos objetivos gerais e específicos que são os fins teóricos e práticos que se propõe alcançar. A segunda é a fundamentação teórica, onde temos conceitos e fundamentos que servirão de base para o estudo. A terceira traz à metodologia que é o delineamento para a busca de uma resposta para o problema. Em seguida, o estudo de caso tem como escopo de duas empresas ME -Comercial Varejista de Brinquedos, com uma filial, e a outra de serviços de fisioterapia, sendo analisadas a melhor forma de tributação. Por fim, temos o fecho com as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Devido à complexidade da legislação tributária brasileira, as empresas se deparam com as dificuldades em compreender as exigências legais do sistema tributário.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário IBPT (2018), o Sistema Tributário é composto por 390.726 normas em matéria tributária. Desta forma, são mais de 1,92 normas tributárias por hora (dia útil). Com isso, o planejamento tributário tem fundamental importância, pois ao estabelecer um

planejamento, a empresa terá mais informações para tomar de decisões certas em relação tributação, a fim de diminuir o valor dos gastos com tributos e mantendo-se na legalidade.

No âmbito federal, atualmente, existe três formas jurídicas em termo de tributação: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real, tendo cada uma destas especificidades. É necessário que a empresa possa escolher a melhor forma de tributação dependendo de sua atividade.

2.1 SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

Segundo Martins (2000), o Código Tributário Nacional começou a ser elaborado na década de 50, sendo considerado um elemento de estabilidade do direito tributário, além de permitir uma ampla visão das normas, com ênfase no princípio da legalidade, vigência e aplicação das leis. Logo, é utilizado como um manual das normas tributaria e oferece condições para interpretações das mesmas.

Com isso, o planejamento tributário deve respeito aos princípios constitucionais, tais como: Princípio da Legalidade, Princípio da Capacidade Contributiva Princípio da Vedação ao Confisco, Princípio da Irretroatividade, Principio da Uniformidade, Princípio da Anterioridade.

Corroborando com esse entendimento, Ishida e Martelli (2015, p.119) afirmam que:

O sistema tributário é caracterizado como um conjunto de normas e procedimentos que regem a matéria tributável constituindo uma ferramenta de captação de recursos utilizado pelo estado leva em consideração a realidade social, sistema econômico[...]

Vale ressaltar que a finalidade precípua dos tributos é arrecadação de recursos para financiar as demandas da sociedade.

2.2 PLANEJAMENTOS TRIBUTARIO, ELISÃO FISCAL

Nos dias atuais, torna-se importante a utilização de práticas visando uma melhor gestão dos recursos disponíveis. No Brasil, a carga tributária é bastante elevada e compromete a continuidade de muitas entidades. São inúmeras as

empresas que estão em situações desfavoráveis por uma série de motivos. Desta forma, se faz necessário que as empresas tenham, minimamente, uma organização financeira, econômica e tributária. Em função disso, o planejamento deve ser adotado para esse fim.

Para Borges (2000), a estrutura do planejamento apoia-se em: organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego da estrutura e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejais propícios.

Com isso, sendo o planejamento uma das funções da ciência da administração, juntamente com a direção e controle, faz com que as organizações possam atingir seus objetivos e metas, auxiliando no processo de decisão e, conseqüentemente, proporcionando a maximização do lucro.

A Elisão Fiscal ou o Planejamento Tributário se fazem necessários para que o empresário não seja prejudicado nas suas tarefas cotidianas, sempre sendo observadas as normas tributárias, para que, antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, as organizações possam tomar as atitudes necessárias referente a mitigação da carga tributária.

Neste sentido, Machado (2008, p.274, grifo nosso) explica que:

Não é razoável esperar-se que alguém, podendo pagar menos sem cometer ilegalidade, prefira pagar mais. Se uma atividade pode ser exercida de formas diferentes, e uma dessas formas implica **menor ônus tributário**, não se pode esperar que o contribuinte escolha a forma mais onerosa. Assim, é absolutamente lícito ao contribuinte buscar as formas operacionais que lhe permitam pagar menos tributo, desde que sem violação à lei.

Com isso, a Elisão Fiscal tem a finalidade de obter a maior economia de forma lícita, reduzindo a carga tributária através do planejamento tributário.

2.3 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO E SUAS DIFERENÇAS

Por ocasião da abertura das empresas, é necessário a melhor escolha do regime tributário a ser adotado. Legalmente para iniciar suas atividades, se faz necessário o atendimento das normas societárias, definidas no Código Civil, Título II, Da Sociedade, Capítulo. Único, Disposições Gerais,

Art. 981, *in verbis*: “Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados”. É necessário que a empresa tenha uma noção dos resultados esperados, tendo em vista o enquadramento que as mesmas possam ter em função do seu faturamento.

2.3.1 Simples Nacional

O Simples Nacional é previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (Brasil, 2006), sendo caracterizado por ser um regime tributário simples e diferenciado, facultativo, tendo em vista proporcionar o recolhimento de oito tributos em um único documento de arrecadação, o DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional. É uma das formas mais adotadas pelas empresas, por apresentar uma maneira mais simplificada na arrecadação dos tributos. Permite a dispensa de 20% do INSS patronal da folha de pagamento contribuindo para redução de custos trabalhistas. Uma das desvantagens do Simples Nacional é que os tributos são calculados com base no faturamento anual e não no lucro, bem como não podem aproveitar os créditos tributários, como, por exemplo, o do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços). De acordo com o Art. 3º, inciso I e II da lei complementar 123/2006, “Consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que se refere o Art. 966 da Lei nº 10.406, de janeiro de 2002 (Código Civil) devidamente registrados no registro de empresas mercantis ou no registro de pessoa jurídica.

O citado regime abrange participação de todos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), sendo administrado por um comitê gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil, dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos municípios e estabelece uma cobrança única centralizada dos tributos, a fim de tornar menos onerosos as empresas que se enquadram no sistema simplificado de tributação.

Em relação a opção feita pelos Estados, no caso do Imposto sobre Circulação relativa à Circulação de Mercadoria Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação (ICMS),

importará a adoção do mesmo limite da receita bruta anual. Na hipótese de a empresa possuir filiais, deverá ser considerado todo somatório das receitas brutas dos estabelecimentos incluído a matriz.

Para que seja ingressado neste regime é necessário cumprimento das seguintes condições:

Enquadrarem-se na definição de microempresa ou da empresa de pequeno porte; cumprir os requisitos previstos na legislação; e formalizar a opção pelo Simples Nacional.

De acordo com a plataforma digital do Simples Nacional, o mesmo possui as seguintes características:

Ser facultativo;
 Ser irretratável para todo o ano-calendário;
 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);
 Recolhimento dos tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação -DAS; 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;
 Apresentação de declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais;
 Prazo para recolhimento do DAS até o dia 20 do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta;
 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 deverá recolher o ICMS e o ISS diretamente ao Estado ou ao Município.

No Simples Nacional, as empresas devem recolher seus tributos conforme sua receita bruta, de acordo com a tabela de alíquotas de todas as atividades desempenhadas e seus anexos que constara no Anexo A deste trabalho e o calculo da alíquota efetiva para o calculo do imposto. Como exemplo no quadro 01:

Anexo I

Alíquotas –
 Comércio

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)	Alíquota Nominal	Valor a Deduzir (em R\$)

1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	–
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

Quadro 1 - Alíquotas Simples Nacional;

Fonte: Receita Federal, 2019.

As alíquotas e faixas do Simples Nacional do Quadro 1 são para empresas de comerciais, em todas as faixas de faturamento, sendo considerado o valor acumulado nos últimos 12 meses. Sendo que quanto maior a receita bruta de faturamento atingida, maior é alíquota aplicada.

Desta forma, para o efeito de cálculo dos tributos, toma-se como base a receita bruta mensal das empresas. Ressalta-se que nem todas as empresas optantes pelo Simples nacional realizam o recolhimento de todos os tributos relacionados. A legislação divide de acordo com o enquadramento da empresa, seja ela do ramo do comércio, da indústria ou do serviço. Ressalta-se as atividades de serviços por terem seus cálculos diferenciados sujeitos, ou não, ao fator “R”. Saliente-se que, para o Simples Nacional, será considerada Microempresa, sendo o empresário, a pessoa jurídica ou equiparada, que aufera em cada ano calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00. Já para as empresas de pequeno porte (EPP), os empresários, a pessoa jurídica ou a elas equiparadas, venham auferir cada ano-calendário receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00.

2.3.2 Lucro Presumido

As empresas que adotam o regime do Lucro Presumido são fundamentadas em uma legislação federal, onde se apura os tributos de forma presumida, levando em consideração um percentual do seu lucro, através da aplicação de alíquotas variáveis dos tributos. No Lucro Presumido estima-se o valor da receita bruta da empresa, para que sejam aplicadas as alíquotas dos tributos inerentes ao regime. Seu limite de faturamento não pode ser superior a

R\$ 78 milhões por ano.

Os tributos são recolhidos de acordo com o faturamento e percentuais relativos as atividades econômicas da empresa, conforme demonstrado abaixo (Quadro 02). Ressalta-se que o Pis/Pasep e da Cofins têm suas alíquotas fixas, sendo Pis/Pasep 0,65% e da Cofins 3% a incidência cumulativa sem permissão de crédito.

Atividade exercida	Percentual de faturamento tributado
Revenda de combustíveis e gás natural	1,60%
Transporte de cargas	8,00%
Atividades imobiliárias	8,00%
Industrialização para terceiros com recebimento do Material	8,00%
Demais atividades não especificadas que não sejam prestação de serviço	8,00%
Transporte que não seja de cargas e serviços em Geral	16,00%
Serviços profissionais que exijam formação técnica ou acadêmica - como advocacia e engenharia	32,00%
Intermediação de negócios	32,00%
Administração de bens móveis ou imóveis, locação ou cessão desses mesmos bens	32,00%
Construção civil e serviços em geral	32,00%

Quadro 2: Alíquota da presunção de Lucro, atividade do Lucro Presumido

Fonte: Jornal Contábil, 2019.

As alíquotas após sua aplicação dos percentuais de presunção de lucro, são de 9% para a CSLL e de 15% para IRPJ.

No Lucro Presumido, a base de cálculo é sobre o faturamento trimestral, ou seja, a receita bruta que compreende em vendas ou prestações de serviços, excluindo as receitas canceladas e descontos concedidos.

Competência	Receita	Receita bruta acumulada rbt12	Alíquota	Valor Recolhido
jan/18	R\$ 12.758,44	R\$ 12.758,44	6%	R 765, \$ 50
fev/18	R\$ 7.503,53	R\$ 20.261,97	6%	R 450, \$ 22
mar/18	R\$ 11.278,75	R\$ 31.540,72	6%	R 676, \$ 73
abr/18	R\$ 16.430,90	R\$ 47.971,62	6%	R 985, \$ 85

mai/18	R\$ 10.916,73	R\$ 58.888,35	6%	R 655, \$ 00
jun/18	R\$ 16.291,99	R\$ 75.180,34	6%	R 977, \$ 52
jul/18	R\$ 21.151,39	R\$ 96.331,73	6%	R 1.26 \$ 9,08
ago/18	R\$ 8.712,47	R\$ 105.044,2 0	6%	R 522, \$ 75
set/18	R\$ 7.511,73	R\$ 112.555,9 3	6%	R 450, \$ 70
out/18	R\$ 12.316,13	R\$ 124.872,0 6	6%	R 738, \$ 96
nov/18	R\$ 11.494,71	R\$ 136.366,7 7	6%	R 689, \$ 68
dez/18	R\$ 13.448,94	R\$ 149.815,7 1	6%	R 606, \$ 93
TOTAL	R\$ 149.815,71			R 8.98 \$ 8,93

Quadro 5 - Faturamento da empresa: Equilibrar Comercio e Serviços Ltda

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

Se faz necessário ressaltar trata-se de uma empresa que tem sua apuração dos tributos num regime tributário diferenciado, particularmente enquadrada no Anexo III com fator “R”. Em função do inciso V do § 1º do Art . 25, da Resolução CGSN nº 140, de 2018 (serviços sujeitos ao fator “R”), devem ser calculados a razão (R) entre a folha de salário, incluindo os encargos, nos últimos 12 meses anteriores ao período de apuração e a receita bruta acumulada nos últimos 12 meses anteriores ao período de apuração (RBT12), para definir em que Anexo elas serão tributadas: quando o fator “R” for igualou superior a 0,28, serão tributadas pelo Anexo III, e quando o fator “R” for inferior a 0,28, serão tributadas pelo Anexo V.

Quanto as informações trazidas pelo Quadro 6, na partilha dos tributos, a empresa obteve economia nos recolhimentos dos tributos. Para que chegasse ao valor do tributo a ser recolhido, foi observado que a folha de pagamento dos funcionários, incluindo pró-labore dos sócios, interferiu no cálculo do tributo.

MÊS	IRPJ (0,24 00%)	CSLL (0,209 9%)	COFI NS (0,76 92%)	PIS/Pa sep(0, 1 667%)	INSS/ CPP (2,60 39%)	ISS (2,00 9%)
jan/18	R\$ 30,62	R\$ 26,79	R\$ 98,14	R\$ 21,28	R\$ 332,23	R\$ 256,44
fev/18	R\$ 18,01	R\$ 15,76	R\$ 57,72	R\$ 12,52	R\$ 195,39	R\$ 150,82
mar/18	R\$ 27,07	R\$ 23,69	R\$ 86,76	R\$ 18,81	R\$ 293,70	R\$ 226,70
abr/18	R\$ 39,43	R\$ 34,50	R\$ 126,39	R\$ 27,41	R\$ 427,86	R\$ 330,26
mai/18	R\$ 26,20	R\$ 22,93	R\$ 83,97	R\$ 18,21	R\$ 284,27	R\$ 219,43

jun/18	R\$ 39,10	R\$ 34,21	R\$ 125,32	R\$ 27,18	R\$ 424,24	R\$ 327,47
jul/18	R\$ 50,76	R\$ 44,42	R\$ 162,70	R\$ 35,28	R\$ 550,78	R\$ 425,14
ago/18	R\$ 20,91	R\$ 18,30	R\$ 67,02	R\$ 14,53	R\$ 226,87	R\$ 175,12
set/18	R\$ 18,03	R\$ 15,77	R\$ 57,78	R\$ 12,53	R\$ 195,61	R\$ 150,99
out/18	R\$ 29,56	R\$ 25,86	R\$ 94,74	R\$ 20,54	R\$ 320,71	R\$ 247,55
nov/18	R\$ 27,59	R\$ 24,14	R\$ 88,42	R\$ 19,17	R\$ 299,32	R\$ 231,04
dez/18	R\$ 32,28	R\$ 28,24	R\$ 103,45	R\$ 22,43	R\$ 350,21	R\$ 270,32
TOTAL	R\$ 359,56	R\$ 314,61	R\$ 1.152,41	R\$ 249,89	R\$ 3.901,19	R\$ 3.011,28

Quadro 6 - Partilha de impostos 2018 Equilibrar Comercio e serviços Ltda

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

1.1.1 Calculo para o Lucro Presumido

A seguir, serão identificados os cálculos a presunção do Lucro Presumido referente ao Exercício de 2018. Por meio do quadro 7, verifica-se os valores devidos dos tributos analisados, servindo de base para o auxílio e comparação. Foi elaborado mensalmente, podendo o contribuinte pagar trimestralmente ou através de quotas de acordo com a última coluna.

MÊS	RECEITA	IRPJ (15%)	CSLL (9%)	TOTAL	TOTAL TRIM.
jan/18	R 74.538,9 \$ 0	R 894,47 \$	R 805,02 \$	R 1.699,49 \$	R 5.793,64 \$
fev/18	R 83.084,0 \$ 0	R 997,01 \$	R 897,31 \$	R 1.894,32 \$	
mar/18	R 96.484,0 \$ 1	R 1.157, \$ 81	R 1.042, \$ 03	R 2.199,84 \$	
abr/18	R 114.290, \$ 10	R 1.371, \$ 48	R 1.234, \$ 33	R 2.605,81 \$	R 7.160,60 \$
mai/18	R 108.003, \$ 16	R 1.296, \$ 04	R 1.166, \$ 43	R 2.462,47 \$	
jun/18	R 91.768,0 \$ 7	R 1.101, \$ 22	R 991,10 \$	R 2.092,31 \$	
jul/18	R 110.750, \$ 13	R 1.329, \$ 00	R 1.196, \$ 10	R 2.525,10 \$	R 7.580,33 \$
ago/18	R 122.315, \$ 14	R 1.467, \$ 78	R 1.321, \$ 00	R 2.788,79 \$	
set/18	R 99.405,5 \$ 0	R 1.192, \$ 87	R 1.073, \$ 58	R 2.266,45 \$	
out/18	R 232.384, \$ 28	R 2.788, \$ 61	R 2.509, \$ 75	R 5.298,36 \$	R 12.965,87 \$
nov/18	R 87.169,6 \$ 4	R 1.046, \$ 04	R 941,43 \$	R 1.987,47 \$	
dez/18	R 249.124, \$ 67	R 2.989, \$ 50	R 2.690, \$ 55	R 5.680,04 \$	
TOTAL	R 1.469.31 \$ 7,60	R 17.63 \$ 1,81	R 15.86 \$ 8,63	R 33.500,44 \$	R 33.500,44 \$

Quadro 7: Jv Andrade comercio varejista de Brinquedos Ltda

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

Para os valores do IRPJ e CSLL, foi realizado uma com base em uma fórmula, por exemplo, para o IRPJ utiliza o faturamento X 8% X 15%, sabendo que a alíquota de 8% é de acordo com Lei 9.249/1995, Art. 15, parágrafo 1º, a depender da atividade, para este momento sendo uma empresa de comercio. E o CSLL utiliza o faturamento X 12% X 9%.

No quadro 8 a seguir, demonstra o cálculo dos impostos: PIS, COFINS E ICMS.

MÊS	RECEITA	PIS (0,65)	COFINS(3%)	ICMS (18%)
jan/18	R\$ 74.538,90	R\$ 484,50	R\$ 2.236,17	R\$ 13.417,00
fev/18	R\$ 83.084,00	R\$ 540,05	R\$ 2.492,52	R\$ 14.955,12
mar/18	R\$ 96.484,01	R\$ 627,15	R\$ 2.894,52	R\$ 17.367,12
abr/18	R\$ 114.290,10	R\$ 742,89	R\$ 3.428,70	R\$ 20.572,22
mai/18	R\$ 108.003,16	R\$ 702,02	R\$ 3.240,09	R\$ 19.440,57
jun/18	R\$ 91.768,07	R\$ 596,49	R\$ 2.753,04	R\$ 16.518,25
jul/18	R\$ 110.750,13	R\$ 719,88	R\$ 3.322,50	R\$ 19.935,02
ago/18	R\$ 122.315,14	R\$ 795,05	R\$ 3.669,45	R\$ 22.016,73
set/18	R\$ 99.405,50	R\$ 646,14	R\$ 2.982,17	R\$ 17.892,99
out/18	R\$ 232.384,28	R\$ 1.510,50	R\$ 6.971,53	R\$ 41.829,17
nov/18	R\$ 87.169,64	R\$ 566,60	R\$ 2.615,09	R\$ 15.690,54
dez/18	R\$ 249.124,67	R\$ 1.619,31	R\$ 7.473,74	R\$ 44.842,44
TOTAL	R\$ 1.469.317,60	R\$ 9.550,56	R\$ 44.079,53	R\$ 264.477,17

Quadro 8: Jv Andrade comercio varejista de Brinquedos Ltda

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

Para formação dos cálculos do quadro acima, as alíquotas utilizadas são de 0,65% para PIS e para o COFINS 3%. Visto que o ICMS foi de acordo com o faturamento, utilizando a alíquota interna do estado da Paraíba que é de 18%. Neste quadro, no que se refere ao ICMS, não estará considerando os créditos tributários nas aquisições de mercadorias.

Ao observar-se que, no Lucro Presumido e no Lucro Real, existem tributos incidentes sobre a folha de pagamento da empresa com os mesmos percentuais, independentemente do faturamento obtido pela empresa.

No quadro 9, verifica-se que a empresa recolhe em um percentual no total de 27,8% do INSS patronal, além do valor a ser descontado pelo funcionário. Aplicando sobre o valor total da folha de pagamento bruta, incluindo pró-labore dos sócios.

MÊS	FOLHA DE PAGAMENTO + PRO- LABORE	COTA PATRONAL (20%)	RAT/SAT (2%)	OUTRAS ENTIDADES (5,8%)	INSS PATRONAL
jan/18	R\$ 8.733,55	R\$ 1.746,71	R\$ 174,67	R\$ 506,55	R\$ 2.427,93
fev/18	R\$ 8.512,14	R\$ 1.702,43	R\$ 170,24	R\$ 493,70	R\$ 2.366,37
mar/18	R\$ 8.998,50	R\$ 1.799,70	R\$ 179,97	R\$ 521,91	R\$ 2.501,58
abr/18	R\$ 8.733,55	R\$ 1.746,71	R\$ 174,67	R\$ 506,55	R\$ 2.427,93
mai/18	R\$ 8.703,52	R\$ 1.740,70	R\$ 174,07	R\$ 504,80	R\$ 2.419,58
jun/18	R\$ 12.569,16	R\$ 2.513,83	R\$ 251,38	R\$ 729,01	R\$ 3.494,23
jul/18	R\$ 11.050,05	R\$ 2.210,01	R\$ 221,00	R\$ 640,90	R\$ 3.071,91
ago/18	R\$ 11.145,53	R\$ 2.229,11	R\$ 222,91	R\$ 646,44	R\$ 3.098,46
set/18	R\$ 10.460,06	R\$ 2.092,01	R\$ 209,20	R\$ 606,68	R\$ 2.907,90
out/18	R\$ 9.588,35	R\$ 1.917,67	R\$ 191,77	R\$ 556,12	R\$ 2.665,56
nov/18	R\$ 11.382,75	R\$ 2.276,55	R\$ 227,66	R\$ 660,20	R\$ 3.164,40
dez/18	R\$ 13.424,93	R\$ 2.684,99	R\$ 268,50	R\$ 778,65	R\$ 3.732,13
TOTAL	R\$ 123.302,09	R\$ 24.660,42	R\$ 2.466,04	R\$ 7.151,52	R\$ 34.277,98

Quadro 9: Jv Andrade comercio varejista de Brinquedos Ltda

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

1.1.2 Calculo para o Lucro Real

Em seguida, com base nos mesmos valores de faturamentos, foi calculado de acordo com o método do Lucro Real.

Estes impostos no quadro 10 foram calculados baseados no Lucro Real, com as alíquotas de PIS:1,65%, COFINS: 7,6% e ICMS(18%), sendo estipulado os faturamentos referentes as vendas dentro do estado, sendo a alíquota da Paraíba. No tocante aos impostos de 15% para o IRPJ e 9% para o CSLL, foram calculados com os valores brutos de faturamento sem considerar a elaboração do demonstrativo de resultado do exercício.

MÊS	RECEITA	IRPJ (15%)	CSLL (9%)	PIS (1,65%)	COFINS (7,6)	ICMS (18%)
jan/19	R\$ 74.538,90	R\$ 11.180,84	R\$ 6.708,50	R\$ 1.229,89	R\$ 5.664,96	R\$ 13.417,00

fev/19	R\$ 83.084,00	R\$ 12.462,60	R\$ 7.477,56	R\$ 1.370,89	R\$ 6.314,38	R\$ 14.955,12
mar/19	R\$ 96.484,01	R\$ 14.472,60	R\$ 8.683,56	R\$ 1.591,99	R\$ 7.332,78	R\$ 17.367,12
abr/19	R\$ 114.290,10	R\$ 17.143,52	R\$ 10.286,11	R\$ 1.885,79	R\$ 8.686,05	R\$ 20.572,22
mai/19	R\$ 108.003,16	R\$ 16.200,47	R\$ 9.720,28	R\$ 1.782,05	R\$ 8.208,24	R\$ 19.440,57
jun/19	R\$ 91.768,07	R\$ 13.765,21	R\$ 8.259,13	R\$ 1.514,17	R\$ 6.974,37	R\$ 16.518,25
jul/19	R\$ 110.750,13	R\$ 16.612,52	R\$ 9.967,51	R\$ 1.827,38	R\$ 8.417,01	R\$ 19.935,02
ago/19	R\$ 122.315,14	R\$ 18.347,27	R\$ 11.008,36	R\$ 2.018,20	R\$ 9.295,95	R\$ 22.016,73
set/19	R\$ 99.405,50	R\$ 14.910,83	R\$ 8.946,50	R\$ 1.640,19	R\$ 7.554,82	R\$ 17.892,99
out/19	R\$ 232.384,28	R\$ 34.857,64	R\$ 20.914,59	R\$ 3.834,34	R\$ 17.661,21	R\$ 41.829,17
nov/19	R\$ 87.169,64	R\$ 13.075,45	R\$ 7.845,27	R\$ 1.438,30	R\$ 6.624,89	R\$ 15.690,54
dez/19	R\$ 249.124,67	R\$ 37.368,70	R\$ 22.421,22	R\$ 4.110,56	R\$ 18.933,47	R\$ 44.842,44
TOTAL	R\$ 1.469.317,60	R\$ 220.397,64	R\$ 132.238,58	R\$ 24.243,74	R\$ 111.668,14	R\$ 264.477,17

Quadro 10: Jv Andrade comercio varejista de Brinquedos Ltda

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

Com isso, a empresa de serviços estará mostrando a análise de que partirá suas informações no Lucro Presumido como segue abaixo.

No quadro 11 percebe-se que as informações da empresa Equilibrar Comercio e Serviços Ltda, mostra que os cálculos dos tributos de forma na presunção do Lucro Presumido, do referido exercício de 2018.

MÊS	RECEITA	PIS (0,65%)	COFINS(3%)	ISS (5%)
jan/18	R\$ 12.758,44	R\$ 82,93	R\$ 382,75	R\$ 637,92
fev/18	R\$ 7.503,53	R\$ 48,77	R\$ 225,11	R\$ 375,18
mar/18	R\$ 11.278,75	R\$ 73,31	R\$ 338,36	R\$ 563,94
abr/18	R\$ 16.430,90	R\$ 106,80	R\$ 492,93	R\$ 821,55
mai/18	R\$ 10.916,73	R\$ 70,96	R\$ 327,50	R\$ 545,84
jun/18	R\$ 16.291,99	R\$ 105,90	R\$ 488,76	R\$ 814,60
jul/18	R\$ 21.151,39	R\$ 137,48	R\$ 634,54	R\$ 1.057,57
ago/18	R\$ 8.712,47	R\$ 56,63	R\$ 261,37	R\$ 435,62
set/18	R\$ 7.511,73	R\$ 48,83	R\$ 225,35	R\$ 375,59
out/18	R\$ 12.316,13	R\$ 80,05	R\$ 369,48	R\$ 615,81
nov/18	R\$ 11.494,71	R\$ 74,72	R\$ 344,84	R\$ 574,74
dez/18	R\$ 13.448,94	R\$ 87,42	R\$ 403,47	R\$ 672,45

TOTAL	R\$ 149.815,71	R\$ 973,80	R\$ 4.494,47	R\$ 7.490,79

Quadro 11: Cálculo do PIS, da COFINS e o ISS, ano 2018 Equilibrar Comercio e Serviços Ltda

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

Quanto ao PIS e da COFINS, aplicando a receita bruta, sendo as alíquotas 0,65% e 3% resultando respectivamente os valores de R\$ 973,80 (novecentos e setenta e três reais e oitenta centavos) e R\$ 4.494,47 (quatro mil e quatrocentos e noventa e quatro reais e quarenta e sete centavos) os impostos federais. O ISS com percentual de 5% sobre receita bruta total dos serviços, resultante no montante de R\$ 7.490,79 (sete mil e quatrocentos e noventa reais e setenta e nove centavos). Aplicando-se um percentual total de 8,65% proveniente dos serviços realizados.

Sobre a mesma receita calcula-se conforme no quadro 12, um percentual de 32% por ser uma empresa de serviços, derivando uma base de cálculo no total de R\$ 47.041,03(quarenta e sete mil e quarenta e um reais e três centavos). A alíquota do IR é de 15% e o CSLL de 9%, podendo ser pago em mensalmente ou em quota a cada trimestre.

MÊS	RECEITA	IRPJ(15%)	CSLL (9%)	TOTAL	TOTAL TRIM.
jan/18	R\$ 12.758,44	R\$ 612,41	R\$ 367,44	R\$ 979,85	R\$ 2.422,33
fev/18	R\$ 7.503,53	R\$ 360,17	R\$ 216,10	R\$ 576,27	
mar/18	R\$ 11.278,75	R\$ 541,38	R\$ 324,83	R\$ 866,21	
abr/18	R\$ 16.430,90	R\$ 788,68	R\$ 473,21	R\$ 1.261,89	
mai/18	R\$ 10.916,73	R\$ 524,00	R\$ 314,40	R\$ 838,40	R\$ 3.351,52
jun/18	R\$ 16.291,99	R\$ 782,02	R\$ 469,21	R\$ 1.251,22	
jul/18	R\$ 21.151,39	R\$ 1.015,27	R\$ 609,16	R\$ 1.624,43	
ago/18	R\$ 8.712,47	R\$ 418,20	R\$ 250,92	R\$ 669,12	
set/18	R\$ 7.511,73	R\$ 360,56	R\$ 216,34	R\$ 576,90	R\$ 2.870,45
out/18	R\$ 12.316,13	R\$ 591,17	R\$ 354,70	R\$ 945,88	
nov/18	R\$ 11.494,71	R\$ 551,75	R\$ 331,05	R\$ 882,79	
dez/18	R\$ 13.448,94	R\$ 645,55	R\$ 387,33	R\$ 1.032,88	
TOTAL	R\$ 149.815,71	R\$ 7.191,15	R\$ 4.314,69	R\$ 11.505,85	R\$ 11.505,85

Quadro 12: cálculo do IRPJ e CSLL Empresa: Equilibrar Comercio e Serviços Ltda

Fonte: Elaborado pelo Autor, 2019

Logo a seguir, será calculado o valor do INSS patronal, apenas existente para a tributação do Lucro Presumido e Lucro real, sendo que no Simples Nacional está incluso na partilha dos impostos no mesmo documento de arrecadação sobre o faturamento.

No quadro 13, verifica que o contribuinte que apura pelo Lucro Presumido ou Lucro Real deverá recolher o INSS patronal por parte de empresa e de terceiros, além do que é descontado empregado. O percentual aplicado é de 27,8% sobre o valor total da folha de pagamento ou a soma das remunerações brutas de cada funcionário.

MÊS	FOLHA DE PAGAMENTO+ PRO- LABORE	COTA PATRONAL (20%)	RAT/SAT(2%)	OUTRAS ENTIDADES 5,8%	INSS PATRONAL
jan/18	R\$ 14.356,44	R\$ 2.871,29	R\$ 287,13	R\$ 832,67	R\$ 3.991,09
fev/18	R\$ 14.254,76	R\$ 2.850,95	R\$ 285,10	R\$ 826,78	R\$ 3.962,82
mar/18	R\$ 15.974,80	R\$ 3.194,96	R\$ 319,50	R\$ 926,54	R\$ 4.440,99
abr/18	R\$ 13.404,04	R\$ 2.680,81	R\$ 268,08	R\$ 777,43	R\$ 3.726,32
mai/18	R\$ 13.558,62	R\$ 2.711,72	R\$ 271,17	R\$ 786,40	R\$ 3.769,30
jun/18	R\$ 13.534,07	R\$ 2.706,81	R\$ 270,68	R\$ 784,98	R\$ 3.762,47
jul/18	R\$ 13.764,77	R\$ 2.752,95	R\$ 275,30	R\$ 798,36	R\$ 3.826,61
ago/18	R\$ 13.595,20	R\$ 2.719,04	R\$ 271,90	R\$ 788,52	R\$ 3.779,47
set/18	R\$ 13.932,20	R\$ 2.786,44	R\$ 278,64	R\$ 808,07	R\$ 3.873,15
out/18	R\$ 13.613,83	R\$ 2.722,77	R\$ 272,28	R\$ 789,60	R\$ 3.784,64
nov/18	R\$ 15.388,32	R\$ 3.077,66	R\$ 307,77	R\$ 892,52	R\$ 4.277,95
dez/18	R\$ 13.283,36	R\$ 2.656,67	R\$ 265,67	R\$ 770,43	R\$ 3.692,77
TOTAL	R\$ 168.660,41	R\$ 33.732,08	R\$ 3.373,21	R\$ 9.782,30	R\$ 46.887,59

Quadro 13: Cálculo do INSS patronal Empresa: Equilibrar Comercio e Serviços Ltda

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

Devido ao seu faturamento, não será analisado as apurações IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, pois serão insuficientes para obter um resultado para que possa comparar ao enquadramento no regime Lucro Real, por se tratar de uma empresa baixo faturamento, neste momento.

1.2 RESULTADOS E DISCUSSÕES

1.2.1 Comparação de resultados empresas no exercício de 2018: Simples Nacional x Lucro Presumido x Lucro Real

Na comparação são mostrados os valores dos tributos calculados pelo Simples Nacional, Lucro presumido e Lucro Real sendo observado o recolhimento anual, ambas as formas de tributações, seus resultados indicados, quais os tipos de empresas que podem optar pelo simples nacional, as chances de pagar menor tributos possíveis e qual seria a melhor opção.

Em seguida, são apresentados quadros comparativos indicando um menor volume de tributos em cada período de receita para empresa de comercio de atividade Microempresa proposto neste trabalho que obtém melhor visualização dos impostos a serem recolhidos.

Conforme exposto nos quadros 14, 15 e 16, foi calculado os todos os tributos de acordo com o faturamento para cada regime tributário. Vale ressaltar que os impostos IRPJ e CSLL estão calculados trimestralmente podendo ser pelo Lucro Presumido ou Lucro Real estando incluso a cota INSS Patronal. Não foi considerado em nenhum regime de tributação a parte do INSS que descontado dos funcionários e nem o percentual do FGTS (8%) por parte do empregador.

PIS (3,2875%)	COFINS (13,2586)	CSLL (3,6424)	IRPJ (5,7238)	INSS (43,7195)	ICMS (2,5241%)	TOTAL
R\$ 3.459,54	R\$ 15.968,97	R\$ 4.387,10	R\$ 6.893,97	R\$ 52.645,02	R\$ 37.087,68	R\$ 120.442,27

Quadro 14: Totais de tributos pelo Simples Nacional

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

PIS (0,65%)	COFINS (3%)	CSLL (9)	IRPJ (15%)	INSS(27 ,8%)	ICMS (18%)	TOTAL
R\$ 9.550,56	R\$ 44.079,53	R\$ 15.868,63	R\$ 17.631,81	R\$ 34.277,98	R\$ 264.477,17	R\$ 385.885,68

Quadro 15: Totais de tributos pelo Lucro Presumido

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

PIS(1,65)	COFINS (7,6%)	CSLL (9%)	IRPJ (15%)	INSS (27,8)	ICMS (18%)	TOTAL
R\$ 44.079, 53	R\$ 111.668, 14	R\$ 132238, 59	R\$ 229.397, 64	R\$34.2 77,98	R\$ 264.477, 17	R\$ 816.139, 05

Quadro 16: Totais de tributos pelo Lucro Real

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

Suponha que a empresa tivesse recolhido os impostos pelo Lucro Presumido esta iria ter desembolsar em um percentual de 320,39%, ou seja, R\$ 265.443,41 e no Lucro Real, seria de comparando ao Simples Nacional teria um percentual de 677,62%, ou seja, R\$ 695.696,78. Desta forma não seria viável a opção deste regime. Ressalta-se que não foi considerando os créditos nas aquisições de mercadorias.

No que se refere a empresa de serviços, visualização dos tributos a serem recolhidos é apresentado nos quadros 17 e 18 comparativos abaixo de atividade Microempresa proposto neste trabalho que obtém melhor visualização dos impostos a serem recolhidos.

PIS (2,7799)	COFINS (12,8203)	CSLL (3,4999)	IRPJ (4%)	INSS (43,3999)	ISS (33,4998)	TOTAL
R\$ 249,89	R\$ 1.152,41	R\$ 314,61	R\$ 359,56	R\$3,901 ,19	R\$ 3.011,28	R\$ 8.988,93

Quadro 17: Totais de tributos pelo Simples Nacional

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

Quadro 18: Totais de tributos pelo Lucro Presumido

PIS (0,65%)	COFINS (5%)	CSLL (9%)	IRPJ (15%)	INSS (27,8%)	ISS (5%)	TOTAL
R\$ 973,80	R\$ 4.494,47	R\$ 4,314,69	R\$ 7.191,15	R\$46.88 7,59	R\$ 7,490,79	R\$ 71.352,49

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

Em comparação dos regimes Lucro Presumido e Simples Nacional, a empresa estaria gerando uma economia de um percentual de 793,78% em valores seria de R\$ 62.363,56. Não considerando a cota INSS Patronal e nem o percentual de FGTS recolhidos pela empresa.

Desta forma, não seria viável a escolha do regime Lucro Real, pelo fato em que o faturamento não se enquadrar nas exigências legais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho demonstra o quão é importante fazer um planejamento tributário. São pontos que com certeza, se não forem analisados em tempo os empresários podem ter prejuízos. As informações geradas pelas empresas, possibilitaram um planejamento tributário mais eficiente no enquadramento tributário fiscal, sendo assim, auxiliou na geração de economia dos impostos.

Baseado neste estudo de caso foi possível analisar os faturamentos das empresas JV ANDRADE COMERCIO DE BRINQUEDOS LTDA e a EQUILIBRAR COMERCIO E SERVIÇOS LTDA, bem como o quanto recolheria caso as empresas se forem em outros regimes de tributação. Com base nos regimes de Lucro Presumido, Lucro Real e os possíveis valores recolhidos de como seria a forma mais simplificada ou economia.

Após a realização este estudo, concluímos que as empresas estão enquadradas na melhor forma de tributação. Dentro do período avaliado no ano de 2018, verificou-se que as empresas analisadas obtiveram economia com tributos, tendo em vista que não foram prejudicadas com o regime escolhido (Simples Nacional).

Com base no presente estudo de caso observa-se que os resultados colhidos e analisados com resultados satisfatórios, através dos faturamentos das empresas, que é indispensável a ferramenta do planejamento tributário. Os resultados foram favoráveis sendo o Simples Nacional o regime de tributação mais indicada para atividades de comercio das empresas analisas.

Este trabalho serve de base sugerir propostas para futuras pesquisas no âmbito do planejamento tributário.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Sistema Tributário Nacional. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF:

Presidência

BRASIL. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**.Disponível

em:<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123Consolidada_LC139_2011.htm>. Acesso em: 23 Set. 2019

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Novas reflexões acerca do planejamento tributário**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord.). Planejamento tributário. São Paulo: MP, 2007. p.283-307

CERVO, Amado Luiz ; BERVIAN, Pedro Alcino ; SILVA, Roberto. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

HEIRICH, Dari Pinheiro. **Planejamento tributário: Uma análise do sistema simples nacional versus lucro presumido em um estudo de caso**, 2008, pg.24. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis291625>>. Acesso em: 27 de Set de 2019.

<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/PerguntaoSN.pdf>. Acesso em 27 set, 2019

IBPT. Notícias, **Brasil edita cerca de 800 normas por dia**. IBPT, out, 2018. Disponível em :<<https://ibpt.com.br/noticia/2603/Brasil-edita-cerca-de-800-normas-por-dia-somando-5-4-milhoes-desde-a-Constituicao-de-1988>>Publicado em 15/10/2018. Acesso em: 27 set. 2019

<https://www.google.com/amp/s/www.jornalcontabil.com.br/lucro-presumido-quem-pode-optar-aliquotas-tabelas-e-impostos/%3famp> acesso em: 02 Out, 2019

ISHIDA, Maria Clara Yukie. MARTELLI, Ana Laura Teixeira. **O sistema tributário nacional. Encontro de iniciação científica**. Faculdades integradas Antônio Eufrásio de Toledo. 2015. Disponível em:file:///C:/Users/User/Downloads/5085-13489-1-PB%20(2).pdf Acesso em: 25 set. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito, **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Editora Atlas S.A. São Paulo, 2008, pg. 274.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte (Pesquisas Tributárias – Nova Série nº 6)**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Editora RT, 2000.

MARTINS, Ives, **Curso de direito tributário**, São Paulo, 11ª Ed. Saraiva, 2009.

PARAIBA. **Lei n.11.031 de dezembro de 2017.Alterada pela lei n.11.470 de outubro de 2019**.Palacio do Governo do Estado da Paraíba. João Pessoa. DOE 26.10.19. Disponível em www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/34-leis/5168-lei-n-11-031-de-12-de-dezembro-de-2017<Acessado em 25 nov. 2019.

PINTO, João R. D. **Imposto de renda: contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. 21. ed. Brasília, DF: CFC, 2013. P.181

ROCHA, Denise A.B. F. **Formação e Monitoramento de Juristas leigos**. A Experiência de uma ONG com a Educação Popular na Região Sisaleira da Bahia.

SILVA, J. Miguel; RODRIGUES, Agostinho Inácio. **LALUR – Guia Prático de Escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real 2006**. 4. ed. São Paulo, Cenofisco, 2006 p. 01.

O RECOLHIMENTO DEVIDO DO ISS RETIDO PELOS TOMADORES DE SERVIÇO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA CONSTRUTORA NO ESTADO DA PARAIBA

Emerton Estevão da Silva¹
Teófilo Augusto da Silva Soares²

RESUMO:

O presente trabalho busca mostrar a importância de onde deve ser recolhido o ISS retido pelos tomadores de serviço, mostrando de forma concreta e objetiva quando e onde deve ocorrer esse recolhimento. Desta forma caracteriza-se quem são os prestadores do serviço e seus contribuintes, as formas de recolhimento, aonde esse serviço foi prestado e quais os serviços que se deve reter o ISS. Como metodologia proposta o trabalho apresentou um viés exploratório descritivo qualitativo com análise documental nas notas fiscais do período de agosto/2019 cedidas por uma construtora localizada na cidade de João Pessoa/PB onde passaram por alguns quesitos de escolha, como: Recolhimento do imposto do local e se estava conforme a legislação pertinente, para poder se enquadrar na pesquisa do tema proposto, feito isto os dados dos documentos coletados foram analisados nos programas de software *Microsoft word* e *excel*, através de relatórios gerados. Por meio dos resultados, podemos obter uma análise significativa, onde constatamos por meio de notas fiscais os serviços contratados pela empresa e a importância de se reter o ISS por meio do tomador de serviço. Diante disso, concluímos que os serviços contratados pela construtora por meio de prestadores de serviço, informam em suas notas fiscais corretamente sobre a retenção do ISS, ficando de inteira responsabilidade por profissionais da área se atentar a Lei Complementar nº 116/2003 o devido cumprimento da mesma, fazendo assim com que a empresa contratante não seja prejudicada por meio do descumprimento da legislação.

PALAVRAS-CHAVES: Imposto sobre serviço, Retenção do ISS, Recolhimento tributário.

ABSTRACT:

The present research paper aims to demonstrate the potential importance where may be retained the Services Tax (Brazilian municipal ISS tax) by service takers, presenting in a concrete and an objective way when and where this type over the assessment of ISS should occur. This paper intends to show who are the lender of services and their respective contributors, besides the forms of collection and from where this kind of service has been provided or which services should be retained by the ISS. Initially, in this work, it was used, as the methodology proposed, the descriptive and qualitative research type, through the analyses of invoices issued, in August/2019, by a construction company based in the city of João Pessoa, located in Paraíba Brazilian State. Those invoices issued were chose by the sort of local tax collection and if they were in accordance with the relevant legislation or with the theme approached in this study. The material data collected in the documents investigated were evaluated in Microsoft Word and Excel Software programs. Through reports generated, significant main analysis were obtained either, like those ones related to the services that were hired by the company and the importance of retaining the ISS across the borrower services. In conclusion on the aspects addressed in this present study, therefore we can deduce that the services contracted by the construction company through service suppliers on ISS withholding are reported in your invoices correctly. The entire compliance under the Complementary Law 116/2003 will be the sole responsibility of the accountants, in order to ensure that the company is not

¹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis E-mail: Emerton.estevao@gmail.com

² Professor Orientador. Diretor Presidente do Grupo TS7, Teófilo Soares, é Professor Universitário, Mestrando em Contabilidade Profissional, com MBA em Contabilidade Controladoria e Finanças, atuando há mais de 23 anos como consultor e palestrante em Gestão Contábil, Fiscal e Tributária e há quase uma década atua no magistério superior nos cursos de graduação e pós-graduação na área contábil, com dezenas de cursos de aperfeiçoamento nas melhores escolas de negócios de São Paulo. E-mail: Teofilo@ts7contabilidade.com.br

impaired by non-compliance of that mentioned legislation.

KEY WORDS: Service tax, Municipal ISS withholding, tax collection.

1 INTRODUÇÃO

Uma das principais fontes arrecadadora de receita dos Municípios é oriundo do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN, tributo que é de competência dos municípios e Distrito Federal que tem como fato gerador a prestação de serviços, sejam estes serviços prestados tanto por empresas quanto por profissionais autônomos. Esse tributo é regulamentado pela Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003 e por suas leis orgânicas municipais.

Hack (2008) explica que o ISSQN se trata de um imposto municipal, cujo tem caráter fiscal e que poderá ser cobrado por um valor definitivo quando o tributo for referente de um trabalho pessoal do contribuinte, situação geralmente ocorrida para profissionais liberais.

Esse imposto tem como base de cálculo o preço do serviço, ou seja, o fato gerador é o valor do imposto devido com base no valor da receita bruta da prestação do serviço. As alíquotas variam de 2% - alíquota mínima e 5% - alíquota máxima, conforme determina a Lei Complementar nº 116/2003, estabelecendo os limites mínimos e máximos cabendo as legislações orgânicas municipais definirem quais alíquotas incidir dentro dessa margem citada sobre os serviços, constada na respectiva lei.

Uma das formas de recolhimento desse tributo é por meio da retenção, onde o responsável é o tomador de serviço (terceiro) que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação do pagamento do tributo no lugar do contribuinte (prestador). Torres (2017, p.11) explica que a retenção “acontece quando a responsabilidade tributária é atribuída a uma terceira pessoa, que passa a ser o sujeito passivo, subtraindo o dever da retenção e o recolhimento do sujeito prestador do serviço, o contribuinte original.”

Todavia, Martins (2010, p.79) retrata que:

A lei municipal ou distrital poderá excluir a responsabilidade do contribuinte, declarando a responsabilidade apenas do tomador de serviços pela retenção ou atribuindo ao contribuinte responsabilidade supletiva do cumprimento total ou parcial da obrigação, inclusive quanto a multa e acréscimo legais.

Desta forma, a partir das discussões com os autores supracitados o presente estudo se justifica que em pesquisa preliminar foi observado que a temática ora se difere das demais por se voltar ao entendimento do recolhimento do ISSQN retido no ramo da construção civil, o que o torna singular enquanto conhecimento teórico e metodológico no campo das Ciências Contábeis. Todavia, esta pesquisa pode contribuir para pesquisas e estudos futuros, tal como, subsídio para futuros profissionais que porventura venham atuar nesta área. Portanto, em decorrência da importância da receita sobre o imposto ser a mais relevante para prefeituras, se faz pertinente um estudo que evidencie aonde e por quem deve ser recolhido o respectivo imposto de acordo com a legislação. Por isso uma questão se coloca como fio condutor: Aonde deve ser recolhido o ISSQN retido, de acordo com a Lei Complementar N° 116, de 2003, quando se trata da construção civil?

Para responder este questionamento, objetiva-se analisar de acordo com a Lei Complementar n.º 116/2003, aonde deve ser recolhido o ISSQN retido referente no âmbito da construção civil. Para contextualizar a questão conceitual tributária; caracterizar as formas de recolhimento deste imposto; identificar quem são os prestadores do serviço, aonde esse serviço é prestado e especificar quais os serviços deve-se reter o ISSQN.

Assim, o caminho metodológico inicialmente é de cunho bibliográfico com aprofundamento em um estudo de caso em uma Construtora no Estado da Paraíba.

Este estudo estrutura-se em cinco partes. Inicialmente esta introdução, na qual apresenta-se um apanhado geral da construção do texto, a base conceitual na fundamentação teórica, a estrutura metodológica, o estudo de caso e considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 TRIBUTAÇÃO: BASE CONCEITUAL

A história da criação dos tributos se confunde a criação do Estado, apesar de serem usados para custear a criação de instituições como administração pública, força militar e obras públicas, a cobrança do tributo se justificava na concepção de

que o soberano era um ser divino, e por isso precisava ser sustentado com grande luxo. No Brasil, a cobrança de tributos iniciou-se antes mesmo que tivesse uma legislação própria. Como as terras que pertenciam ao Rei de Portugal, qualquer exploração de atividade econômica era sujeitada ao pagamento de tributos e cumprimento de outras obrigações, isso pelo fato de ser entendido como um favor real. (REZENDE, 2010).

Os tributos além da finalidade arrecadatória, também exercem uma função regulatória como utilizado pelos governos para executar a política fiscal e econômica. Ao instituir, aumentar e reduzir tributos, assim como conceder benefícios fiscais, os governos estão influenciando a economia como um todo por meio das decisões individuais dos seus diversos agentes econômicos. (REZENDE, 2010).

No artigo 3º da Lei nº 5.172/1966 do Código Tributário Nacional (CNT), define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Segundo a Constituição Federal de 1988 (CF/1988) existem cinco tipos de tributos, podemos citar os três mais importantes: imposto, taxas e contribuição de melhorias. O Imposto, de acordo com a CTN (2012, p.62), é definido como “(...) o tributo cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Como exemplo podemos citar imposto sobre produtos industrializados; imposto sobre a propriedade rural; imposto sobre produtos estrangeiros, entre outros (...).

Taxas segundo o CTN (2012, p.72) “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 colocado à sua disposição”, ou seja, Taxas de Emissão de Documentos, Taxa cobrada para registro do Contrato Social de uma empresa, Taxa de Licenciamento Anual de Veículo, com exemplos.

Já a Contribuição de Melhoria de acordo CTN (2012, p.73) descreve que ela 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 da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

No atual sistema de direito do Brasil, o governo se mantém por meio de tributos. É por meio dos tributos que o governo também presta as devidas

assistências sociais à população, exatamente como assegura na Carta Magna (FARIA, 2016). Os tributos possuem um papel fundamental na economia de qualquer nação, pois quando bem administrados, podem contribuir fortemente para o crescimento e desenvolvimento de uma nação. Já se mal administrados, podem dificultar a economia limitando e dificultando ou mesmo reduzindo o potencial de crescimento. (REZENDE, 2010).

Entre as relações da obrigação tributária, encontram-se três elementos fundamentais que podemos citar a lei, ela quem cria as diretrizes e as condições de se criar, aumentar/diminuir e cobrar/fiscalizar o tributo. Temos também o objeto, onde estabelece quais obrigações e as pessoas devem cumprir. (FARIA, 2016).

Quando discutimos sobre obrigação no sistema tributário, essa obrigação vai poder ser dividida em dois: obrigação principal e obrigação acessória. Obrigação principal é quando o contribuinte tem por dever o pagamento do tributo ou por penalidade pecuniária (multa). Já a obrigação acessória é um dever administrativo onde tem a finalidade de gerenciar o cumprimento da obrigação principal. O art. 113, inciso 1 e 2 do Código Tributário Nacional (CTN, 2012, p. 83) vem discriminado o que é ambas as obrigações.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com crédito dela decorrente.

§ 2º Obrigação acessória surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

É a Constituição Federal de 1988 que dá as diretrizes de todas as leis, ela que norteia os parâmetros de tributação e fornecem embasamento as demais normas. Já a Lei Complementar é quem estabelece matérias de hipóteses de incidência, fato gerador, base de cálculo, alíquota e demais aspectos formais estabelecendo obrigações acessórias e principais. Enquanto a Lei ordinária é a complementação das normas constitucionais que não foram tratadas por Lei Complementar, decretos, lei, resoluções e outros atos normativos. Geralmente, trata da instituição de tributos ou de tributos municipais já criados pela Constituição Federal. Com ela, cada ente federativo municipal tem sua prerrogativa para criar tributos. (FARIA, 2016).

Contudo, Sousa (2018, p.04) retrata que:

O Sistema Tributário Brasileiro é composto pelos tributos de competência da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e é regido pelo disposto na Constituição Federal, na Emenda Constitucional 18/1965, Leis Complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, leis federais, estaduais ou municipais.

Entre as várias classificações dos tributos é de se destacar os tributos diretos e indiretos. Esta classificação é mais econômica do que jurídica, mas de suma importância para o estudo e a avaliação do impacto que os tributos causam no patrimônio e nas etapas econômicas da produção, circulação e consumo (FABRETTI, 2016). Tributos diretos são entendidos como aqueles que são recolhidos pela mesma pessoa que suporta o seu ônus. Nesse caso, o contribuinte de fato corresponde ao contribuinte de direito, pois não há compensação ou repasse do tributo ao preço da mercadoria, do produto ou do serviço vendido, como por exemplo, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) do Lucro Presumido, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido(CSLL) do Lucro Presumido, IRPJ do lucro real e CSLL do lucro real. Já Tributos indiretos são aqueles em que o sujeito passivo legalmente definido apenas recolhe o valor que é de fato suportado pelo consumidor final como podemos citar os Imposto Sobre Circulação de Mercadores e Serviços, Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), Programas de Integração Social (PIS), Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. (SOUSA, 2018).

2.2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN

O Imposto sobre Serviços – ISSQN, tal como definido anteriormente como tributo indireto, foi criado nos meados da metade do século XX. Inicialmente muitos países como França, Alemanha Ocidental, Holanda, Uruguai entre outros adotaram em uma única lei, um tributo apenas sobre vendas de mercadorias e serviços. Caso contrário aconteceu no Brasil que preferiu onerar as vendas de mercadorias e serviços com dois impostos ICM (conhecido hoje como ICMS) e ISS. (PEGÂS, 2017).

Na Constituição Federal de 1967 foi exigido que os serviços que se enquadrassem pela incidência do ISS, fossem definidos por uma Lei Complementar. (PEGÂS, 2017).

A partir da constituição Federal de 1988, esse tributo passou a ser de competência dos municípios e do Distrito Federal, cabendo a Lei Complementar listar quais os serviços que se deve incidir o respectivo imposto. Atualmente, em 2019, o ISSQN se enquadra pela legislação brasileira como um imposto sobre a circulação econômica, cujo objeto é a prestação de serviços constantes na lista estabelecida pela Lei Complementar nº 116/03, com alterações da Lei 157/16. (PEGÂS, 2017).

Faria (2016, p.79) enfatiza que “O ISSQN ou ISS é um tributo de competência municipal, ou seja, toda arrecadação com esse imposto vai para os cofres públicos da prefeitura de cada município.” Por isso é importante destacar que esse tributo incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Serviço esses que podem ser por empresas ou por profissionais autônomos, e por ser de competência dos municípios, cabe a estes instituir sobre esse tipo de tributo, conforme destaca no art. 156, inciso III da Constituição Federal de 1988.

2.3 QUEM SÃO OS CONTRIBUINTES

São contribuintes do ISSQN o prestador de serviço e o tomador do serviço. O prestador do serviço é aquele que executa o serviço e recebe por isso. Já o tomador de serviço é quem contrata pela prestação do serviço, ou seja, aquele que paga pelo serviço prestado. Ambos os contribuintes podem ser responsáveis pelo recolhimento do imposto dependendo da atividade desempenhada e do local em que o serviço foi prestado. Esses contribuintes são denominados responsáveis tributários aos qual a lei determina quem dos dois será sujeito, o sujeito passivo, ou seja, quem irá pagar o imposto. A Lei Complementar nº 116/2003 define critérios para dispor sobre o local devido do ISS e seu responsável tributário. (FARIA, 2016). De acordo com Simões (2014) o sujeito ativo é a pessoa a quem se deve o valor pecuniário, ou seja, ele é quem cria cobra e fiscaliza o tributo. Trata-se de uma pessoa jurídica de direito público (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Por se tratar de pessoa jurídica de direito público com a capacidade tributária ativa, têm o poder de arrecadar, fiscalizar e cobrar o tributo. Já o sujeito passivo é a pessoa obrigada a realizar o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (multa), pode-se ser chamada de contribuinte ou responsável. O contribuinte perante a lei deve pagar o tributo, onde o responsável tem a obrigação em uma relação de

colaboração com a administração pública para tornar mais simples e garantir a arrecadação do tributo.

Na legislação tributária existe também o substituto tributário, que existe para simplificar os procedimentos e diminuir a falta de cumprimento de uma obrigação tributária ou mesmo sonegação. A substituição tributária se estabelece quando o terceiro, por sua ligação com o contribuinte, tem possibilidade de exigir ou reter o montante do tributo retido do contribuinte.

2.4 FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO, ALÍQUOTAS E FORMAS DE RECOLHIMENTO

Faria (2016, p.13) informa que o fato gerador “é a situação ou hipótese de incidência definida em lei que irá gerar obrigação de se pagar o tributo”. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 116/2003 descreve que faz nascer a obrigação tributária de pagar o imposto quando ocorrer a prestação de serviço. De acordo com Pegás (2017, p.213) a “prestação de serviços é a transferência onerosa, por parte de uma pessoa (física ou jurídica) para outra, de um bem imaterial”. Em resumo, a prestação de serviço significa o fornecimento de trabalho.

A base de cálculo desse imposto é o preço do serviço. Considera-se preço tudo que for cobrado em virtude da prestação do serviço. Incluem-se também na base de cálculo as vantagens financeiras decorrentes de serviços e os descontos ou abatimentos concedidos ao valor do preço do serviço. (FARIA, 2016).

De forma bem resumida, a base de cálculo é o valor sobre qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar. Importante ressaltar que o mês de competência para apuração da base de cálculo do ISS será o da ocorrência do fato gerador, ou seja, o momento da prestação do serviço. Desta forma, Faria (2016, p.81) destaca em sua obra que “A alíquota do ISS vai obedecer a um limite mínimo e máximo, de 2 a 5% e nenhum município pode aumentar sua alíquota acima de 5%, além de também não poder beneficiar os contribuintes com alíquotas menores que 2%”.

2.5 SERVIÇOS QUE DEVEM RETER ISSQN NA CONSTRUÇÃO CIVIL

Segundo Pegás (2017) a Lei Complementar nº116/2003 permite que cada

município com sua legislação própria determine quem vai ser o contribuinte responsável pela retenção do ISS dos prestadores de serviços, ou seja, o substituto tributário. Esse talvez seja um dos assuntos mais discutidos que vem causando controvérsia. Essa lei determina quais os serviços que deve reter o ISS, ou seja, local onde ocorrerá a retenção pelo tomador de serviço com a obrigação de pagar o tributo para o sujeito passivo (governo). Pegás (2017) informa que o ISS irá ser cobrado no local do tomador de serviços em 20 (vinte) casos específicos, nos quais estes estão representados pelo o quadro a seguir:

1.do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso de serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação lá tenha se iniciado;
2.da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços de cessão de uso temporário;
3.da execução da obra, no caso dos serviços de execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS), ou acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo;
4.da demolição, no caso dos serviços de demolição;
5.do local das obras, nas edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres;
6.da execução dos serviços de varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer;
7.da execução dos serviços de limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres;
8.da execução dos serviços de decoração e jardinagem, de corte e poda de árvores;
9.da execução dos serviços de controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos;
10.da execução dos serviços de florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres;
11.da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres;
12.da limpeza e dragagem, no caso dos serviços de limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres;
13. onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços de guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações
14. dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços de vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas;

15.de armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços próprios;
16.da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, exceto em relação aos serviços de produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, balé, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres;
17.do município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços de transportes municipais;
18.do estabelecimento do tomador da mão de obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso do fornecimento de mão de obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço;
19.da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços de planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres;
20.do porto, aeroporto, ferro porto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços de transporte descritos.

Tendo em vista a Lei Complementar nº 116/2003, qualquer empresa quando for prestar serviço, deve-se observar o artigo 3º da respectiva lei para fazer o recolhimento do ISS de forma correta no local onde foi prestado o serviço, ou seja, essa lei trás os serviços que deverá ser retido o imposto no município onde foi prestado e não no município de seu domicílio, como muitos pensam. Por exemplo: uma empresa domiciliada em João Pessoa que prestam serviços de limpeza e conservação de bens em uma obra no município de Campina Grande, o ISS referente esse serviço deverá ser pago no município onde foi realizado de fato o serviço, no caso mencionado no município de Campina Grande e não em João Pessoa (domicilio do prestador).

Poderão reter o ISS, desde que a natureza desses serviços esteja nos subitens listados no art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 (grifo do autor), conforme abaixo:

Art. 3º-O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;
 II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;
 III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

- IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa; V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;
- VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;
- VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa; VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;
- IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa; XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa; XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;
- XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;
- XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;
- XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;
- XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;
- XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;
- XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.
- XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;
(Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

3 METODOLOGIA

Existem diversos significados para o termo metodologia, a palavra metodologia é usada para fazer referência a uma disciplina e o objeto da pesquisa. O objetivo principal da metodologia tem como o aperfeiçoamento da avaliação e das escolhas utilizadas, ou seja, todos os critérios que foram utilizados naquele determinado trabalho. Já quando falamos a respeito do método, estamos falando o caminho adotado para chegar ao determinado fim ou objetivo. (MARTINS E THEÓPHILO, 2016).

Sendo assim, o método científico vai conduzir o estudo para seus objetivos, tornando mais fácil a apresentação da investigação para solução do problema abordado pelo artigo científico, ou seja, os métodos de pesquisa que vão auxiliar na obtenção de novos conhecimentos por buscas e respostas dos questionamentos do artigo.

O tipo de abordagem utilizada é através da análise documental. Todavia a pesquisa apresenta um viés exploratório, visto que contemplará o tema sobre a questão do ISS retido na prestação de serviço. As fontes utilizadas são documentais cedidas pela construtora, tais como documentos, relatórios e notas fiscais a serem tratados no *Software Microsoft Word e Excel 2016*.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 AMBIENTE PESQUISADO

A pesquisa em questão foi aplicada em uma Construtora no município de João Pessoa situada na Paraíba. A empresa surgiu no ano de 2008, através da união das maiores empresas da construção civil do Nordeste. Entrou no mercado com experiência, credibilidade e confiabilidade, nascendo com o intuito de construir empreendimentos diferenciados de alto padrão de luxo, inovação e qualidade. Atualmente possui empreendimentos em João Pessoa e Natal, com dezesseis imóveis em pronto estado para morar e cinco obras em fase de construção. Nos últimos anos através do seu diferencial vem sendo coroado com diversos prêmios como o *Ranking ITC* que é um dos prêmios com maior competitividade reconhecimento da construção civil brasileira e o prêmio *Top of Mind* que tem como

intuito premiar as principais marcas que estão na mente dos consumidores.

4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

Esta construtora tem diversas obras no município de João Pessoa sendo escolhida uma dessas obras em construção para análise das notas fiscais de serviços tomadas. Eventualmente, essa construtora faz contratações de empresas jurídicas ou pessoas físicas para dar apoio técnico e auxiliar na construção de seus empreendimentos. Dependendo da atividade desenvolvida por essas empresas jurídicas e pessoas físicas, elas poderão sofrer retenções de ISS na qual a construtora é responsável.

As informações coletadas para este estudo foram retiradas das notas fiscais de serviços e relatório disponibilizados pela empresa para tratamento analítico. Foram recolhidas as notas fiscais de serviços tomados referente ao mês de agosto de 2019 com um total de cinquenta e quatro notas fiscais nesse período. Com isso, foram identificadas as prestações de serviços tais como: serviço de locação de tendas, serviço de limpeza predial, serviços de acabamento nas edificações, serviço de pintura, serviço de instalações de ar condicionado, serviço de suporte técnico entre outros serviços que compõe uma obra.

4.3 ANÁLISE E RESULTADOS

A partir dos resultados obtidos através da análise documental, foi realizado um detalhamento das notas fiscais de serviço, onde serão apresentados o tipo de serviço, natureza do mesmo, o município domiciliado e o prestado.

4.3.1 NOTAS FISCAIS SEM RETENÇÃO DE ISS.

Tipo de serviço prestado	Natureza	Município domiciliado	Município
Suporte técnico	1.07 - Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.	Bayeux/PB	João Pessoa

Consultoria de engenharia	7.01 - Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.	Cabedelo/PB	João Pessoa
Coleta e remoção de entulho	7.09 - Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.	João Pessoa/PB	João Pessoa
Serviços topográficos	7.20 - Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.	Santa Rita/PB	João Pessoa
Locação de caminhão munck	3.04 - Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.	Cabedelo/PB	João Pessoa

Quadro 01 - Serviços contratados no mês de agosto de 2019 por essa obra da construtora sem retenção de ISS.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O quadro 01 detalha os serviços contratados no mês de agosto de 2019 por essa obra. Tendo esses serviços distribuídos em suporte técnico de informática, serviço de consultoria em engenharia, coleta e remoção de entulho, serviços topográficos e locação de bens descritos nas notas fiscais de serviço por parte dos prestadores. Das atividades que foram tomados, apenas o de coleta e remoção de entulho tem a natureza descrita com subitem 7.09 que conforme o art. 3º da Lei Complementar 116/2003, vide fundamentação teórica, determina a retenção do ISS na nota fiscal no local do município do tomador, desde que esse município não seja o mesmo em que ele é domiciliado.

4.3.2 NOTAS FISCAIS COM RETENÇÃO DE ISS

O quadro 02 menciona os serviços que ocorreram a retenção do ISS no período de agosto/2019, onde a construtora contratou diversas empresas que não são domiciliadas em João Pessoa para prestar os seguintes serviços: acabamento nas edificações, concretagem, assentamento de piso e de furos em concreto em superfície.

Tipo de serviço	Natura	Município domiciliado	Município prestado
Acabamento nas edificações	7.02 – Execução, por administração, empreitada ou sub-empreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos.	Pitimbu/PB	João Pessoa
Serviços de concretagem	7.02 – Execução, por administração, empreitada ou sub-empreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos.	Cabedelo/PB	João Pessoa
Assentamento de piso	7.02 – Execução, por administração, empreitada ou sub-empreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos.	Cabedelo/PB	João Pessoa
Serviços de furos em concreto em superfície	7.02 – Execução, por administração, empreitada ou sub-empreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos.	Santa Rita/PB	João Pessoa

Serviços de limpeza	7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.	Jacaraú/PB	João Pessoa
Serviços de vigilância	11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes.	Conde/PB	João Pessoa
Serviço de escoramento	7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.	Natal/RN	João Pessoa

Quadro 02 - Serviços contratados no mês de agosto de 2019 por essa obra da construtora com retenção de ISS.

Fonte: Dados da pesquisa.

Os serviços foram discriminados em suas notas fiscais por parte do prestador no subitem 7.02, ou seja, deve ser feito a retenção no local do domicílio do tomador (município que está localizada a obra) conforme determina o art. 3º Lei Complementar nº 116/2003.

Foram prestados também os serviços por parte de algumas empresas, como: serviços de limpeza com o subitem 7.10- domiciliada no município de Jacaraú, serviços de vigilância com o subitem 11.02- domiciliada no município do Conde e serviço de escoramento com subitem 7.17- domiciliada no município de Natal. Todas essas empresas sofreram a retenção do ISS nas suas notas fiscais.

A partir deste momento a construtora se tornou substituto tributário, sendo obrigado a recolher o ISS retido para o município de João Pessoa, com alíquota variável de 2% a 5% de acordo com a atividade desenvolvida por essas empresas. O recolhimento foi de responsabilidade do contratante (construtora) que responderá pelo tributo.

A construtora pagou as empresas o valor líquido das notas fiscais emitidas por eles, sendo deduzido os valores da retenção do ISS e fazendo o pagamento para o município de João Pessoa por meio do DAM – documento de arrecadação municipal no dia 10 do mês subsequente em que foi emitida a nota fiscal.

Desta forma, como resultado deste estudo de caso, chega-se a responder o questionamento do ISS retido pelos tomadores de serviços devendo observar a natureza do serviço contratado pelos subitens descritos no art. 3º da Lei Complementar 116/2003.

A empresa vem recolhendo de forma correta o ISS, tendo com base sempre as legislações pertinentes e observando se aquele ISS de fato deve ser recolhido

naquele local mencionado em suas notas fiscais

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa buscou responder o questionamento de onde deve ser recolhido o ISSQN retido, de acordo com a Lei Complementar nº 116/2003, quando se tratar do ramo da construção civil. Apresentando de forma concreta e objetiva quando se deve ocorrer à retenção e o seu recolhimento por meio de um estudo de caso.

Diante do que foi analisado ao longo deste estudo, considera-se que todos os serviços que forem prestados em municípios diferentes do seu domicílio é importante observar a Lei Complementar nº 116/2003, pois o art. 3º desta lei, discrimina quais os serviços deverão reter o ISS pelo tomador de serviço, salientando que caso não haja essa retenção o tomador ficará sob responsabilidade de responder pelo cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere a multa e acréscimos legais, excluindo a obrigação por parte do prestador de fazer esse recolhimento.

Este estudo se constitui em uma possível contribuição a contadores e profissionais da área fiscal, mostrando a importância do acompanhamento nas notas fiscais de serviços contratadas pelas construtoras no que se refere à retenção do ISS.

No decorrer da realização deste trabalho foram apresentadas poucas dificuldades com relação a didática do conteúdo proposto e sim facilidade, pois o tema é de vivência cotidiana e abrange as atividades diárias do autor.

Para pesquisas futuras se faz necessário que outros estudos sobre construtoras sejam desenvolvidos, mediante a complexidade do tema, pois as consequências práticas e jurídicas são evidentes quando ao descumprimento das normas legais, decorrendo assim em multas. Por fim, é pertinente ressaltar que os profissionais contábeis precisam estar capacitados para realizar este trabalho de forma eficaz e correta para o cumprimento legal desta obrigação, pois, um bom planejamento tributário é fundamental para que as empresas não venham a ter problemas com o fisco e conseqüentemente, busquem o crescimento em sua atividade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Código Tributário Nacional – Lei 5172/1966. Brasília, 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº. 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá Outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm> Acesso em: 01 set. 2019.

. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso: 03 set. 2019.

FABRETTI, Láudio Camargo. Contabilidade Tributária, 16º EDIÇÃO. Atlas, 2016. FARIA, Ramon Alberto cunha. Planejamento tributário. SER-SAGAH, 2016.

HACK, Érico. Direito tributário. Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2008.

REZENDE, Amaury José. Contabilidade tributária – Entendendo a lógica dos tributos. Atlas, 2010.

SOUSA, Edmilson Patrocínio de. Contabilidade Tributária – Aspectos Práticos e Conceituais. Atlas, 2018.

SIMÕES, Pedro Vilas Boas. Obrigação tributária: Sujeitos Ativo e Passivo. JUS, Nov. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/33835/obrigacao-tributaria-sujeitos-ativo-epassivo>>. Acesso em: 30 set. 2019.

PEGÂS, Paulo Henrique. Manual de contabilidade tributária. São Paulo: Atlas editoras, 2017.

TORRES, Carlos Vinicius dos Santos. A Substituição Tributária e os reflexos na arrecadação municipal do ISSQN: Estudo no município de Santo Antônio de Jesus – 2017.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas. São Paulo: Atlas editora, 2016.

A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 95/2016 E O NOVO REGIME FISCAL: A TRAJETÓRIA EVOLUTIVA DA DÍVIDA DO SETOR PÚBLICO

Fábio Silva de Lira¹

Thiago Henriques de Oliveira Madruga Freire²

RESUMO:

A problemática dessa pesquisa gira em torno da implantação do Novo Regime Fiscal, que através da Emenda Constitucional nº 95/2016 objetiva conter o crescimento dos gastos públicos e, dessa maneira, controlar a trajetória evolutiva da dívida pública. Na busca por compreender os principais impactos do Novo Regime Fiscal à gestão pública, esse artigo tem o objetivo de analisar as suas respectivas consequências. Quanto à metodologia, a pesquisa ocorreu pode ser caracterizada como sendo bibliográfica, documental e qualitativa, a partir de uma revisão de literatura do tipo narrativa em torno do universo de artigos científicos publicados em 2017 e 2018. O resultado da busca na plataforma digital selecionou oito publicações que fundamentam a discussão teórica desse estudo. Desse modo, o estudo permitiu concluir que apesar da implantação do Novo Regime Fiscal, o Poder Público tem que assegurar a disponibilidade de serviços à sociedade brasileira, inclusive das gerações futuras que estão por vir, pois o Estado tem que cumprir os preceitos constitucionais dispostos na Constituição Federal de 1988.

Palavras-chave: Dívida pública. Gestão pública. Gastos públicos. Novo Regime Fiscal.

ABSTRACT:

The problematic that needed now in the current analysis of New year Fiscal regime, which possible on Constitutional amendment n. 95/2016 objective to contain the growth of public affairs and, in this way, Control an evolutionary trajectory of public debt. The objective for the public account in the New year, This report to this edit. On the methodology, a research can be characterized as being bibliographic, documentary and qualitative, from 2017 and 2018. The results of the research in digital platform selected eight researches that base a theoretical discussion of this study. So what can you do to ensure the continuity of the New Tax Regime, the Public Power to guarantee the provision of services of Brazilian society, including future opportunities that are to come, because the State has to comply with constitutional precepts set forth in Federal Constitution of 1988.

Keywords: New Tax Regime. Public administration. Public debt. Public spending.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, em relação à Gestão Pública, verifica-se que, nos últimos anos, a arrecadação fiscal e a evolução da dívida pública têm sido objetos de estudos na seara acadêmica de Ciências Contábeis, principalmente no tocante aos rumos e propostas das políticas fiscais. Historicamente, os resultados dos superávits primários disponibilizados pela União serviram de base para elaboração de

¹Graduando do Curso de Ciências Contábeis na IESP Faculdades FATEC-PB. E-mail: fabioslira.lira@gmail.com

²Professor Orientador com especialização em Gestão e Auditoria Pública (2012), Atualmente é Coordenador e Professor dos Cursos de Graduação em Gestão Ciências Contábeis do Instituto Educacional Superior da Paraíba – IESP; Auditor (Conselheiro Substituto) do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, atuando também como Docente, desde 2006, nos cursos de graduação em Administração e Ciências Contábeis, e de Pós-Graduação do Instituto de Educação Superior da Paraíba – IESP. E-mail: thyago@iesp.edu.br

dispositivos jurídicos em prol do controle evolutivo da dívida pública, apesar do aumento de gastos governamentais nos últimos anos. Nesse sentido, esse artigo tem como tema a problemática em torno da implantação do Novo Regime Fiscal, através da Emenda Constitucional (EC) nº 95/2016, que objetiva conter o crescimento dos gastos públicos e, dessa maneira, controlar a trajetória evolutiva da dívida pública.

Vale evidenciar que, para além do conteúdo normativo desse dispositivo legal que trata do assunto, ao final do ano de 2016 foi objeto de debate, em virtude do disciplinamento no âmbito constitucional ser demasiadamente rígido e, também, de ser conduzido pela Gestão do Governo Federal que sucedeu o Impeachment de 2017.

Segundo a Receita Federal, gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Isto é, representam o somatório das anistias, isenções, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia concedido aos contribuintes beneficiados.

A Secretaria de Receita Federal do Brasil (RFB) disponibiliza anualmente o demonstrativo dos benefícios tributários, de acordo com determinação do § 6º do art. 165 da Constituição Federal de 1988, tal como está determinado no inciso II do art. 5 da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesse sentido, verifica-se que se trata de um demonstrativo significativo, em virtude de apresentar a perda de receita do Governo Federal com a concessão dos chamados benefícios tributários, bem como os setores beneficiados. Por sua vez, no tocante à EC n. 95/2016, constata-se que o limite de 2017 foi o mesmo valor da despesa primária paga no exercício de 2016, incluindo os restos a pagar e demais operações que afetam o resultado primário, corrigido em 7,2%.

Mas, para os exercícios futuros, de 2018 em diante, calcula-se em função do valor do limite referente ao exercício pretérito subsequencial, corrigido pela variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA). Isto é, o teto dos gastos públicos de 2018 foi calculado em função dos limites 2017 atualizados pelo IPCA e acumulado em doze meses, ou seja, de julho/2016 a junho/2017 (3,0%). Portanto, o teto de gastos da União foi de R\$ 1.347,9 bilhões.

Nessa perspectiva, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional (EC) n. 95/2016, que institui o Novo Regime Fiscal, estabelecendo limites individualizados às despesas primárias, cuja vigência será por um prazo máximo de 20 anos. Objetivando a contenção da trajetória evolutiva da relação entre a Dívida Líquida do Setor Público (DLSP) e o Produto Interno Bruto (PIB), DLSP/PIB, e a mitigação na economia brasileira em virtude da deterioração das contas públicas.

Em relação às despesas primárias, segundo o *Manual de Demonstrativos Fiscais* (2009), representam uma série de despesas em relação à disponibilização e a oferta de serviços públicos à sociedade, deduzidas às despesas financeiras. Em regra, o Novo Regime Fiscal representa um esforço governamental e legislativo que busca conter o aumento da despesa pública primária, acarretando da perda relativa em relação ao tamanho da economia e do crescimento real do PIB dos anos seguintes.

Destarte, trata-se de legitimar a hipótese legal de ajuste da política fiscal de médio e longo prazo, visando a implantação de ações que reduzam os gastos no contexto atual. Porém, esse dispositivo é limitado em virtude da rigidez na estrutura do gasto público brasileiro. Por outro lado, o Novo Regime Fiscal especifica que a regra do teto dos gastos do funcionalismo do poder público, através da EC nº 95/2016, seja reanalisado a partir do décimo exercício financeiro, em 2027. Em regra, representa a hipótese legal de uma única alteração por mandato dos limites vigentes.

Portanto, se a estabilidade das finanças públicas seja restaurada antes do prazo final, ou seja, de 20 anos, o teto dos gastos do Estado poderá ser reajustado de acordo com a necessidade demandada. Os serviços públicos de qualidade demandam gestão pública de qualidade e dependem de investimentos e aplicação de recursos públicos usados para ampliar a oferta de serviços e produtos estatais e melhorar a qualidade do funcionalismo público. Mas, a demanda social pela universalidade de áreas como saúde e educação pública de qualidade exigem elevações do gasto público para atingir este fim.

A escassez de alguns serviços e a necessidade de impulsionar setores econômicos em determinadas situações exigem a expansão das atividades do Estado, sendo prejudicada pela EC m. 95/2016. Desse modo, concebe-se que os gastos públicos, em regra, tenham limites rígidos, desencadeando (des)vantagens ao bem-estar e a eficiência da economia. Neste cenário apresentado, esse estudo

buscou responder ao seguinte questionamento: De que maneira a literatura tem reportado sobre as implicações do Novo Regime Fiscal à gestão pública, em virtude da alteração na CF de 1988 através da EC n. 95/2016 e da trajetória evolutiva da dívida do setor público?

E, a partir do exposto, este artigo tem o objetivo geral de, a partir da revisão de literatura, analisar as consequências da trajetória evolutiva da dívida do setor público para a elaboração do Novo Regime Fiscal, através da EC n. 95/2016. Tendo como objetivos específicos: • analisar a conjuntura político-econômica que antecedeu a aprovação da EC n. 95/2016; • compreender as implicações do Novo Regime Fiscal à gestão pública; • apreciar as publicações sobre a temática na literatura acadêmico-científica.

Em relação à caracterização do estudo, esse artigo pode ser caracterizado como sendo uma revisão de literatura do tipo narrativa, construído através de pesquisas bibliográfica e documental. Quanto aos objetivos é de caráter qualitativo e descritivo. Para tanto, realizou-se uma revisão de literatura no *Google Acadêmico* em torno do universo de artigos científicos publicados nos últimos anos, 2017 e 2018, sobre a temática proposta: o Novo Regime Fiscal e a EC n. 95/2016.

O resultado da busca no *Google Acadêmico*, a partir das seguintes palavras-chave: “Novo Regime Fiscal” e “Emenda Constitucional n. 95/2016” pode ser mensurado em oito publicações selecionadas para compor a amostra dos resultados e a construção da discussão teórica desse estudo. (ANANIAS; NOLASCO, 2018; MARTINS, 2018; SILVA; PEREIRA, 2018; BORBA et al, 2018; MARIANO, 2017; SEGUNDO, 2017; SILVA; BITTENCOURT, 2017; SARAIVA et al, 2017).

Para uma melhor visualização do leitor, este trabalho está dividido em cinco seções. A parte inicial apresenta a introdução. A segunda seção trata da fundamentação teórica. Os procedimentos metodológicos estão descritos na terceira seção. Na quarta parte estão apresentados os resultados e a discussão dos dados construídos. E, por último, a quinta seção apresenta as considerações finais do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ASPECTOS SOCIOPOLÍTICOS QUE PRECEDEM A EC N. 95/2016

A partir de 1980, após a crise econômica, financeira e fiscal, o Brasil atravessou vários aspectos sociopolíticos que serviram de embasamento para implementação de políticas fiscais disciplinares, tais como: privatização e liberalismo comercial, por meio de um Estado Social-Liberal. E, com o Estado social-burocrático surge o Estado Liberal, que se difere do neoliberalismo, pragmático e sociodemocrático (BEHRING, 2008). Mas, a partir de 1990, segundo Giambiagi (2008), o Brasil incrementou uma nova política fiscal em função dos gastos primários do governo, cuja elevação pode ser constatada em relação à taxa média anual, elevando-se em mais de 6% entre 1992 e 2008, representando o dobro do crescimento médio da economia no recorte temporal. Contudo, segundo Carneiro (2010), a partir do século XXI, a DLSP em comparação proporcional ao PIB, resultou numa escala decrescente, cujos resultados primários foram expressivos e ocorreu um aumento do PIB.

Na busca de reconstruir o Estado liberal mantendo seu caráter social, por meio da abertura ao mercado internacional. Ao Estado cabe um papel coordenador suplementar. Se a crise se localiza na insolência fiscal do Estado, no excesso de regulação e na rigidez e ineficiência do serviço público, há que reformá-lo, tendo em vista recuperar a governabilidade e a governança. (BEHRING, 2008, p. 173).

Os políticos e as instituições estatais buscavam ampliar os níveis de investimento e emprego no Brasil, tomando novos contornos e força no debate em razão do aumento da inflação e da dívida pública, apesar de não ocasionar em nenhum excesso de gasto público. A taxa de juros era uma das maiores entre os países com mercados de capitais relevantes, representando o principal motivo dos “superávits primários enormes e privatizações entre 1991 e 2013 não foram capazes de enxugar gelo e mal reduziram o peso da dívida pública no orçamento” (BASTOS, 2016, p. 35).

As reformas do Estado brasileiro tiveram atuação em áreas que, segundo a doutrina neoliberal, extrapolam a sua responsabilidade do setor público em relação às áreas sociais e econômicas (BRESSER-PEREIRA, 2017). Dentre os principais aspectos que favoreceram as reformas, vale evidenciar alguns, tais como: o curto período do Estado Democrático de Direito, o “ajuste econômico, a redução dos recursos para a área social e maiores exigências impostas pelos órgãos

financiadores, especialmente internacionais, em relação ao controle de gastos e resultados” (PEREZ, 2010, p. 145).

No tocante à crise e seu respectivo impacto nas contas públicas, verifica-se que o cenário de fiscal e de endividamento externo enalteceu a necessidade de implementação de políticas públicas de ajuste. Mudanças ocorreram, afetando a “gestão pública e as políticas públicas, em virtude da democratização orientada pela perspectiva de direitos e a busca da eficiência na utilização de recursos públicos” (FARAH, 2016, p. 970). A Tabela 1 apresenta os dados relativos à relação entre o PIB, despesas e Carga Tributária Bruta no período de 2006 a 2015.

ANO	PIB Bilhões R\$	DESPESAS Bilhões R\$	CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA
2006	2.409,4	2.957,5	33,42%
2007	2.720,3	2.280,4	33,76%
2008	3.109,8	2.468,9	33,67%
2009	3.333,0	2.598,1	33,37%
2010	3.885,8	2.699,0	32,53%
2011	4.373,7	2.748,0	33,44%
2012	4.805,9	2.908,6	32,75%
2013	5.316,5	2.873,6	32,74%
2014	5.687,3	2.965,1	32,49%
2015	5.904,3	3.040,5	32, 63%

Tabela 1: Relação entre PIB, despesas e Carga Tributária Bruta (2006-2015)

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2017).

A partir da Tabela 1, verifica-se que, apesar do PIB ter um aumento anual sem apresentar nenhuma redução no período de 2006 a 2015, a Carga Tributária Bruta tem uma trajetória evolutiva no decorrer dos anos, com exceção dos anos 2011 e 2014 que apresentou uma redução em relação ao percentual dos anos anteriores, 2010 e 2013. Por sua vez, as despesas aumentaram de 2.280,4 bilhões de reais em 2007, para 3.040,5 bilhões de reais em 2015. Por outro lado, o único período que as despesas reduziram foi entre 2006 e 2007.

Apesar das inúmeras reformas políticas, econômicas, trabalhistas e sociais, o Brasil continua vivenciando os reflexos do endividamento do setor público, que disparou no governo Dilma, mais precisamente entre os anos de 2014 e 2015. O funcionalismo público requer uma despesa maior que a arrecada em tributos e, neste período, o seu governo recorreu a manobras criticadas por analistas para fechar as contas públicas: contabilidade criativa. (BIELSCHOWSKY et al., 2014; MEDEIROS, 2015). Nesse sentido, para uma melhor visualização das despesas, receitas e resultado nominal da União em relação ao PIB, elaborou-se o Gráfico 1:

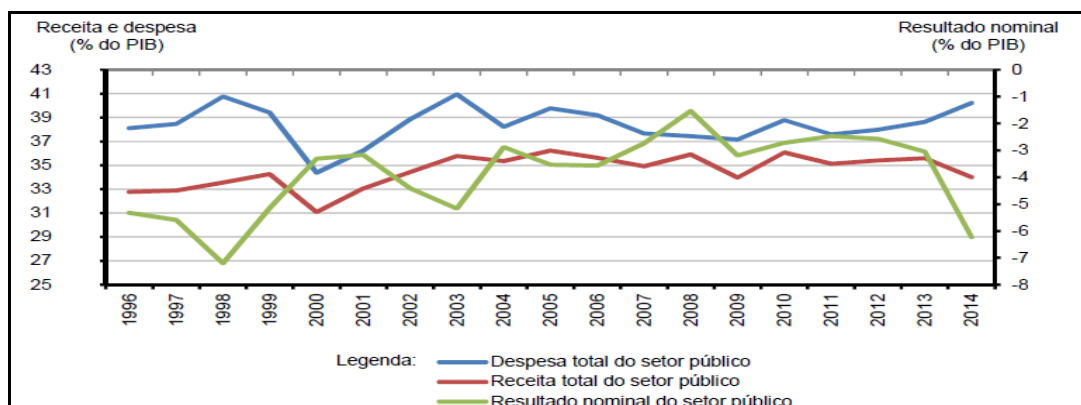


Gráfico 1: Receita e despesas governamental total em relação ao PIB (1994-2014)

Fonte: IMF (2015)

De acordo com o Gráfico 1, constata-se que, a partir do ano de 2008, houve um declínio do Resultado Nominal em relação ao PIB, em aproximadamente 10%. Enquanto que nesse mesmo período de tempo, as despesas aumentaram de 3% em relação ao PIB e, por fim, as receitas declinaram em torno de 2%.

Portanto, o desgaste político contribuiu para a crise se instalar no Brasil, cujo desdobramento da Contabilidade Criativa³ perpassa pela constatação no preço de energia reduzido, os juros básicos da economia diminuídos e a isenção de imposto, o que ajudou a segurar a inflação até o final do primeiro mandato de Dilma, em 2014. Com os preços represados, em algum momento teriam que ser repassados e, inevitavelmente, a cobrança da política econômica brasileira recai sobre a sociedade brasileira. A inflação começou a aumentar e o desequilíbrio das contas públicas começou a aparecer.

Após o segundo impeachment da trajetória histórica do Estado Democrático de Direito, em agosto de 2016, o vice-presidente de Dilma Rousseff, Michel Temer, assume a presidência da república em plena crise econômica. O país se deparou com um cenário preocupante, cujos índices de crescimento econômico demonstram números alarmantes tais como: o desemprego, endividamento, alta dos preços e crescente da inflação, e a consequente perda do valor de compra pelos brasileiros. (PEREIRA, 2017). A essência da governabilidade é de dimensão essencialmente estatal, vinculada ao sistema político-institucional e a capacidade de tomar decisões. Representa uma ferramenta de medição para averiguar as políticas públicas na prática, isto é, fiscalizar se estão plenamente executadas. Podendo ser entendida

³ Segundo Kamal Naser (1993, p. 113), contabilidade criativa representa “a transformação das cifras contábeis de aquilo que realmente são para aquilo que aqueles que a elaboram desejam que sejam, aproveitando-se das facilidades que as normas existentes proporcionam, ou mesmo ignorando-as”.

como “a capacidade do Estado de incorporar um acervo legal e institucional que responda aos anseios dos cidadãos na implementação de políticas públicas, além de abordar questões ligadas à governança” (PAGNOCCHESCHI, 2016, p. 157).

Segundo Ananias e Nolasco (2018), historicamente, a União costuma gastar mais do que se arrecada, comprometendo, desta forma, a governabilidade e a concretização de ações contidas no planejamento estratégico da União. Neste contexto, de desequilíbrio nas contas governamentais, do pessimismo dos investidores no país e da diminuição na arrecadação de imposto é que nasce o principal óbice na execução das políticas públicas no período, ou seja, a falta de recurso para a execução dos programas de governo.

Assim aflora a dificuldade de governabilidade do poder executivo, ou seja, a capacidade de governo de tomar decisões. O objetivo de uma boa gestão responsável é a busca para se atingir a eficiência e a eficácia por qualquer ente, seja público ou privado, como também pelo ímpeto de se atingir o ápice: a excelência gerencial e o bem-estar social, que serão diretamente influenciados pelos cumprimentos das políticas públicas e pelo grau de governabilidade dos entes envolvidos. (PAGNOCCHESCHI, 2016)

Segundo Pereira (2017), a avaliação das políticas públicas e o fiel cumprimento execução do orçamento poderão contribuir para que os gestores públicos cumpram os programas, as metas, as ações de governo e os ditames legais – com transparência, eficiente e em conformidade com a legislação vigente. Isto é, cumprindo as determinações da Constituição Federal de 1988 (CF, 1988), da Lei n. 4320/64 e da Lei n. 101/2000, também denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Nesse sentido apresentado, verifica-se que dentre as principais mudanças decorrentes da LRF, destaca-se o Novo Regime Fiscal, através da EC n. 95/2016, representando uma norma que estabelece uma retenção que impede o aumento das despesas primárias da União, pois, de acordo com Borba et al (2018, p. 123), apenas “poderão crescer, em termos nominais, pela variação do IPCA amplo. Essa restrição fiscal se aplica a todo o orçamento fiscal e de seguridade social” do Estado, incluindo os Poderes e órgãos federais.

2.2 POLÍTICA FISCAL E ENDIVIDAMENTO DO SETOR PÚBLICO: DLSP e PIB

De acordo com o Banco Central (BACEN), os superávits primários exerceram uma forte influência à redução da DLSP/PIB, em média 2,7% do PIB entre 2007 e 2012, por outro lado, verificou-se que a aumento do PIB contribuiu para que a dívida pública fosse reduzida em, aproximadamente 4,4% do PIB nesses cinco anos. Porém, esses resultados positivos da redução da proporção entre DLSP/PIB foram deixando de ocorrerem a partir de 2011. Nesse sentido, os superávits primários foram mitigando paulatinamente de 3,3% do PIB em 2008 para 1,71% em 2013, ou seja, aos poucos foi perdendo a qualidade de compensar o efeito dos juros nominais no resultado fiscal. E, desde o ano de 2014 o resultado primário tornou-se deficitário, de forma que em 2016 o déficit primário representou 2,49% do PIB, exercendo forte influência para o aumento da DLSP em 2,5% do PIB. (MARIANO; 2017)

Portanto, a evolução histórica de redução na taxa de crescimento nominal do PIB minimizou o resultado desta variável na contenção da relação DLSP/PIB. Vale destacar que aumento do PIB, em virtude desta relação, atingiu a marca de 1,2% em 2015 e 1,5% em 2016, respectivamente. Desse modo, a DLSP aumentou 15,7% em relação ao PIB em apenas três anos, ou seja, de 30,5% do PIB ao final de 2013 para 46,2% em 2016 (PEREIRA, 2017). Vale destacar que a ausência de reformas estruturais levou ao crescimento insustentável das despesas públicas, tal como apresenta o Gráfico 2:

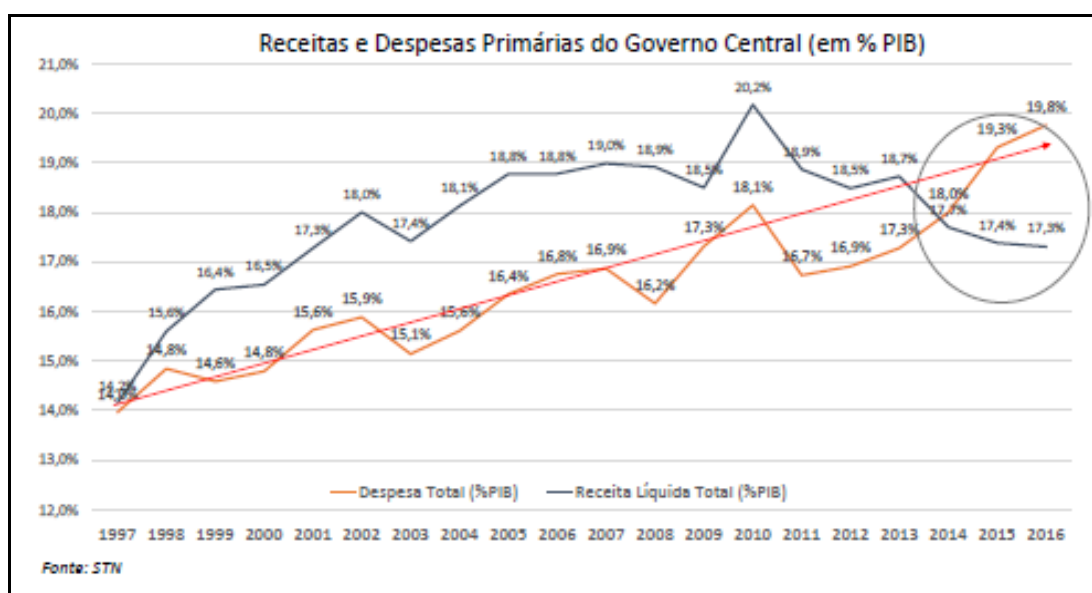


Gráfico 02: Receitas e despesas Primárias da União (p.p. PIB)

Fonte: TCU, 2017, p. 3.

De acordo com o Gráfico 02, verifica-se que a partir de 2013 as despesas

aumentaram e as receitas despencaram. Esse cenário fiscal brasileiro em relação ao PIB alimentou a discussão político-econômica no âmbito nacional, principalmente em função da problemática no tocante à estabilidade da dívida pública e dos gastos do setor público.

Vale evidenciar que, de acordo com Santana, Cavalcanti e Paes (2012), no Brasil, o Estado possui obrigações são amparadas e regidas pela Constituição Federal de 1988, ou seja, não podem sofrer reduções. Segundo o Tesouro Nacional, em 2016, aproximadamente, 75% da despesa primária do Governo Federal foram relativas aos benefícios previdenciários, salários, encargos sociais e, principalmente, com os ministérios da Saúde (MS), da Educação (MEC) e do Desenvolvimento Social (MDS).

Desse modo, a EC nº 95, de 15 de dezembro de 2016, comumente denominada de a Emenda do Teto dos Gastos, altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e estabelece o Novo Regime Fiscal para as despesas da União no Brasil. Por um lado, as despesas com os gastos públicos em curto prazo amparam a população nas diversas subdivisões sociais, estimulando, assim, o desenvolvimento econômico do país (ANANIAS; NOLASCO, 2018).

Porém, em longo prazo prejudicam a economia, pois o governo impõe altas cargas tributárias passando a ter déficit e dívidas elevadas o que prejudica setores que proporcionariam o crescimento econômico como o aumento da produtividade e a flexibilidade do mercado de trabalho.

Neste horizonte ficou instituído o Novo Regime Fiscal no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, que prevalecerá por vinte exercícios financeiros. Cada exercício financeiro, excluindo as regras para o ano de 2017, cujos limites devem ser corrigidos pela variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), publicado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), ou de outro índice que vier a substituí-lo, para o período de doze meses encerrado em junho do exercício anterior a que se refere à lei orçamentária. (MARIANO; 2017)

Isto é, para o ano de 2017 os limites dos gastos públicos foram equivalentes às despesas primárias pagas em 2016, apesar de serem incluídos os restos a pagar e demais operações que afetam o resultado primário, atualizada em 7,2%. Mas, para os exercícios financeiros seguintes, o teto dos gastos públicos deverá ser calculado através do valor do limite do exercício anterior, devendo ser atualizado pelo IPCA,

cujas publicações são de responsabilidade do IBGE (PEREIRA, 2017).

Em relação ao IPCA, verifica-se que deve ser contabilizado no período de 12 meses, encerrado em junho do exercício anterior. Dessa maneira, as despesas primárias, regidas pelas Leis Orçamentárias Anuais e sujeitas ao teto dos gastos públicos, devem estar dentro do limite estipulado no Novo Regime Fiscal. (ANANIAS; NOLASCO, 2018).

Isso significa dizer que, a partir de 2017, as despesas primárias da União foram limitadas ao montante que o Estado gastou no ano pretérito e corrigido pela inflação. Isto é, a partir de 2017, descontada a inflação, a despesa da União foi igual à realizada em 2016. A inflação prevista para o ano de 2016 foi fixada em 7,2%.

2.3 DA CF (1988) À EC N. 95/2016: saúde, educação e o Novo Regime Fiscal.

Da análise do art. 110 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), alterado pela EC n. 95, de 2016, há dois contextos diferentes que merecem ser analisados: as aplicações mínimas em saúde e no ensino educacional no âmbito do Novo Regime Fiscal.

Em relação às aplicações mínimas em saúde e educação no exercício financeiro de 2017, assegurando-se as normas constitucionais vigentes, isto é, as aplicações mínimas em saúde e educação corresponderão no exercício de 2016, regidas em conformidade com o inciso I, §2º do art. 198 e do caput do art. 212 da CF (1988).

O art. 198 da CF de 1988 trata das aplicações mínimas em saúde no âmbito da União, em cujo inciso I do § 2º determina que sejam equivalentes a 15% (quinze por cento) da receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro.

Por sua vez, no tocante à educação, em regra, a aplicação mínima está regida no caput do art. 212 da CF (1988) e dispõe que “a receita resultante de arrecadação de impostos deve ser aplicada pela União no patamar igual ou superior a 18% (dezoito por cento) e os Estados, Distrito Federal e Municípios, 25%”. (ANANIAS; NOLASCO, 2018, p. 94).

Por outro lado, o Inciso II do art. 110 do ADCT refere-se ao segundo momento das aplicações dos recursos mínimos em saúde e educação e, portanto:

[...] aos 19 (dezenove) exercícios posteriores, correspondentes aos anos de 2018 a 2036, com valores calculados para as aplicações mínimas referentes ao exercício imediatamente anterior, começando com o exercício de 2017, corrigidos pelo IPCA (BRASIL, 1988)

Quanto aos efeitos da EC n.55, de 2016 sobre a saúde, segundo as conclusões dos pesquisadores do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA):

[...] Pelo exposto fica claro que impactará negativamente o financiamento e a garantia do direito à saúde no Brasil. Congelar o gasto em valores de 2016, por vinte anos, parte do pressuposto equivocado de que os recursos públicos para a saúde já estão em níveis adequados para a garantia do acesso aos bens e serviços de saúde o congelamento não garantirá sequer o mesmo grau de acesso e qualidade dos bens e serviços à população brasileira ao longo desse período, uma vez que a população aumentará e envelhecerá de forma acelerada. Assim, o número de idosos terá dobrado em vinte anos, o que ampliará a demanda e os custos do SUS. [...] Como o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, a redução do gasto com saúde e dos gastos com políticas sociais de uma forma geral afetará os grupos sociais mais vulneráveis, contribuindo para o aumento das desigualdades sociais e para a não efetivação do direito à saúde no país [...]. (ANANIAS; NOLASCO, 2018, p. 94).

No prisma econômico, fiscal e político com o advento do Novo Regime Fiscal, a partir do exercício financeiro de 2018, os recursos mínimos aplicados nas áreas da saúde e da educação, por serem estratégicas à atuação do Estado em prol de salvaguardar o acesso universal e democrático “a dois dos mais importantes direitos sociais fundamentais passam a ser uma mera atualização monetária dos recursos – corrigida pela inflação do exercício anterior medida pelo IPCA”. (VIEIRA JUNIOR, 2016, p. 30)

As mudanças constitucionais no ordenamento jurídico brasileiro, cujas alterações decorrentes da EC n. 95/2016 preconizam os mecanismo previstos à correção do limite de despesas para “os próximos 19 (dezenove) exercícios, com objetivo apenas de atualizar monetariamente os valores obtidos no exercício de 2017, mecanismo que viola frontalmente o núcleo essencial da Constituição.” (ANANIAS; NOLASCO, 2018, p. 96).

A EC n. 95/2016 pode ser analisada em função da interface entre o Novo Regime Fiscal e o resguardo de direitos fundamentais à dignidade da pessoa humana.

A limitação das despesas primárias do Executivo federal é o que mais impacta negativamente nas políticas públicas sociais, inclusive as da educação, inviabilizando sua sobrevivência com eficácia, na medida em que provoca a compressão das despesas discricionárias e dos investimentos. Entre as despesas discricionárias estão, por exemplo, os recursos do desidratado Plano de Ações Articuladas (PAR), o livro didático (ação orçamentária 20RQ) e o funcionamento de instituições federais de ensino superior (ação 20RK) (MARTINS, 2018, p. 229)

Sendo relevante enaltecer que a tal dispositivo pode ser compreendido como sendo uma violação ao art. 60, § 4º, IV da CF (1988), ao dispor sobre o reajuste fiscal que tende a suprimir direitos sociais, principalmente, aqueles previstos nos arts. 198 e 212 da CF (1988).

O Novo Regime Fiscal priorizou o sistema tributário e financeiro, deixando em segundo plano os princípios e direitos fundamentais contidos no texto constitucional, sobretudo os direitos sociais que perderam a guarida estatal. Mas, a partir deste momento, o Estado deixa de ser garantidor e provedor do bem-estar social, passando a ser provedor de política fiscal em detrimento da social, o que não é uma medida congruente. (SILVA; PEREIRA, 2018, p. 19)

O procedimento de EC, em regra, é rígido e tem que tramitar em conformidade com as Cláusulas Pétreas, art. 60 da CF (1988), posto que, tenciona preservar o que inicialmente foi estabelecido pelo constituinte originário. As implicações podem ser tratadas de duas formas: (1) sob o déficit da ação estatal no bojo do reducionismo das intervenções e (2) a necessidade de otimização das contas públicas.

2.4 DA EC N. 95/2016 ÀS IMPLICAÇÕES NO SETOR PÚBLICO

Nessa atual conjuntura, utilizou-se o disposto legislativo para propor a aprovação da Emenda Constitucional n. 95/2016, afetando negativamente os investimentos nas áreas sociais, incluindo a Educação, ou seja, representa uma afronte às metas PNE. “O orçamento de 2017 já representou corte significativo em relação ao de 2016” (ANDIFES, 2017, p. 1).

O Novo Regime Fiscal instituído pela EC 95/2016 terá validade para os orçamentos fiscais e da seguridade social e para todos os órgãos e Poderes da República, conforme estabelecido nos art. 106 e 107 (BRASIL, 2016).

Contudo, há determinadas despesas que não ficarão sujeitas ao limite do teto. De acordo com o § 6º do art. 107 da referida emenda, as exceções são as transferências de recursos da União para estados e municípios; gastos para realização de eleições e verbas para o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação Básica (FUNDEB).

Os gastos com saúde e educação foram diferenciados dos demais gastos apenas em 2017, começando a ser limitada igualmente a partir de 2018. (BRASIL,

2016)

O comportamento do IPCA é insuficiente para atender as demandas, pois, de um lado, os serviços públicos atualmente prestados à população são escassos para atender as necessidades para a manutenção da vida humana. De outro lado, o próprio processo de acumulação de capital exige a expansão das atividades do Estado em setores de infraestrutura física (rodovias, aeroportos, ferrovias, etc.), financiamento de pesquisas, aparato militar e tantas outras atividades que são exclusivas do próprio Estado (arrecadação tributária, regramento das normas sanitárias e trânsito, atividades de fiscalização, etc.). (ULHÔA; ALMEIDA FILHO, 2018, p. 59)

Controle da despesa primária esconde a tendência histórica de concentrar os custos do financiamento da ação pública sobre os segmentos menos privilegiados da população.

Destarte, [...] foi possível ultimar que a Emenda supracitada, a qual implementou o Novo Regime Fiscal no Brasil, profana cláusulas pétreas e a dimensão de seus efeitos opõe-se a direitos fundamentais e princípios soberanos, cânone e sol da Carta Magna. (SILVA; PEREIRA, 2018, p. 1)

Segundo Silva e Bittencourt (2017), essa constatação esconderia a tendência histórica de concentrar os custos do financiamento da ação pública sobre os segmentos menos privilegiados da população.

Por sua vez, de acordo com Mariano (2017), a importância da atuação do Estado em diferentes áreas, classificando como equívoco a substituição do investimento pela política do corte do gasto. A reforma no sistema de arrecadação é sugerida pela redução gradual de juros, o fim da isenção de dividendos, e o redimensionamento da tabela de imposto de renda, além da taxaação sobre Grandes Fortunas, entre outras medidas, que seriam capazes de alcançar um equilíbrio fiscal. Portanto, a EC n. 95/2016 representa a vontade de uma ala conservadora de setores políticos e econômicos que não aceitam a implantação de um Estado Social no Brasil e assim, querem devolver o país ao seu habitual Estado de exceção econômico.

Segundo dados contidos no Informativo Técnico nº 52/2018-CONOF/CD, desde 2015 há compressão das despesas primárias no Ministério da Educação, de 208,6 em 2014 para 98,2 bilhões de reais em 2017, com queda significativa na subfunção da educação básica, de 33,7 para 26,1 bilhões de reais no mesmo período. (MARTINS, 2018, p. 231)

Nesse viés apresentado do Novo Regime Fiscal Cumpre em relação às implicações no setor público, vale insistir na ressalva em relação ao possível

entendimento do desenvolvimento econômico em função da concepção de crescimento econômico, representado através do crescimento da produção ou do PIB. No tocante ao desenvolvimento integral do homem na perspectiva do desenvolvimento econômico, verifica-se que:

Em primeiro lugar, [...] o desenvolvimento econômico passa por caminhos que respeitem a dignidade do homem, o desenvolvimento integral da sua personalidade, a conquista do bem-estar material, o desenvolvimento da sua profissão, da cultura e do lazer. Em segundo lugar, a ideia de que o desenvolvimento é condicionado por determinadas estruturas e implica, portanto, transformações mais ou menos profundas dessas estruturas. Em terceiro, a ideia de que, sem ignorar a necessidade do crescimento econômico do PND, o desenvolvimento deve colocar-se, fundamentalmente, ao serviço das necessidades básicas das populações (NUNES, 2003. p. 89).

Desse modo, verifica-se que o conceito de necessidades básicas está diretamente relacionado à noção de satisfação das necessidades imediatas da sociedade, através da democratização ao acesso da população aos serviços e produtos do setor público, tais como: os serviços básicos de saúde, educação e, inclusive, segurança pública, cujo aumento populacional representa um respectivo aumento das demandas.

O total dos R\$ 129,7 bilhões destinados ao orçamento da educação no ano de 2016. Desse valor, R\$ 51,6 bilhões são do piso constitucional de 18%. Deste segundo valor, R\$ 50,5 bilhões são despesas obrigatórias e financeiras, como pagamento de salários de professores e aposentadorias. (VIEIRA; BENEVIDES, 2016, p. 89)

Porém, em virtude da desvinculação, a educação pode perder até 50% do seu orçamento, que é imprescindível para a própria manutenção. Desse modo, a dilatação do serviço público está vedada, em consequência da elevação na despesa real, sendo contornável caso sejam realizadas ações de corte em outras áreas. E, ainda em relação aos impactos do Novo Regime Fiscal nas políticas públicas de natureza social, torna-se relevante enaltecer o estudo do Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos (DIEESE), ao divulgar a projeção do teto dos gastos aplicado, tal como estivesse vigente nos anos de 2002 a 2015. (SILVA; BITTENCOURT, 2017).

Isso significa, em valores, que a perda na saúde, entre 2002 e 2015, teria sido de R\$ 295,9 bilhões e, na educação, de R\$ 673,6 bilhões, o que

corresponderia a um montante total em torno de R\$ 969,5 bilhões que, na lógica do novo regime fiscal já em vigor, seriam expropriados das políticas sociais para remunerar os investimentos dos donos da dívida pública brasileira. (VIEIRA; BENEVIDES, 2016, p. 90)

No caso da educação, com o Novo Regime Fiscal, em regra, a redução seria de 47% no período, enquanto que às despesas de saúde, a redução seria de 27%. Dessa maneira, segundo os dados do IPEA divulgados no início de outubro de 2016, somente o SUS perderá, com o novo regime fiscal, cerca de R\$ 743 bilhões. (VIEIRA; BENEVIDES, 2016)

De acordo com Santos e Scheibe (2018), os direitos básicos e constitucionais de natureza social podem ser representados pela Educação e Saúde. No caso do Brasil, a população conta com o sistema público de saúde universal, sendo o único Estado no mundo que atende, aproximadamente, 100 milhões pessoas por ano.

Como também, o Sistema Único de Saúde (SUS) é um dos mais complexos no cenário internacional, segundo Santos e Scheibe (2018, p. 200), “tendo em vista que possui desde o simples atendimento para avaliação da pressão arterial, por meio da atenção básica, até o transplante de órgãos, garantindo acesso integral, universal e gratuito” à população.

Portanto, em relação as consequências e impactos da EC n. 95/2016 à gestão pública, cujo Novo Regime Fiscal impõe tetos para o crescimento das despesas primárias⁴, por um prazo de duas décadas, independentemente da possibilidade da elevação do PIB ou das demandas legítimas dos brasileiros. Nesse sentido, verifica-se que:

De 2017 até 2036, o orçamento da União com tais despesas não poderá exceder o valor do ano anterior, corrigido pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, o que trará impactos significativos às políticas sociais e aos serviços públicos, uma vez que o congelamento dos recursos financeiros federais por longo período, além de intensificar a precarização de tais serviços, poderá restringir e/ou comprometer o acesso universal das pessoas aos mesmos (DIEESE, 2016).

Compreende-se que a implantação do Novo Regime Fiscal tem potencialidade para influenciar na redução significativa da atuação tutelar do Estado e de sua função constitucional garantir os direitos sociais da população.

⁴ “São despesas não financeiras que correspondem ao conjunto de gastos que possibilitam a oferta de serviços públicos à sociedade, deduzidas as despesas financeiras” (DIEESE, 2016).

Pois, a EC n. 95/2016 preconiza a “lógica fiscal em detrimento das políticas sociais públicas voltadas para a reprodução social dos trabalhadores, devido aos inúmeros prejuízos que a redução dos gastos com as políticas sociais pode acarretar” (ALVES, 2016, p. 56), tal como a precariedade de serviços básicos de educação e saúde, principalmente no tocante ao SUS.

3 METODOLOGIA

Essa pesquisa pode ser categorizada como sendo uma revisão de literatura narrativa, que ocorreu através da combinação entre as pesquisas bibliográfica e documental. Em relação aos objetivos, pode ser considerada de natureza qualitativa e descritiva, enfatizando um tema bastante publicado na seara acadêmica nos anos de 2017 e 2018. (GIL, 2007).

Vale destacar que, segundo Marconi e Lakatos (2003), no tocante à revisão de literatura narrativa, fez-se necessário apreciar publicações em português, no banco de dados das bibliotecas digitais, a partir de estudos realizados no Brasil sobre a implantação do Novo Regime Fiscal, através da EC nº 95/2016, que dispõe sobre o teto dos gastos públicos, objetivando controlar a trajetória evolutiva da dívida pública. No âmbito acadêmico, observa-se que as pesquisas qualitativas representam os estudos que:

O conhecimento do pesquisador é parcial e limitado. O objetivo da amostra é de produzir informações aprofundadas e ilustrativas: seja ela pequena ou grande, o que importa é que ela seja capaz de produzir novas informações (DESLAURIERS; KÉRISIT, 2008, p. 58).

Desse modo, as pesquisas qualitativas servem como ferramenta de análise para qualquer outro tipo de pesquisa científica. E, por sua vez, a pesquisa bibliográfica representa:

Levantamento, seleção e documentação de toda bibliografia publicada sobre o pesquisado no meio acadêmico e, posteriormente, publicado em livros, revistas, jornais, boletins, monografias, teses, dissertações, material cartográfico, com o objetivo de colocar o pesquisador em contato direto com todo material escrito sobre o tema. (MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 66)

A revisão de literatura foi desenvolvida em março de 2019, a partir das seguintes palavras-chave: “Novo Regime Fiscal”; “Emenda Constitucional n. 95/2016”, com ênfase nas publicações do biênio 2017 e 2018.

A busca no *Google Acadêmico* ocorreu em três fases: (1) a leitura dos títulos dos artigos científicos pré-selecionados, (2) a leitura dos resumos dos artigos selecionados, (3) a leitura na íntegra dos arquivos selecionados para compor a amostragem da revisão de literatura e servirem de bases para os resultados e discussões. De acordo com a busca dos artigos científicos disponibilizados na base de dados, foram selecionados oito artigos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A busca no *Google Acadêmico*, a partir das palavras-chave: “Novo Regime Fiscal”; “Emenda Constitucional n. 95/2016” resultou em oito publicações selecionadas para compor a amostra dos resultados e a construção da discussão teórica desse estudo, tal como apresenta o Quadro 01:

	REFERÊNCIA	TÍTULO	OBJETIVO	RESULTADO
1	Ananias; Nolasco (2018)	Análise da Emenda Constitucional n. 95, de 2016, sob a perspectiva de violação de direitos fundamentais.	Traçar e analisar, sob um prisma jurídico-constitucional e econômico, a Emenda Constitucional n. 95, de 2016, a qual alterou o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal.	Os direitos fundamentais e o princípio da proibição do retrocesso social regulam as ações do Estado e, apesar da EC n. 95/2016, o governo deve garantir benefícios e oportunidades para todos e futuras gerações.
2	Martins (2018)	Pior a emenda que o soneto: os reflexos da EC 95/2016	Discutir a política de austeridade fiscal imposta pelo Governo Federal com a aprovação da Emenda Constitucional nº 95 de 2016 e seus impactos nas políticas sociais, dentre estas, a educação.	O Novo Regime Fiscal retira o PNE da agenda política. Se a EC 95 tem por objeto a recuperação econômica, infelizmente desconsidera a educação como indutora de outras políticas públicas, como multiplicador do PIB e fator de aumento da produtividade.
3	Silva; Pereira (2018)	O imbróglio da instituição e dos efeitos do Novo Regime Fiscal do Brasil	Analisar e assimilar a instituição e os efeitos do Novo Regime Fiscal frente à Constituição Cidadã promulgada na tarde de 05 de outubro de 1988.	o Novo Regime Fiscal no Brasil, profana cláusulas pétreas, e a dimensão de seus efeitos opõe-se a direitos fundamentais e princípios soberanos, cânone e sol da Carta Magna.
4	Borba et al	Gestão fiscal,	Analisar de forma crítica os	A boa administração

	(2018)	desenvolvimento e direitos sociais: o desafio do crescimento econômico com equidade, controle inflacionário e equilíbrio fiscal.	diferentes estágios da gestão fiscal do País a partir da década de 70 e suas tentativas de garantir direitos sociais, desenvolver-se, reduzir desigualdades sociais e, ao mesmo tempo, manter a estabilidade econômica e fiscal.	pública não se limita às estratégias fiscais austeras que equilibrem inflação e emprego inviabilizando. Pois envolve a prestação de serviços, o controle das variáveis fiscais e de crescimento econômico.
5	Mariano (2017)	EC n. 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre	Analisar os impactos da EC 95/2016 nos serviços sociais.	Trata-se de mais uma tentativa das forças do capital, nacional e supranacional para manter o Brasil no seu permanente Estado de exceção econômico, tal com a América Latina.
6	Segundo (2017)	Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos	Examinar a instituição do Novo Regime Fiscal pela EC nº 95/2016, que visa conter o crescimento dos gastos públicos e, com isso, manter sob controle a dívida pública. Analisar a validade jurídica da pretensão de limitar o crescimento dos gastos públicos, à luz do art. 60 da CF (1988) e do contexto fiscal vivenciado pelo Brasil no ano de 2016. Examinar algumas das disposições da emenda com maior destaque.	O teto de gastos, embora antipático, é a medida menos gravosa, impondo, ainda, maior eficiência no uso dos recursos públicos, sendo certo que muitas vezes o problema no gasto público não está necessariamente em sua quantidade, mas em sua qualidade.
7	Silva; Bittencourt (2017)	Uma interpretação para o teor dos dispositivos da Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016, que instituiu o Novo Regime Fiscal com limites para o gasto da União, e considerações sobre sua implementação.	Discutir aspectos da utilização desse mecanismo como instrumento de consolidação fiscal, além de analisar de forma sistemática os desdobramentos de cada um de seus dispositivos na implementação concreta da regra fiscal.	Os limites estabelecidos não são rigorosos e identificáveis, quanto anunciado na EC 95. O Novo Regime Fiscal detém o gasto público, por conter cláusulas de escape indefinidas que ampliam a discricionariedade do Executivo na definição das despesas incluídas nas condições restritivas que o Regime estabelece.
8	Saraiva et al (2017)	Reformas Fiscais no Brasil: uma análise da EC 95/2016 (Teto dos Gastos)	Avaliar os efeitos de bem-estar e crescimento desta emenda, utilizando para este fim um modelo dinâmico de equilíbrio geral calibrado para refletir o atual cenário econômico de estagnação do Brasil e eventuais cenários de crescimento da produtividade esperados para o futuro.	A manutenção da estagnação e as simulações indicam ganhos de bem-estar pouco expressivos para a EC 95. Em cenários de crescimento os ganhos se elevam. Porém, uma mudança na emenda permitindo flexibilização da regra para os investimentos públicos, além da reversão de

				gargalos, determinar expressivos.	poderia ganhos

Quadro 01: Artigos Científicos selecionados na base de dados

Fonte: Pesquisa direta, 2018.

Os resultados obtidos na revisão de literatura evidenciam que a maioria das publicações sobre a temática enaltece o caráter negativo do Novo Regime Fiscal, principalmente no tocante a garantia constitucional dos preceitos fundamentais, tal com a educação e saúde. Pois, dos oitos artigos selecionados, apenas um estudo conclui que a EC n. 95/2016 representa uma opção plausível à gestão pública e governamental, ao destacar que o Novo Regime Fiscal ao impor o teto dos gastos públicos tende a exigir maior eficiência no uso dos recursos públicos.

A partir do Quadro 1, Ananias e Nolasco, em seu estudo intitulado de *Análise da Emenda Constitucional n. 95, de 2016, sob a perspectiva de violação de direitos fundamentais* (2018), analisam a moldura jurídico-constitucional e econômico da EC n. 95/2016, que alterou o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal. Cujas pesquisas apontam que a efetividade dos direitos fundamentais e o princípio da proibição do retrocesso social regulam as ações do Estado.

Isto é, apesar da EC n. 95/2016, o Estado tem o dever de garantir benefícios e oportunidades para todos, inclusive às futuras gerações. Nesse sentido, é certo afirmar que tais argumentações condizem com os apontamentos de Behring (2008), pois o Estado tem que manter seu caráter social, sendo incumbido um papel coordenador suplementar e, inclusive, a crise se localiza na insolência fiscal do Estado, no excesso de regulação e na rigidez e ineficiência do serviço público, há que reformá-lo, tendo em vista recuperar a governabilidade e a governança. Ou seja, os gestores públicos e as instituições estatais devem buscar formas legais de aumentar os níveis de investimento na área de educação, saúde e segurança pública.

Por sua vez, em relação à pesquisa de Martins, *Pior a emenda que o soneto: os reflexos da EC 95/2016* (2018), ao discutir a política de austeridade fiscal imposta à União em decorrência da EC nº 95/2016 e seus impactos nas políticas sociais, dentre estas, a educação, conclui que o Novo Regime Fiscal pode levar à “morte o PNE”.

Pois tem por objeto a recuperação econômica, mas, infelizmente, desconsidera a educação como indutora de outras políticas públicas, como multiplicador do PIB e fator de aumento da produtividade. Contudo, verifica-se que esse posicionamento crítico e contrário à eficácia do Novo Regime Fiscal corrobora com os estudos de Bresser-Pereira (2017), ao considerar que as reformas fiscais afetaram negativamente a atuação governamental em áreas essenciais, tais como: áreas sociais e econômicas.

De acordo com a pesquisa de Silva e Pereira, *o imbróglio da instituição e dos efeitos do Novo Regime Fiscal do Brasil* (2018), ao analisarem e assimilarem a instituição e os efeitos do Novo Regime Fiscal à luz da CF (1988), os mesmos inferem que a EC nº 95/2016 afronta às cláusulas pétreas e, inclusive, a dimensão de seus efeitos opõe-se a direitos fundamentais e princípios constitucionais.

Tais observações assemelham-se à dificuldade de governabilidade do poder executivo e à incapacidade do governo em tomar decisões, tal como enaltece Pagnoccheschi (2016), ao especificar que o objetivo da gestão pública é atingir a eficiência e a eficácia, buscando atingir o ápice – a excelência gerencial e o bem-estar social, em virtude de representar dois aspectos que costumam ser afetados pelos cumprimentos das políticas públicas e pelo grau de governabilidade dos entes envolvidos.

Mas, na concepção de Borba et al (2018), *gestão fiscal, desenvolvimento e direitos sociais: o desafio do crescimento econômico com equidade, controle inflacionário e equilíbrio fiscal*, ao analisar de forma crítica os diferentes estágios da gestão fiscal do Brasil, desde os anos de 1970 e suas sucessivas tentativas de garantir direitos sociais, desenvolver-se, reduzir desigualdades sociais e, ao mesmo tempo, manter a estabilidade econômica e fiscal.

Observa-se que a boa administração pública não se limita às estratégias fiscais austeras que equilibrem inflação e emprego inviabilizando. Porém, é certo afirmar que as prestações estatais adequadas envolve a prestação de serviços, o controle das variáveis fiscais e de crescimento econômico, cujos reflexos sobre a vida do cidadão são diários e permanentes. De modo complementar, segundo Ananias e Nolasco (2018), torna-se evidente que a EC nº 95/2016 impacta negativamente na governança e na garantia do direito à saúde no Brasil, pois o congelamento dos gastos públicos por duas décadas compromete mais ainda os

recursos públicos destinados à saúde, que não estão em níveis adequados para a garantia do acesso aos bens e serviços.

A população brasileira ao longo desse período aumentará e envelhecerá e os idosos em vinte anos ampliarão a demanda e os custos do SUS. Portanto, é preocupante o fato de o Brasil ser um país com desigualdades sociais e a redução do gasto com saúde e políticas sociais deve afetar, principalmente, a população mais vulnerável. E, conseqüentemente, favorecendo a disparidade das desigualdades sociais e dificultando a efetivação do direito à saúde pública do brasileiro.

Enquanto que Mariano (2017), em a *Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre*, analisou os impactos da EC 95/2016 nos serviços sociais.

Em sua concepção, a norma representa mais uma tentativa das forças do capital, nacional e supranacional, para manter o Brasil no seu permanente Estado de Exceção econômico, no qual se deseja manter, aliás, toda a América Latina. Essa argumentação amplia a concepção de Martin (2018), pois a limitação das despesas primárias da União é o que mais impacta negativamente nas políticas públicas sociais, inclusive em educação e saúde, inviabilizando sua sobrevivência com eficácia, na medida em que provoca a compressão das despesas discricionárias e dos investimentos.

No estudo de Segundo (2017), intitulado de *Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos*, ao examinar a instituição do Novo Regime Fiscal pela EC nº 95/2016 e analisar a validade jurídica da pretensão, globalmente considerada, de limitar o crescimento dos gastos públicos, à luz do art. 60 da CF (1988) e do contexto fiscal vivenciado pelo Brasil no ano de 2016, argumenta que o teto de gastos, embora antipático, é a medida menos gravosa, impondo, ainda, maior eficiência no uso dos recursos públicos.

Ainda afirmam que muitas vezes o problema no gasto público não está necessariamente em sua quantidade, mas em sua qualidade. Isto é, o Novo Regime Fiscal visa conter o crescimento dos gastos públicos e controlar a dívida pública. Mas, contradiz totalmente os estudos de Silva e Pereira (2018), em virtude de considerar relevante enaltecer que a tal dispositivo pode ser compreendido como sendo uma violação ao art. 60, § 4º, IV da CF (1988), em decorrência de o reajuste fiscal suprimir direitos sociais, principalmente, aqueles previstos nos art. 198 e art.

212 da CF (1988). Isto é, o Novo Regime Fiscal priorizou o sistema tributário e financeiro, mitigando os princípios e os direitos fundamentais contidos na CF (1988).

Enquanto que Silva e Bittencourt (2017), em *uma interpretação para o teor dos dispositivos da Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016, que instituiu o Novo Regime Fiscal com limites para o gasto da União, e considerações sobre sua implementação*, ao discutir sobre os aspectos da utilização desse mecanismo como instrumento de consolidação fiscal e analisar sistematicamente os desdobramentos de cada um de seus dispositivos na implementação concreta da regra fiscal, ambos concluem que os limites estabelecidos não são tão rigorosos e tão claramente identificáveis, quanto anunciado por ocasião da propositura da correspondente EC n. 95/2016.

Pois consideram que o Novo Regime Fiscal não faz a contenção do gasto público, especialmente por conter cláusulas de escape indefinidas que ampliam a discricionariedade do Executivo na definição de quais despesas são concretamente incluídas nas condições restritivas que o Regime estabelece. De modo complementar, Vieira e Benevides (2016), calculam que o Novo Regime Fiscal expropria as políticas sociais para remunerar os investimentos dos donos da dívida pública brasileira. Ora, em virtude da desvinculação área da educação deve ter uma redução de seu orçamento pela metade, impossibilitando a própria manutenção.

E, por fim, segundo Saraiva et al (2017), em *Reformas Fiscais no Brasil: uma análise da EC 95/2016 (Teto dos Gastos)*, ao avaliarem os efeitos de bem-estar e crescimento desta emenda, utilizando para este fim um modelo dinâmico de equilíbrio geral calibrado para refletir o atual cenário econômico de estagnação do Brasil e eventuais cenários de crescimento da produtividade esperados para o futuro, concluem que indicam ganhos de bem-estar pouco expressivos para a EC 95.

Porém a mudança na emenda permitindo flexibilização da regra para os investimentos públicos, além da reversão de gargalos, poderia determinar ganhos expressivos. Enaltecendo as concepções de Nunes (2003), em virtude de considerar que o desenvolvimento econômico tem que respeitar o princípio da dignidade da pessoa humana e, bem como, favorecer o desenvolvimento integral da sua personalidade, da sua profissão, da cultura e do lazer, enaltecendo a conquista do bem-estar material.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao final dessa pesquisa, do tipo revisão de literatura narrativa, acerca da implantação do Novo Regime Fiscal, cuja EC nº 95/2016 normatizou a iniciativa legislativa de contenção da trajetória evolutiva dos gastos públicos e, consequentemente, reduzir a dívida pública estatal. O resultado da busca na plataforma digital resultou em oito publicações que fundamentaram a discussão teórica desse estudo.

Nesse aspecto, pode-se aludir que a questão de pesquisa norteadora desse estudo foi respondida, pois os artigos selecionados na revisão de literatura demonstraram que os superávits primários publicizados pelo Governo Federal são usados como argumentos legislativos para o delineamento de dispositivos normativos que deem conta de controlar a trajetória evolutiva da dívida pública.

O aumento dos gastos governamentais nos últimos anos, bem como a instabilidade política decorrente do impeachment da presidente Dilma Rousseff e ascensão presidencial de Michel Temer, serviram de fomento para que o Congresso Nacional instituísse o Novo Regime Fiscal, a EC n. 95/2016. Destarte, a vigência está normatizada para ser vigente por até duas décadas. Mas, a regra do teto dos gastos do funcionalismo do poder público poderá ser revisto a partir de 2027.

Portanto, a pesquisa deu conta de alcançar os objetivos propostos inicialmente, em detrimento de ter analisado as consequências da EC n. 95/2016 na gestão pública a partir da revisão de literatura, constatando-se que os reflexos da EC 95/2016 nas políticas sociais podem comprometer a qualidade dos serviços prestados pelo Poder Público. A política de austeridade fiscal imposta à União pelo Novo Regime Fiscal tem impactos negativos na governança e no bem-estar social da população.

Desse modo, o estudo permitiu concluir que apesar da EC n. 95/2016, o Poder Público tem que assegurar a disponibilidade de serviços que deem conta de sanar as demandas vigentes da sociedade brasileira, inclusive das gerações futuras que estão por vir. Ora, o Estado tem que manter seu caráter social, sendo incumbido um papel coordenador suplementar e, inclusive, a crise se localiza na insolência fiscal do Estado, no excesso de regulação e na rigidez e ineficiência do serviço público, há que reformá-lo, tendo em vista recuperar a governabilidade e a governança. Contudo, o Novo Regime Fiscal não deveria comprometer os níveis de

investimento na área tidas essenciais, tais como: educação, saúde e segurança pública.

Destarte, no tocante à perspectiva futura, esse estudo aponta a necessidade de analisar as consequências do Novo Regime Fiscal na atuação governamental em relação às áreas sociais e econômicas, bem como no tocante ao cumprimento dos direitos fundamentais e princípios constitucionais contidos na Carta Magna de 1988. Pois o congelamento dos gastos públicos por 20 anos pode prejudicar o acesso da população aos bens e serviços públicos, em virtude da projeção delineada acerca do aumento populacional brasileiro.

REFERÊNCIAS

ALVES, G. **Dimensões da precarização do trabalho**: Ensaio de Sociologia do Trabalho. Bauru: Canal 6, 2016.

ANANIAS; NOLASCO, Análise da Emenda Constitucional n. 95, de 2016, sob a perspectiva de violação de direitos fundamentais. **Revista Jurídica Direito, Sociedade e Justiça/RJDSJ**, v. 6, n. 1, mar.-jun./2018. [pp. 86-112]. Disponível em: <<https://periodicosonline.uems.br/index.php/RJDSJ/article/download/2531/1991>>. Acesso em: 22 mar 2019.

ANDIFES. **Nota à Sociedade**, 2017. Publicação: Segunda-Feira, 28/08/2017. Disponível em: <<http://www.andifes.org.br/52515-2/>>. Acesso em: 20 mai 2019.

BEHRING. **Brasil em Contra Reforma**: desestruturação do Estado e perda de direitos. São Paulo: Cortez, 2008.

BIELSCHOWSKY, R. et. al. Evolução dos investimentos nas três frentes de expansão da economia brasileira na década de 2000. In: CALIXTRE, A.; BIANCARELLI, A.; CINTRA, M. A. (Org.). **Presente e Futuro do Desenvolvimento Brasileiro**. 1. ed. Brasília: IPEA, 2014, p. 195-225.

BORBA et al. Gestão fiscal, desenvolvimento e direitos sociais o desafio do crescimento econômico com equidade, controle inflacionário e equilíbrio fiscal. **Revista Duc In Altum Cadernos de Direito**, v. 10, n. 21, mai.-ago. 2018. Disponível em: <<http://faculadadedamas.edu.br/revistafd/index.php/cihjur/article/view/720>>. Acesso em: 20 mar 2019.

BRASIL. Ministério da fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de demonstrativos fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**: relatório resumido da execução orçamentária. 2 ed. v. 2, Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009. (Manual de demonstrativos fiscais).

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 out. 1988.

_____. Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 15 dez. 2016.

BRESSER-PEREIRA. Reforma gerencial e legitimação do estado social. **Rev Adm Pública**, v. 51, [p. 147-156], 2017.

CARNEIRO, Margareth Fabíola dos Santos. **Gestão Pública**: o papel do planejamento estratégico, gerenciamento de portfólio, programas e projetos e dos escritórios de projetos na modernização da gestão pública. Rio de Janeiro: Brasport, 2010.

DESLAURIERS, J; KÉRISIT, M. O delineamento de pesquisa qualitativa. In: POUPART, Jean et al. **A pesquisa qualitativa**: Enfoques epistemológicos e metodológicos. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008 (p. 127/153).

DIEESE. Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos. **Nota Técnica PEC nº 241/2016**: o novo regime fiscal e seus possíveis impactos. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/notatecnica/2016/notaTec161novoRegimeFiscal.pdf>>. Acesso em: 12 mai 2019.

FARAH, Marta Ferreira Santos. Análise de políticas públicas no Brasil: de uma prática não nomeada à institucionalização do “campo de públicas”. 971 f. **Rev. Adm. Pública** — Rio de Janeiro, Nov/Dez 2016. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v50n6/0034-7612-rap-50-06-00959.pdf>>. Acesso em: 20 mai 2019.

FREIRE, Paulo. **A importância do ato de ler**: em três artigos que se completam. 49 ed. São Paulo: Cortez, 2008.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda constitucional 95/2016 e o teto dos gatos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, vol. 4, n. 1, jan./abr, 2017. [pp. 259-281]. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/rinc/article/view/50289>>. Acesso em: 23 mar 2019.

MARTINS. Pior a emenda que o soneto: os reflexos da EC 95/2016, **Revista Retratos da Escola**, Brasília, v. 12, n. 23, jul./out. 2018. [pp. 227-238] Disponível em: <<http://www.esforce.org.br>>. Acesso em: 10 mar 2019.

MEDEIROS, C.A. Inserção **Externa, Crescimento e Padrões de Consumo na Economia Brasileira**. Brasília: IPEA, 2015.

NASER, K. **Creative Financial Accounting**: its nature and use. London: Prentice-Hall, 1993

NUNES, António José Avelãs. **Neoliberalismo & Direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

PAGNOCCHESCHIS, B. Governabilidade e governança das águas no Brasil. In: MOURA, A. M. M. (Org.). **Governança ambiental no Brasil**: instituições, atores e políticas públicas. Brasília: Ipea, 2016. [p.175-199]

PEREIRA. Crise Econômica, Política e Ética no Brasil: Uma Avaliação das Motivações, Equívocos e Efeitos nas Finanças Públicas. **Revista Observatório de la Economía Latinoamericana**, Brasil, mar/2017. Disponível em: <<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/br/17/crise.htm>>. Acesso em: 12 mar 2019.

PÉREZ. La investigación empírica en Contabilidad de Gestión en España: análisis de las publicaciones españolas. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 34, n. 124, [p. 183-210], 2010..

SANTANA. P. J; CAVALCANTI, T. V. De V.; PAES, N. L. Impactos de Longo Prazo de Reformas Fiscais sobre a Economia Brasileira **Revista Brasileira de Economia**, v. 66, p. 247-269, 2012.

SANTOS, *Catarina de Almeida*; SCHEIBE, Leda. A (des)democratização do Brasil e a negação da educação como um direito. **Revista Retratos da Escola**, Brasília, v. 12, n. 23, p. 199-205, jul./out. 2018. Disponível em: <<http://www.esforce.org.br>>. Acesso em: 20 mai 2019.

SARAIVA et al. Reformas Fiscais no Brasil: uma análise da EC 95/2016 (Teto dos Gastos). **Série Estudos Econômicos – CAEN**, n. 18, Fortaleza: UFCE, fev 2017. Disponível em: <<http://www.caen.ufc.br/wp-content/uploads/2016/11/seec-t18.pdf>>. Acesso em: 19 mar 2019.

SEGUNDO. Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos. **Rev. Controle, Fortaleza**, v. 15, n.2, p. 22-40, jul/dez, 2017. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6522429>>. Acesso em: 20 mar 2019.

SILVA, José de Ribamar Pereira. BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. Uma interpretação para o teor dos dispositivos da Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016, que instituiu o Novo Regime Fiscal com limites para o gasto da União, e considerações sobre sua implementação. In: **Orçamento em Discussão** n. 34. Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/orcamento-em-discussao/edicao-34-2017-uma-interpretacao-para-o-teor-dos-dispositivos-da-emenda-constitucional-no-95-de-15-de-dezembro-de-2016-que-instituiu-o-novo-regime-fiscal-com-limites-para-o-gasto-da-uniao-e-consideracoes-sobre-sua-implementacao>>. Acesso em: 11 abr 2019.

SILVA; PEREIRA. O imbróglgio da instituição e dos efeitos do Novo Regime Fiscal do Brasil. **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**, v. 16, n. 2, ago./dez. 2018.

SERRANO; SUMMA. A desaceleração rudimentar da economia brasileira desde 2011. **Oikos**, v.11, n.2, 2012. [pp.166–202]

ULHÔA, Wander M. M; ALMEIDA FILHO, Niemeyer. Estado e Políticas Públicas sob o "Novo Regime Fiscal". **Revista da Sociedade Brasileira de Economia Política**. Niterói. 2018. Disponível em: <<https://sep.org.br/anais/Trabalhos%20para%20o%20site/Area%205/64.pdf>>. Acesso em: 04 nov de 2018.

VIEIRA JUNIOR, Ronaldo Jorge Araújo. **As Inconstitucionalidades do “Novo Regime Fiscal” instituído pela PEC Nº 55, de 2016** (PEC n. 241, de 2016, na Câmara dos Deputados). Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/boletins-legislativos/bol53>>. Acesso em: 10 abr 2019.

VIEIRA; BENEVIDES. Os impactos do Novo Regime Fiscal para o financiamento do Sistema Único de Saúde e para a efetivação do direito à saúde no Brasil. **Nota Técnica**, n. 28. Brasília: IPEA, set 2016. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/160920_nt_28_disoc.pdf>. Acessado em: 13 mai 2019.

PERFIL FINANCEIRO DE DISCENTES CONCLUINTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR DA PARAÍBA

Francisco José Mateus Santana¹

Darlan Oliveira Bezerra²

RESUMO:

O conhecimento em finanças pessoais tem como enfoque principal a sistematização de conhecimentos relacionados ao uso correto do dinheiro. Dito isto, o presente trabalho se propõe a identificar o perfil financeiro de discentes concluintes de ciências contábeis de uma Instituição de Ensino Superior da Paraíba e avaliar o grau de conhecimento dos mesmos. Este estudo, portanto, justifica-se, pela tamanha importância de identificar como discentes concluintes de ciência contábeis tratam o assunto da educação financeira. Quanto a metodologia, foi realizada a aplicação de questionário entregue a estudantes do curso, em vias de conclusão, que abarcavam, no geral, 15 perguntas, que tratavam de indagações sobre o gerenciamento do dinheiro, meios adotados para adquirir conhecimento acerca de finanças pessoais, liquidez de ativos, recurso no tempo, sobre dívidas, entre outros. Desse modo, 66,67% dos estudantes revelaram-se razoavelmente assegurados quanto aos conhecimentos necessários para gerir seus próprios recursos financeiros, em detrimento de 16,66% apenas, que se autoanalisaram enquanto muito seguros. Outrossim, mais da metade dos alunos questionados eram formados de mulheres, sobretudo com idades acima de 30 anos, o que mostra uma inserção deste gênero no âmbito das ciências contábeis. Por derradeiro, 88,33% confirmaram possuir algum trabalho e 50% ainda moram com os seus genitores. Diante dos resultados, constatou-se que os discentes concluintes apresentaram nível considerável de assertividade das questões e faz clarividente que o curso realizado contribui para o progresso e eventual melhoramento de decisões tocantes ao campo financeiro.

PALAVRAS-CHAVES: Educação financeira, Finanças pessoais, Universitários.

ABSTRACT:

Knowledge in personal finance has as main focus the systematization of knowledge related to the correct use of money. That said, in the present paper aims to identify the financial profile of accounting sciences students graduating at a Higher Education Institution in Paraíba and to assess their level of knowledge. This study, however, is therefore justified in view of such importance to identify how the accounting sciences students graduating treat the subject of financial education. As for the methodology, a questionnaire was delivered to students of the course, which were in the process of being completed, covering 15 questions in general, dealing with questions about money management, ways to acquire knowledge about personal finances, liquidity of assets, time resource, on debts, among others. Thus, 66.67% of the students were reasonably assured of how much knowledge they needed to manage their own financial resources, to the detriment of only 16.66%, who self-analyzed while very secure. Likewise, more than half of the students questioned were women, especially those over 30 years, which shows an insertion of this gender in the field of accounting sciences. Lastly, 88.33% confirmed had some work and 50% still lived with their parents. In view of the results, it was found that the students graduating presented a considerable level of questions assertiveness and it is clear that the course contributes to the progress and eventual improvement of decisions in the financial field.

KEY WORDS: Financial education. Personal finance. University students.

1 INTRODUÇÃO

¹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis na Faculdade IESP. E-mail: fco.mscontabilidade@gmail.com

² Professor Orientador, Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Docente do Curso de Ciências Contábeis (IESP). E-mail: darlanbezerra@hotmail.com.

No Brasil e em parte do mundo, o sistema vigente é o capitalismo, que tem, dentre outros aspectos fundamentais, a dinâmica administração do dinheiro. Para grandes empresas, a gerência de questões financeiras já possui um significado definido no âmbito de suas atividades, entretanto, muitas instituições ainda têm discutido sobre a importância desse conhecimento, sobretudo, para quem constitui a unidade fundamental de qualquer sociedade: isto é, o indivíduo, para quem a instrução financeira deve ser considerada um fator chave, pois são as pessoas peças fundamentais da economia e da sociedade (FERREIRA, 2017).

Dito isso, são muitos os indivíduos sem condições de pagar suas contas (CNC, 2018). Em tal caso, desde logo cedo, cada indivíduo precisa ser orientado para o uso consciente do dinheiro. A base familiar e o aprendizado na escola são fundamentais na construção desse modelo comportamental e de novos valores, cuja a instrução financeira é capaz de conceber referências em sede para uma tomada de decisões (PELICIOLO, 2011; TEIXEIRA, 2015).

Neste sentido, o que se observa em geral é que estudantes universitários recém ingressos nas universidades, entram com um conhecimento não muito consolidado sobre a temática da administração financeira pessoal. Fortalecer idéias neste tocante desde o início de sua jornada acadêmica, faz com que aprendam os preceitos básicos de como se ter uma melhor administração do próprio dinheiro, além de melhor entender sobre como elaborar o orçamento familiar, decisões de compra, poupar e investir correto, aplicando sobretudo o dinheiro de forma efetiva, com a finalidade de alcançar objetivos (TEIXEIRA, 2015).

A despeito de sua importância, existe um panorama inquietante e complexo sobre a instrução financeira não só no mundo, o que demanda deveras exigência e necessidade de um melhor debate sobre o tema nas mais variadas esferas. No Brasil, notadamente, deve-se privilegiar ainda a dessemelhança da distribuição de renda, em que grande parte do manancial de riquezas compete ao Estado, que não necessariamente campeia a vital importância de um controle de recursos na individualidade de seus cidadãos, contribuindo para aumentar a distância entre uma elite emergente e os devidamente considerados pobres. Assim, diligências, fiscalização e controle dos setores de projetos podem até ser necessários, mas insuficientes quando não há, num sentido de melhoria, fortalecimento e estímulo contínuo da pedagogia e da prática financeira, especialmente na educação de nível

superior, que possuem um papel crucial para o sucesso da temática da educação financeira (SAVOIA et al., 2007).

Para atender a essa demanda, mais que imprescindível debater satisfatoriamente a educação financeira no âmbito da sociedade brasileira (VIEIRA et al., 2011). Perante essa perspectiva, este estudo tem o propósito de responder a seguinte problemática: **Qual grau de instrução possui discentes de ciências contábeis acerca do tema educação financeira?** Tendo como objetivo identificar o perfil financeiro de discentes concluintes do curso de uma Instituição de Ensino Superior da Paraíba e avaliar o grau de conhecimento dos mesmos.

Este estudo, no mais, justifica-se, em vistas da significativa importância de se aprofundar a questão da educação financeira, uma vez que se observa que esta temática ainda precisa de um olhar mais dedicado, desde a educação básica, para com isso identificar como discentes concluintes de ciência contábeis tratam o tema da administração financeira pessoal.

Quanto a metodologia, foi realizada a aplicação de questionário entregue a estudantes do curso, em vias de conclusão, que abarcavam, no geral, 15 perguntas, que tratavam de indagações sobre o gerenciamento do dinheiro, meios adotados para adquirir conhecimento acerca de finanças pessoais, liquidez de ativos, recurso no tempo, sobre dívidas, entre outros.

Este estudo está organizado em introdução, contendo a base estrutural desta pesquisa. Em seguida, a fundamentação teórica e metodológica, estudo de caso e considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Uma das preocupações que tem estado na pauta de interesses do governo, das instituições financeiras e das escolas são os altos padrões de consumo da sociedade e o consequente endividamento das famílias de onde emerge especialmente a importância do esclarecimento em matéria financeira. A falta de controle no orçamento, decorrente, na maioria das vezes, da falta de informação e de uma maior organização financeira, tem sido um dos fatores que afeta a saúde financeira das pessoas. Some-se a isso que o problema do consumismo afeta não somente adultos, que acabam comprando compulsivamente, mas também crianças

e jovens em idade escolar, que, deslumbradas por campanhas de publicidade, acabam aliando bem-estar à aquisição de mais produtos (WISNIEWSKI, 2011).

Há uma pressão sobre o imperativo de se educar financeiramente a população, que tem crescido ao redor do mundo, sobretudo, a partir do final do século XX (SOARES, 2017).

Nesse ínterim, a formação financeira começou a ser inquietação de vários países, como a Austrália, o Japão, os Estados Unidos da América e o Reino Unido, que persistentemente tem se preocupado com o propósito de fazer com que a população compreenda acerca dos instrumentos financeiros ao seu alcance para deles melhor fazer uso. A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) adverte aos seus componentes a promoverem amplamente a alfabetização e o doutrinamento financeiro, visando que se largueiem as inclinações financeiras dos indivíduos, embasadas em informações e instruções apropriadas, imunes, antes de tudo, de interesses particulares (PINHEIRO, 2008).

2.1 CULTURA FINANCEIRA E ESTRATÉGIAS NACIONAIS

O envolvimento com finanças se dá desde o ambiente escolar, familiar ao profissional. Os conhecimentos acerca de consumo, economia, dívidas e juros apresentam-se na vida das pessoas de maneira prática. Entretanto, se questiona se a saúde econômica dos sujeitos, tomados individualmente ou em comunidade, está bem ou pode estar prejudicada em face da ausência de aprendizagem relacionada à cultura financeira. O ato de comprar, por exemplo, está associado à necessidade, pois seria esse o escopo de quando se precisa de algo e os recursos financeiros são capazes de satisfazer (PELICIOLI, 2011).

Mais além, o escasso saber sobre esse tema compromete a saúde financeira das pessoas, tendo sérias consequências, como o endividamento. Dito isso, em vários países, a instrução financeira se tornou um tema preocupante, já que tal conhecimento pode interferir na economia. Dessa maneira, é imprescindível a organização de ações planejadas para a instrução da população, apesar da existência de muitas críticas quanto à cobertura desses programas em geral e aos resultados daí advindos. Em contrapartida, nas últimas décadas, algumas forças geraram mudanças essenciais nas relações econômicas, tais como a globalização, a tecnologia e as mudanças nas regulamentações institucionais, o que tem levado ao

fim do paternalismo do Estado, estabilização da moeda e de políticas neoliberais (Figura 1), fenômenos pelas quais os indivíduos precisam ter uma postura mais ativa sobre a gestão financeira e uma necessidade maior de capacitação (SAVOIA et al., 2007).



Figura 01: Forças e mudanças nas relações econômicas

Fonte: (adaptado de SAVOIA et al., 2007).

No Brasil, o governo seguindo uma tendência mundial, elaborou a Estratégia Nacional de Educação Financeira (ENEF), instituída pelo Decreto nº 7.397, de 22 de dezembro de 2010, um movimento multiorganizacional, que busca promover a propagação dos conhecimentos financeiros para as mais diferentes camadas da população, contribuindo para o fortalecimento da cidadania, a eficiência e solidez do sistema financeiro nacional e a tomada de decisões conscientes por parte dos consumidores, sendo ainda parte fundamental da ENEF a promoção da educação financeira nas escolas (FRANZONI ET al., 2018).

A ENEF apresenta um Plano Diretor, no qual se têm os objetivos, as competências e os conceitos conexos à pedagogia para o preparo financeiro, conforme pode ser visto no Quadro 1 (GROENWALD; OLGIN, 2018), que mostra um conjunto de ações como a de formar para a cidadania; educar para o consumo e a poupança, oferecer conceitos e ferramentas para a tomada de decisão autônoma baseada em mudança de atitude, formar disseminadores e/ou multiplicadores em EF, desenvolver a cultura da prevenção e proteção, instrumentalizar para planejar em curto, médio e longo prazos, proporcionar a possibilidade de melhoria da própria situação, que podem ser viabilizadas para desenvolver tal intento.

Objetivos	Competências	Conceitos
1. Formar para cidadania	1. Exercer direitos e deveres de forma ética	Cidadania, Consumo responsável, consciente e sustentável
2. Educar para o consumo e a poupança	2. Tomar decisões financeiras social e ambientalmente responsáveis	Receitas e despesas/orçamento Reservas (poupança) e investimento Crédito
	3. Aplicar compreensão de receitas e despesas na manutenção do balanço financeiro	
	4. Harmonizar desejos e necessidades, refletindo sobre os próprios hábitos de consumo e produtos financeiro	
	5. Valer-se do sistema financeiro formal para a utilização de serviços e produtos financeiros	
3. Oferecer conceitos e ferramentas para a tomada de decisão autônoma baseada em mudança de atitude	6. Avaliar ofertas e tomar decisões financeiras autônomas de acordo com as reais necessidades	Autonomia
4. Formar disseminadores e/ou multiplicadores em EF	7. Atuar como disseminador do conhecimento e práticas de EF	Disseminação e/ou multiplicação
5. Desenvolver a cultura da prevenção e proteção	8. Valer-se de mecanismos de prevenção e proteção de curto, médio e longo prazos	Prevenção Proteção
6. Instrumentalizar para planejar em curto, médio e longo prazos	9. Elaborar planejamento financeiro no curto, médio e longo prazos	Planejamento
7. Proporcionar a possibilidade de melhoria da própria situação	10. Analisar alternativas para superar dificuldades econômicas	Mudança de condições de vida

Quadro 01 - objetivos, competências e conceitos para a ENEF

Fonte: (ENEF, 2004 citado por GROENWALD; OLGIN, 2018).

2.2 VIDA ECONÔMICA-FINANCEIRA, INSTRUÇÃO FINANCEIRA E DISCUSSÕES

A base conceitual para a criação do dinheiro foi a troca ou o escambo. Essa troca tinha como premissa básica a necessidade do homem em adquirir coisas que ele não dispunha, trocando-as por outras que ele tinha sobrando, que dispunha em abundância ou que não eram tão importantes quanto àquelas que ele necessitava, podendo, assim, delas se desfazer. Com o passar dos anos, a evolução da

humanidade e a tecnologia propiciaram o surgimento de outros fatores que passaram a ser determinantes para as atividades de trocas e transações. Dito isto, desde o surgimento do dinheiro no mundo, mediante troca ou escambo, o homem enfrenta dificuldades para gerenciar a sua vida econômico-financeira (BULGARIM et al., 2011).

Políticas públicas com o intuito de se educar financeiramente a população em geral, muitas vezes através do ensino nas escolas, vêm sendo levadas adiante em muitos países e o assunto entra em pauta não apenas pela via do poder público, mas também conduzido por organizações de diversos setores. Várias pesquisas nesse sentido têm se dedicado a entender os comportamentos financeiros dos indivíduos e seu nível de informação em relação a temas ligados ao uso do dinheiro, bem como identificar as fontes de socialização financeira e mensurar a efetividade da execução de políticas públicas ou práticas neste sentido, ou sobre o bem-estar dos indivíduos. Tais estudos podem auxiliar a explicar os comportamentos das pessoas quanto a temas diversos, desde a contratação de empréstimos, utilização de cartões de crédito e propensão à inadimplência até as decisões ligadas ao uso cotidiano do dinheiro e em relação a planejamento futuro. Ao centrarem sua análise em temas como esses, podem colaborar para um maior conhecimento sobre a efetividade de políticas de educação financeira e, nesse sentido, trazer contribuição no decorrer de discussões sobre o tema (SOARES, 2017).

2.2.1 Instrução financeira e deliberações

Inegável que a educação financeira confere habilidades para a tomada de decisões. Para além de qualquer efeito sobre o desempenho do mercado de trabalho, essas resoluções e habilidades podem melhorar a capacidade dos indivíduos para pesar alternativas, explorar oportunidades e alcançar objetivos pessoais (Figura 2). Via instrução financeira é possível conscientizar a população acerca da importância de criar o hábito de poupar; de como melhor distribuir seus rendimentos entre consumo e poupança; das alternativas de investimento que melhor atendem seu perfil; e de como a boa gestão de suas finanças pode contribuir para uma melhor qualidade de vida, eliminando fatores como estresse e outras preocupações freqüentes que incidem sobre pessoas inadimplentes ou com finanças agravadas (WISNIEWSKI, 2011).



Figura 02: Cultura de Educação Financeira

Fonte: (adaptado de SANTIS, 2018).

Com certa frequência, as pessoas realizam variadas decisões relacionadas a recursos financeiros em seu cotidiano. Optar por abrir uma conta bancária ou convencionar um contrato securitário para um veículo, como investir na bolsa de valores, dentre outras ações, dizem respeito à tomada de deliberações que demandam preparativo, organização e planejamento financeiros adequados. Agindo de tal maneira, as pessoas passam a adquirir uma maior consciência de que, entre as opções disponíveis, estarão cientes de escolher a que mais lhes trará benefícios de curto, médio ou longo prazo para suas vidas (PINHEIRO, 2008).

Para preparar-se para um futuro financeiro seguro, é preciso orientar o uso do dinheiro com suas despesas e, dessa forma, prevenir os gastos inesperados (BULGARIM et al., 2011).

Neste sentido, Pinheiro (2008, p. 02) descreve educação financeira enquanto sendo:

[...] a habilidade que os indivíduos apresentam de fazer escolhas adequadas ao administrar suas finanças pessoais durante o ciclo de sua vida. Usuários desse tipo de produto, quando devidamente instruídos, têm a capacidade lidar com as questões financeiras do cotidiano e as imprevistas, avaliar o impacto das decisões para a sua vida e a de sua família, compreender seus direitos e suas responsabilidades e ter o conhecimento de fontes confiáveis de consulta.

Ainda que experiências importantes no que diz respeito à instrução financeira venham sendo observadas em diferentes países, o coeficiente de desenvolvimento do tema é bastante distinto quando se comparam os países e o nível e alcance de abrangência dessas experiências. Como já mencionado anteriormente, países como EUA, Reino Unido e Japão já apresentam iniciativas aparentemente bem mais amadurecidas, em virtude do tempo que o tema vem sendo debatido e do número de agentes e grupos de interesse envolvidos (SOARES, 2017).

Emissários e enviados de diversas Estados-nacionais, chefes de governo e de Estado, pessoas jurídicas de direito privado, bem como inúmeras organizações, têm ponderado acerca da imprescindibilidade de se instruir financeiramente, cada vez mais, o maior número de pessoas. A carência, por vezes, de uma melhor elucidação das questões afetas ao tema expõe os agentes a riscos, o que acarreta danos não apenas às suas vidas, mas também à sociedade como um todo, até mesmo a economia de um país (PINHEIRO, 2008; SOARES, 2017).

O contingente de pesquisas sobre este assunto vem crescendo e, portanto, este estudo é apenas uma amostra da pluralidade das pesquisas conduzidas em tal sentido.

2.3 CONHECIMENTO FINANCEIRO, CICLOS DE VIDA E A CIDADANIA

Haja vista as transformações enérgicas no seio financeiro-econômico, notadamente em relação a situação atual do Brasil, a premência de se aprimorar o esclarecimento das pessoas sobre conhecimento financeiro é uma medida de essencial relevância (FRANZONI ET al., 2018). Com isso, percebe-se que o consumo responsável deveria iniciar dentro do ambiente familiar, sendo que este seria o local-base para as conversas iniciarem sobre as despesas feitas semanalmente. Ademais, a noção de solidariedade seria também desenvolvida à medida que houvesse envolvimento de membros familiares nas questões econômicas (PELICIOLO, 2011).

A questão relacionada ao aspecto financeiro que demonstra a predisposição de alguém em consumir parece ser a tônica do mundo atual (PELICIOLO, 2011). A disponibilização eficaz do conhecimento financeiro apropriado em vários níveis aos indivíduos pode na existência destes ocasionar proveitos em algum momento (Figura 3). Não raro, instruir financeiramente desde a mais tenra idade pode

cooperar para uma melhor compreensão acerca da importância do dinheiro, com vistas a gerir capitais, fundos e verbas e a poupar na vida adulta. No que concerne aos jovens, o conhecimento financeiro pode ainda lhes permitir uma vivência mais independente. Por derradeiro, em relação aos adultos, planejar grandes acontecimentos para a própria vida, como viabilizar o próprio sustento bem como de sua família ou prover os estudos dos filhos ou poupar visando uma melhor aposentadoria, podem ainda evitar as mais variadas surpresas e reviravoltas econômicas (PINHEIRO, 2008).

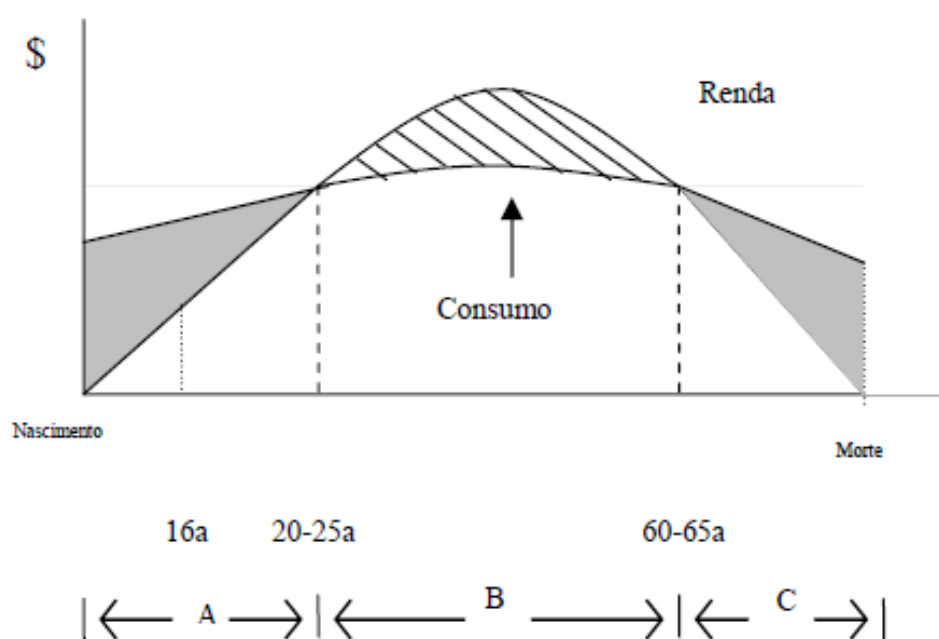


Figura 03: Fases do ciclo da vida econômica de uma pessoa
 Fonte: (PINHEIRO, 2008).

Para que um indivíduo se torne um cidadão, é necessário agir e refletir sobre a ação, de maneira que qualifique suas capacidades e promova o desenvolvimento da consciência acerca do que faz. Esse movimento pode ser implementado com atuações da escola em conjunto com ações governamentais, pois tais autoridades são responsáveis pela elaboração e aplicação de leis voltadas à formação das pessoas. As escolhas que são feitas também ao longo do processo profissional refletem a consciência construída desde a aprendizagem escolar, pois, quando cientes, os indivíduos podem alcançar os objetivos almejados com maior facilidade. Nesse sentido, o conhecimento sobre finanças diz respeito ao fato de haver informações, formações e orientações, direcionadas ao futuro profissional, sendo a

responsabilidade com as finanças uma consequência de ter-se presente a educação financeira no cotidiano (PELICIOLO, 2011).

3 METODOLOGIA

Para a consecução dos objetivos propostos, foi realizado um estudo descritivo, com abordagem quantitativa, mediante levantamento de dados por questionário (vide Anexo A), evidenciando a relação entre a situação dos discentes e a temática discutida. Foi realizada ainda uma análise da literatura aplicada à temática aqui em comento, consideravelmente dos trabalhos desenvolvidos por Vieira et al., (2011) e Santana et al., (2017), tudo o mais acompanhado da apreciação de estudos afetos à contextualização sobre finanças pessoais.

Foi realizada a aplicação de questionário entregue a estudantes do curso de ciências contábeis, em vias de conclusão, do Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP), que abarcavam, no geral, 15 perguntas de múltipla escolha, estruturadas em três grupos (Figura 4).

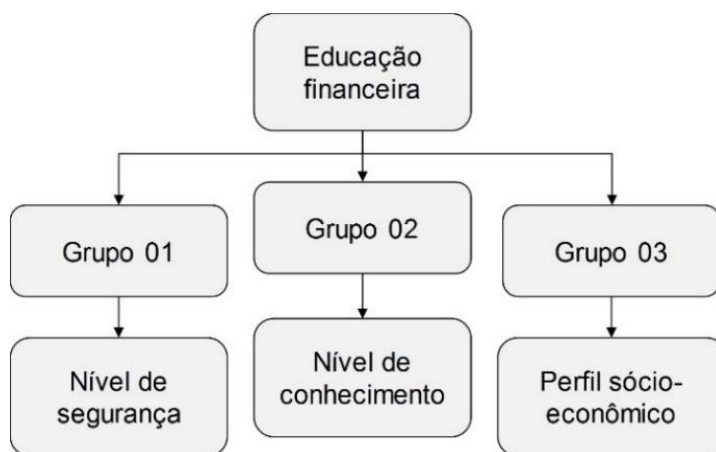


Figura 04: Estruturação das perguntas de múltipla escolha em grupos

Fonte: Elaboração própria (2019)

Foram analisados aspectos metodológicos da pesquisa em comento, mais precisamente delimitando-se ao coeficiente de entrosamento dos discentes com concepções relacionadas sobre finanças pessoais, gerenciamento do dinheiro, formas de aquisição de conhecimento acerca de finanças pessoais, liquidez de ativos, uso do recurso no tempo, dívidas, entre outros.

O público alvo da presente pesquisa foi, como tratado, discente do curso de

ciência contábeis do último semestre, sem distinção de sexo ou gênero, privilegiando-se, ademais, perfil cuja idade perfazia até 40 anos. Discentes concluintes foram selecionados, pois, na teoria, possuem mais conhecimento tanto de finanças pessoais quanto conhecimento contábil.

Após o levantamento da pesquisa, foram analisados os resultados obtidos na forma de porcentagens em relação ao todo. Dessa forma, os dados colhidos foram tabulados e analisados mediante distribuição de frequência, usando planilha eletrônica *Excel*. Ainda, para uma melhor análise e apresentação dos resultados, estes foram gerados em ambiente *Origin*.

Utilizou-se ainda o presente trabalho do método de comparação para se chegar a alguns resultados a seguir apontados. O paradigma usado neste escopo foram alunos recém-ingressados em contabilidade a partir de um estudo desenvolvido por Santana et al., (2017).

3.1 DISTRIBUIÇÃO DAS QUESTÕES

O formulário entregue aos discentes do último período possuía em seu bojo 15 (quinze) pontos que foram adaptados de Vieira et al., (2011), perlustrando-se, assim, elucidação de alguns objetivos em específico. Na primeira pergunta, por exemplo, preferiu-se desde já avaliar qual a seguridade dos discentes para gerir o próprio dinheiro. Já, na segunda pergunta, procurou-se verificar se os alunos obtiveram no contexto, local, tempo ou fluxo de suas vidas algum conhecimento sobre educação básica quanto à administração de dinheiro.

No quesito três, em específico, buscou-se constatar o coeficiente de consciência que os alunos haviam acerca de investimentos e seus graus de liquidez. Já no quesito quatro, procurou-se ponderar sobre o uso prático de uma conjectura importante, o recurso no tempo.

Esquadrinhando aferir se os interrogados detinham entendimento de que obrigações têm custos sobressalentes, na pergunta cinco, buscou-se igualmente identificar o quanto de consciência possuía os entrevistados sobre o fato de que o não pagamento de dívidas poderia representar consequentemente um aumento nas mesmas. E, não menos importante, a pergunta seis mediu a percepção dos entrevistados sobre poupança e planejamento financeiro.

Procurou-se, ademais, examinar nos outros quesitos do questionário a situação socioeconômica dos discentes para que fosse assim contextualizada com as respostas obtidas.

4 ESTUDO DE CASO: RESULTADO E DISCUSSÃO

4.1 GRAU DE AUTOCONFIANÇA/SEGURANÇA DOS ENTREVISTADOS EM RELAÇÃO AO PRÓPRIO DINHEIRO

Sobre o nível de segurança que os entrevistados possuem para gerir o próprio dinheiro, maiormente objetivo de análise da pergunta um do conjunto de questões aplicadas, chegou-se ao resultado de que a grande maioria dos discentes em fase de conclusão de curso, o que corresponde a 66,67%, consideram-se razoavelmente acautelados para conduzirem seus recursos. Noutra senda, 16,67% demonstram-se muito seguros e 16,66% julgaram-se nenhum pouco seguros ou absolutamente nada seguros (Figura 5). Quanto a tais resultados observa-se que a instrução financeira, particularmente, ainda que do mais básico ao mais avançado, é sobremaneira relevante para habilitar e certificar pessoas para o controle de suas finanças.

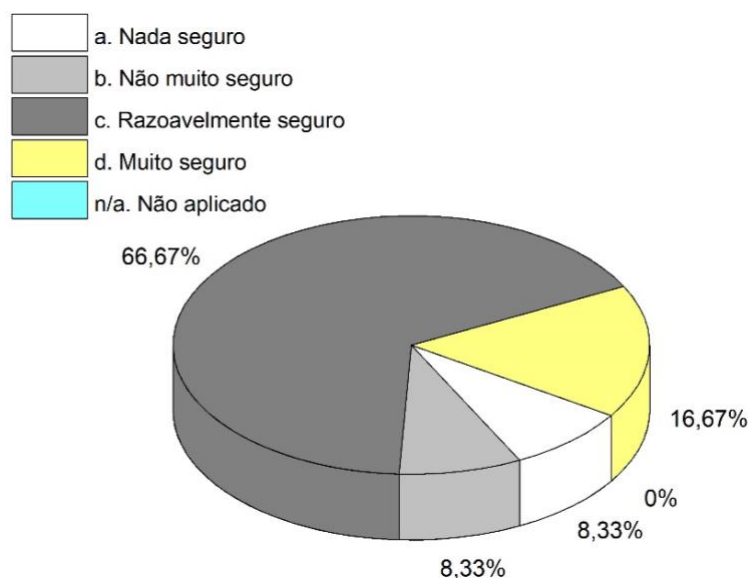


Figura 05: Seguridade dos discentes em fase de conclusão para gerir o próprio dinheiro

Prova disso é que, quando aplicada a mesma pergunta para discentes recém

integrados no curso de contabilidade, conforme Santana et al., (2017), o estado de segurança ou autoconfiança para gerir os próprios recursos financeiros é diminuído. Observa-se que a maioria dos discentes em fase de conclusão de curso que marcaram nada seguro ou não muito seguro, com 16,66%, passam, quando analisados os discentes recém integrados no curso, para 52,27%. Já a porcentagem de razoavelmente seguros diminui de 66,67% para 36,36% e daqueles que se consideram muito seguros de 16,67% para 9,09%. Arremata-se de tais dados que, quanto maior o conhecimento financeiro, maior a segurança dos interrogados para gerir os próprios recursos. Além disso, os discentes recém integrados apresentam uma porcentagem até mesmo elevada em relação a quantidade de muito seguros (9,09%), o que se relaciona à instrução financeira geralmente iniciada em casa ou desde a mais tenra e jovem idade.

Na pergunta dois, como já afirmado acima, procurou-se no contexto, local, tempo ou fluxo da vida dos entrevistados saber quando e como adquiriram conhecimento para controlar o dinheiro (Tabela 1). Das informações prestadas, tem-se que 66,67% afirmaram haver adquirido instruções a partir da experiência prática (estágio, trabalho) ou fruto das aulas na universidade, com 58,33%, sendo as fontes mais importantes. Não obstante, 33,33% dos interrogados declararam como fonte mais importante e 50% como fonte de importância média-alta o conhecimento adquirido junto com os familiares. Já 58,33% dos discentes apontaram o conhecimento adquirido com colegas como de importância média. Por outro lado, 16,67% apontaram que os veículos de comunicação são os reais responsáveis pelo grau de instrução financeira que adquiriram ao longo de suas vidas, em detrimento de 33,33% dos entrevistados que avaliaram os veículos de comunicação como de importância média-alta.

Respostas	%				
	1	2	3	4	n/a
Familiares	33,33	50,00	8,33	0,00	8,33
Amigos	0,00	25,00	58,33	0,00	16,67
Universidade	58,33	8,33	16,67	0,00	16,67
Veículos de comunicação	16,67	33,33	33,33	0,00	16,67

Experiência prática	66,67	8,33	8,33	0,00	16,67

Tabela 01 - Aquisição de conhecimentos para gerir os recursos por discentes em fase de conclusão

1 = mais importante; 2 = importância média-alta; 3 = importância média; 4 = importância baixa; n/a = não aplicado.

Da leitura da tabela acima, depreende-se que a convivência familiar é também fator de educação e formação dos inquiridos. No geral, o que se extrai das apreciações realizadas até aqui é que convergem as mais variadas maneiras de se adquirir o conhecimento acerca do assunto, cujo o conhecimento não está ligado a somente uma única maneira de assimilação.

Quando aplicada a mesma pergunta (dois) para os alunos recém-integrados, conforme Santana et al., (2017), adverte-se que há uma variação nos resultados anteriormente exibidos, tendo a maioria dos discentes, afirmados que as assimilações dos conhecimentos mais importantes são oriundas de uma mescla entre o aprendizado obtido na universidade (52,27%), com os familiares (36,36%) e da experiência prática (34,09%). Ainda, 40,91% dos discentes apontaram o conhecimento adquirido com amigos como de importância média.

4.2 SOBRE O CONHECIMENTO PRÁTICO APLICADO

Inegável que uma melhor educação monetária ambicione uma melhor conduta financeira e certa maturidade quando da tomada de decisões no quotidiano. Tomando por base esse argumento, a terceira pergunta contundia em analisar o conhecimento dos discentes interrogados quanto à questão de liquidez de ativos. Dessa forma, 58,33% dos discentes entrevistados em fase de conclusão de curso marcaram a opção almejada, ou seja, a alternativa “d”, bens móveis e imóveis, pois seria a resposta com menor liquidez (Tabela 2).

Alternativas	%
A	25,00
B	8,33

C	8,33
D	58,33

Tabela 02 - Conhecimento dos discentes em fase de conclusão sobre liquidez de ativos

A quarta pergunta relacionava-se a perceptibilidade de que o dinheiro do passado não mais possui o mesmo valor no presente. Dessa forma, 66,77% dos discentes interrogados em fase de conclusão do curso marcaram a opção desejada, ou seja, a alternativa c, na medida em que os mesmos conseguiram compreender que valores empregados em tempos diferentes apresentam em momento oportuno saldos no futuro diferentes (Tabela 3). Mesmo assim, cerca de 25,00% dos discentes assinalaram a letra “a”, desconsiderando noções basilares acerca da temática. Esse mesmo percentual de 25,00% curiosamente corresponde, em sua maioria, aos discentes que não se consideravam seguros, assunto tratado na pergunta um.

Alternativas	%
A	25,00
B	8,33
C	66,67

Tabela 03 - Recurso com o tempo para discentes em fase de conclusão

Em níveis de comparação, a mesma pergunta de número quatro também foi aplicada para discentes recém ingressados no curso, conforme Santana et al., (2017). Na análise dos elementos colhidos quanto a este perfil acadêmico, o número de acerto diminuiu consideravelmente para 47,73%. Da mesma forma, os discentes recém-ingressos marcaram a alternativa “a” com 40,91%, quando comparados aos discentes concluintes com só 25,00%.

A quinta pergunta tentou sopesar qual a relação dos discentes entrevistados com eventuais dívidas e custos financeiros conexos, conforme pode ser visto na Tabela 4. O esperado de acerto por este trabalho no que concerne a essa pergunta

foi de 66,67%, o que se unifica ao conhecimento técnico e específico obtido em sala e certificado pelo *feedback* dos resultados obtidos nas questões anteriores, muito embora de maneira menos categórica.

Alternativas	%
A	16,67
B	8,33
C	8,33
D	66,67

Tabela 04 - Relação dos discentes em fase de conclusão com eventuais dívidas e custos financeiros

Quando do exame dos elementos colhidos da questão seis, nota-se sobremaneira a compreensão sobre planejamento fazendário dos entrevistados. O número de acerto foi exatamente de 83,33%, o que denota coeficiente de assertividade superior neste tocante, além de relativa noção básica do conteúdo ou aspectos afeto à matéria financeira (Figura 6).

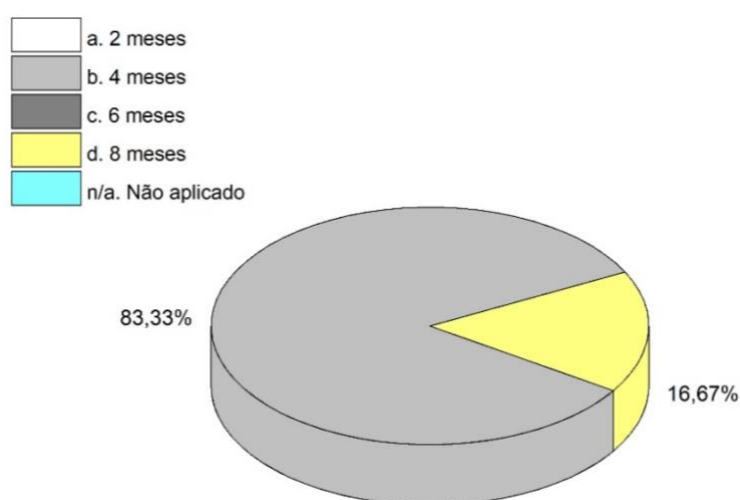


Figura 06: Compreensão dos discentes em fase de conclusão sobre planejamento fazendário

4.3 ACERCA DOS CONTORNOS SÓCIO-ECONÔMICOS

Por último, mas não menos importante, as informações coletadas neste tópico

retratam os aspectos socioeconômicos dos discentes entrevistados, o que se deu maiormente via características individuais captadas por esta pesquisa. Sem distinção sexo ou gênero, o perfil dos inquiridos abrangeu um grupo misto composto majoritariamente por mulheres, mais precisamente o equivalente a 66,67% do público envolvido neste trabalho. O grupo de discentes do sexo masculino correspondeu a 33,33%. Discentes com idades entre 21-30 anos correspondem a 66,67% dos entrevistados e 33,33% dos discentes possuíam idade acima de 30 anos, sendo todas mulheres. No geral, ao ponderar sobre o público envolvido na pesquisa, os resultados corroboram uma extensa introdução das mulheres (> 30 anos) na área contábil.

Ainda, 75% dos discentes questionado eram solteiros, ao passo que 25% satisfazem o grupo dos casados, não possuindo nenhum discente o status de casado/divorciado ou separado/divorciado. 83,33% dos discentes interpelados possuem uma ocupação laboral, sendo que 50% apresenta algum emprego formal e 33,33% algum emprego informal.

Sobre a habitação, 50% dos discentes entrevistados afirmaram morar ainda com seus genitores e 25% com seus cônjuges. No que diz respeito ao grau educacional dos genitores, 16,67% afirmaram que seus pais têm apenas o ensino fundamental. Já 58,33% disseram que seus pais concluíram o ensino médio e apenas 8,33% apresentavam superior completo.

No que concerne às rendas dos entrevistados, centralizadas nas faixas de menor renda, 83,34% dos discentes ganham um salário de até R\$ 1.500,00 por mês, sendo que apenas 8,33% ganham acima de R\$ 2.500,00. Já no que diz respeito às rendas familiares, em geral, concentrada em faixa de maior renda, 75% dos familiares possuem renda entre R\$ 1.500,00-4.000,00, em detrimento de 16,67% dos familiares com renda acima de R\$ 4.000,00 por mês.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante dos resultados, constatou-se que os discentes concluintes apresentaram um nível considerável de assertividade nos quesitos questionados à guisa de servir de guia aos desígnios desta investigação. Jaz clarividente ainda que o curso realizado contribui para o progresso e eventual melhoramento das decisões tocantes ao campo financeiro, cujo o enfoque seria a sistematização dos

conhecimentos relacionados ao uso correto do dinheiro, tendo os discentes se mostrados razoavelmente ou muito seguros para gerir seus recursos.

REFERÊNCIAS

BULGARIM, M. C. C. et al. **Orçamento familiar e controle social**: Instrumento de organização da sociedade. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2011. 142 p.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO –CNC, 2018. **Percentual de famílias com dívidas diminui em junho de 2018**. Disponível em:< [http://cnc.org.br/sites/default/files/arquivos/analise_peic - junho 2018.pdf](http://cnc.org.br/sites/default/files/arquivos/analise_peic_-_junho_2018.pdf)> Acesso em: 01 de Março de 2019.

FERREIRA, J.C. A importância da educação financeira pessoal para a qualidade de vida. **Caderno de Administração. Revista da Faculdade de Administração da FEA, o**, v.1, p. 1-16, 2017.

FRANZONI, P.; MARTINS, S. N.; QUARTIERI, M. T. A educação financeira como política pública no ensino básico: algumas reflexões. **Revista Educação, Cultura e Sociedade**, v. 8, n. 2, p. 383-395, 2018.

GROENWALD, C. L. O.; DE ASSIS OLGIN, C. Educação financeira no currículo de matemática do ensino médio. **Revista Brasileira de Ensino de Ciência e Tecnologia**, v. 11, n. 2, p. 158-180, 2018.

PELICIOLO, A. F. **A relevância da educação financeira na formação de jovens**. 2011. 136p. Dissertação (Mestrado em Educação em Ciências e Matemática) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

PINHEIRO, R. P. Educação financeira e previdenciária, a nova fronteira dos fundos de pensão. In: REIS, A. (Org.). **Fundos de Pensão e Mercado de Capitais**. São Paulo: Peixoto Neto, 2008.

SANTANA, F. J. M. et al. Nível de educação financeira constatado entre universitários recém-ingressos em ciências contábeis. **Enciclopédia Biosfera**, v. 14 n. 26; p. 1227, 2017.

SANTIS, 2018. **Educação financeira**. Disponível em: <http://www.andydesantis.com.br/ed_financeira.html>. Acesso em: 13 de Março de 2018.

SAVOIA, J. R. F.; SAITO, A. T.; DE ANGELIS SANTANA, F. Paradigmas da educação financeira no Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 41, n. 6, p. 1121-1141, 2007.

SOARES, F. P. **Os debates sobre a Educação Financeira em um contexto de financeirização da vida doméstica, desigualdade e exclusão financeira**. 2017. 301p. Tese (Doutorado em Ciências Sociais) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

TEIXEIRA, J. **Um estudo diagnóstico sobre a percepção da relação entre educação financeira e matemática financeira**. 2015. 160 p. Tese (Doutorado em Educação Matemática) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

VIEIRA, S. F. A.; BATAGLIA, R. T. M.; SEREIA, V. J. Educação financeira e decisões de consumo, investimento e poupança: uma análise dos alunos de uma universidade pública do norte do Paraná. **Revista de Administração da UNIMEP**, v. 9, n. 3, p. 61-86, 2011.

WISNIEWSKI, M. L. G. A importância da educação financeira na gestão das finanças pessoais: uma ênfase na popularização do mercado de capitais brasileiro. **Revista Intersaberes**, v. 6, n. 12, p. 155-172, 2011.

A PERCEPÇÃO DO USO DA ÉTICA PARA O FUTURO PROFISSIONAL CONTÁBIL

Ilana Nóbrega Queiroz ¹
Darlan Oliveira Bezerra ²

RESUMO:

Sabe-se que a ética deve estar presente em todos os campos das relações e inclusive as trabalhistas. Para se ter sucesso na carreira, o profissional deve manter uma postura ética e moral e, assim, ser valorizado e se destacar em relação aos outros profissionais da área. A sociedade encontra-se, atualmente, em um mundo em que os valores éticos não são mais tão valorizados e cada vez mais encontram-se profissionais com pouca motivação para continuar com essa postura. Este artigo trata da importância da ética para o profissional contabilista, onde torna-se um fator de grande relevância diante da gama de informações sigilosas que este profissional lida diariamente. Tem como objetivo geral demonstrar a percepção dos estudantes concluintes do curso de ciências contábeis de duas instituições de ensino superior das cidades de João Pessoa e Cabedelo – PB, sobre a importância do uso da ética como instrumento de profissionalismo e de fidelização dos seus clientes. Os objetivos específicos buscaram verificar como os futuros profissionais vêem a importância do comportamento ético dos profissionais de contabilidade, comparar a percepção dos alunos sobre a temática em questão e identificar se eles acreditam que o comportamento ético é seguido pelos contadores e se será um fator de comparação entre os serviços prestados pelos concorrentes. A metodologia se deu através do estudo bibliográfico com uma análise exploratória e descritiva, com natureza qualitativa e por meio de questionários. Concluiu-se que os alunos pesquisados entrarão na carreira profissional considerando respeitar o código de ética do profissional contabilista.

Palavras-chave: Ética; Código de Ética; Profissional Contábil.

ABSTRACT:

It is known that ethics must be present in all fields of relations and even labor. To be successful in the career, the professional must maintain an ethical and moral stance and thus be valued and stand out in relation to other professionals in the area. Society is currently in a world where ethical values are no longer so valued and more and more professionals are found with little motivation to continue with this stance. This article deals with the importance of ethics for the accounting professional, where it becomes a factor of great relevance in the range of confidential information that this professional handles daily. It has as general objective to demonstrate the perception of the students of the accounting sciences course of two higher education institutions in the cities of João Pessoa and Cabedelo - PB, about the importance of the use of ethics as an instrument of professionalism and loyalty of its clients. The specific objectives sought to verify how future professionals see the importance of the ethical behavior of accounting professionals, compare the students' perception about the subject matter and identify if they believe that ethical behavior is followed by the accountants and whether it will be a comparison factor between services provided by competitors. The methodology was based on the bibliographic study with an exploratory and descriptive analysis, with qualitative nature and through questionnaires. It was concluded that the students studied will enter the professional career considering respect the code of ethics of the accounting professional.

Keywords: Ethic; Code of ethics; Accounting Professional.

¹ Graduanda do Curso de Ciências Contábeis
Instituição de Educação Superior da Paraíba – IESP. E-mail: ilenaqueiroz16@gmail.com

² Professor Orientador, Graduado em Ciências Contábeis, pela Universidade Estadual da Paraíba - UEPB, Especialização em Auditoria Contábil-Fiscal pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba - IESP, Mestre em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis e Gestão Financeira. E-mail: darlanbezerra@hotmail.com

1 INTRODUÇÃO

Sabe-se que a ética deve estar presente em todos os campos das relações e inclusive as trabalhistas. Para ter sucesso na carreira o profissional deve manter uma postura ética e moral e, assim, ser valorizado e se destacar em relação aos outros profissionais da área.

A sociedade encontra-se, atualmente, em um mundo em que os valores éticos não são mais tão valorizados em relação à antigamente e cada vez mais encontram-se profissionais com pouca motivação para continuar com essa postura.

No mundo empresarial a ética é bastante valorizada, pois agrega confiabilidade, segurança e credibilidade nos serviços prestados e assim, o comportamento ético deve ser levado a sério pelos profissionais.

Para Fortes (2002, p.21), “o comportamento ético deve prevalecer independente de a conduta ser no campo pessoal, na família, ou em qualquer outra situação”. Para ele, a ética profissional deve passar por todas as atividades de atuação, em empresas, em entidades sem fins lucrativos, ou ainda, em quaisquer outros órgãos que envolvam o trabalho e ocupações de pessoas.

Para Fipecafi (1997), convivência em sociedade faz as pessoas manterem um grande número de relacionamentos, tendo como base a necessidade de atingirem objetivos, tanto os de natureza individual quanto as coletivas. Estes relacionamentos estão influenciados por aspectos ligados ao comportamento humano e que este tem influência das crenças e valores de cada pessoa em particular. Diante das diferenças existentes, os indivíduos mostram comportamentos divergentes na busca dos seus objetivos e isso gera conflito de interesses, tanto entre indivíduos quanto entre indivíduos e sociedade. Quanto ao comportamento ético e profissional:

O código de ética profissional considera circunstâncias que demanda do profissional uma análise pessoal de si mesmo referente ao seu comportamento ético, sendo assim o contador tem um Código de ética do Profissional Contabilista que rege seus princípios éticos e moral, assim como deveres e obrigações do profissional, visando um bem estar para a sociedade buscando certificar-se da sinceridade nos procedimentos. (FERREIRA, 2013).

Segundo Fipecafi (1007, p.22), “Entender os conflitos existentes entre as pessoas, buscando suas razões, como resultado direto de suas crenças e valores, e

com base nisto estabelecer tipos de comportamentos que permitam a convivência em sociedade, é o objetivo da ética.”.

Sabe-se que diariamente encontram-se episódios nos quais se vê a falta de ética entre as pessoas. Estas atitudes são encontradas diante de algumas situações em que as pessoas apresentam um comportamento que vai contra as normas estabelecidas pela sociedade. Esses comportamentos podem ser encontrados em qualquer ambiente como, ruas, escolas, clubes, igrejas, emprego, e etc.

Independente de local, de grupos de pessoas, etc., as regras éticas são desrespeitadas, também, no campo profissional e, segundo Fortes (2007. P 46), “pode-se afirmar, portanto, que a prática de qualquer ato que desrespeite uma regra estabelecida e aceita pela sociedade, independente de uma natureza, representa falta de ética”. Sendo normal na natureza humana, várias pessoas farão opção em determinadas ocasiões de descumprirem as regras e assim, faltarão com a ética e causando em determinados casos, graves conseqüências para um ou mais pessoas.

Com os acontecimentos atuais de corrupção no país e no mundo, o estudo da ética faz-se cada vez mais necessário para a sociedade, para que estes se sintam mais confiantes na hora de contratar os serviços de determinadas empresas ou pessoas, sendo estes os prestadores de serviços que vendem não apenas produtos ou seus serviços, mas também, vendem atos e nesse contexto, de acordo com Fortes (2002), “o prestador de serviços não fornece a mercadoria ou o bem como produto final e sim vende seus atos e procedimentos praticados na prestação do serviço.”.

A falta da ética causa uma crise moral na sociedade e, para Nalini (2006, p.24):

Nunca foi tão urgente, como hoje se evidencia, reabilitar a ética. A crise da humanidade é uma crise de ordem moral. Os descaminhos da criatura humana, refletidos na violência, na exclusão, no egoísmo e na diferença pela sorte do semelhante, assentam-se na perda de valores morais.

Diante do lugar da ética na nossa sociedade, onde se encontra quase que esquecida nas atitudes de quase todos os campos das atividades humanas, nota-se que a prática da ética faz-se totalmente necessária para as relações entre as pessoas tanto nas esferas familiares, quanto nas profissionais. Nesse último caso, ao que se refere a este artigo, a ética na área contábil demonstra a necessidade de um comportamento ético a servir ao exercício da profissão:

A contabilidade está sempre inserida no meio de agentes com interesses conflitantes; ora, está no meio da disputa entre fisco e contribuinte, ora entre os sócios, ora entre a empresa e seus empregados, entre o chefe e seus subordinados, entre os proprietários e os administradores, entre os concorrentes etc. Seu produto, a informação para o controle, para a avaliação de desempenho e para a decisão, é cada vez mais relevante e, por causa disso, maiores tendem a ser as pressões sobre o contador por parte de seus tão diferentes e, comumente, conflitantes, usuários. (FORTES, 1997, p.12)

Diante da necessidade exposta, surgiu a questão problema: Como os estudantes concluintes do curso de ciências contábeis estariam levando em consideração o papel e a importância da ética na profissão contábil?

O objetivo geral deste artigo é demonstrar a percepção dos estudantes concluintes do curso de ciências contábeis de duas instituições de ensino superior das cidades de João Pessoa e Cabedelo - PB, sobre a importância do uso da ética como instrumento de profissionalismo e de fidelização dos seus clientes em relação aos profissionais que não seguem o código de ética da profissão.

Os objetivos específicos buscaram verificar como os futuros profissionais vêem a importância do comportamento ético dos profissionais de contabilidade, comparar a percepção dos alunos sobre a temática em questão e identificar se eles acreditam que o comportamento ético é, de fato, seguido pelos contadores e se será um fator de comparação entre os serviços prestados pelos concorrentes.

Este trabalho justifica-se pela importância do tema, não só para a profissão contábil, como também para os profissionais e cidadãos de forma geral.

Na pesquisa foram utilizados pressupostos teóricos para fundamentar a pesquisa bibliográfica e eletrônica e a aplicação de um questionário aos alunos concluintes do curso de contabilidade na Universidade Federal da Paraíba (UFPB), localizado na cidade de João Pessoa- PB e, no Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP), localizado na cidade de Cabedelo-PB.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONCEITO DE ÉTICA

Ética é a ciência que estuda o conjunto de princípios, normas e valores que regem a conduta humana. Segundo Ferreira (2013), a ética tem origem da palavra grega *Ethos*, que significa modo de ser.

Ela vem da história e cultura das sociedades, onde se soube o que era de fato bem ou mal. Quando se fala da ética, trata-se de uma visão universal no sentido de estabelecer as condutas morais de uma sociedade.

Antigamente, a ciência dizia que o ser humano podia nascer bom ou mau e por causa de alguns casos ele seria resistente à educação devido a uma determinação genética ou algo inexplicável, porém, hoje se sabe que deve-se moldar a infância e os que iniciam alguma atividade através de uma sólida educação. Nesse contexto, de acordo com Sá (2014, p.56), “É a educação a principal responsável pela estrutura a consciência, logo, da vontade e, em decorrência, da conduta humana”.

Para Sá (2014), a educação e o ambiente vivido têm influência para construir consciências e, a inteligência da pessoa é quem vai dar o maior ou menor efeito. Porém, a educação é vulnerável ao meio que se vive e pode ter deficiências ou incompreensões.

Dessa forma, a mídia eletrônica influencia muito o comportamento das pessoas através de conteúdo de violência e informações desqualificadas e, para Sá (2014, p.58):

Vivemos em uma época que se proliferam veículos de má qualidade e, sob o pretexto de liberdade, é praticada uma corrosão moral educacional, tudo com a complacência de muitos pais, professores e especialmente do Poder Público (que, no caso, entendo, pratica uma falsa democracia, sendo o grande responsável pelos defeitos educacionais decorrentes.

De acordo com Cortina e Navarro (2013), a ética é responsável pela ligação das boas relações existentes entre o ser humano, onde orienta e dá suporte as ações das pessoas tanto na forma individual, quanto na coletiva. Sendo a ética uma ciência que estuda o comportamento moral dos seres humanos em sociedade, ela tem um objeto próprio que são as leis próprias e o método próprio.

Segundo Fortes (2002, p.89), a ética pode ser conceituada de várias formas. Sendo uma delas, por exemplo, “o estudo dos juízos de apreciação que se referem à conduta humana suscetível de qualificação, do ponto de vista do bem e do mal, seja relativamente a determinada sociedade, seja de modo absoluto”. Ela promove de

certa forma, a felicidade das pessoas, pois considera a virtude ou a boa moral como prática do bem. Sendo as ações e comportamentos humanos neste contexto, avaliadas às normas de comportamento de cada grupo social.

Para Cortina e Navarro (2013), a ética tem tripla função: a) esclarecimento da moral e os seus traços específicos; b) a fundamentação da moralidade, que seria a averiguação de quais são as razões que dão sentido ao esforço dos seres humanos de viver moralmente; e c) a aplicação aos vários âmbitos da vida social e seus resultados diante das duas outras funções, de forma que se adote nesses âmbitos sociais uma racionalidade fundamentada com existência de referências morais.

2.1.1 Objeto da ética

A ética está em toda ação humana e, por isso, está inserida na realidade social. O ser humano, segundo Filho (2013), “[...] possui um senso ético, uma espécie de "consciência moral", estando constantemente avaliando e julgando suas ações para saber se são boas ou más, certas ou erradas, justas ou injustas”.

De acordo com Filho (2013), a diferença entre a ética e a moral pode ser definida de acordo com o quadro a seguir:

Ética = <i>ethos</i>	Moral = <i>mos</i>
Princípios Universais (pressão interna)	Regras p/ as ações coletivas (pressão externa)
Reflexão e Valores	Hábitos e Costumes
A ética pressupõe análise e reflexão antes do agir. Toda existência tem o lado da alteridade, isto é, da dimensão do OUTRO.	

Quadro 01- diferença entre ética e moral.

Fonte: (FILHO, 2013).

O objeto da ética é a moralidade positiva, ou seja, segundo Máynez (1939, p12), é: “o conjunto de regras de comportamento e formas de vida através das quais tende o homem a realizar o valor do bem”.

Para Nalini (2006), o objeto da ética é a moral, sendo esta a matéria-prima da ética e um dos aspectos vistos no comportamento dos homens, derivada da palavra romana *more*, significando costumes e normas criadas com o hábito de sua prática.

2.1.2 A ética e o Brasil

Sabe-se que a ética é universal ao ser humano, mas existem peculiaridades que são reflexo de características de determinadas grupos sociais. No que se refere à ética no Brasil, de acordo com Nalini (2006), pode-se mencionar a miséria, a exclusão social e a iníqua repartição de rendas como dados que são incontornáveis da realidade do Brasil.

Segundo Nalini (2006, p. 491 e 492), “para alguém privilegiado com uma ocupação remunerada, com educação universitária, teto e automóvel, participando do banquete dos mais reconhecidos bens da vida, a responsabilidade ética para com a miséria deve constituir motivo de desconforto”. Para ele, o país ampliou o número de miseráveis, sendo atualmente milhões de pessoas sem lugar para morar, sem emprego ou perspectiva de vida, os mais favorecidos pelo sistema e que adquiriram dívida moral.

A dívida moral pode ser paga de várias formas e uma delas e seria a resolução dos problemas relacionados com a exclusão das pessoas por classe social. Para isso, de acordo com Nalini (2006), deveria ter início na participação comunitária; ter mais cobrança na atuação mais efetiva do poder público; na formação da consciência coletiva que seja direcionada a diminuir a injustiça e; ter auxílio material e através de donativos para a população necessitada.

É necessário reverter a ideia do brasileiro de que é mais privilegiado dos bens materiais de não se comover com a situação do miserável e, também, de devolver para a sociedade o que lhe foi oferecido. Segundo Nalini (2006), uma tendência altruísta pode ser encontrada em outros países e, para ele, o apelo das universidades quando apóiam seus ex-alunos a apresentar-se, buscando diminuir suas dificuldades financeiras, quase sempre reflete no vazio da indiferença.

2.1.3 O campo de atuação da ética

A ética deve ser praticada em todas as áreas onde existir o convívio entre pessoas, sobretudo no campo profissional, sem importar o lugar ou o tempo, apenas obedecendo a história, a cultura e aos costumes dos grupos sociais em questão.

A vida cotidiana traz problemas éticos onde se caracterizam pela sua generalidade distinguindo-se dos problemas morais da vida cotidiana, sendo estes que são apresentadas as situações concretas. Sendo assim, a ética pode contribuir para se fundamentar ou justificar algumas formas de comportamentos morais.

O campo de atuação da ética pode ter sua função e tipo de comportamento descrito como:

Quando nos referimos aos problemas de comportamento humano estamos adentrando o campo da ética e discutindo problemas éticos. Neste contexto a Ética tem como função essencial a tarefa de investigar a realidade dentro da qual cada momento da história foi vivido e explicar os valores que conduziram a determinado tipo de comportamento. (FILHO, 2013).

De acordo com Fortes (2002, p.91), “a ética parte do fato da existência da história da moral, isto é, toma como ponto de partida a diversidade de morais no tempo, com seus respectivos seus valores, princípios e normas”. Para ele, deve-se investigar o princípio que permite compreendê-las no seu movimento e desenvolvimento.

Sabe-se que em todas as áreas onde se encontram as atividades humanas, não importando o grau de relevância, estão vinculadas as relações de causa e efeito geradas por atos que foram praticados por seres inteligentes, tanto de forma voluntária quanto involuntária, sendo estes os quais são responsáveis.

De acordo com Fortes (2002), a ética se relaciona com todas as atividades e com ciências que, sob alguns aspectos, constata e estudam as conexões e os comportamentos das pessoas na sociedade e no mundo profissional. Para ele, as ciências mencionadas são a psicologia, a antropologia, as ciências sociais (em particular a sociologia), a antropologia, a economia, as ciências contábeis, e etc.

A avaliação dos indivíduos que convivem em sociedade só pode acontecer do ponto de vista da moral se for considerada as suas relações com os outros, porém, sempre apresentam um aspecto de subjetividade, onde é formado juízos de aprovação ou reprovação. Ainda de acordo com Fortes (2002), mesmo que o

comportamento moral se corresponda às necessidades sociais na regulamentação das relações dos indivíduos, ocorre sempre de forma subjetiva, interna e íntima.

2.2 A CONTABILIDADE

O conceito de contabilidade foi sendo definido ao longo dos tempos como arte, técnica ou ciência. Segundo Gonçalves e Baptista (1998, p.23): “contabilidade é ciência porque possui objeto determinado e método de investigação próprio. Estuda fenômenos que se verificam de forma universal, apresentando verdades (leis) em torno do mesmo objeto”.

De acordo com Greco e Arende (2001), a contabilidade é uma ciência do grupo econômico e administrativo onde ela registra, estuda e interpreta os fatos que afetam a situação patrimonial de pessoa física ou jurídica, apresentando as demonstrações contábeis aos interessados em avaliar a situação financeira e/ou econômica da pessoa em questão.

Patrimônio é o conjunto de riquezas de propriedade de alguém ou de uma empresa (de uma entidade). São aqueles itens que a civilização convencionou chamar de riquezas, por serem raros, úteis, fungíveis (característica de troca), tangíveis (característica de poder ser movimentado e ser tocado fisicamente), desejáveis etc. Dentro dessa visão já tradicional para a humanidade, e numa primeira etapa de definição, patrimônio seria o conjunto de bens.

A contabilidade tem as funções econômicas e financeiras esquematizadas no diagrama a seguir:

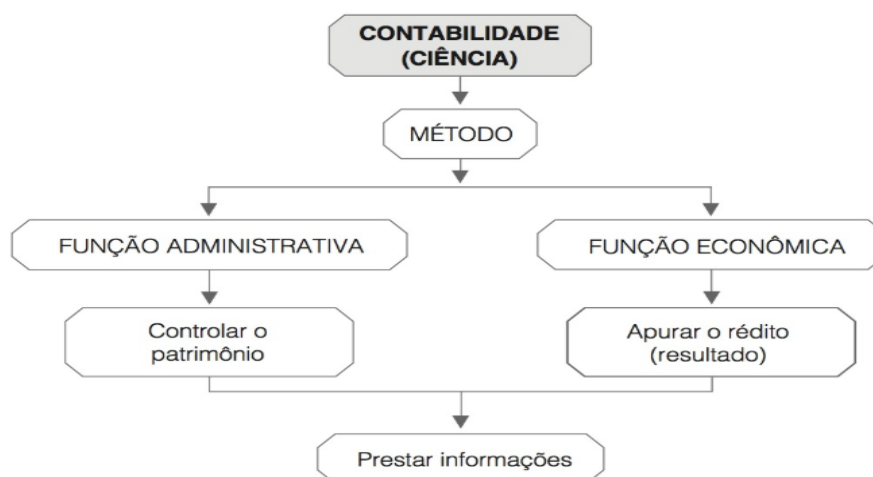


Diagrama 01- Contabilidade como ciência

Fonte: (VICECONT; NEVES. 2017, p.01)

De acordo com Vicecont e Neves (2017, p. 02), “a função de prestar informações é de fundamental importância, porque elas são necessárias ao processo de tomada de decisão feito pelos administradores de uma entidade, bem como pelos demais usuários da Contabilidade”.

As pessoas físicas ou jurídicas são os usuários da contabilidade e eles têm interesse de saber a situação patrimonial da entidade. Esses usuários são os acionistas de outras empresas que buscam saber se esta empresa em questão está dando lucro ou prejuízo, administradores da entidade que buscam avaliar o desenvolvimento das atividades e seus resultados, o fisco para poder lançar os tributos, etc.

Nota-se que a utilidade das informações contábeis é de suma importância para toda a sociedade e que a contabilidade está onde estiver a ação administrativa dos homens em relação ao patrimônio.

2.3 A ÉTICA PROFISSIONAL GERAL E DO CONTABILISTA

2.3.1 Ética profissional geral

Sabe-se que todas as capacidades necessárias ou que são exigíveis para um bom desempenho profissional são os deveres éticos.

Para Sá (2014, pgs. 166 e 167), “sendo o propósito do exercício profissional a prestação de uma utilidade a terceiros, todas as qualidades pertinentes à satisfação da necessidade, de quem requer a tarefa, passam a ser uma obrigação perante o desempenho”. De acordo com ele, a vida profissional é um complexo de deveres com a existência de ângulos de conduta a serem seguidos para se executar um trabalho. Esses deveres tendem a comandar a ação dos indivíduos diante dos seus clientes, grupos, Estado, sociedade, e principalmente diante da própria formação mental e espiritual.

A ética profissional é definida por um conjunto de normas que ditam as condutas que um profissional deve ter em um ambiente de trabalho. Algumas profissões têm essas normas em seus próprios Códigos de Ética e, assim, o profissional é direcionado a seguir as regras existentes na empresa de acordo com a sua função. (KENOBY, 2018).

Apesar de cada profissão ter seu próprio código de ética, existem alguns valores que devem ser da própria pessoa e que também deve-se levar para o campo profissional. De acordo com o Blog Segurança no Trabalho (2016) esses valores são:

- **Honestidade:** em todo cargo é necessário que o trabalhador seja honesto, tanto na questão financeira, como na relação com seu trabalho e com as pessoas presentes;
- **Competência:** é preciso que o profissional busque capacitação para oferecer o melhor serviço a seu público. Além disso, o profissional deve abdicar de tarefas pelas quais não possui competência, evitando assim prejudicar outras pessoas;
- **Responsabilidade:** o profissional ético é o que trabalha sabendo que suas atividades afetam outras pessoas e a si mesmo, por isso é preciso trabalhar não somente com vista à recompensa, mas também com responsabilidade com o próximo;
- **Humildade:** é importante saber que nenhum profissional, cliente ou outrem é superior ao outro, são todos humanos que desempenham diferentes funções importantes para a empresa;
- **Sigilo:** no trabalho sempre surgem questões que exigem sigilo, seja em relação à clientela, aos colegas, aos chefes.

A ética profissional e a aplicação da ética geral no campo das atividades profissionais de qualquer área têm que estar capacitada de princípios ou de valores próprios do ser humano para usá-los na sua rotina de trabalho. Para Camargo (1999, p.32), “cada conjunto de profissionais deve seguir uma ordem de conduta que permita a evolução de cada um, através de uma tutela no trabalho que conduza a regulação do individualismo perante o coletivo”.

2.3.2 Ética do contabilista

A ética tem bastante importância no campo trabalhista e, na classe contábil, não é diferente. É necessário um trabalho de conscientização do profissional contábil para o melhor comportamento do exercício da profissão.

O contabilista deve ter uma consciência profissional que garanta a gerência de suas atividades que estejam dentro dos padrões morais que é exigida na profissão e, segundo Maia (2007, p.102), “dessa forma, a dignidade no cumprimento de sua atividade profissional só lhe trará benefícios pessoais, tanto em reconhecimento pessoal, quanto em prosperidade e enriquecimento material.”.

Não basta ter a consciência ética, deve-se conhecer a ética profissional e suas normas de conduta que condizem com o exercício da profissão, indo desde a origem da qualidade dos serviços que serão prestados.

No que se refere à ética e às relações do profissional contábil pode-se definir como:

A ética tem por finalidade analisar e compreender a natureza do comportamento humano é fundamental ser um profissional que tenha capacidade de estar sempre melhorando e assumindo a responsabilidade ligada a consciência ética. O contabilista irá vivenciar situações em que o interesse aparecerá fortemente e é nesta hora que ele deve exercer seus dilemas éticos sobre o determinado problema, diferenciando o certo do errado e agindo a favor do bem-estar da sociedade proporcionando assim a justiça. (SANTOS, 2015).

Segundo Ferreira (2013, p.15), conceitua-se ética profissional “como o conjunto de normas e princípios positivos que conduzem o comportamento de um indivíduo em determinada profissão”.

As regras de conduta moral para o profissional estão relacionadas ao fato de que se deve conhecer amplamente a atividade da profissão que se está atuando, não fazendo aquilo que vai além do seu conhecimento. Assim:

Um ambiente de trabalho norteado pela ética faz com que os colaboradores tenham uma relação adequada e o bom convívio profissional proporciona para a empresa inúmeras vantagens dentre elas: ambiente saudável em face da harmonia e respeito, colaboradores satisfeitos geram aumento na produtividade e confiabilidade entre os colaboradores. (FERREIRA, 2013, p.15).

Para Maia (2007), o papel do contabilista na sociedade vem apresentando um contínuo crescimento no mercado empresarial, diante de tantas instituições que necessitam cada vez mais dos seus serviços. Desta forma, esse crescimento se faz também necessário da mesma forma que a responsabilidade e o dever diante dos usuários das informações sejam exercidos.

Deve um contador, saber diferenciar os limites da honestidade e dignidade das suas atitudes, detectar os princípios da moral que orientam a sua conduta, formar uma imagem positiva da profissão que será passada para uma nova geração de profissionais contábeis. Para Ferreira (2013, p.16), “aquele contador que desrespeita a uma das regras quando seus interesses individuais divergem dos interesses da sociedade, assume o risco da penalidade, isto se resume num método adotado pela sociedade para proteger seus valores éticos”.

2.3.2.1 Código de ética profissional do contador

A ética na profissão contábil é de suma importância, pois o contador lida diretamente com informações que são de vital importância para as empresas e, sendo assim, a ética se torna indispensável para os profissionais da área.

Para haver uma padronização das atividades dos contadores, foi criado um código de ética na profissão contábil que dita os comportamentos adequados e as atitudes corretas que os profissionais devem adotar. (BLOG VERS CONTABILIDADE, 2018).

Este código de ética serve como guia à ação moral e proporciona para a profissão do contador declarar o seu propósito de efetuar as regras da sociedade; administrar com lealdade e diligência e; respeitar a si mesmo.

O código de ética é um conjunto de princípios que ligam as principais práticas de comportamento que são permitidas ou não, no exercício da profissão. Para Fipecafi (1997), um dos pontos relevantes para a realização de uma administração ética é a divisão entre a questão ética e os dilemas éticos. Sendo a questão ética encontrada através da formulação do problema e o dilema ético lidando com a solução do deste problema.

De acordo com Filho (2013), “o objetivo do código de ética para o contador é habilitar esse profissional a adotar uma atitude pessoal, de acordo com os princípios éticos conhecidos e aceitos pela sociedade”. Para ele, o código de ética do profissional contador contém princípios aplicáveis a sua profissão:

a) responsabilidade, perante a sociedade, de atuar com esmero e qualidade, adotando critério livre e imparcial; b) lealdade, perante o contratante de serviços, guardando sigilo profissional e recusando tarefas que contrariem a moral; c) responsabilidade com os deveres da profissão (aprimoramento técnico e inscrição nos órgãos de classe); d) preservação da imagem profissional, mantendo-se atualizado em relação as novas técnicas de trabalho, adotando, igualmente, as mais altas normas profissionais de conduta o contador deve contribuir para a difusão dos conhecimentos próprios da profissão; e) o respeito aos colegas deve ser sempre observado. (FILHO, 2013).

É necessário ao contador encontrar uma finalidade social superior nos serviços que ele executa. Um comportamento social adequado às exigências que a sociedade faz, não sendo suficiente apenas a preparação técnica. Segundo Fipecafi (1997), o contador deve preservar os princípios e valores éticos que são aplicáveis a

sua profissão para produzir uma imagem verídica do que ela é composta para uma nova geração de contadores.

O papel do contador na sociedade é de muita relevância, pois ele desempenha uma função de análise e aperfeiçoamento da ética na profissão contábil, onde deve exercer com plenitude e soberania o seu papel de profissional independente.

De acordo com Fortes (2002), a conduta e o bom procedimento moral estão fundados a um conjunto de regras válidas perante o ângulo absoluto para certo tempo ou lugar, tanto para uma classe social, quanto para a profissional ou, ainda, para uma pessoa determinada.

A profissão contábil tem sua conduta profissional, social e moral dos seus membros normatizada e possui, também, seu Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC, onde tem o seu conceito definido segundo Fortes (2002, p.116), como: “[...] um conjunto de normas de conduta a serem observadas pelos contabilistas nas relações profissionais com seus clientes, usuários, colegas de profissão e com a sociedade, sempre vinculando ao aspecto do bem, da moral e da justiça”.

Um dos atributos mais observados em um bom profissional da contabilidade é a honestidade e, para Fipecafi (1997, p.130), esse atributo é: “[...] a garantia de que as informações sob seu cuidado terão o sigilo preservado”.

Outros requisitos também são necessários para o bom exercício da profissão, são eles: a competência, a produtividade e a sociabilidade:

Através da sua competência, o profissional de contabilidade mostra o quanto pode ser hábil e sofisticado na produção de informação; através de sua produtividade, ele consegue otimizar o tempo disponível, de sorte a produzir mais informação; por meio da sociabilidade, ele mostra como lidar com o cliente e como cruzar a fina linha entre relatar a verdade e não perder o cliente, acrescido de novas oportunidades na carreira”. (FIECAFI, 1997, p.130).

Os contadores, por circunstância da profissão, são obrigados a declarar sempre a verdade e, quando houver propostas antiéticas, devem manter a ética e não aceitar tais propostas como, por exemplo, as fraudes ou atitudes desonestas.

O contador deve ter sua conduta ética baseada nos preceitos estabelecidos na NBC 1/2019 - CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR, nas demais

Normas Brasileiras de Contabilidade e na legislação vigente. O profissional contador deve, também:

1. Exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observando as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação vigente, resguardando o interesse público, os interesses de seus clientes ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;
2. Recusar sua indicação em trabalho quando reconheça não se achar capacitado para a especialização requerida;
3. Guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Federais e Regionais de Contabilidade. (PORTAL DA CONTABILIDADE, 2019).

A norma tem por objetivo fixar a conduta do profissional contábil, quando no exercício da sua atividade, tanto no contexto da profissão, quanto relacionado à classe contábil. (PORTAL DA CONTABILIDADE, 2019).

De acordo com o Código de Ética Profissional do Contabilista (2019), algumas atividades são vedadas ao profissional da contabilidade, como, por exemplo:

- Fazer anúncio em qualquer fonte de comunicação sobre algo que diminua um colega de profissão, sendo admitida a indicação de serviços e trabalhos realizados, relação de clientes, entre outros;
- Aceitar serviços que acabem em prejuízo moral ou que deprecie a classe;
- Ganhar qualquer emolumento que não seja exclusivamente de prática lícita;
- Assinar algum documento que não seja por ele supervisionado e fiscalizado;
- Quando impedido, este não poderá exercer a profissão e nem facilitar o exercício aos que não possuem habilitação ou que estão impedidos de realizar-los;
- Impedir interesse que lhe foi confiado e está sob sua responsabilidade profissional.

O profissional contábil que não segue as regras do código de ética causa infração ética e de acordo com o Art. 12 do CAPÍTULO V do Código de ética, segundo a gravidade, a consequência é aplicação de uma das seguintes penalidades:

- (a) advertência reservada;
- (b) censura reservada;
- (c) censura pública.

Na aplicação das sanções éticas são consideradas como atenuantes:

- (a) ação desenvolvida em defesa de prerrogativa profissional;
- (b) ausência de punição ética anterior;
- (c) prestação de serviços relevantes à Contabilidade; e
- (d) aplicação de salvaguardas.

Na aplicação das sanções éticas, podem ser consideradas como agravantes:

- (a) ação ou omissão que macule publicamente a imagem do contador;
- (b) punição ética anterior transitada em julgado; e
- (c) gravidade da infração. (CODIGO DE ÉTICA DO CONTADOR, 2019).

Quem faz o julgamento dos casos relacionados à violação do regulamento do Código de Ética são os Conselhos Regionais de Contabilidade, onde estes funcionarão como Tribunais Regionais de Ética.

O contador pode requerer reparação ao Conselho Regional de Contabilidade quando for pública e injusta a sua aplicação no exercício de sua profissão.

3 METODOLOGIA

Para a realização deste artigo em relação aos procedimentos técnicos foi feita uma pesquisa bibliográfica referente ao tema, através de livros e artigos científicos já elaborados. Essa pesquisa bibliográfica possibilitou um levantamento de dados tornando mais rápida a obtenção de informações, pois economizou tempo na procura de dados disponíveis. (DENCKER, 2001).

Esta pesquisa é de caráter exploratório, pois segundo Santos (2004, p. 25):

Explorar é tipicamente fazer a primeira aproximação de um tema e visa a criar maior familiaridade em relação ao fato, fenômeno ou processo. Quase sempre se busca essa familiaridade pela prospecção de materiais que possam informar ao pesquisador a real importância do problema, o estágio em que se encontram as informações já disponíveis a respeito do assunto, e até mesmo revelar ao pesquisador novas formas de informação. Por isso, a pesquisa exploratória é quase sempre feita na forma de levantamento bibliográfico, entrevistas com profissionais que estudam/atuam na área, visitas a websites etc.

De acordo com Dencker (2001, p. 127), “o levantamento usa técnicas estatísticas e análise qualitativa e permite a generalização dos resultados obtidos para o total da população, permitindo o cálculo da margem de erro”.

As técnicas e os instrumentos de observação foram de forma indireta (consulta bibliográfica, questionário) e o nível de interpretação foi de forma descritiva

que, segundo Dencker (2001, p. 124) diz que a pesquisa descritiva tem como função descrever os fenômenos encontrados ou estabelecer relação entre eles. Esse tipo de pesquisa “utiliza técnicas padronizadas de coleta de dados como questionários e a observação sistemática”.

Para obtenção de dados referentes à problemática desse artigo foi aplicado um questionário aos alunos concluintes de Ciências Contábeis. Para Marconi e Lakatos (1999, p.100) a definição de questionário é “um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas [...]”.

Este questionário foi aplicado no mês de Maio de 2019, contém seis perguntas e foi respondido por um total de quarenta e quatro alunos que estudam no último período do curso de ciências contábeis. As instituições escolhidas foram a universidade Federal da Paraíba – (UFPB), localizada em João Pessoa e o Instituto de Educação Superior da Paraíba – (IESP), localizada na cidade de Cabedelo.

A tabulação dos dados servirá de auxílio para melhor visualização dos resultados obtidos, para uma análise real de como os futuros profissionais vêem a importância da ética na profissão contábil.

Os dados obtidos foram tabulados em gráficos nos *softwares Microsoft Word e Microsoft Excel*.

3.1 ANÁLISE DOS RESULTADOS

3.1.1 Apresentação dos dados tabulados

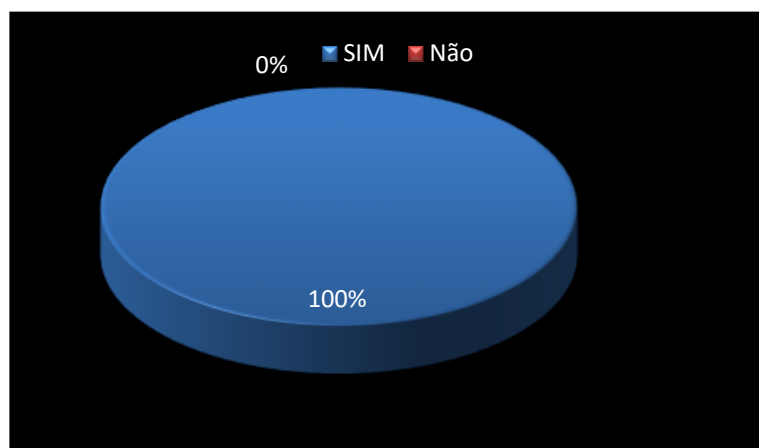


Gráfico 01 - O profissional contábil e a ética na prestação dos seus serviços.
 Fonte: Dados de pesquisa, 2019.

O gráfico 01 diz que (100%) das pessoas entrevistadas responderam que o profissional contábil necessita da utilização da ética como princípio básico na prestação dos seus serviços.

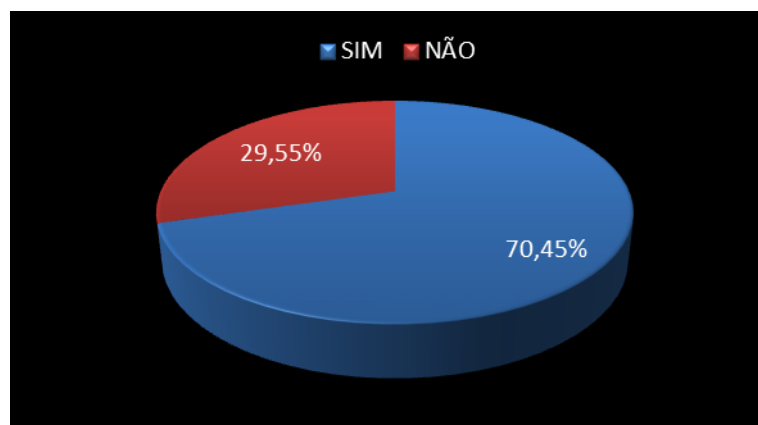


Gráfico 02 - A ética e os profissionais atualmente.
Fonte: Dados de pesquisa, 2019.

Como mostra o gráfico 02, a maioria dos entrevistados (70,45%), acha que atualmente a ética vem sendo esquecida pelos profissionais contábeis e (29,55%) acreditam que a afirmação não está correta.

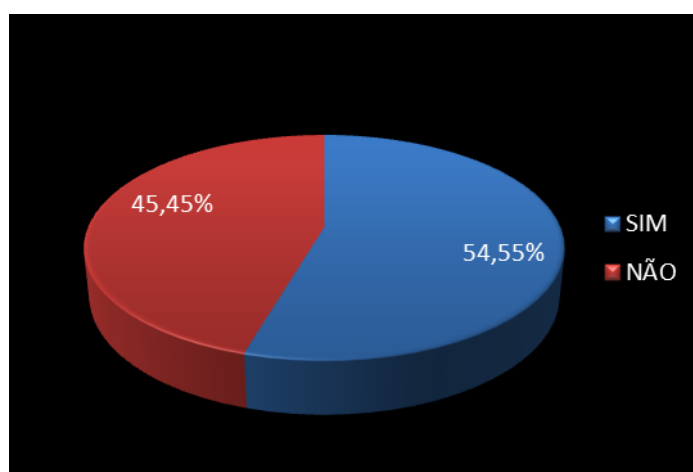


Gráfico 03 - Preocupação dos profissionais da contabilidade em relação à ética.
Fonte: Dados de pesquisa, 2019.

Em relação à preocupação dos profissionais da contabilidade em relação à ética, percebe-se através do gráfico 03 que (54,55%) acreditam que os profissionais

da contabilidade se preocupam com a ética no dia-a-dia das suas atividades e (45,45%) dos entrevistados acreditam que não há esta preocupação.

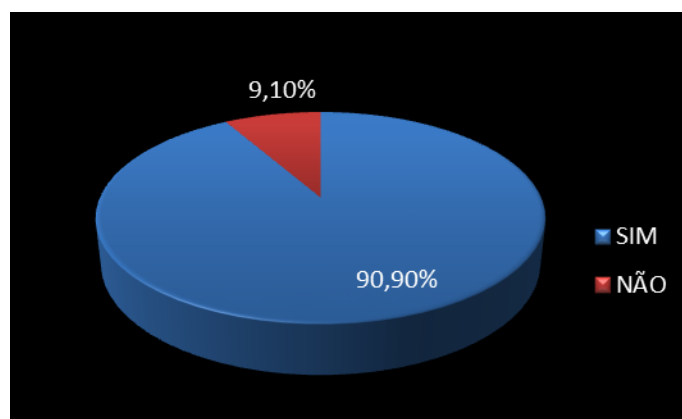


Gráfico 04 - A relação da corrupção na falta de ética de alguns profissionais.

Fonte: Dados de pesquisa, 2019.

Os dados do gráfico 04 mostram que a maioria dos entrevistados (90,90%) acredita que diante da atual situação do país em relação à corrupção, esse fato influencia na falta de ética de alguns profissionais, contra (9,10%) que não concordam com essa afirmação.

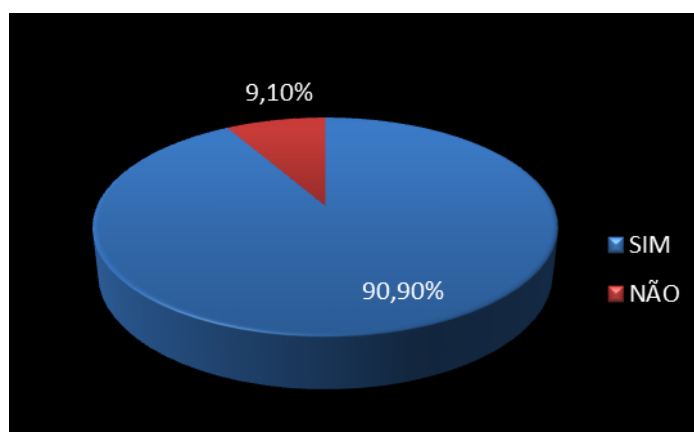


Gráfico 05 – O profissional ético e seu benefício em relação aos concorrentes.

Fonte: Dados de pesquisa, 2019.

De acordo com o gráfico 05, (90,90%) dos entrevistados concordam que um profissional que segue o código de ética no exercício da sua profissão pode ter algum benefício em relação aos concorrentes que não o seguem e, apenas (9,10%) dizem que essa afirmação não é verdadeira.

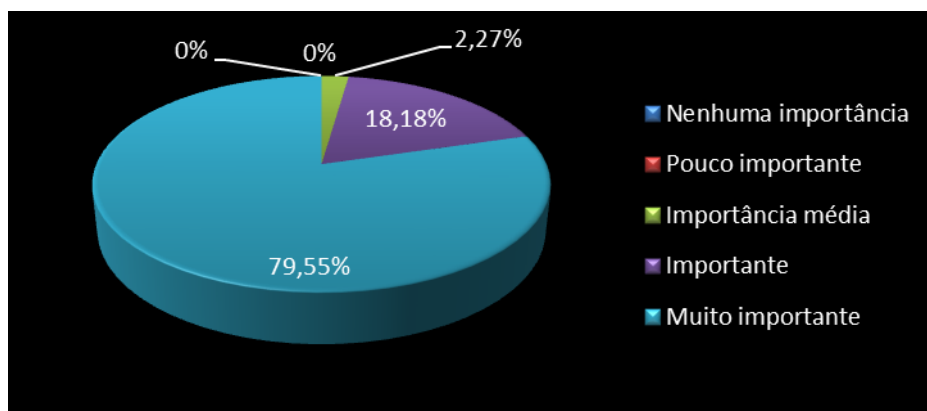


Gráfico 06 - Nível de importância da ética para o profissional contábil.
 Fonte: Dados de pesquisa, 2019.

Segundo os dados do gráfico 06, a maioria dos entrevistados acredita que o nível de importância da ética para o profissional contábil é Muito Importante (79,55%), vindo em seguida a opção de Importante com (18,18%), com Importância Média (2,27%) e, não pontuando as opções de Pouca Importância (0%) e Nenhuma Importância (0%).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo da ética é hoje um dos fatores mais relevantes em todas as profissões e, nesse contexto, a ética profissional é um dos pontos mais apreciados no mercado de trabalho.

Dúvidas sobre a ética podem ser encontradas em todos os níveis da sociedade. O comportamento ético é muito importante na vida profissional e, em um ambiente de trabalho, um profissional que demonstra uma conduta ética obtém mais credibilidade, confiança e reconhecimento tanto dos seus colegas de trabalho, quanto dos seus clientes.

Com a população mais consciente das questões morais e da responsabilidade social com que os profissionais devem prestar à sociedade, houve um aumento na cobrança pelo comprometimento ético destes profissionais e cada vez mais se faz necessário que o profissional busque se adequar as normas éticas e que ele tenha atitudes que condizem com o código de ética de sua profissão.

No que diz respeito ao futuro profissional contábil e a ética, notou-se que todos os alunos concluintes entrevistados acreditam que o profissional contábil necessita

da utilização da ética como princípio básico na prestação dos seus serviços e isto demonstra que esta ideia está sendo gerada para os alunos durante o período da graduação.

Em contrapartida, para eles a ética vem sendo esquecida pelos profissionais contábeis durante a realização das suas atividades e, alguns alunos, acreditam que os profissionais da contabilidade não se preocupam com a ética no dia-a-dia das suas atividades.

Em relação à atual situação do país em relação à corrupção, mais de noventa por cento dos alunos acreditam que esse fato influencia na falta de ética de alguns profissionais, sendo este então um fator importante no que diz respeito aos profissionais que, com o passar do tempo e com o desenvolver das suas atividades em determinadas sociedades, mostram um comportamento que antes poderia não ter existido em suas atitudes profissionais em decorrência do atual cenário econômico e social daquele país.

Notou-se que os alunos acreditam que um profissional que segue o código de ética no exercício da sua profissão pode ter algum benefício econômico como, por exemplo, fidelização dos seus clientes, confiabilidade nas informações dadas, etc., em relação aos concorrentes que não seguem as leis do código de ética da profissão.

A maioria dos entrevistados acredita que o nível de importância da ética para o profissional contábil é muito importante; em segundo lugar ficou a opção de importante; em terceiro lugar a opção com importância média e; não pontuando, as opções de pouca e nenhuma importância. Com esses resultados, observou-se o grau de consciência dos estudantes em relação à importância que um profissional deve levar em consideração o uso da ética na prestação dos seus serviços.

Com os dados apresentados neste artigo, percebeu-se que os alunos que concluirão o curso de ciências contábeis sabem a importância de seguir o código de ética do profissional contador em suas atividades. Outro ponto que se faz necessário mencionar é que eles acreditam que o meio em que o contador vive faz com que o mesmo tenha atitudes que vão contra o código de ética da profissão.

Uma das soluções para evitar que um profissional se desvie dos preceitos da ética seria a realização de treinamentos periódicos que demonstrem na prática como a falta de ética pode prejudicar a cultura organizacional e pessoal destes profissionais.

Outra forma de evitar a falta de ética dos profissionais seria através de denúncias e que as leis para cada caso cometido, fosse, de fato, cumpridas para que um profissional não exercesse de forma incorreta a sua profissão e que não desrespeitasse o seu código de ética vigente.

No caso da prática de condutas que vão contra as normas de ética, segundo Fortes (2004):

Assim, o Conselho Federal de Contabilidade, órgão responsável pelo direcionamento destas questões, estabeleceu nesta resolução uma lista de possíveis condutas de contabilistas, que uma vez praticadas, são consideradas infrações, estando o infrator sujeito às penalidades previstas no ordenamento jurídico profissional.

Neste estudo foi observado que os alunos graduandos do curso de ciências contábeis das instituições de ensino superior pesquisadas, das cidades de João Pessoa e de Cabedelo, estarão entrando na carreira profissional considerando respeitar o código de ética do profissional contabilista, pois os entrevistados, em sua maioria, responderam de forma positiva sobre a importância do uso da ética e do seu código nas suas futuras atividades profissionais.

REFERÊNCIAS

BLOG segurança no trabalho. **A importância da ética profissional no ambiente de trabalho**. Ano: 2018. Disponível em: <<https://www.blogsegurancadotrabalho.com.br/2016/12/importancia-etica-profissional-ambiente-trabalho.html>>. Acesso em 05/03/2019.

BLOG vers contabilidade. **Ética na profissão contábil: Saiba qual é a importância da ética na profissão contábil**. São Paulo: 2018. Disponível em: <<http://www.verscontabilidade.com.br/2017/12/14/etica-na-profissao-contabil/>>. Acesso em 25/05/2019.

BRAGA, Raul Numes. **Contabilidade empresarial: teoria e prática na contabilização mercantil e de custo**. Rio de Janeiro: Ed. Esplanada, 2000.

CAMARGO, Marculino. **Fundamentos de ética geral e profissional**. 6ª Edição. Rio de Janeiro: Vozes, 1999.

CÓDIGO de ética do profissional contador – CEPC. Paraná: Portal da Contabilidade, 2019. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res803.htm>> e <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cepc.htm>>. Acesso em 15/04/2019.

CORTINA, Adela; NAVARRO, Emílio Martínez. **Ética**. São Paulo: Loyola, 2013.

DENCKER, Ada de Freitas M. **Métodos e técnicas de pesquisa em turismo**. São Paulo: Futura. 2001.

FERREIRA, Dorothey Alves. **O papel da ética no exercício da profissão contábil**. São Paulo: Facecap, 2013. Disponível em:

<http://www.cneccapivari.br/libdig/index.php?option=com_rubberdoc&view=doc&id=615&format=raw>
. Acesso em 10/05/2019.

FILHO, Daniel Viegas Ribas. **Ética e legislação profissional e geral em contabilidade**. São Paulo: Universidade Nove de Julho, 2003. Disponível em:
<<http://files.ccuninoveturma20112.webnode.com/200000245-7373e746e5/Material%20de%20Apoio%20Etica.2013.2.pdf>>. Acesso em 22/04/2019.

FIPECAFI. **Ética geral e profissional em contabilidade**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 1997.

FORTES, José Carlos. **Ética e responsabilidade profissional do contabilista**. Fortaleza: Fortes, 2002.

FORTES, José Carlos. **As infrações e as penalidades previstas na legislação profissional contábil**. São Paulo: Portal do Contador, 2004. Disponível em: <<https://classecontabil.com.br/as-infracoes-e-as-penalidades-previstas-na-legislacao-profissional-contabil/>>. Acesso em 01/06/2019.

GONÇALVES, Eugênio Celso; BAPTIST, Antônio Eustáquio. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Atlas, 1998.

GRECO, Alvisio Lahorgue; AREND, Lauro Roberto. **Contabilidade: teoria e prática básicas**. 9ª Edição. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2001.

KENOBY. **Ética profissional: Um valor fundamental para o sucesso da sua empresa**. Ano: 2018. Disponível em: < <http://www.kenoby.com/blog/etica-profissional/>>. Acesso em 21/04/2019.

MAIA, Paulo Leandro. **Introdução à ética e responsabilidade social: administração e ciências contábeis**. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito, 2007.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Maria Eva. **Técnicas de pesquisa**. São Paulo:Atlas. 1999.

MOREIRA, Katieli. **Novo Código de Ética do Contador: o que muda?**. São Paulo, 2019. Disponível em: <<http://www.contabilidadenatv.com.br/2019/02/novo-codigo-de-etica-do-contador-o-que-muda/>>. Acesso em 20/05/2019.

NALINI, José Renato. **Ética geral e profissional**. 5ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – **NBC Nº 1**. Ano: 2019. Disponível em:
<<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/nbc-1-2019.htm>>. Acesso em 20/05/2019.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral**. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018.

SÁ, Antônio Lopes de. **Ética profissional**. 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2014.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.

SANTOS, Ronés Marcos Oliveira dos. **A ética na profissão contábil**. Portal Contábil, 2015. Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/artigos/2870/a-etica-na-profissao-contabil/>>. Acesso em 16/05/2019.
VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério das. **Contabilidade básica**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

AUTONOMIA FINANCEIRA MUNICIPAL: ANÁLISE DE INDICADORES DA RECEITA OPERACIONAL EM PEQUENOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA PARAÍBA

Juliana Maia Honório¹
Carla Janaína Ferreira Nobre²

RESUMO:

O objetivo desta pesquisa foi verificar o grau de autonomia financeira de pequenos municípios paraibanos, a partir de indicadores financeiros da receita operacional desses municípios. O estudo tem como pressupostos teóricos a teoria do federalismo fiscal e a consequente autonomia fiscal, política e administrativa que os municípios passaram a gozar, discutindo os desdobramentos da ampliação dessas responsabilidades com estudos anteriormente realizados. Utilizaram-se alguns indicadores de análise da receita operacional que serviram para avaliar a renda *per capita*, o esforço tributário, a autonomia, a autossuficiência e a dependência financeira dos municípios estudados, no período compreendido entre os anos de 2013 e 2016. A amostra foi composta por municípios da Paraíba com número populacional entre 20 mil e 50 mil habitantes, totalizando 24 municipalidades. Os dados foram obtidos no Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – SICONFI e no sistema da Federação das Indústrias do Rio de Janeiro (FIRJAN). As análises dos indicadores mostraram que os pequenos municípios paraibanos apresentam uma alta dependência financeira de transferências de recursos de outras instâncias governamentais, atingindo uma média de 78% e uma máxima de 91%. Esse resultado associado ao fato da superioridade da arrecadação dos impostos estarem concentrados no governo federal, devido ao efeito do federalismo, aponta para a necessidade de um maior esforço tributário por parte dos gestores municipais, a fim de garantirem os serviços de necessidades básicas às suas populações e não se tornarem vulneráveis às possíveis mudanças fiscais intergovernamentais.

PALAVRAS-CHAVES: Federalismo fiscal. Autonomia financeira. Pequenos municípios paraibanos. Indicadores da receita operacional.

ABSTRACT:

The purpose of this research was to verify the degree of financial autonomy of small counties in Paraíba, based on financial indicators of operating revenues of these counties. The study has theoretical assumptions the theory of fiscal federalism and the consequent fiscal, political and administrative autonomy that the municipalities came to enjoy, discussing the consequences of the expansion of these responsibilities with previous studies. Some operating income analysis indicators were used to assess per capita income, tax effort, autonomy, self-sufficiency and financial dependence of the municipalities studied, from 2013 to 2016. The sample was composed of counties of Paraíba with population numbers between 20 thousand and 50 thousand inhabitants, totaling 24 municipalities. Data were obtained from the Brazilian Institute of Geography and Statistics – IBGE, the Accounting and Tax Information System of the Brazilian Public Sector – SICONFI and the System of the Federation of Industries of Rio de Janeiro (FIRJAN). The analysis of the indicators showed that the small counties of Paraíba have a high financial dependence on resource transfers from other

¹ Graduanda do Curso de Ciências Contábeis do Instituto de Educação Superior da Paraíba. E-mail: jumaia.pilates@gmail.com

² Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal da Paraíba, Doutoranda em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, Mestrado em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, Especialização em Gestão e Auditoria Pública pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba. Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis. E-mail: carlajanainanobre@gmail.com

government instances, reaching an average of 78% and a maximum of 91%. This result, coupled with the fact that the superiority of tax collection is concentrated in the federal government, due to the effect of federalism, points to the need for greater tax effort on the part of municipal managers, in order to ensure the basic needs services to their populations and not become vulnerable to possible intergovernmental fiscal changes.

KEY WORDS: Fiscal federalism. Financial autonomy. Paraíba's small counties. Operating revenue indicators.

1 INTRODUÇÃO

A administração pública é o aparelhamento do Estado através de órgãos, servidores e entidades estatais instituídos por lei, que visa à consecução dos objetivos do governo e, por conseguinte, à satisfação das necessidades coletivas, tais como educação, saúde, segurança, assistência social, dentre outras (MEIRELLES, 2004).

A partir da promulgação da Constituição Federal Brasileira de 1988, o federalismo foi instituído como sistema de governo e promoveu a descentralização do poder a entes subnacionais. Assim, Estados, Distrito Federal e Municípios foram elevados a forma de ente federativo e passaram a gozar de autonomia fiscal, política e administrativa.

Em consequência dessa realidade, os municípios assumiram o protagonismo na implementação de políticas públicas locais e se tornaram mais independentes na alocação de recursos próprios, assim como no financiamento e administração de suas receitas (SILVA, 2011).

A Receita Pública é entendida como todo ingresso nos cofres públicos que se integra de forma permanente ao patrimônio do Estado, e que não esteja condicionado a sua devolução ou baixa patrimonial (MATIAS-PEREIRA, 2006). No que se refere à municipal, ela é proveniente de duas fontes principais: a arrecadação própria de tributos e as transferências intergovernamentais.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu Art. 11º, estabelece como requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Na esfera municipal, eles são: o Imposto sobre a Prestação de Serviços (ISS), Imposto sobre a Propriedade Predial Urbana (IPTU), Imposto sobre a Transmissão *inter vivos* de Bens Imóveis (ITBI), as taxas e as contribuições de melhorias.

Alguns municípios não conseguem atender às demandas da população local por bens e serviços públicos apenas com a base própria da receita, demandando recursos oriundos de instâncias superiores do governo, as chamadas transferências intergovernamentais (GOMES, 2007). Elas são relevantes ao equilíbrio das finanças públicas dos entes municipais e à harmonia do nível de recursos entre essas unidades, minimizando as desigualdades regionais no que se refere à oferta de serviços públicos à população local (MASSARDI e ABRANTES, 2015).

Um ponto negativo das transferências intergovernamentais é o efeito *freerider* que é gerado nos governos recebedores; os gestores municipais tornam-se desestimulados à arrecadação tributária visto que pegam “carona” nos ingressos positivos advindos dos entes superiores (VELOSO, 2008). Ainda, segundo Veloso (2008), esse fenômeno resulta em um menor esforço empenhado na fonte própria de recursos e torna as transferências a principal origem de receita para o financiamento dos gastos municipais.

A superioridade das receitas de transferências na arrecadação geral dos municípios revela a dependência financeira do governo a essa fonte de recursos; já a capacidade do governo local em produzir receita, expressa sua autonomia financeira. Assim, quanto maior a participação das receitas próprias de um governo em relação à receita operacional, maior a sua autonomia financeira e menor a sua dependência aos repasses intergovernamentais provenientes de esferas superiores (AFONSO e ARAÚJO, 2000).

A União tem despendido maiores esforços na arrecadação de tributos não partilhados com estados e municípios, diminuindo sua participação no financiamento das políticas públicas. Portanto, os municípios precisam observar a representatividade das transferências intergovernamentais em sua receita, tendo em vista sua dependência e autonomia financeira frente à vulnerabilidade de redução dessa fonte de recursos (GROVES e VALENTE, 2003).

Diante disso, chegou-se ao seguinte questionamento: **Qual o grau de autonomia financeira dos pequenos municípios?** Tendo como objetivo verificar o grau de autonomia financeira de pequenos municípios paraibanos, a partir de indicadores financeiros da receita operacional desses municípios.

Dessa forma, a pesquisa se justifica por serem encontrados trabalhos na literatura, em sua maioria, analisando a autonomia e a dependência financeira de municípios de outros Estados, corroborando que na Paraíba esses estudos ainda

são incipientes (NAZARETH e VIANNA, 2007; NUNES, 2016; CAETANO et al., 2017; PORTELLA e DE JESUS, 2018).

Além de que a investigação acerca do grau de autonomia financeira utilizando indicadores da receita operacional de pequenos municípios é a melhor forma de mensurar de acordo com os modelos propostos por alguns estudos internacionais (STAMM e HOWELL, 1979; CLARK e CHAN, 1990; BROWN, 1996; MILLER, 2001; GROVES e VALENTE, 2003; HENDRICK, 2004; AMMAR et al., 2004).

Portanto, a contribuição acadêmica deste artigo reside na possibilidade de um melhor entendimento sobre a constituição das receitas operacionais dos pequenos municípios da Paraíba, a fim de, também, auxiliar os gestores municipais em sua administração tributária, incentivando um maior esforço fiscal e assim, uma menor dependência das receitas de transferências da União.

Como procedimentos metodológicos, foram utilizados indicadores de análise da receita operacional que avaliam o grau de autonomia e dependência financeira, para investigar os municípios da Paraíba com população ente 20 mil e 50 mil habitantes, sob a perspectiva da receita operacional no período de 2013 a 2016.

Assim, este artigo se inicia com esta introdução, seguida do referencial teórico que versa sobre a temática do federalismo fiscal, da autonomia financeira municipal, tendo como base a análise de indicadores da receita operacional e a comparação com estudos anteriores; em seguida, é abordado o processo metodológico para a produção do artigo, acompanhado da análise e discussão dos resultados obtidos ao longo do estudo e, por último, as considerações finais e sugestões para futuras pesquisas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 TEORIA DO FEDERALISMO FISCAL

O Brasil, quanto a sua forma de organização, é uma Federação; isto é, um Estado composto por diferentes territórios autônomos dotados de governo próprio e vinculados a um governo federal (MENDES, BIDERMAN, ARVATE, 2004).

Impulsionado pela Constituição Federal de 1988, o federalismo brasileiro surgiu como um processo descentralizador das estruturas de governo, anteriormente concentrado em um Estado unitário. Essa forma de organização foi adotada,

principalmente, pela necessidade de descentralizar o poder e minimizar as diferenças entre as regiões, em um país com uma extensão territorial tão expressiva e tantas diversidades regionais (DE MOURA PALOTTI, 2009).

Em seu artigo 18, a CF/1998 estabelece que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”. Essa descentralização ampliou as responsabilidades e competências das entidades subnacionais.

No campo tributário, essa distribuição de incumbências para fora do centro é nomeada de Teoria do federalismo fiscal e consiste na repartição de competências tributárias entre os entes federados, segundo determinação da Constituição Federal. Assim, é possível constatar que o Federalismo fiscal é uma consequência natural da adoção do Federalismo (SILVA, 2005).

As responsabilidades de cada ente federado para a instituição e arrecadação de tributos estão descritos na Carta Magna e cabe a cada um deles atuar nos limites constitucionais estabelecidos. Aos que se referem à competência municipal, têm-se: o Imposto sobre a Prestação de Serviços (ISS), Imposto sobre a Propriedade Predial Urbana (IPTU), Imposto sobre a Transmissão *inter vivos* de Bens Imóveis (ITBI), as taxas e as contribuições de melhorias (SANTOS, 2004).

Além do efeito descentralizador, o federalismo fiscal foi marcado pela criação de um sistema de relações intergovernamentais. Regimes federativos utilizam sistemas de transferências entre seus Estados-membros com o intuito de corrigir diferenças fiscais entre eles, equalizar a oferta de bens públicos e garantir o equilíbrio orçamentário das unidades de governo economicamente menos favorecidas. Assim, por determinação constitucional, a União realiza transferências de recursos públicos aos entes federativos menores, equilibrando as diferenças orçamentárias existentes entre as regiões do Brasil (DA CRUZ, 2006).

Os municípios, em especial, foram os mais beneficiados pelo efeito descentralizador do federalismo, pois se tornaram mais independentes na alocação de recursos próprios, no financiamento e na administração de suas receitas. Além do aumento das receitas de transferências constitucionais para os municípios, foram transferidas também novas responsabilidades, que vêm consumindo mais recursos da esfera municipal de governo. Essa ampliação de competências garantiu-lhes maior autonomia fiscal, política, administrativa e o papel de atores principais das

atividades prestadas ao atendimento das necessidades básicas da população local (SOUSA, 2002).

2.2 AUTONOMIA FINANCEIRA

Segundo a Constituição Federal de 1988, os municípios são entes da Federação, com competência para tributar as operações de prestação de serviços de qualquer natureza – Imposto sobre a Prestação de Serviços (ISS) -, a propriedade imobiliária urbana – Imposto sobre a Propriedade Predial Urbana (IPTU) – e as operações de transferência onerosa de imóveis *inter vivos* – sobre a Transmissão *inter vivos* de Bens Imóveis (ITBI). Além disso, podem arrecadar valores relativos a taxas e contribuições de melhorias.

Por meio da regulamentação constitucional da arrecadação própria dos municípios, houve um aumento potencial da base arrecadatória, com consequente crescimento das receitas e ampliação dos deveres municipais (OZAKI e BIDERMAN, 2004). Devido a esse aumento de obrigações municipais, apesar da ampliação da fonte de recursos próprios, muitos municípios são dependentes das transferências fiscais do governo central para que possam ofertar serviços públicos à população local (ARÉVALO e MENDOZA, 2015).

As transferências intergovernamentais são um importante instrumento político na esfera do federalismo fiscal e configuram recursos relevantes ao equilíbrio das finanças públicas dos entes municipais brasileiros (GONÇALVES, 2013). Essa harmonia no nível de recursos de entidades subnacionais é necessária, principalmente, pelo fato do país ser organizado em federação; pois, nesse contexto, a arrecadação das receitas, em sua maioria, é centralizada e a responsabilidade pelos gastos é descentralizada (MASSARDI e ABRANTES, 2015).

A receita operacional dos municípios compreende as receitas orçamentárias derivadas, que consistem nos impostos, taxas, contribuições e as transferências recebidas e, as receitas orçamentárias originárias que incluem a receita patrimonial, agropecuária, industrial e de serviços (BALEEIRO, 2001).

No procedimento de análise da receita operacional é estimável analisar a variedade de receitas do ente governamental, identificando a participação dos diversos tipos de impostos e taxas de sua competência, assim como de receitas não

tributárias e de transferências intergovernamentais em relação à receita operacional (CARMELI, 2002).

A autonomia financeira é um indicador que mostra a participação de todos os recursos próprios do município, arrecadados direta ou indiretamente, em relação à receita operacional. A prevalência da participação das receitas da base própria em relação à receita operacional representa o grau de autonomia municipal e de independência financeira a recursos oriundos de transferências de esferas maiores do governo (SILVA, 1992; AFONSO e ARAÚJO, 2000).

Do contrário, a representatividade majoritária das receitas de transferências de entes maiores da federação na receita operacional é demonstrada pelo indicador de dependência financeira. Quanto maior esse índice, maior o grau de dependência financeira da fonte de recursos de transferências das entidades superiores do governo (AFONSO e ARAÚJO, 2000).

Muitos governos locais, em especial dos pequenos municípios, apresentam-se dependentes dos recursos de transferências intergovernamentais devido à dificuldade em angariar recursos. Essa dificuldade é justificada pela incapacidade produtiva da população residente e, também, pela escassez de funcionários devidamente preparados para exercerem as atividades de fiscalização e cobrança (SHAH, 2007).

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Os estudos encontrados na literatura que objetivaram avaliar a autonomia e dependência financeira dos municípios brasileiros focaram suas análises em cidades de maior expressão econômica.

O trabalho realizado por Silva, em 2017, avaliou o desempenho da arrecadação tributária das capitais brasileiras no período de 2012 a 2015, demonstrando uma redução em torno de 10% no período analisado. O indicador avaliado saiu de uma média de 93% em 2012 para 84% em 2015. A capital do Amazonas se destacou positivamente, pois, apesar de ter sofrido redução do seu indicador no decorrer dos anos, apresentou excesso de arrecadação em todos os anos.

Ainda segundo o estudo do autor mencionado (2017), os resultados da análise das receitas oriundas de transferências indicaram uma estabilidade no

decorrer do período analisado de forma geral, constatando uma retração de 1% da participação de tal receita de transferência dos anos de 2012 para 2015, ou seja, a média permaneceu praticamente constante.

Dentre as capitais estudadas, São Luís foi apurado, pelo referido autor (2017), com o maior nível de dependência das demais esferas governamentais, com índices variando de 69% a 86% em 2015. Esse resultado revela um menor esforço tributário por parte da entidade competente, comprometendo a autonomia orçamentária e administrativa da capital.

Outro fator relevante desse estudo (2017) foi a participação efetiva dos tributos em relação a todos os recursos arrecadados no exercício. A análise evidenciou capital de São Paulo com os maiores índices, tendo em média percentuais aproximados a 47%. Tal resultado atesta uma maior capacidade fiscal no tocante à arrecadação dos tributos, cooperando para uma maior independência financeira da Capital. Contudo, Rio Branco se destacou negativamente, apresentando índices percentuais menores que 15%; tal comportamento pode vir a comprometer a capacidade do município em suprir as necessidades da sociedade.

Conforme artigo de Santos, em 2003, as cidades do Brasil que têm maior população conseguem uma maior arrecadação de origem própria, além de maiores percentuais de transferências. Já os municípios pequenos têm dificuldade de exploração da base econômica que lhes proporciona maior arrecadação própria, reduzindo sua aptidão de formular e financiar políticas públicas locais. O autor destaca, ainda, o aumento das receitas tributárias próprias das cidades de médio e grande porte, ao longo da década de 90.

Em uma análise regional das finanças municipais realizadas por Blanco, em 2006, pode-se observar a baixa capacidade de arrecadação tributária por parte dos municípios das regiões Norte e Nordeste, onde as transferências intergovernamentais constitucionais representam 70% da receita corrente municipal. Nas regiões mais desenvolvidas, observa-se que a importância destas transferências é menor, representando 50% e 60% nas regiões Sudeste e Sul, respectivamente.

3 METODOLOGIA

O universo dessa pesquisa compreende os 223 municípios do Estado da Paraíba, considerados na estimativa do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2019. A amostra contempla os 24 pequenos municípios paraibanos com população entre 20 mil e 50 mil habitantes, visto que são os que mais têm dificuldades na arrecadação própria e são, conseqüentemente, os mais dependentes de transferências intergovernamentais para atender às demandas de serviços locais.

O período de análise correspondeu aos anos de 2013 a 2016, pelo fato de ser o período mais recente referente a uma gestão pública municipal por completa, ou seja, se refere aos 4 anos de mandato de um prefeito.

Ao que se refere aos procedimentos técnicos utilizados na pesquisa, o presente estudo se caracteriza como bibliográfico, pois sua base principal foi constituída de livros, monografias, artigos científicos e leis com o intuito de garantir de forma vasta assuntos relacionados ao tema, contribuindo assim, para a resolução dos objetivos da pesquisa (BEUREN, 2009). Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa se classifica como quantitativa já que se trata da coleta de dados dos municípios paraibanos com a finalidade de apresentar elementos orçamentários dos pequenos municípios da Paraíba.

Os dados desta pesquisa foram coletados da seguinte forma: a variável referente ao tamanho da população foi coletada no Portal do IBGE; as variáveis tributárias e orçamentárias foram coletadas no banco de dados do Tesouro Nacional, denominado Finbra, disponibilizado pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - SICONFI; o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) foi coletado no *website* e utilizado em substituição ao Produto Interno Bruto (PIB), visto que acompanha o desenvolvimento socioeconômico dos municípios brasileiros anualmente e, por isso, vem sendo usado amplamente em estudos nacionais (AZEVEDO, 2016; CÓCARO et.al., 2016; DALCHIAVON, 2017; MEDEIROS et.al., 2018).

Com relação ao tratamento dos dados, este estudo utilizou alguns indicadores de análise da receita operacional que serviram para avaliar o crescimento, a autonomia, a dependência e a autossuficiência financeira dos pequenos municípios da Paraíba, conforme detalhado a seguir, na Tabela 1:

INDICADOR	FÓRMULA	PRINCIPAIS ESTUDOS
Receita <i>per capita</i>	Receita Operacional / População	Groves e Valente (2003); Berne e Schramm (1986); Hendrick (2004); Miller (2001); Carmeli (2002).
Esforço Tributário	Receita Tributária / Índice Firjan	Groves e Valente (2003); Berne e Schramm (1986); Ammar et.al. (2001); Clark e Chan (1990).
Autonomia Financeira	Tributos diretamente arrecadados + Receitas não tributárias + Impostos indiretamente arrecadados / Receita Operacional	Howell e Stamm (1979); Miller (2001).
Autossuficiência Financeira	Tributos diretamente arrecadados + Receitas não tributárias / Receita Operacional	Brown (1993, 1996); Hendrick (2004); Miller (2001); Clark e Ferguson (1983).
Dependência Financeira	Receitas de transferências correntes - Impostos indiretamente arrecadados / Receita Operacional	Groves e Valente (2003); Brown (1993, 1996); Howell e Stamm (1979); Ammar et.al. (2001, 2004).

Tabela 1 – Detalhamento do Cálculo dos Indicadores das Receitas

Fonte: Lima e Diniz (2016) - adaptado

Conforme se pode perceber, os indicadores apresentados na Tabela 1 apresentam sustentação teórica de estudos anteriores; dos quais, grande parte é internacional, o que justifica a necessidade de pesquisas em âmbito nacional, com o intuito de verificar o grau de dependência de recursos dos municípios paraibanos.

Para o cálculo do indicador do esforço tributário, foi adotado o índice Firjan em substituição ao PIB (Produto Interno Bruto), visto que essa variável avalia o desempenho econômico anualmente e vem sendo bastante utilizada em estudos nacionais.

O desempenho dos pequenos municípios quanto à autonomia financeira foi classificado de acordo com a escala abordada por Lima e Diniz, em 2016, definida a partir de uma amostra de 973 municípios brasileiros com população entre 20 e 50 mil habitantes, segundo demonstra a Tabela 2:

DESEMPENHO	AUTONOMIA FINANCEIRA
Fraco	Até 0,30
Razoável	Entre 0,30 e 0,40
Bom	Entre 0,40 e 0,50
Muito bom	Entre 0,50 e 0,60
Excelente	Acima de 0,60

Tabela 2 - Grau de desempenho de autonomia financeira para Municípios com população na faixa de 20 a 50 mil habitantes

Fonte: Lima e Diniz (2016)

Esse índice anuncia a capacidade do governo local em produzir receita fundamentada na base econômica da comunidade. Essa capacidade é expressa pelos recursos diretamente arrecadados mais as cotas de impostos que são arrecadados por outras esferas de governo, mas que pertencem ao governo local. Assim, quanto maior a participação desses recursos em relação à receita operacional, maior a autonomia financeira do município analisado.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Conforme definido na metodologia, o universo dessa pesquisa compreende os 223 municípios do Estado da Paraíba, considerados na estimativa do IBGE em cada ano do período (2013-2016). A amostra contempla os pequenos municípios paraibanos com população entre 20 mil e 50 mil habitantes, totalizando 24 municipalidades estudadas. O intervalo temporal analisado correspondeu a 2013 – 2016, por referir-se ao último mandato completo das gestões municipais.

A tabela 3 contempla os municípios que compõem a amostra e suas respectivas populações, de 2013 a 2016, de acordo com a estimativa do portal do IBGE:

MUNICÍPIO	POPULAÇÃO ESTIMADA			
	2013	2014	2015	2016
Alagoa Grande	28.733	28.689	28.646	28.604
Alagoa Nova	20.294	20.399	20.500	20.596
Araruna	19.653	19.855	20.051	20.237
Areia	23.472	23.288	23.110	22.940
Bananeiras	22.012	21.276	21.235	21.195

Caaporã	21.212	21.387	21.555	21.717
Catolé do Rocha	29.794	29.990	30.179	30.360
Conde	23.115	23.554	23.975	24.380
Cuité	20.299	20.312	20.325	20.337
Esperança	32.264	32.530	32.785	33.031
Itabaiana	24.663	24.613	24.565	24.519
Itaporanga	24.128	24.317	24.499	24.674
Lagoa Seca	26.788	26.950	27.247	27.398
Mamanguape	43.678	44.030	44.369	44.694
Mari	21.648	21.703	21.755	21.806
Monteiro	32.211	32.498	32.774	33.039
Pedras de Fogo	28.056	28.174	28.286	28.395
Pombal	32.654	32.684	32.712	32.739
Princesa Isabel	22.461	22.734	22.995	23.247
Queimadas	42.586	42.884	43.667	43.945
Rio Tinto	23.883	23.955	24.023	24.090
São Bento	32.651	33.065	33.464	33.847
São José de Piranhas	19.732	19.846	19.956	20.062
Solânea	26.431	26.925	26.734	26.551

Tabela 3 – População estimada dos municípios que compõem a amostra
Fonte: IBGE (2019)

Conforme se pode observar, os municípios listados acima estão inseridos na classificação proposta pelo presente estudo que delimita sua amostra aos pequenos municípios paraibanos.

Os indicadores da receita operacional discriminados na Tabela 1, conforme apresentada na metodologia, foram calculados para o período de 2013 a 2016, para cada um dos 24 pequenos municípios paraibanos, e detalhados nas Tabelas 4 a 8.

Inicialmente, observa-se a exclusão dos municípios de Mari, no ano de 2014, e de Itabaiana, no ano de 2016, totalizando 23 municípios analisados nesses referidos anos. A exclusão ocorreu devido à ausência de dados necessários à construção da análise nos portais utilizados para a coleta das informações. Esses dados foram referentes à receita operacional, receita tributária, tributos diretamente arrecadados, receitas não tributárias, impostos indiretamente arrecadados e receitas de transferências correntes.

A partir disso, foi possível extrair as informações que serão delineadas a seguir:

Receita per capita	2013	2014	2015	2016
Média	1.647,78	1.834,53	1.914,51	2.149,76
Erro padrão	73,88	78,36	80,17	95,94
Desvio padrão	361,95	375,80	392,77	460,11
Mínimo	1.190,02	1.461,00	1.461,00	1.641,45
Máximo	2.690,50	2.821,41	2.956,43	3.395,72
Contagem	24,00	23,00	24,00	23,00

Tabela 4 – Estatística descritiva do Indicador da Receita per capita
Fonte: Resultados da pesquisa (2019)

A receita *per capita* apresentou, em geral, acréscimos contínuos ao longo do período analisado. Em 2013, a média da geração de receita por habitante atingiu R\$1.647,78, passando para R\$2.149,76 em 2016 (aumento de 30,46%).

O município de Areia revelou esse indicador, no ano de 2013, com o valor mínimo da amostra (R\$1.190,02), apresentando resultados crescentes ao longo do intervalo analisado, atingindo R\$1.719,06 no ano de 2016. Esse valor é inferior à média apresentada pelo total das cidades no último ano, porém supera o valor mínimo; este passou a ser apresentado pelo município de Catolé do Rocha que findou o período analisado com o valor mínimo de receita *per capita* (R\$1.641,45), porém apresentou crescimento de 16% nesse indicador ao longo dos quatro anos.

Vale salientar, ainda, o ótimo resultado do município de Caaporã que apresentou os valores máximos para esse indicador ao longo de todo o período, com crescimento de 26,21% na renda por habitante.

A observação desse indicador revela as mudanças ocorridas no nível da receita total em relação às mudanças no tamanho da população. Assim, quando a população aumenta é esperado que haja um aumento no nível de serviços para atender às necessidades da comunidade. Por outro lado, também é esperado um incremento positivo da receita devido ao aumento da renda circulante e devido ao aumento do consumo pelos indivíduos.

Diante do exposto, foi possível constatar que apesar das oscilações nos desempenhos dos municípios, eles permaneceram desenvolvendo

progressivamente esse indicador. Dessa forma, pode-se inferir que todos os municípios estudados estão com desenvolvimento econômico favorável à manutenção da demanda de serviços de necessidade local.

O indicador de esforço tributário também foi calculado nesse estudo e evidenciado na Tabela 5; ele demonstra a parcela de renda da população destinada ao governo por meio das receitas tributárias. Ele relaciona a receita tributária de um governo com o desenvolvimento sócio econômico municipal, mensurado pelo índice FIRJAN, para identificar o esforço tributário dos cidadãos face à sua capacidade de pagamento.

Esforço Tributário	2013	2014	2015	2016
Média	3.909.703,62	4.593.545,08	7.645.809,44	5.745.252,56
Erro padrão	666.929,29	525.234,02	1.659.309,01	1.117.267,16
Desvio padrão	3.267.272,92	2.518.933,86	8.128.920,81	5.358.225,05
Mínimo	1.426.638,05	1.619.012,77	1.844.829,04	1.360.189,17
Máximo	17.580.690,72	10.384.439,58	37.418.857,44	26.611.616,13
Contagem	24,00	23,00	24,00	23,00

Tabela 5 – Estatística descritiva do Indicador de Esforço Tributário

Fonte: Resultados da pesquisa (2019)

Os resultados da tabela 5 demonstram uma média crescente desse indicador em 95,66% até o ano de 2015, reduzindo em 33,08% no ano de 2016 em relação ao ano anterior. Ou seja, ele sofreu um acréscimo que quase duplicou o seu valor até 2015 e sofreu uma queda em 2016 de quase 2mil.

A média desse indicador no intervalo temporal selecionado foi superavaliada devido a valores extremamente superiores de alguns municípios em relação à grande maioria em cada ano estudado. Esses municípios com valores máximos de esforço tributário apresentaram também os maiores valores de receita tributária e índices de desenvolvimento sócio econômico semelhantes. No ano de 2013, destacou-se o município do Conde; São José de Piranhas nos dois anos subsequentes e, Monteiro em 2016.

Porém, tendo em vista os elevados desvios-padrão, a média não pode ser um bom parâmetro de representação da amostra observada. Assim, cabe destacar que 83% da amostra assumiram valores próximos do mínimo (R\$1.426.638,05) no ano de

2013; reduzindo esse percentual em 2014 para 56,52%. O percentual de municípios com indicador de esforço tributário próximo ao valor mínimo em 2015 e 2016 foram 70,83% e 65%, respectivamente.

Como as cidades observadas estão na mesma faixa de classificação populacional e apresentaram índices Firjan semelhantes, as que assumiram os menores valores para o esforço tributário foram as que apresentaram valores mínimos nesse tipo de arrecadação; cabendo destacar o município de Rio Tinto nessa posição por dois anos consecutivos (2013 e 2014).

Esses resultados atestam as dificuldades arrecadatórias percebidas no período em análise, sobretudo a crise política e econômica instalada no Brasil, o que corrobora o estudo realizado por Silva, em 2017, que avaliou o comportamento da arrecadação tributária das capitais brasileiras no período de 2012 a 2015, e demonstrou uma redução nesse indicador em torno de 10% no período analisado, saindo de uma média de 93% em 2012 para 84% em 2015.

Diante dos dados coletados, também foi possível avaliar a autonomia financeira dos pequenos municípios paraibanos no período selecionado (Tabela 6). Esse indicador mostra a participação de todos os recursos próprios do município, arrecadados direta ou indiretamente, em relação à receita operacional. Ele representa o grau de independência financeira a recursos de transferências intergovernamentais oriundos de esferas superiores de governo. Assim, quanto maior o resultado desse indicador, maior será a independência da cidade em análise.

Autonomia Financeira	2013	2014	2015	2016
Média	0,17	0,17	0,18	0,17
Erro padrão	0,02	0,02	0,02	0,01
Desvio padrão	0,08	0,07	0,08	0,06
Mínimo	0,10	0,09	0,10	0,09
Máximo	0,45	0,41	0,40	0,36
Contagem	24,00	23,00	24,00	23,00

Tabela 6 – Análise descritiva do Indicador de Autonomia Financeira
Fonte: Resultados da pesquisa (2019)

A média do indicador de autonomia financeira apresentada pelos municípios no intervalo 2013-2016 ficou na faixa de desempenho “fraco”, conforme classificação apresentada na tabela 2. O valor atingido, no período em geral, foi de 0,17, o que significa que apenas 17% dos recursos das cidades estudadas foram obtidos por esforço próprio e 83% provêm de outras esferas de governo por meio de transferências intergovernamentais.

O município do Conde apresentou o valor máximo de autonomia financeira da amostra, em 2013, atingindo 45% de independência aos recursos provenientes de entes superiores. Já a cidade de Caaporã, nos anos de 2014 e 2015, liderou esse desempenho classificado como “bom”, atingindo 40% e 41% de autonomia financeira, respectivamente.

Cabe ressaltar a predominância de 91% dos municípios da amostra classificados na faixa de desempenho “fraco” ao longo do período analisado, prevalecendo a cidade de Araruna com o valor mínimo (9%) em todo o intervalo temporal. No último ano foi Alagoa Grande, mas Araruna permaneceu com o mesmo percentual (não saiu de 9%).

Esse resultado revela a grande dependência dos governos dos pequenos municípios paraibanos às transferências entre governos, confirmando o resultado obtido em uma análise regional das finanças municipais realizadas por Blanco, em 2006. Ele observou a baixa capacidade de arrecadação tributária por parte dos municípios das regiões Norte e Nordeste, onde as transferências intergovernamentais constitucionais representam 70% da receita corrente municipal.

A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 158, considera que a cota parte do IPI, do ICMS, do IPVA e do ITR pertence aos municípios. Contudo, esses tributos são coletados por entes superiores por questões de eficiência arrecadatória e registrados, segundo análise da teoria do federalismo fiscal, como transferências intergovernamentais, justificando que se trata de uma devolução da arrecadação feita por outro ente. Sendo assim, estão incluídos nos cálculos da autonomia financeira municipal e excluídos dos cálculos do indicador de autossuficiência financeira.

Sendo assim, a autossuficiência financeira municipal também foi analisada nesse estudo, tendo em vista que permite avaliar o desempenho do governo local em arrecadar diretamente os tributos e demais receitas de sua competência.

Conforme já explanado, diferentemente do indicador de autonomia financeira, ele considera apenas as receitas próprias diretamente arrecadadas pelo governo.

Autossuficiência Financeira	2013	2014	2015	2016
Média	0,07	0,08	0,09	0,08
Erro padrão	0,01	0,01	0,01	0,01
Desvio padrão	0,03	0,04	0,05	0,04
Mínimo	0,04	0,03	0,04	0,03
Máximo	0,18	0,20	0,25	0,18
Contagem	24,00	23,00	24,00	23,00

Tabela 7 – Análise descritiva do Indicador de Autossuficiência Financeira
Fonte: Resultados da pesquisa (2019)

Conforme revela a Tabela 7, foi observada uma média com variação irrisória no valor desse indicador no período avaliado; apresentando, de forma geral, um resultado de 0,08. Assim, para cada R\$1,00 da receita operacional arrecadada por cada município do estudo, R\$0,08 provêm de recursos próprios diretamente arrecadados pelo ente local.

Um aspecto positivo foi o aumento da quantidade de municípios com valores superiores ao da média geral, ao longo dos anos. Em 2013, apenas 16,67% dos 24 municípios estavam com o indicador de autossuficiência acima da média; já no último ano, 43,48% superaram o valor médio, chegando a arrecadar até R\$0,10 a mais que a média geral.

Um resultado elevado desse indicador torna os governos locais menos vulneráveis às decisões tomadas pelas esferas governamentais superiores; como não foi o resultado obtido nesse estudo, avaliamos também o grau de dependência financeira dos pequenos municípios da Paraíba, apresentados na Tabela 8 a seguir:

Dependência Financeira	2013	2014	2015	2016
Média	0,78	0,76	0,76	0,78
Erro padrão	0,02	0,02	0,02	0,02
Desvio padrão	0,09	0,08	0,08	0,08
Mínimo	0,50	0,57	0,56	0,56
Máximo	0,87	0,88	0,89	0,91
Contagem	24,00	23,00	24,00	23,00

Tabela 8 – Análise descritiva do Indicador de Dependência Financeira
Fonte: Resultados da pesquisa (2019)

O indicador de dependência financeira identifica a representatividade das receitas de transferências correntes na receita operacional, exceto as cotas-partes de impostos indiretamente arrecadados. O resultado satisfatório assinalará sempre indicadores mais inferiores, uma vez que, um dos quesitos que compreende uma boa situação financeira é o autofinanciamento de suas operações, portanto, quanto menor o percentual de transferência, maior a independência do município para gerir seus compromissos

Na presente análise, observou-se uma estabilidade na média (0,78) no decorrer do período analisado de forma geral, constando uma retração de 2% da participação da receita de transferência nos anos de 2014 e 2015; ou seja, a média permaneceu praticamente constante.

Esse resultado é apoiado pelo estudo de Silva, 2017, que em sua análise das capitais brasileiras, referente às receitas oriundas de transferências, também sinalizaram um percentual de participação estável na média geral do período selecionado (2012-2015). Ele constatou uma retração irrisória (1%) da participação de tal receita de transferência dos anos de 2012 para 2015, concluindo que a média permaneceu praticamente constante.

Pode-se averiguar que o município de Alagoa Grande apresentou em todos os anos índices maiores que todos os outros municípios, variando de 87% a 91% em 2016, constatando um alto grau de dependência financeira ao longo dos anos para com as demais esferas governamentais.

Uma importante observação realizada é que o valor mínimo desse indicador foi atingido no ano de 2013, pelo município do Conde, apresentando 50% de

dependência financeira. A partir do ano seguinte, esse município aumentou sua dependência (58%) progressivamente ao longo do período avaliado.

Esse comportamento de dependência crescente também foi demonstrado por todas as outras municipalidades da amostra, sinalizando a dificuldade de arrecadação própria do governo municipal e o grau de vulnerabilidade dos pequenos municípios paraibanos devido à sujeição a recursos provenientes de outras esferas governamentais.

De forma geral, os 24 pequenos municípios paraibanos apresentaram indicadores razoáveis para todos os apontamentos da receita operacional realizados, tendo em vista o tamanho populacional (20mil-50 mil) selecionado para análise. Com exceção do indicador de receita *per capita* que sofreu acréscimos progressivos, todos os outros demonstraram uma estagnação ou crescimento irrisório no nível de independência e autonomia financeira dos governos municipais. Tal resultado aponta um menor esforço tributário por parte das entidades competentes, de forma geral, tornando os investimentos dos governos locais vulneráveis e assim, comprometendo a autonomia não só orçamentária, mas administrativa municipal.

Esse resultado foi também apurado por Santos, em 2003, que concluiu que as cidades do Brasil que têm maior população conseguem uma maior arrecadação de origem própria, além de maiores percentuais de transferências. Já os municípios pequenos têm dificuldade de exploração da base econômica que lhes proporciona maior arrecadação própria, reduzindo sua aptidão de formular e financiar políticas públicas locais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo averiguar o grau de autonomia financeira dos pequenos municípios do estado da Paraíba, adotando como pressupostos teóricos a teoria do federalismo fiscal que ampliou as bases arrecadatórias dos entes federativos menores, mas em contrapartida, aumentou suas responsabilidades em gerir recursos responsivos às necessidades da comunidade local e comprometendo o grau de autonomia financeira dessas entidades menores.

Buscou-se uma análise da receita operacional dos anos de 2013 a 2016, a partir de indicadores utilizados em modelos internacionais, por meio de dados

econômicos (Firjan), orçamentários (dados da receita arrecadada) e demográficos (número populacional).

A partir do estudo realizado foi possível verificar, de maneira geral, que os resultados obtidos através das análises dos indicadores foram razoáveis, conforme metodologia proposta por Lima e Diniz (2016), mostrando que os pequenos municípios paraibanos apresentam uma alta dependência financeira de transferências de recursos de outras instâncias governamentais, atingindo uma média de 78% e uma máxima de 91%.

Esse desfecho apresentado é esperado em municípios de pequeno porte, tendo em vista o número populacional reduzido, as dificuldades de arrecadação própria, sejam por insuficiência da base de arrecadação ou por falta de servidores tecnicamente qualificados para essa função e a grande demanda de políticas públicas à população local.

A progressão discreta do indicador de receita *per capita* dos municípios avaliados, a estabilidade ou incrementos positivos irrisórios nos indicadores de autossuficiência e autonomia financeira na grande maioria das cidades estudadas, confirmam o alto grau de dependência financeira averiguada.

Essa análise associada ao fato da superioridade da arrecadação dos impostos estarem concentrados no governo federal, devido ao efeito do federalismo, aponta para a necessidade de um maior esforço tributário por parte dos gestores municipais, a fim de garantirem os serviços de necessidades básicas às suas populações e não se tornarem vulneráveis às possíveis mudanças fiscais intergovernamentais.

Sugere-se em futuros estudos, que seja feita a análise de indicadores de despesas orçamentárias, uma vez que além da importância do efetivo cumprimento da arrecadação, é necessário observar se elas conseguem suportar as despesas orçamentárias e garantir o equilíbrio do orçamento público.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Érika Amorim. A capacidade de gastos dos municípios brasileiros: arrecadação própria e receita disponível. In: **Os municípios e as eleições de 2000**. 2000. p. 35-55.

AMMAR, Salwa et al. Constructing a fuzzy-knowledge-based-system: An application for assessing the financial condition of public schools. **Expert Systems with Applications**, v. 27, n. 3, p. 349-364, 2004.

ARÉVALO, Jorge López; MENDOZA, Baltazar Mayo. Federalismo fiscal. Chiapas y Nuevo León: un análisis comparativo. **Economía Unam**, v. 12, n. 34, p. 106-123, 2015.

AZEVEDO, Ezequiel Diniz. **Indicadores contábeis de desempenho orçamentário e o índice FIRJAN de desenvolvimento municipal (IFDM) da saúde e educação: estudo nos municípios mais populosos por região brasileira**. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

BEUREN, Ilse Maria (org) (2009). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo; Atlas.

BLANCO, F. Os Efeitos das Transferências Intergovernamentais: O FlypaperEffect nas Finanças Municipais Brasileiras. 2006.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292

BRASIL. Lei de Responsabilidade Fiscal (2000): Lei Complementar nº101. Brasília: Senado Federal, Secretaria Especial de Editoração e Publicação, 2005. Disponível em:<<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/70313>>. Acesso em: 9 ago. 2019.

BROWN, Kenneth W. Trends in key ratios using the GFOA financial indicators databases 1989-1993. **GovernmentFinanceReview**, v. 12, p. 30-34, 1996.

CAETANO, Cleyde Cristina Rodrigues; DE ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral; TAVARES, Marcelo. A relação entre as transferências governamentais, a arrecadação tributária própria e o índice de educação dos municípios do estado de Minas Gerais. **Revista de AdministraçãoPública**, v. 51, n. 5, p. 897-916, 2017.

CARMELI, Abraham. A conceptual and practical framework of measuring performance of local authorities in financial terms: analysing the case of Israel. **Local Government Studies**, v. 28, n. 1, p. 21-36, 2002.

CLARK, Terry Nichols; CHAN, James L. Monitoring cities: building an indicator system for municipal analysis. **Monitoring local government: how personal computers can help systematize municipal fiscal analysis**. Dubuque, Iowa: Kendall/Hunt, 1990.

CÓCARO, Henri; CARDOSO, Raquel Finamor; PEREIRA, José Roberto. Territórios da Cidadania do estado de Mato Grosso: uma avaliação socioeconômica utilizando o índice FIRJAN. **Interações (Campo Grande)**, v. 17, n. 2, p. 193-209, 2016.

DA CRUZ, Rosana Evangelista. Relações federativas e o financiamento da educação. **EccoS Revista Científica**, v. 8, n. 1, p. 47-64, 2006.

DALCHIAVON, Eloisa Carla et al. Desenvolvimento econômico dos municípios paranaenses: análise a partir do índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM) para o período de 2005 a 2013. 2017.

DE MOURA PALOTTI, Pedro Lucas. Descentralização de políticas sociais no federalismo brasileiro: revisitando problemas de coordenação e autonomia. **Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena**, v. 12, n. 1, 2009.

GOMES, E. C. da S. Fundamentos das transferências intergovernamentais. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1580, 29 out. 2007.

GONÇALVES, André L. **Os efeitos das transferências fiscais sobre as despesas públicas e arrecadação tributária dos municípios brasileiros**. *Revista de Desenvolvimento Econômico*, v. 15, n. 28, p. 17-27, 2013.

GROVES, Sanford M.; NOLLENBERGER, Karl; VALENTE, Maureen Godsey. Evaluating financial condition: A handbook for local government.

HENDRICK, Rebecca. Assessing and measuring the fiscal health of local governments: Focus on Chicago metropolitan suburbs. *Urban Affairs Review*, v. 40, n. 1, p. 78-114, 2004.

IBGE. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao.html>>. Acesso em: 09 nov. 2019.

IFDM. **Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal**. Disponível em: <<https://www.firjan.com.br/ifdm/>>. Acesso em: 12 nov. 2019.

LIMA, Severino Cesário; DINIZ, Josediton Alves. Contabilidade Pública: análise financeira governamental. **São Paulo: Atlas**, 2016.

MASSARDI, Wellington de O.; ABRANTES, Luiz A. **Esforço fiscal, dependência do FPM e desenvolvimento socioeconômico**: um estudo aplicado aos municípios de Minas Gerais. *Revista de Gestão*, v. 22, n. 3, p. 295-313, jul./set. 2015.

MATIAS-PEREIRA, J. **Finanças públicas**: a política orçamentária no Brasil. Atlas, 2006.

MEDEIROS, Ana Lucia; DOS SANTOS, Luana Borges; ANDRE, Claudomiro Moura Gomes. Desenvolvimento Municipal das Microrregiões do Estado do Tocantins: uma análise a partir do Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal. *Desenvolvimento em Questão*, v. 16, n. 45, p. 44-62, 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 29. ed. atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Delcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2004.

MENDES, Marcos. Federalismo fiscal. **BIDERMAN, C.; ARVATE, P. Economia do Setor Público no Brasil**, v. 6, 2004.

MILLER, Gerald J. Fiscal health in New Jersey's largest cities. **Cornwall Center Publication Series**, 2001.

NAZARETH, Paula Alexandra Canas de Paiva. **Descentralização e federalismo fiscal: um estudo de caso dos municípios do Rio de Janeiro**. 2007. 311 f. 2007. Tese de Doutorado. Tese (Doutorado)-Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

NUNES, Ana Irene Coelho et al. **Gasto descentralizado em saúde no estado do Rio de Janeiro: capacidade de autofinanciamento e a dependência financeira municipal de esferas intergovernamentais**. 2016. Tese de Doutorado.

OZAKI, Marcos Takao; BIDERMAN, Ciro. A importância do regime de estimativa de iss para a arrecadação tributária dos municípios brasileiros. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 8, n. 4, p. 99-114, 2004.

PORTELLA, André Alves; DE JESUS, Jessica Ferreira. Federalismo fiscal e descentralização administrativa: a deficiência de autonomia dos municípios do baixo sul da Bahia na promoção de ações de saúde. *Revista de Direito da Cidade*, v. 10, n. 2, p. 834-861, 2018.

SANTOS, Angela Moulin Simões Penalva. Reforma do Estado, descentralização e autonomia financeira dos Municípios. *Revista de Administração Mackenzie (Mackenzie Management Review)*, v. 4, n. 2, 2003.

SHAH, A. (2007). *A practitioner's guide to intergovernmental fiscal transfers*. In: BOADWAY, R.; SHAH, A. *Intergovernmental fiscal transfers: principles and practice*.

Washington, D.C.: World Bank.

STAMM, Charles F.; HOWELL, James M. Urban Fiscal Stress: A Comparative Analysis of 66 US Cities. 1979.

SICONFI. Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. Disponível em: <<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf;jsessionid=OeBSAOJ-urkZjezSOvg-71MV.node2>>. Acesso em: 11 nov. 2019.

SILVA, Emily Alyne Roberto da. **A capacidade tributária e sua condição financeira governamental das capitais brasileiras**. 2017. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Mauro Santos. Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. **Nova economia**, v. 15, n. 1, 2005.

SILVA, Vitorino Alves da et al. Constituição de 1988 e federalismo tributário: impactos sobre as finanças municipais. 1992.

SOUZA, Celina. Governos e sociedades locais em contextos de desigualdades e de descentralização. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 7, p. 431-442, 2002.

VELOSO, J. F. A. **As transferências intergovernamentais e o esforço tributário municipal**: uma análise do fundo de participação dos municípios (FPM). 2008. 113 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de Brasília, Brasília-DF, 2008.

A TECNOLOGIA COMO INSTRUMENTO DE COMPETITIVIDADE PARA O PROFISSIONAL CONTÁBIL: UM ESTUDO DE CASO COM OS PROFISSIONAIS DE UMA EMPRESA CONTÁBIL DE JOÃO PESSOA - PB

Karen Cristiane da Silva Lima¹
Teófilo Augusto da Silva Soares²

RESUMO:

As mudanças tecnológicas ocorridas ao longo dos anos tem afetado praticamente a vida da maioria dos indivíduos em todo o mundo. Com as empresas não é diferente, as inovações tecnológicas apresentadas tem proporcionado mudanças e vantagens competitivas para aquelas que se preparam com antecedência. A área de contabilidade tem apresentado a necessidade por aperfeiçoamento intelectual, exigências de maior qualificação técnica e habilidades analíticas, além de boa desenvoltura na área de comunicação. Nesse sentido, a pesquisa tem por objetivo verificar como os profissionais contábeis estão se preparando para as mudanças tecnológicas. Assim foi realizada uma pesquisa bibliográfica e um estudo de caso com aplicação de questionário aos profissionais que compõem o quadro de pessoal de uma empresa prestadora de serviços contábeis. Foi verificado que os profissionais buscam atualização sobre tecnologias na área contábeis através de eventos em que ocorra interação entre os participantes, seja presencialmente ou virtualmente. Notou-se que os participantes consideram como importante o desenvolvimento das capacidades de comunicação, liderança e *marketing* profissional e pessoal. Percebeu-se que o atendimento as questões ligadas à área fiscal são consideradas como mais importantes pelos profissionais contábeis. No tocante a formação acadêmica as áreas fiscal, pessoal e de contabilidade gerencial foram apontadas como as mais deficitárias no ensino durante o curso.

PALAVRAS-CHAVES: Contabilidade. Mudanças tecnológicas. Atualização profissional.

ABSTRACT:

The technological changes that have taken place over the years have practically affected the lives of most individuals around the world. With companies is no different, the technological innovations presented have provided changes and competitive advantages for those who prepare in advance. The accounting area has presented the need for intellectual improvement, requirements of greater technical qualification and analytical skills, as well as good resourcefulness in the area of communication. In this sense, the research aims to verify how accounting professionals are preparing for technological changes. Thus, a bibliographical research and a case study with a questionnaire were applied to the professionals that make up the staff of a company that provides accounting services. It was verified that the professionals seek to update on technologies in the accounting area through events in which interaction occurs between the participants, either in person or virtually. It was noted that the participants consider as important the development of communication skills, leadership and professional and personal marketing. It was noticed that the attendance of the questions related to the fiscal area are considered as more important by the accounting professionals. Regarding academic training, the fiscal, personnel and managerial accounting areas were identified as the most deficient in teaching during the course.

KEY WORDS: Accounting. Technological changes. Professional update.

¹ Graduanda do Curso de Ciências Contábeis do Instituto Superior da Paraíba (IESP) E-mail: karenlimah10@gmail.com.

² Professor Orientador, Graduado em Ciências Contábeis pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP), Mestrando em Ciências Contábeis pela Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Especialização em MBA em Contabilidade, Controladoria e Finanças pelas Faculdades Integradas de Patos (FIP). Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis. E-mail: teofilo@ts7contabilidade.com.br

1 INTRODUÇÃO

Alguns estudos são desenvolvidos com a intenção de identificar fatores que levam a se ter vantagem competitiva. Neste sentido, é possível observar os argumentos mencionados no estudo desenvolvido por Barney (1991) de que uma empresa terá uma vantagem competitiva no mercado quando colocar em prática uma estratégia que permita diferenciação em relação aos seus atuais ou potenciais concorrentes. A diferenciação mencionada está relacionada a estratégias criadoras de valor que não sejam praticadas ao mesmo tempo por outra organização e que tal benefício não possa ser replicado.

O contexto dos negócios, atualmente, é caracterizado pelo processo acelerado de mudanças em busca de uma maior competitividade. As organizações estão se deparando com novas realidades, os valores sociais apresentam uma nova estrutura e novas abordagens dentro das organizações tendem a surgir, não apenas como um processo de renovação, mas principalmente de necessidade para continuar existindo no longo prazo.

O fato de se ter uma vantagem competitiva em um dado momento não garante para qualquer organização que ela “durará para sempre”, esse aspecto e um cenário marcado por grandes mudanças de mercado, principalmente relacionada à revolução tecnológica e informacional, estimulam as empresas a terem outras características que as permitam apresentar, em sua estrutura, algum tipo de vantagem competitiva. Uma forma mencionada por Tidd e Bessant (2015) para aspectos de vantagem competitiva está diretamente relacionada a fatores que levam as organizações a conseguirem mobilizar conhecimento e avanços tecnológicos e conceber a criação de novidades em suas ofertas (produtos/serviços) e nas formas como as criam e as lançam. Dessa forma, é preciso que a inovação faça parte da estrutura da organização e, assim, proporcione a existência de soluções inovadoras para problemas emergentes.

Para que uma organização faça uma boa utilização das tecnologias da informação é preciso que toda a equipe esteja comprometida para uma mesma orientação, estimulação, vontade, determinação, liderança, comprometimento, planejamento e capacidade de assimilar inovações (LUCIANO ET AL, 2005). Nesta perspectiva, pode-se observar que a tecnologia ao ser aplicada em escritórios de

Contabilidade poderá assumir uma nova perspectiva, podendo envolver ações de indivíduos, entidades e processos, se transformando para atingir determinado fim.

Ao observar os ritmos de inovações e tendências mundiais se percebe que na área de Ciências Contábeis não é diferente, a necessidade por aperfeiçoamento intelectual, exigências de maior qualificação técnica e habilidades analíticas, além de uma boa desenvoltura de comunicação estão entre os requisitos essenciais apresentados pelo mercado. Mas todo este processo do mundo globalizado tem exigido do profissional contábil uma reflexão das suas atividades e estabelecendo que maiores níveis estratégicos sejam considerados nas organizações contábeis.

Dessa forma, a vantagem competitiva a ser alcançada pelas organizações deve ser um processo de autoanálise, buscando identificar recursos ou fatores que podem colaborar para uma diferenciação. É preciso uma análise considerando-se a complexidade do processo de inovação, e que o domínio em apenas uma área do conhecimento não mais garantirá um desempenho diferenciado.

A evolução tecnológica e o avanço da era digital, a chamada quarta Revolução Industrial, proporciona a criação de um novo ciclo de oportunidades. Novos produtos, novas definições de responsabilidades, novas formas de trabalhar, devem ser pensadas pelos profissionais contábeis. A Contabilidade inserida na Era Digital nos faz refletir como serão os serviços *on-line*. Nesse sentido, percebe-se que uma nova era está surgindo, e a necessidade por este debate e reflexão proporciona o seguinte problema de pesquisa.

Como os profissionais contábeis estão se preparando por meio da tecnologia para melhoria da competitividade?

A identificação destes aspectos proporcionará uma reflexão de como os níveis estratégicos estão sendo considerados no processo de identificação de vantagens competitivas pelos profissionais de contabilidade, e como a estrutura organizacional está comprometida com este processo. Este ponto é inferido por Silva (2014) ao mencionar que em ambientes cada vez mais complexos, a vantagem diferenciada não se constitui somente sobre ser o maior ou mais forte, a vantagem é sobre estar preparado para realizar mudanças quando necessário.

O objetivo da pesquisa é verificar como os profissionais contábeis estão se preparando para as mudanças tecnológicas. Para isso foram definidos os seguintes objetivos secundários: Verificar a atualização profissional frente às mudanças tecnológicas; verificar quais competências necessárias para a atuação na profissão

contábil; e comparar a formação acadêmica com as necessidades apresentadas pelo mercado de trabalho.

O trabalho se justifica por abordar o uso da tecnologia na contabilidade e como esta pode ser utilizada como ferramenta de competitividade, uma vez que esse tema é importante para a qualificação dos profissionais contábeis que almejam crescimento no mercado de trabalho, e também contribui para o debate sobre a preparação profissional na formação acadêmica acerca das novas tecnologias.

Na fundamentação teórica será abordada a evolução da tecnologia ao longo do tempo, o uso da tecnologia da informação nas organizações, a utilização tecnologia na contabilidade, o perfil do contador da atualidade e a apresentação de estudos anteriores a respeito do tema abordado, como Fahl e Manhami (2006), Silva (2014) e Biasibetti e Feil (2017).

A metodologia é baseada na pesquisa bibliográfica e estudo de caso com aplicação de questionário a um grupo de profissionais contábeis que atuam em uma empresa prestadora de serviços contábeis, localizada na cidade de João Pessoa/PB. O trabalho está estruturado em introdução, referencial teórico, metodologia, estudo de caso e considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 EVOLUÇÃO DA TECNOLOGIA AO LONGO DO TEMPO

Ao longo da história, o ser humano buscou adaptar-se ao ambiente em que vive. Para isso, utilizou dos recursos disponíveis no ambiente em que estava inserido para criar mecanismos capazes de permitir a sua sobrevivência. As adaptações variaram desde o surgimento da agricultura, pecuária e construção civil até a revolução industrial.

Com a revolução industrial, surgiram muitas fábricas, estas produziam uma grande diversidade de produtos, o que acarretou um aumento na oferta de produtos e serviços. Esse cenário ocasionou mudança no comportamento das pessoas, estas passaram a escolher aquilo que iriam consumir. O que começou a equilibrar a oferta e demanda da economia (MATTOS; GUIMARÃES, 2005).

Nesse contexto, as empresas se viram obrigadas a adaptar seus produtos e serviços às necessidades dos clientes. Desse modo, começou uma corrida por

inovação tecnológica, as organizações que enxergavam as demandas de seus consumidores com antecedência e criavam produtos de qualidade e com custo de produção menor. Desse modo, obtinham vantagem competitiva sobre as demais concorrentes (ENES, 2013).

A partir dos anos 1990, com o surgimento e popularização do microcomputador e da internet, os avanços tecnológicos passaram a ser cada vez mais rápido. Com a internet, a troca de informações de qualquer lugar do mundo passou a ser instantânea, o que propiciou a informática o atendimento de demandas de diversos setores da economia e sociedade, com a criação de *softwares* para a aplicação em tarefas de escritórios a cálculos da física espacial. Com relação ao uso da internet no mundo, segundo estimativas Coffman e Odlyzko (2002) apud Lins (2013), o tráfego de dados na internet em 1990 era de aproximadamente 1TB (um *terabyte*) e no ano de 2000 passou a ser de 35 mil TBs.

A partir dos anos 2010, com o surgimento do smartphone e expansão de redes de internet sem fio, a tecnologia e o acesso a informações em tempo real passou a estar nas mãos de qualquer pessoa. Desse modo os indivíduos passaram a incorporar o uso do celular em seu cotidiano, utilizando os aplicativos para gerenciar suas tarefas diárias, como controle de refeições, trabalho e lazer.

2.2 TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO NAS ORGANIZAÇÕES

Com o crescimento das empresas e expansão cada vez maior dos meios de comunicação, a excelência no gerenciamento das informações tornou-se fundamental para a sobrevivência das organizações. Nesse sentido, o uso da tecnologia da informação (TI) torna-se essencial para alcançar esse objetivo. Para Souza et. al. (2010), a TI pode ter como definição a composição de todas as atividades e soluções fornecidas por recursos de computação.

O uso da computação proporciona a criação de sistemas de informação, que conforme Laudon e Laudon (1999, p.4) são.

[...] um conjunto de componentes inter-relacionados trabalhando juntos para coletar, recuperar, processar, armazenar e distribuir informação com a finalidade de facilitar o planejamento, o controle, a coordenação, a análise e o processo decisório em empresas e outras organizações.

Rezende (2002, p.84) corrobora com essa ideia, afirmando que o sistema de informação “têm como maior objetivo o apoio nos processos de tomada de decisões na empresa, e seu foco está direcionado ao principal negócio empresarial”.

Nesse sentido, o sistema de informação torna-se um recurso essencial para subsidiar a tomada de decisão. O mesmo permite que as informações geradas dentro e fora da organização tenham um fluxo no curto espaço de tempo, o que permite o surgimento de soluções para os problemas apresentados e ideias que venham a melhorar os negócios da empresa.

A tecnologia da informação apresenta diversos fatores que permitem o alinhamento da organização, conforme defende Rezende (2002), dentre eles: eliminar as barreiras do tempo e do espaço; compartilhar ideias de qualquer lugar do mundo; melhorar a competição da empresa no mercado; promover o alinhamento das estratégias organizacionais; capacitar os colaboradores.

Conforme defendem Almeida e Oliveira (2008, p.7) acerca do impacto da tecnologia da informação no cenário mundial, “está sendo considerada como força de transformação da realidade econômica e social [...] as fronteiras estão sendo derrubadas e o mundo inundado de informação”. Nesse contexto, é necessário que as empresas estejam atentas às constantes mudanças do cenário global, com o objetivo de se anteciparem a essas mudanças.

De acordo o relatório do Fórum Econômico Mundial, publicado em setembro de 2018, alguns avanços tecnológicos devem dominar os próximos anos, o que trará impacto direto no ambiente de negócios. São eles: internet móvel de alta velocidade; inteligência artificial; *big data analytics*; e a tecnologia em nuvem. Estas novas tecnologias já estão no mercado contábil, mas não se sabe as consequências e necessidades na classe contábil sobre esta perspectiva.

2.3 TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E CONTABILIDADE

Os avanços tecnológicos têm influenciado praticamente todas as áreas do conhecimento e dos negócios, seja diretamente ou indiretamente. Com a contabilidade não foi diferente, o trabalho manual com o papel foi aos poucos dando lugar aos sistemas informatizados.

Atualmente, as grandes empresas e os escritórios de contabilidade usam sistemas informatizados para a automação de todas as suas áreas específicas. Não

é mais necessário o lançamento manual dos fatos contábeis, estes passaram a ser automatizados por softwares desenvolvidos de acordo com a especificidade de cada tipo de organização, bastando apenas ao profissional contábil, a parametrização dos comandos de acordo com as características da empresa (CORAZZIM, 2017).

A forte concorrência obriga as empresas contábeis a cada vez mais desenvolverem seus sistemas, a fim de aperfeiçoarem seus procedimentos, utilizando o tempo antes gasto com digitações, para oferecerem serviços adicionais de consultoria. O desenvolvimento dos softwares foi essencial na mudança dos serviços oferecidos pelos profissionais contábeis, conforme descreve Moscove [2002 apud OLIVEIRA; MALINOWSKI, 2017, p.6).

Os softwares de Inteligência Artificial mais utilizados hoje nos negócios para suas aplicações de Contabilidade são os softwares de Sistemas Especialistas. Os Sistemas Especialistas são programas de software que utilizam fatos, conhecimento e técnicas de raciocínio para resolver problemas que tipicamente exigem habilidades especiais humanas.

Nesse sentido, os softwares são desenvolvidos para cada área de atuação do profissional contábil, sejam elas: auditoria, contabilidade de custos, contabilidade gerencial, contabilidade ambiental ou contabilidade voltada para os tributos.

A automação dos sistemas contábeis provocou mudanças no comportamento e desempenho dos profissionais contábeis. Estes que antes tinham como principal função o cumprimento de obrigações fiscais e elaboração de demonstrativos contábeis obrigatórios, foram obrigados a sair da inércia e serem contadores gerenciais, agora com o papel de interpretar os dados gerados pela contabilidade e fornecer informações e ferramentas que auxiliem na tomada de decisão da organização.

2.4 O PERFIL DO CONTADOR ATUAL

A contabilidade permite ao profissional da área um vasto campo de atuação. É através das informações da contabilidade que as organizações obtêm informações a respeito de sua situação patrimonial e financeira, o que permite a essas o planejamento de suas ações para o alcance dos objetivos traçados.

Marion (2009, p.29) afirma que “a Contabilidade é uma das áreas que mais proporcionam oportunidades para o profissional”. As áreas de atuação do

profissionais podem variar, desde funções na contabilidade de empresas privadas à área de ensino.

Em empresas privadas, pode atuar como: Contador geral, contador de custos, auditor interno, Contador fiscal, dentre outros. Pode atuar como contador independente nas áreas de consultoria, auditoria externa, perícia contábil, dentre outras. No ensino pode ser professor, pesquisador, escritor e consultor. No setor público, atua como contador público, fiscal de tributos, auditor de tribunal de contas, controlador de arrecadação, dentre outros (MARION, 2009).

No cenário atual, é fundamental que o profissional defina sua área de atuação e busque se tornar um especialista na mesma. As constantes mudanças no mercado e o crescente fluxo de informação obrigam o profissional a estar sempre atualizado a essas tendências, seja pela crescente regulamentação através de normas e leis por parte de governos e órgãos regulatórios como de novas tecnologias que surgem a todo o momento.

Para Souza (2012), o perfil atual do profissional contábil está voltado para visão estratégica, deve suprir a organização com informações tempestivas, capazes de contribuir de maneira decisiva para a tomada de decisão e definição dos rumos da empresa. O mundo globalizado exige que as empresas sejam proativas quanto às mudanças sinalizadas pelo mercado e o contador precisa ter responsabilidade, agilidade e capacidade de negociação a fim de propor medidas que contribuam para a sobrevivência da organização.

As empresas que objetivam alcançar o sucesso necessitam de um profissional contábil capacitado, organizado, flexível, ágil, comprometido, produtivo, de ampla visão, que possua conhecimento de tecnologia sofisticada e esteja a todo momento preparado para enfrentar desafios em um cenário cada vez mais competitivo (FONSECA et. al., 2014).

Para Lemes e Miranda (2014), conforme definido pelo *International Federation of Accountants (IFAC)* por meio da criação da *International Education Standards (IES)* 2, os conhecimentos apresentados pelos contadores são divididos conforme apresentado no quadro 1.

CONHECIMENTOS	DESCRIÇÃO
Conhecimento de contabilidade, finanças e áreas afins	Constituído pela contabilidade financeira e relatórios, direito comercial, tributação, auditoria, finanças, contabilidade gerencial e ética profissional.
Conhecimentos organizacionais e dos negócios	Devem abranger a economia e mercado

	financeiro, métodos quantitativos e estatísticos da administração, políticas administrativas, estrutura e comportamento organizacional, funções e práticas operacionais, gerenciais e estratégicas, marketing, negócios internacionais e globalização.
Conhecimentos sobre tecnologia da informação	Permite ao profissional contábil a utilização, estruturação, avaliação e gerenciamento dos sistemas de informações informatizados.

Quadro 1 – Conhecimentos que devem ser apresentados pelo contador

Fonte: Adaptado de Lemes e Miranda (2014)

Ainda conforme Lemes e Miranda (2014), a IES 3 cita cinco grupos de habilidades que devem ser adquiridas, consolidadas e desenvolvidas pelo profissional contábil, que são definidos conforme quadro 2.

TIPOS DE HABILIDADES	DESCRIÇÃO
Habilidades intelectuais	Habilidade para localizar, obter, organizar informações vindas de diversas fontes; Capacidade para investigar, pesquisar, raciocínio, pensamento lógico e de análise crítica; identificar e resolver problemas e situações inesperadas.
Habilidades técnicas e funcionais	Proficiência em matemática, estatística e domínio da tecnologia da informação; Conhecimento de modelos de decisão e análise de risco; Conhecimento de medidas de acompanhamento de resultados; Desenvolvimento e elaboração de relatórios; Atuação em conformidade com a legislação e requerimentos de agências reguladoras.
Habilidades pessoais	Autogerenciamento; Iniciativa, influência e autoaprendizagem; Selecionar e definir prioridades para atingir as metas com os recursos disponíveis; Antecipar e se adaptar às mudanças; Considerar as implicações de valores, ética e atitudes nas tomadas de decisões; Ceticismo profissional.
Habilidades interpessoais e de comunicação	Trabalhar com outras áreas da empresa como consultor de processos e solucionar conflitos; Trabalhar em equipe; Interagir com pessoas de outras culturas e nível intelectual; Negociar soluções aceitáveis e acordos em diversas situações; Capacidade de trabalhar em um ambiente multicultural; Apresentar, discutir, relatar e defender visões em situações formais, informais, redigir e falar corretamente em público; Domínio efetivo de outros idiomas.
Habilidades organizacionais e de gerenciamento de negócios	Planejamento estratégico, gerenciamento de projetos, gestão de pessoas e recursos e tomada de decisão; Habilidades para organizar e delegar tarefas, motivar e desenvolver pessoas; Capacidade de liderança; Julgamento profissional e o discernimento.

Quadro 2 – Habilidades que devem ser adquiridas, consolidadas e desenvolvidas pelo contador

Fonte: Adaptado de Lemes e Miranda (2014)

Nesse sentido, é essencial que o profissional busque constante qualificação e desenvolvimento de suas habilidades, a fim de estar atualizado com as tendências do mercado, o que definirá seu sucesso profissional.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

O estudo realizado por Fahl e Manhami (2006), buscou verificar que medidas devem ser adotadas pelas instituições formadoras de profissionais contábeis frente às necessidades apresentadas pelo mercado de trabalho. Verificou-se por meio de pesquisa bibliográfica que o ensino deve ser focado na formação técnica, ética, de relacionamento interpessoal e voltado para profissionais capazes de se autodesenvolverem, ou seja, a capacidade de “aprender a aprender”. Foi apontado que dinâmica do mercado global e a evolução tecnológica exigem profissionais dispostos a adaptarem-se de forma rápida a essas mudanças.

A pesquisa realizada por Silva (2014) investigou a aderência existente entre o perfil desejado ao egresso do curso de ciências contábeis e a demanda do mercado de trabalho do profissional contábil no Estado de Goiás. Foi verificado que o perfil aspirado pelo egresso da universidade atende, em parte, as exigências do mercado de trabalho. Com relação as habilidades a serem adquiridas na academia, verificou-se que é necessário que o egresso busque complementar sua formação com atividades extracurriculares para atender às expectativas do mercado.

O estudo realizado por Biasibetti e Feil (2017) buscou averiguar o perfil do profissional contábil na visão das empresas localizadas no Vale do Taquari/RS. Foi verificado que as empresas preferem contratar profissionais com idade entre 26 até 35 anos, com cerca de 4 até 5 anos de experiência, conhecimento de língua alemã, graduação em ciências contábeis, que tenham facilidade de trabalhar em equipe e com comprometimento com o seu trabalho e domínio nas áreas de atuação.

3 METODOLOGIA

Com relação aos objetivos da pesquisa, está caracterizada como descritiva, pois busca verificar como os profissionais contábeis estão se preparando para as mudanças tecnológicas, conforme Gil (2002), uma pesquisa descritiva tem como característica a descrição de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Quanto aos procedimentos, possui elementos da pesquisa bibliográfica, que conforme Marconi e Lakatos (2003, p.183) tem a finalidade de “colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre

determinado assunto” estes servirão de base para as respostas encontradas para o problema exposto. E estudo de caso, que conforme Gil (2008, p.57) “é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado” com o objetivo de conhecer como os profissionais contábeis estão se preparando para as mudanças tecnológicas.

Quanto à abordagem do problema é caracterizada como qualitativa e quantitativa, pois visa descrever a quais medidas estão sendo adotadas pelos contabilistas frente às mudanças tecnológicas, por meio das respostas coletadas com vários profissionais contábeis. Para Gil (2002, p.133) a análise qualitativa “depende de muitos fatores, tais como a natureza dos dados coletados, a extensão da amostra, os instrumentos de pesquisa e os pressupostos teóricos que nortearam a investigação”.

Para Fonseca (2002, p.20), a análise quantitativa “se centra na objetividade. Influenciada pelo positivismo, considera que a realidade só pode ser compreendida com base na análise de dados brutos, recolhidos como auxílio de instrumentos padronizados e neutros”. Ainda conforme Fonseca (2002, p.20) “A utilização conjunta da pesquisa qualitativa e quantitativa permite recolher mais informações do que se poderia conseguir isoladamente”.

Para execução da pesquisa foi elaborado questionário ao qual foi aplicado aos profissionais contábeis de uma empresa de serviços contábeis localizada na cidade de João Pessoa/PB. O questionário possui um total de 23 questões, sendo 20 questões fechadas e 03 abertas. Foi aplicado presencialmente no local de trabalho dos participantes.

Primeiramente, foi abordado o perfil dos respondentes, em seguida foram apresentadas questões com o objetivo de verificar: competências pessoais como liderança, comunicação e capacidade de tomada de decisão dos contabilistas para atuação na área de contabilidade; se esses profissionais atualizam-se a respeito das mudanças que afetam a profissão; como eles se preparam para as mudanças tecnológicas; como consideram sua formação frente às necessidades do mercado; uso do marketing pessoal/profissional e; importância dos serviços oferecidos pela contabilidade.

A população da pesquisa são os profissionais de contabilidade de uma empresa prestadora de serviços contábeis, localizada na cidade de João

Pessoa/PB. A amostra de pesquisa é formada pelo grupo de sete profissionais que se disponibilizaram a responder o questionário aplicado.

4 ESTUDO DE CASO: RESULTADO E DISCUSSÃO

4.1 PERFIL DA AMOSTRA DE PESQUISA

Com o objetivo de responder os questionamentos propostos pelo estudo, foram selecionados para participar da pesquisa os profissionais de uma empresa do ramo de serviços contábeis de João Pessoa/PB. Esta empresa possui ao todo quinze funcionários, dos quais sete destes responderam o questionário, estes compõem a amostra da pesquisa.

O perfil da amostra selecionada é demonstrado conforme quadro 3.

ENTREVISTADO	SEXO	IDADE	CARGO	FORMAÇÃO ACADÊMICA	EXPERIÊNCIA ÁREA DE CONTABILIDADE
A	Masculino	22 anos	Estagiário	Graduando em Ciências Contábeis	01 ano
B	Masculino	29 anos	Analista de departamento de pessoal	Graduação em Ciências Contábeis + Graduação em Administração	03 anos
C	Masculino	23 anos	Auxiliar contábil	Graduação em Ciências Contábeis	02 anos
D	Masculino	34 anos	Contador	Graduação em Ciências Contábeis + Especialização em Auditoria Contábil/Fiscal	12 anos
E	Feminino	34 anos	Estagiário	Graduando em Ciências Contábeis	01 ano e 6 meses
F	Feminino	25 anos	Coordenador contábil/fiscal	Graduação em Ciências Contábeis + Técnico em Gestão financeira	05 anos e 10 meses
G	Feminino	24 anos	Auxiliar contábil	Graduação em Ciências Contábeis	02 anos

Quadro 3 – Perfil da amostra de pesquisa

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa

Conforme demonstrado no quadro 3, quatro entrevistados são do sexo masculino e três do sexo feminino. Quanto à idade, quatro deles tem entre 22 e 25 anos, um possui 29 anos e dois deles possuem 34 anos. Em relação aos cargos ocupados na empresa na qual desempenham suas funções, a amostra é composta

por: dois estagiários, dois auxiliares contábil, um analista de departamento de pessoal, um coordenador contábil/fiscal e um contador.

Em relação à formação acadêmica, dois possuem graduação em Ciências Contábeis em andamento e os outros cinco possuem graduação completa em Ciências Contábeis. Destes cinco, além da graduação em Ciências Contábeis, um possui também curso técnico em gestão financeira, outro, graduação em Administração e o outro, Especialização em Auditoria Contábil/Fiscal. Com relação à experiência na área de contabilidade, um possui até um 01 de atividade, cinco possuem até 05 anos de experiência e um possui tempo de experiência superior a 15 anos.

4.2 ATUALIZAÇÃO PROFISSIONAL FRENTE ÀS MUDANÇAS TECNOLÓGICAS

A atualização do profissional contábil a respeito das mudanças tecnológicas e do ambiente de negócios é essencial para que o mesmo possa desempenhar suas funções de acordo com as necessidades apresentadas pelos usuários conforme defendido por Santos (2008). Nesse sentido, o questionário aplicado buscou investigar como os profissionais contábeis buscam adaptarem-se as mudanças que afetam o campo de atuação da contabilidade.

Primeiramente, foi indagado se os profissionais possuem curso na área de informática. Diante das opções apresentadas, cinco assinalaram que possuem curso básico na área de informática e dois afirmaram possuir nível avançado. Em seguida, foi questionado se eles buscam se atualizarem sobre novas tecnologias da área contábil, todos indicaram que sim.

Foi questionado quais meios utilizados por eles para estarem atualizados quanto às novas tecnologias na área contábil. Dentre as opções disponíveis, os respondentes puderam assinalar mais de uma opção. Sendo assim, as opções de atualização por meio de eventos presenciais e virtuais sobre contabilidade foram apontadas por quatro participantes, revelando que esta é a principal forma utilizada por eles. Em seguida a opção redes sociais recebeu três marcações. A opção livros foi apontada apenas uma vez. E a opção jornais e/ou revistas não foi assinalada por nenhum participante. Assim nota-se que os principais meios utilizados pelos profissionais são os que propiciam maior interação com demais profissionais, seja

presencial ou virtualmente, o que colabora uma maior troca de informações e experiências entre eles.

Sobre a importância de o profissional contábil manter-se atualizado sobre novas tecnologias, foram expostos quatro motivos que exigem essa atualização por parte dos contabilistas, com a opção de marcarem mais de uma alternativa. Assim, a opção que recebeu maior pontuação foi a de melhorar a prestação do serviço contábil, com um total de seis marcações. Em seguida, a opção qualificação profissional, assinalada por cinco respondentes foi a segunda de maior contagem. As opções atender exigências e antecipar-se às mudanças repentinas receberam três marcações cada. Também foi disponibilizado espaço para os respondentes citarem outro motivo, e foi citado por um deles que a atualização profissional ajuda a acompanhar as mudanças e intervenções causadas pelo avanço/ uso da tecnologia no âmbito contábil, como no caso do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital.

4.3 COMPETÊNCIAS NECESSÁRIAS PARA ATUAÇÃO NA PROFISSÃO CONTÁBIL

Conforme citado por Lemes e Miranda (2014), são competências pessoais essenciais para os profissionais contábeis no tocante ao trabalho em equipe: a capacidade de resolver problemas e tomar decisões, a liderança, a facilidade em comunicação, dentre outras. Assim sendo, os profissionais foram questionados a cerca de algumas dessas competências.

Em relação à capacidade de comunicação dos respondentes, foi indagado se os mesmos se consideram profissionais comunicativos, cinco deles assinalaram que se consideram comunicativos e dois marcaram que não se consideram comunicativos. Em seguida, foram questionados se buscam meios de desenvolver e/ou melhorar sua comunicação interpessoal, seis apontaram que buscam melhorar e/ou desenvolver a comunicação e apenas um assinalou que não. Nota-se que a maioria dos participantes considera-se comunicativa e busca melhorar essa capacidade.

No que se refere à capacidade de liderança e de tomar decisões, os participantes que exercem a função de estagiário foram excluídos da pesquisa

nesses quesitos pelo motivo de o cargo de estagiário não exigir que esses funcionários tomem decisões sem um acompanhamento de profissional experiente.

Com relação à liderança foi questionado se eles consideram essa capacidade importante para atuação do profissional contábil, os participantes assinalaram que sim. Foi indagado também se eles buscam desenvolver a competência de liderança, todos marcaram que sim. Desse modo, percebe-se que os participantes concordam que a liderança é essencial para atuação do profissional contábil e todos buscam desenvolver essa capacidade.

A cerca da capacidade de tomar decisões que afetem diretamente o desempenho da empresa ou setor em que atuam, foi questionado se esses profissionais (exceto estagiários) se consideram capazes de tomar essas decisões, todos assinalaram que sim, demonstrando que possuem autoconfiança para isso.

Com relação ao domínio de aspectos que podem ajudar na carreira do profissional contábil, foram apresentados cinco quesitos de competências. Dentre as alternativas, foi solicitado que os participantes assinalassem os considerados mais importantes. O resultado é apresentado conforme quadro 4.

COMPETÊNCIAS PARA A CARREIRA DO PROFISSIONAL CONTÁBIL	QUANTIDADE DE MARCAÇÕES COMO MAIS IMPORTANTES
Planejamento estratégico	03
Liderança	04
Comunicação	04
Empreendedorismo	04
Marketing	01

Quadro 4 – Competências para a carreira do profissional contábil

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Conforme demonstrado no quadro 4, os itens “liderança”, “comunicação” e “empreendedorismo” foram apontadas quatro vezes como as competências mais importantes para a carreira contábil. Em seguida, a opção “planejamento estratégico” obteve três apontamentos pelos participantes. E, por último, o item “marketing” obteve apenas um apontamento como competência mais importante, todavia foi apontada por quatro participantes como a segunda mais importante.

Conforme apresentado por Lemes e Miranda (2014), o IAS 2 define o aspecto do amplo entendimento de negócios e defende que os profissionais busquem ter foco no cliente e em marketing e tenham conhecimentos segmentados por indústria,

dentre outros aspectos. Nesse sentido os participantes foram questionados sobre esses pontos.

A respeito do marketing profissional/pessoal utilizado pelos profissionais contábeis para promoção de sua imagem como profissional ou dos serviços ofertados, os participantes foram indagados se buscam meios de melhorar essa ferramenta. Cinco deles assinalaram que buscam meios de melhorar esse recurso e dois deles marcaram que não. Para os que apontaram que sim, foi questionado por quais meios eles buscam melhorar o marketing. Foram apresentadas três alternativas com opção de marcar mais de uma delas. A opção cursos sobre o assunto foi que obteve maior pontuação, com quatro apontamentos. Em seguida, a opção informações na internet obteve três marcações. E por último a opção aulas/palestras com especialistas foi assinalada por dois participantes.

Em relação à especialização do profissional contábil em determinado segmento empresarial, foi que questionado se eles consideram importante esse aspecto. Quatro deles assinalaram que consideram a especialização em determinado nicho de mercado importante e três deles apontaram que não. Nota-se que não há consenso por parte dos participantes nesse quesito.

Ainda sobre a questão da especialização em determinado segmento, foi questionado aos participantes que consideraram importante a escolha de um nicho definido, em qual é especialista ou pretende especializar-se. Dois deles não definiram um nicho, porém apresentaram que pretendem especializar-se nas áreas de atuação da contabilidade, sendo um em perícia contábil e o outro em planejamento tributário. O participante com maior tempo de experiência afirmou ser especialista no segmento de empresas que atuam no mercado de bares e restaurantes, todavia detalhou conforme o seguinte trecho “sugiro especializar-se só após experiência em vários ou todos os setores”. O quarto participante não apresentou resposta sobre o questionamento.

Com relação aos serviços oferecidos pelos profissionais contábeis às empresas, foram apresentados cinco quesitos sobre a finalidade da contabilidade no que tange às informações apresentadas ao usuário do sistema contábil. Dentre os quesitos, foi solicitado que assinalassem os considerados mais importantes. O resultado é apresentado conforme quadro 5.

SERVIÇOS OFERECIDOS PELO PROFISSIONAL CONTÁBIL PARA AS EMPRESAS	QUANTIDADE DE MARCAÇÕES COMO MAIS IMPORTANTES
Atendimento às exigências do fisco (evitando multas)	05
Fornecimento de relatórios financeiros dentro do prazo	02
Informações gerenciais específicas sobre a empresa	01
Planejamento tributário	04
Consultoria empresarial	03

Quadro 5 – Serviços ofertados pelo Contador às empresas

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Conforme apresentado no quadro 5, o item “atendimento às exigências do fisco (evitando multas)” foi o que recebeu o maior número de marcações, com um total de cinco. Em seguida, o item “planejamento tributário” com quatro participantes o apontando. Em terceiro lugar, o item “consultoria empresarial” com três apontamentos. Em quarto lugar o item “fornecimento de relatórios financeiros dentro do prazo” ficou com duas marcações. E por último, o item “informações gerenciais específicas sobre a empresa” obteve apenas um apontamento. Com base nesses resultados, pode-se inferir que as questões ligadas à área fiscal é que detém a maior atenção por parte dos participantes da pesquisa.

4.4 FORMAÇÃO ACADÊMICA X NECESSIDADES DO MERCADO DE TRABALHO

Em relação à formação acadêmica dos profissionais contábeis e as necessidades apresentadas pelo mercado de trabalho, a pesquisa buscou verificar como os participantes enxergam o ensino ofertado pelos cursos de graduação em ciências contábeis frequentados por eles.

No tocante a formação em ciências contábeis, os participantes foram indagados se a sua formação na área contábil foi capaz de fornecer os conhecimentos técnicos necessários para o exercício da atividade contábil. Quatro participantes responderam que sim e três responderam que o curso não foi capaz de fornecer esses conhecimentos.

Ainda sobre o curso de graduação em ciências contábeis realizado pelos participantes, estes foram perguntados sobre quais áreas da profissão contábil consideram mais deficitários no que tange ao ensino ofertado. Dentre as alternativas apresentadas, foi solicitado que assinalassem mais de uma, caso necessitassem. Vale salientar que na empresa pesquisada não há divisão por setores, os

funcionários desempenham a função de todas as áreas. As respostas estão demonstradas no quadro 6.

ÁREAS DA PROFISSÃO CONTÁBIL	QUANTIDADE DE MARCAÇÕES
Área fiscal	04
Área contábil	00
Setor pessoal	03
Legalização de empresas	01
Contabilidade gerencial	03

Quadro 6 – Áreas da profissão contábil com ensino deficitário

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa

Conforme demonstrado no quadro 6, nota-se que área fiscal foi apontada pelos participantes como a de ensino mais deficitário, com um total de quatro marcações. Em seguida, verifica-se que o setor pessoal e a contabilidade gerencial ficam empatados em segundo lugar, com três marcações cada. Em seguida legalização de empresas é apontado por um participante com ensino deficitário. E área contábil não apresenta apontamento, o que permite inferir que esta última é a que possui o melhor desempenho no que concerne ao ensino ofertado.

As respostas encontradas nesse último tópico corroboram em parte com o achado na pesquisa de Silva (2014), no tocante a aderência dos conhecimentos ofertados na graduação frente ao que é exigido para a atuação no mercado de trabalho.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa buscou averiguar como os profissionais contábeis estão se preparando para as mudanças tecnológicas. Desse modo, foi abordada a evolução da tecnologia ao longo do tempo, a aplicação da tecnologia da informação nas organizações, a influência da tecnologia da informação na contabilidade, o perfil do contador atual e alguns estudos anteriores sobre o tema abordado.

Quanto aos resultados da pesquisa, foi constatado que em relação a atualização profissional frente as mudanças tecnológicas, todos os participantes possuem curso na área de informática e buscam atualização sobre novas tecnologias da área contábil. Foi constatado que os profissionais optam por atualizarem-se através de meios que permitam a interação entre indivíduos, seja presencial ou virtualmente.

Em relação às competências necessárias para a atuação na profissão contábil, a pesquisa demonstrou que no tocante a comunicação, a maioria dos participantes se considera comunicativo e procuram melhorar esse quesito. Sobre a capacidade de liderança, todos afirmaram que consideram esse aspecto importante e que buscam desenvolvê-la. A respeito do marketing profissional/pessoal, a maioria dos participantes afirmou que busca meio de melhorar essa competência. Quanto à especialização em um determinado nicho de mercado, não houve consenso entre os participantes em torna-se especialista em segmento específico, todavia foi afirmado pelo profissional com maior experiência que antes de se dedicar a um nicho específico é necessário conhecer vários segmentos. Foi verificado que as questões ligadas ao departamento fiscal são as consideradas mais importantes pelos profissionais participantes.

No que se refere à formação acadêmica e as demandas apresentadas pelo mercado de trabalho, foi verificado que não houve consenso entre os participantes sobre a graduação realizada por eles ter sido capaz de fornecer os conhecimentos técnicos necessários para o exercício da atividade contábil. Com relação às áreas da contabilidade que apresentaram ensino deficitário durante o curso, os participantes apontaram as áreas fiscal, pessoal e contabilidade gerencial.

Assim, é possível inferir que para o exercício da profissão contábil é necessário estar atento às mudanças no cenário econômico mundial, pois por ser uma ciência social, a contabilidade sempre precisará se adaptar-se ao meio em que está inserida e os indivíduos que seguirem a profissão precisam desenvolver a capacidade de aprender a aprender conforme verificado na pesquisa de Fahl e Manhami (2006).

Tendo em vista que a pesquisa não esgotou o debate sobre o tema, ficam como sugestões para futuras pesquisas: verificar como os formandos em ciências contábeis estão se preparando para as mudanças tecnológicas que afetam a profissão; verificar com profissionais mais experientes como eles buscaram adaptar às mudanças ocorridas ao longo tempo; analisar a grade curricular dos cursos de ciências contábeis ofertados em determinada região; verificar as principais dificuldades encontradas pelos recém-formados em ciências contábeis ao ingressar no mercado de trabalho.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, J.S.C.; OLIVEIRA, M.F.L.C.F. **Tecnologia da informação (TI) e o desempenho competitivo das organizações**. VIII Convibra Administração, 2010. Disponível em: http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm_3123.pdf. Acesso em: 22 abr. 2019.
- BARNEY, J. **Firm resources and sustained competitive advantage**. Journal of Management. v.17, n.1, p.99-120, 1991.
- BIASIBETTI, A. P.; FEIL, A.A. **Análise do perfil do profissional contábil requerido pelas empresas do Vale do Taquari-RS**. Revista Destaques Acadêmicos, Lajeado-RS, v.9, n.1, p.89-110, 2017. Disponível em: <http://univates.br/revistas/index.php/destaques/article/view/1258>. Acesso em: 22 abr. 2019.
- CORAZZIM, Giovanni. **A tecnologia da informação na contabilidade**. Revista Gestão em foco-ed.9, 2017. Disponível em: http://unifia.edu.br/revista_eletronica/revistas/gestao_foco/artigos/ano2017/008_alinhamento_quadros_otn.pdf. Acesso em: 22 abr. 2019.
- ENES, Randes de Faria. **Evolução do relacionamento com o cliente**. Revista Acadêmica Online, 2013. Disponível em: <https://www.revistaacademicaonline.com/products/evolucao-do-relacionamento-com-o-cliente1/>. Acesso em: 22 abr. de 2019.
- FAHL, A. C.; MANHAMI, L. P. de S. **As perspectivas do profissional contábil e o ensino da contabilidade**. Revista de ciências gerenciais da Anhanguera Educacional, v.10, n.12, 2006.
- FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.
- FONSECA, R.A. et. al. **A importância do contador nas organizações**. XI SEGET, 2014. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos14/32720337.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2019.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo, Atlas, 2002.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª ed. São Paulo, Atlas, 2008.
- LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane Price. **Sistemas de informação**. 4. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.
- LEMES, D. F.; MIRANDA, G. J. **Habilidades profissionais do contador preconizadas pela IFAC: Um estudo com profissionais da região do Triângulo Mineiro**. Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.7, n.2, p.293-316, 2014. Disponível em: <http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/121/114>. Acesso em: 22 abr. 2019.
- LINS, Bernardo Felipe Estellita. **A evolução da internet: uma perspectiva histórica**. Cadernos ASLEGIS, n. 48, 2013. Disponível em: http://www.belins.eng.br/ac01/papers/aslegis48_art01_hist_internet.pdf. Acesso em: 22 abr. 2019.
- LUCIANO, E. M. et. al. **Dificuldades para o Uso da Tecnologia da Informação**. RAE – eletrônica. v. 4, n. 2, julho-dezembro, 2005. Disponível em: <https://rae.fgv.br/rae-eletronica/vol4-num2-2005/dificuldades-para-uso-tecnologia-informacao>. Acesso em: 22 abr. 2019.
- MACHADO, V. S. de A.; CASA NOVA, S. P. de C. **Análise comparativa entre os conhecimentos desenvolvidos no curso de graduação em Contabilidade e o perfil do Contador exigido pelo mercado de trabalho: uma pesquisa de campo sobre Educação Contábil**. REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v. 2, n. 1, art. 1, p. 1-23, jan/abr. 2008.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5ª ed. São Paulo, Atlas, 2003.
- MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 14ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009

MATTOS, João Roberto Loureiro de; GUIMARÃES, Leonam dos Santos. **Gestão da tecnologia e inovação**: uma abordagem prática. Editora Saraiva. São Paulo, 2005.

OLIVEIRA, D.B.; MALINOWSKI, C.E. **A importância da tecnologia da informação na contabilidade gerencial**. Revista de administração, v.14, n.25, 2017. Disponível em: <http://revistas.fw.uri.br/index.php/revistadeadm/article/download/1596/2249>. Acesso em: 21 abr. 2019.

REZENDE, Denis Alcides. **Tecnologia da informação**: integrada a inteligência empresarial. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, Roberto Fernandes dos. **Introdução à contabilidade**: noções fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2008

SOUZA, B.C. et. al. **Tecnologia da informação nas organizações**. VII SEGET, 2010. Disponível em: https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos10/193_SEGeT%20-%20Tecnologia%20da%20Informacao%20nas%20Organizacoes.pdf. Acesso em: 21 abr. 2019.

SOUZA, Simarli Pereira de. **O novo perfil do profissional de contabilidade na nova era**. Semana Acadêmica, ed. 17, vol. 01, 2012. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/artigo/o-novo-perfil-do-profissional-de-contabilidade-na-nova-era>. Acesso em: 21 abr. 2019.

SILVA, Alessandra Ferreira da. **Análise do perfil do profissional contábil**: Exigências do mercado de trabalho e formação acadêmica. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2014.

TIDD, J.; BESSANT, J. **Gestão da inovação**. 5ª ed. Bookman, 2015.

A EVOLUÇÃO DO PROFISSIONAL CONTÁBIL NO BRASIL ABORDAGEM HISTÓRICA

Katiuscha Azevedo Machado de Araujo¹
Darlan Oliveira Bezerra²

RESUMO:

Conhecer um pouco sobre a história da contabilidade e dos processos evolutivos que o contador passou até chegar aos dias atuais se faz necessário na vida de qualquer estudante da área contábil. Dito isto, o presente trabalho teve por objetivo analisar como se deu o processo de evolução histórica do profissional contábil no Brasil, com a finalidade de identificar tal objetivo, foi verificado o processo evolutivo dos guardas livros, o uso da tecnologia por parte dos contadores e a importância das instituições que disponha dos cursos de ciências contábeis. Este estudo se justifica pela importância de se aprofundar no processo evolutivo do profissional contábil, para só assim entendermos o quão importante tal profissional se tornou para as empresas. Quanto a metodologia foi abordada através de uma pesquisa bibliográfica, onde foram analisados livros de importantes autores brasileiros, assim como também outros artigos relacionados ao tema deste trabalho. A partir da leitura dos livros e artigos foi verificada a importância que tanto as leis como a tecnologia tiveram papéis fundamentais na evolução do contador, assim como também, as instituições de ensino contábil tiveram papéis indispensáveis na formação dos mesmos.

PALAVRAS-CHAVES: Evolução histórica do profissional contábil no Brasil, Guarda-livros, Tecnologia, Instituições de ensino contábil.

ABSTRACT:

In the life of any accountant student, it is necessary to know a little about the history of accounting and the evolutionary processes that the accountant went through until nowadays. That been said, the present work aims to analyze how the process of historical evolution of accounting professionals in Brazil occurred. In order to identify such an objective, the evolutionary process of bookkeepers, the use of technology by accountants and the importance of institutions with accounting sciences courses were analyzed. This study is justified by the importance of deepening the evolutionary process of the accounting professional, in order to understand how important this professional has become for companies. As for the methodology, it was approached through a bibliographical research, which books of important Brazilian authors, as well as other articles related to the theme of this work, were analyzed. From the reading of the books and articles it was found that both laws and technology had fundamental roles in the evolution of the accountant, just as the accounting institutions had indispensable roles in their formation.

KEY WORDS: Historical evolution of accounting professionals in Brazil, Bookkeeper, Technology, Accounting Institutions.

1 INTRODUÇÃO

Diante da necessidade do homem na busca da sobrevivência, eis que surge a Contabilidade. Segundo Ludícibus (2005, p. 31), “a Contabilidade é tão antiga quanto

¹Graduando do Curso de Ciências Contábeis na Faculdade IESP. E-mail: katiuschamachado@hotmail.com

²Professor Orientador, Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Paraíba (UEPB) Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade do Pernambuco (UFPE), Especialização em Auditoria Contábil-Fiscal pela Faculdade IESP, Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis da disciplina de Análise das Demonstrações Contábeis e Contabilidade Internacional. E-mail: darlanbezerra@hotmail.com

o próprio homem que pensa”. Mesmo na sociedade antiga, o ser humano já utilizava das ferramentas contábeis para controlar seus bens.

A contabilidade como ciência social, vem prestando à humanidade relevantes serviços, proporcionando ao mundo dos negócios e a outros interessados, ferramentas capazes de satisfazer as necessidades nas tomadas de decisões. É neste contexto que surge o Contador. Pode-se afirmar que esse profissional que busca o melhor para seus clientes e se atualiza no mercado de trabalho vive sempre preocupado, lendo e aperfeiçoando-se sempre, pois a contabilidade, por ser uma ciência, está em constante modificação, e quem não se atualizar perderá sua posição para profissionais de outras áreas.

“A contabilidade oferece informações necessárias para as tomadas de decisões, sendo assim, os contabilistas devem acompanhar a evolução, pois as informações hoje ganharam muita velocidade com os avanços tecnológicos”. (COTRIN; SANTOS; ZOTTE JUNIOR, 2012, p. 02)

De acordo com Roveda (2018) apesar dos registros contábeis terem datas de 8.000 a.C., somente no início do século XX, com a criação da Escola de Comercio Álvares Penteado em 1902, que a contabilidade veio para o Brasil³. Nesta instituição, professores de grandes nomes, como Francisco D’Auria, Frederico Herrmann Júnior, Coriolano Martins, abriram portas para a pesquisa contábil.

Segundo Ludícibus (1997), D’Auria teve o mérito de ser o mais “brasileiro” dos autores famosos da época, no sentido de que conseguiu formar o que se poderia chamar de embrião de uma autêntica escola brasileira, mas foi na Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, fundada em 1946, que o Brasil ganhou seu primeiro núcleo efetivo, contribuindo com o surgimento dos escritores da literatura contábil nacional.

Tendo a contabilidade uma longa evolução até chegar ao que conhecemos hoje, passando por vários processos evolutivos de aperfeiçoamento, o contador também necessitou se adaptar a esta evolução no intuito de sempre buscar a melhor forma de satisfazer as necessidades das empresas. Diante do exposto surge o seguinte questionamento: como se deu a evolução histórica do profissional contábil no Brasil?

³Disponível em: <<https://contadores.contaazul.com/blog/a-evolucao-do-contador-de-guarda-livros-a-consultor-de-negocios>> Acesso em: 22 set. 2019

Para responder a este questionamento, o objetivo deste artigo é investigar como se deu o processo evolutivo do profissional contábil no Brasil através de três pilares: a Evolução do guarda livros (nome dado aos antigos contadores); uso da tecnologia como ferramenta de trabalho dos contadores; e a implantação e alterações de importantes leis brasileiras.

Este estudo justifica-se pela importância de se aprofundar no contexto histórico e evolutivo do profissional contábil, que com o passar do tempo vem ganhando sua devida importância no auxílio aos administradores no processo de tomada de decisões de forma eficiente e eficaz para atingir os objetivos e garantir o sucesso da empresa, no mais, analisar os eventos passados é fundamental para observar os caminhos que a profissão traçou para só assim entender a sua evolução até os dias atuais.

A fundamentação teórica norteia-se na interpretação dos livros de Ludícibus (2010), Sá (2008) e Marion (2012), além da leitura de artigos relacionados ao tema proposto.

A metodologia terá como base um estudo científico com base bibliográfica, assim como também terá uma abordagem histórica norteando-se pelos principais acontecimentos ocorridos no Brasil para a evolução da contabilidade.

A estrutura deste trabalho está distribuída da seguinte forma: além desta introdução, a fundamentação teórica irá tratar dos processos evolutivos que a profissão percorreu até os dias atuais, depois irá tratar dos processos metodológicos, além das análises dos resultados e discussões e por fim as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONCEITOS E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE

A contabilidade é uma ciência social e é de primordial importância para a sustentação de uma empresa, servindo a mesma para organizar, controlar e registrar todos os fatos ocorridos e tendo como principal objeto de estudo o patrimônio das entidades. Segundo Ludícibus (2015, p. 3):

O ponto de partida para o estudo da teoria de uma ciência social como a Contabilidade é estabelecer seus objetivos. A nosso ver, a formulação de tais objetivos a partir da observação da realidade transcende os próprios princípios e normas, pois estes, na verdade, fornecem apenas os meios conceituais para atingirmos os objetivos, que são o ponto mais alto da estrutura hierárquica da disciplina.

Para Marion (2012) a contabilidade é a linguagem dos negócios, pois a partir dela se pode medir os resultados das empresas, avaliar o desempenho dos negócios dando direção para a tomada de decisão. Ainda segundo Marion (2012) sem a contabilidade não se pode tomar nenhuma decisão sobre a produção, o marketing, os investimentos, financiamentos, custos e etc.

A Contabilidade serve principalmente para analisar os fatos que causam alterações no patrimônio, elaborando demonstrações contábeis de natureza financeira, econômica ou patrimonial para os usuários de tais informações, ou seja, a contabilidade é responsável pelo controle e pelo planejamento das empresas.

Segundo Sá (2010, p. 46) “a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sócias”.

A contabilidade tem como objetivo principal fornecer informações úteis aos usuários que dela necessitem, seja interno ou externo, para a tomada de decisão, assim como afirma Iudícibus (2015, p. 3):

[...] o estabelecimento dos objetivos da Contabilidade pode ser feito na base de duas abordagens distintas: ou consideramos que o objetivo da Contabilidade é fornecer aos usuários, independentemente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumivelmente, deveria atender igualmente bem a todos os tipos de usuários, ou a Contabilidade deveria ser capaz e responsável pela apresentação de cadastros de informações totalmente diferenciados, para cada tipo de usuário.

Os usuários destas informações são pessoas físicas e jurídicas que necessitam utilizar tais informações para ter uma maior ciência das alterações do patrimônio da empresa, seja para investir ou tomar novas diretrizes.

Marion (2012) diz que em uma empresa, os profissionais tomam decisões importantes frequentemente, as quais podem ser vitais para o sucesso do negócio, podendo ser necessário dados, informações verídicas, e informações que contribuam para a tomada de decisão.

Ainda como objetivo a contabilidade também estuda e controla a apuração dos resultados da entidade, ou seja, acompanha a evolução gradativa da empresa, suas variações de patrimônio e os efeitos ocasionados pelas escolhas feitas pelos administradores.

Segundo Marion (2012) todos tomam decisões desde as mais simples até as mais difíceis e, como consequência, tais decisões requerem um maior cuidado, uma análise mais abrangente sobre os elementos disponíveis, pois se uma decisão que seja importante for mal tomada pode prejudicar toda uma vida.

Segundo Maciel (2012, p. 73), diz que:

No Brasil, de 17 a 27 de agosto de 1924, foi realizado o 1º Congresso Brasileiro de Contabilistas, na cidade do Rio de Janeiro, naquela oportunidade a Contabilidade foi definida da seguinte forma: Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica.

2.2 HISTORIA DA CONTABILIDADE

Sendo a história da contabilidade tão antiga, nascendo da necessidade que homem tinha de poder controlar o que possuía. Sá (2008) afirma que a contabilidade surgiu da história da própria conta sendo sua evolução tão lenta quanto qualquer outro ramo do conhecimento humano.

Segundo Sá (2008, p. 17) descreve que:

A conta como recurso primitivo, mas, racional para manifestar primitivamente que tenho tanto de uma tal coisa que me pertence, que eu consegui, que eu guardo ou o que eu uso, foi a semente de todo vastíssimo conhecimento que se desenvolveu ao longo de milênios.

De acordo com Hendriksen e Breda (1999) a contabilidade moderna nasceu na Itália, por conta do método de escrituração das partidas dobradas.

Não sabemos quem inventou a contabilidade. Sabemos, porém, que sistemas de escrituração por partidas dobradas começaram a surgir gradativamente nos séculos XIII e XIV em diversos centros de comércio no norte da Itália. O primeiro registro de um sistema de escrituração por partidas dobradas é encontrado nos arquivos municipais da cidade de Gênova, Itália, cobrindo o ano de 1340. (HENDRIKSEN; BREDAS, 1999, p. 39)

As primeiras manifestações da contabilidade pelos métodos das partidas dobradas, segundo Gomes (2012), ocorreram na Itália, depois se difundiu pela Europa com a publicação do livro do Frei Luca Paccioli, no ano de 1.494, que cedeu espaço à contabilidade moderna. Luca Pacioli, que é conhecido como o “Pai da Contabilidade”, no entanto, não foi ele que inventou tal método tão usado até os dias atuais. Segundo Sá (2008, p. 23) descreve que:

Não se sabe o inventor desse procedimento racional de registrar, e, várias hipóteses, alimentam o surgimento do mesmo, como uma forma de ampliar-se os débitos e créditos de pessoas e coisas, como uma evolução natural e fluente do capitalismo, como uma maneira de controlar complexas operações cambiais, etc. O nascimento dos registros em partida dobrada, admite-se tenha sido na Itália, conforme comprovações em registros de empresas, realizados em 1250 e 1280 d.C., na região de Toscana.

Segundo Zorzi (2011, p. 15) “A era científica da contabilidade iniciou durante o século XVIII, a partir do estudo de aspectos patrimoniais e da necessidade do conhecimento de sua natureza, fomentada pelo predominante sistema do capitalismo”. Ainda segundo Zorzi (2011, p. 15), descreve:

A contabilidade, a partir dessa época, considerada como ciência, se torna muito parecida com a contabilidade que conhecemos e estudamos hoje. Nesse período, foi definido o objeto da contabilidade, que é o patrimônio, e a mesma deixa ser um mero registro e passa a ser um instrumento de gestão e gerador de informações úteis. Assim, por consequência, agregou-se valor à profissão contábil. Essa ciência também foi impulsionada pela Revolução Industrial, pois, a partir do crescimento da produção industrial, criaram-se novas necessidades para o controle de ativos, custos de produção e avaliação de estoques.

Nesse sentido, Hendriksen e Breda (1999, p. 46) comenta:

À medida que aumentava a necessidade de informação gerencial sobre os custos de produção e os custos a serem atribuídos à avaliação de estoques, o mesmo acontecia com a necessidade de sistemas de contabilidade de custos. A exigência de grandes volumes de capital, demandado a separação entre investidor e administrador, significou que um dos principais objetivos da contabilidade passou a ser a elaboração de relatórios a proprietários ausentes. As informações financeiras, que tinham sido geradas principalmente para fins de gestão passaram a serem demandados cada vez mais por acionistas, investidores, credores e pelo governo.

2.2.1 História da Contabilidade no Brasil

A história da contabilidade no Brasil passou por uma série de evoluções até chegar ao que conhecemos hoje, comentar parte desta evolução se torna de

extrema importância para podermos entender o quão importante esta ciência se tornou para o país.

Para Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009, p. 28):

A história da Contabilidade no Brasil não está ainda claramente sistematizada, o que temos de fato são descrições cronológicas que marcam a edição de ato normativo de interesse comercial, a criação de um curso de comércio ou a presença de profissionais de Contabilidade ainda na época de Brás Cubas, tido como o primeiro contador no Brasil, cuja nomeação para o cargo de Provedor da Fazenda Real e Contador das Rendas e Direitos de Capitania, data de 23 de junho de 1551. Brás Cubas nasceu em 1507 na cidade de Porto, em Portugal, fundou a Vila de São Santos, hoje cidade de Santos. Governou por dois períodos a Capitania de São Vicente, hoje, São Paulo.

Segundo Schmidt, Santos e Fernandes (2008) a contabilidade no Brasil pode ser dividida em duas partes diferentes, a anterior a 1964 e o posterior a 1964. Pode-se dizer que desde a chegada da família Real no Brasil a contabilidade veio se desenvolvendo para poder satisfazer a necessidades da coroa.

Com a chegada da Família Real no Brasil, no século XIX, tem início a história da contabilidade no Brasil. Neste século, ocorreram eventos importantes que contribuíram para a evolução da contabilidade, como a publicação do livro de princípios da economia política, a regulamentação das aulas de comércio em 1.846 e a promulgação do primeiro Código Comercial Brasileiro, em 1.850 (PELEIAS; BACCI, 2004).

Segundo Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009, p. 28), quando a Família Real se mudou para o Brasil:

[...] implantou uma estrutura administrativa necessária para a gestão de negócios da Coroa por D. João VI. Criou o Erário Régio através do Alvará de 28 de junho 1808. Com a instituição do Conselho da Fazenda, criou três Contadores Gerais, sendo nomeados para esses cargos: João Prestes de Mello, Antônio Mariano de Azevedo e Francisco de Paula Cabral de Mello. Naquela oportunidade, foi expedido alvará determinando a utilização dos métodos das partidas nos registros contábeis dos atos e fatos do processo de escrituração mercantil.

Sendo assim, foi em 1808 que o príncipe regente D. João VI escreveu uma carta estabelecendo regras para os contadores gerais sobre como deveria ser elaborada a escrituração e os relatórios contábeis, os mesmos deveriam seguir o método das partidas dobradas.

Para o método de Escrituração e fórmulas de Contabilidade de minha real fazenda não fique arbitrário a maneira de pensar de cada um dos contadores gerais, que sou servido criarem para o referido Erário: - ordeno que a escrituração seja mercantil por partidas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade, para o manejo de grandes somas como por ser mais clara e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores(REIS;SILVA, 2007, p. 02).

Sendo Brás Cubas o primeiro Contador a chegar ao Brasil, em 26 de junho de 1.551 e que se chamava Provedor da Fazenda Real, pois resguardava os direitos da Capitania dos Portos (GOMES 2012). Foi somente em 1.870 é que a profissão contábil foi regulamentada pelo Decreto Imperial de número 4.475, atribuindo-se a este profissional o nome de guarda-livros, conforme é exposto por Peleias e Bacci (2004). A extração do pau-brasil foi a primeira atividade a ser reconhecida oficialmente, controlando-se a produção, os custos, lucros e a distribuição de parte do lucro à Coroa Portuguesa (OLIVEIRA, 2007).

A instituição do Código Comercial Brasileiro em 1850 foi mais um marco regulatório para a atividade contábil no Brasil, pois esse Código estabeleceu como obrigatórias a escrituração contábil e a elaboração do balanço geral anual, composto dos bens, dos direitos e das obrigações das empresas comerciais. Em 1931, através do Decreto nº 20.158, foi organizado o ensino comercial e regulamentada a profissão do contador [...]. (RIBEIRO FILHO, LOPES e PEDERNEIRAS, 2009, p. 29)

O processo evolutivo da contabilidade no Brasil muito se deve as exigências que a Lei das Sociedades por Ações implementou no país, sendo assim, Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009, p. 29) comenta que:

A Lei nº 2.627 de 1940 – a primeira Lei das Sociedades por Ações no Brasil – estabelecia procedimentos para o processo de escrituração contábil, disciplinando os critérios de avaliação dos elementos do ativo, da mensuração das receitas e despesas e apuração dos lucros e das perdas; estabeleceu também regras para a distribuição do lucro, formação de reservas, entre outros. Constituiu-se, portanto, num marco legal de estabelecimento de procedimentos contábeis em nosso país, já sistematizado.

Segundo Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009, p. 29), posteriormente:

Em 1976, a Lei nº 2.627 de 1940 foi revogada com a edição da Lei nº 6.404 que trouxe disciplinamento mais complexo nas relações societárias das sociedades por ações, instituindo a figura da reavaliação de ativos, estabelecimento de regras rigorosas para a formação do capital das sociedades, para a proteção do acionista minoritário, e, principalmente, determinando que a escrituração mercantil das companhias deva obedecer aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de Contabilidade

geralmente aceitos, em especial ao regime de competência para registro das mutações patrimoniais. Estabeleceu também a estrutura das demonstrações contábeis consideradas obrigatórias para a elaboração e os critérios de avaliação de ativos e passivos, o detalhamento de reservas de capital, de reservas de lucros e para proteção da distribuição de dividendos. Além disso, estabeleceu regras para as relações de participação societária em outras empresas, combinação de empresas etc. Esta Lei sofreu modificações relevantes com a edição da Lei nº 11.638/07 e também pela Medida Provisória nº 449/08, no que tange ao processo de escrituração contábil das sociedades anônimas.

Em 1.940 tornou-se obrigatório a assinatura do contador na validação de documentos contábeis, pela lei número 2.627, contribuindo para a elevação da importância do profissional contábil. Este fato conduziu a criação do Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais no ano de 1.946 (GOMES, 2012).

De acordo com o site do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o mesmo descreve que:

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é uma Autarquia Especial Corporativa dotada de personalidade jurídica de direito público. Criado e regido por legislação específica, o Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, o CFC possui estrutura, organização e funcionamento regulamentados pela Resolução CFC nº 1.370, de 8 de dezembro de 2011, que aprova o Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade. O CFC é integrado por um representante de cada estado e mais o Distrito Federal, no total de 27 conselheiros efetivos e igual número de suplentes – Lei nº 11.160/05 -, e tem, dentre outras finalidades, nos termos da legislação em vigor, principalmente a de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal; decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais, além de regular acerca dos princípios contábeis, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional. Em 2010 foi sancionada pelo Presidente da República a Lei 12.249 /2010, que institui a obrigatoriedade do Exame de Suficiência na área contábil.

Posteriormente, surgiram leis que estabeleceram o ensino superior no Brasil, assim como também para legalizar a contabilidade e estabelecer funções para os profissionais contábeis, sendo grandes marcos para a evolução da profissão.

De acordo com Valini:

Por meio do Decreto 7.988, datado de 22/09/1945, surgiu o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais, com duração de quatro anos, concedendo o título de Bacharel em Ciências Contábeis aos seus concluintes. Em sua primeira edição, a grade curricular do curso tinha como

disciplinas específicas: Contabilidade Geral, Organização e Contabilidade Industrial e Agrícola, Organização e Contabilidade Bancária, Organização e Contabilidade de Seguros, Contabilidade Pública e Revisões e Perícia Contábil.

Segundo Zorzi (2011) a contabilidade só veio ser legalizada pelo Decreto-Lei 9.295 de 27 de maio de 1946, que estabelece as atribuições do profissional contábil, que nessa época ainda era conhecido pela figura de guarda livros, expressão a qual foi extinta pela Lei 12.249 de 11 de junho de 2010. Ainda segundo Zorzi (2011) considera-se então este marco como sinal no qual o contador deixa de ser apenas um registrador que cumpre as obrigações fiscais e começa a ser um gestor de informações a partir de suas análises tanto financeiras, patrimoniais e econômicas.

3 METODOLOGIA

Segundo Moretti (2008, p. 26) “A metodologia é a explicação minuciosa, detalhada, rigorosa e exata de toda ação desenvolvida no método (caminho) do trabalho de pesquisa”. Sendo assim é de primordial importância para qualquer trabalho.

No intuito de detalhar minuciosamente maiores detalhes sobre o assunto, este trabalho se configura em uma pesquisa exploratória, pois de acordo com Moretti (2008, p. 12):

A pesquisa exploratória é o primeiro passo de todo trabalho científico. São finalidades de uma pesquisa exploratória, sobretudo quando bibliográfica, proporcionar maiores informações sobre determinado assunto; facilitar a delimitação de um tema de trabalho; definir os objetivos ou formular as hipóteses de uma pesquisa ou descobrir novo tipo de enfoque para o trabalho que se tem em mente. Através da pesquisa exploratória avalia-se a possibilidade de desenvolver uma boa pesquisa sobre determinado assunto. Portanto, a pesquisa exploratória, na maioria dos casos, constitui um trabalho preliminar ou preparatório para outro tipo de pesquisa.

Nesse sentido, de cunho bibliográfico com análises de livros de autores renomados assim como também será baseada em outros artigos com temas semelhantes ao apresentado neste trabalho.

Sendo assim, para Moretti (2008, p. 15), a pesquisa bibliográfica:

Tanto pode ser um trabalho independente como constituir-se no passo inicial de outra pesquisa. [...] todo trabalho científico pressupõe uma pesquisa bibliográfica preliminar. A pesquisa bibliográfica é habilidade fundamental nos cursos de graduação. Uma pesquisa de laboratório ou de

campo implica, necessariamente, a pesquisa bibliográfica preliminar. Seminários, painéis, debates, resumos críticos, monografias não dispensam a pesquisa bibliográfica. Ela é obrigatória nas pesquisas exploratórias, na delimitação do tema de um trabalho ou pesquisa, no desenvolvimento do assunto, nas citações, na apresentação das conclusões. Portanto, se é verdade que nem todos os alunos realizarão pesquisas de laboratório ou de campo, não é menos verdadeiro que todos, sem exceção, para elaborar os diversos trabalhos solicitados, deverão empreender pesquisas bibliográficas.

Portanto, fazendo uso de um extenso levantamento bibliográfico, esmiuçado no processo exploratório, após análise e reflexão teórica, utilizando o software Word 2007, elabora-se os resultados deste estudo.

4 RESULTADO E DISCUSSÃO

4.1 EVOLUÇÃO DO PROFISSIONAL CONTABIL NO BRASIL

Quando a contabilidade surgiu no Brasil, também surgiram os primeiros operadores contábeis, estes eram chamados de Guarda-Livros, como o próprio nome já explica, eram responsáveis por guardar os livros contábeis.

Para Roveda (2018) “entre os anos 1950 e 1960, os contadores e profissionais contábeis no Brasil eram conhecidos como guarda-livros, tendo mais reconhecimento a partir dos anos 1970, [...]”.

De acordo com a plataforma digital Contabilidade Para Todos (2014):

A década de 70, na história da Contabilidade foi marcada pela sua informatização. O profissional era conhecido como guarda-livros/bookkeeper (pessoas que, apesar de não apresentarem escolaridade formal em Contabilidade, exerciam atividades de escrituração contábil). A origem desse estranho nome era proveniente de sua principal função, que até então, era a de escriturar e manter em boa ordem os livros mercantis das empresas comerciais. Era um trabalho altamente mecanicista. Para a contratação desse profissional, anúncios eram divulgados e cursos disponibilizados.

Segundo Reis e Silva (2007, p. 04):

O Guarda-Livros, como era conhecido antigamente o profissional de Contabilidade, era um profissional ou empregado incumbido de fazer os seguintes trabalhos da firma: elaborar contratos e distratos, controlar a entrada e saída de dinheiro, através de pagamentos e recebimentos, criar correspondências e fazer toda escrituração mercantil.

Um período importante a ser destacado na contabilidade brasileira, é o período da mecanografia, onde os ainda guarda-livros utilizavam grandes máquinas, conforme demonstrado na figura 1, para realizar os procedimentos contábeis da época.



Figura 1: Máquina de Mecanografia

Fonte: Tec Teclas

De acordo com a plataforma digital Tec Teclas, estas máquinas:

Destacam-se pela capacidade de cálculos com até dez somadores, multiplicação rápida e precisa, arredonda frações, movimentos automáticos como barras de controles móveis. Estas máquinas de modo geral foram empregadas em faturamento, controle de estoque, contas correntes de clientes, folhas de pagamentos e outros fins.

Rodeados de pilhas de papéis para a realização dos registros que antes de fazer o lançamento no Livro Diário, passavam por infinitos processos manuais de preenchimento de formulários. Para Roveda (2018):

Muitos profissionais que começaram a trabalhar nesse período, devem lembrar das fichas tríplices, das cópias de diário em gelatina, dos sistemas Ruff e Front Feed que as pequenas e médias empresas possuíam na época e, claro, da papelada infinita empilhada sobre a mesa.

Na figura 2 vemos exemplo de Fichas Tríplices. Segundo plataforma digital Contabilidade Para Todos (2014):

A ficha tríplice veio para modernizar o procedimento, composta de três vias carbonadas. A primeira é impressa com uma tinta especial que permite ser copiada no Diário Geral da empresa. A segunda via, cor-de-rosa, aparece a conta a ser debitada. Na terceira via, cor amarela, aparece a conta a ser creditada. Isso é Ciência Contábil.



Figura 2: Fichas Tríplices
Fonte: Contabilidade Para Todos.

Ainda segundo Roveda (2018):

Na década de 1980, começaram a surgir os primeiros microcomputadores e sistemas de troca de informações. Foi o início da revolução nas contabilidades! Havia mais velocidade e exatidão em seus números, mas a pilha de papéis continuava sobre as escrivaninhas.

A década de 1990 foi um salto para os escritórios contábeis. Com sistemas de gestão de empresa, também conhecido como ERPs, mais sofisticados, as contabilidades começaram a ter cada vez mais importância estratégica e passaram a exercer um papel mais efetivo no dia a dia de qualquer empresa.

Com o avanço da tecnologia ficou mais fácil à escrituração contábil, existindo programas contábeis o contador pode ter a informação mais rápida para auxiliar o empresário numa tomada de decisão. O contador que antes era um registrador de fatos passou a prestar serviços de consultoria gerando para o empresário um novo suporte para seus negócios. A tecnologia tem dado oportunidade para uma prestação de serviço mais eficiente.

A tendência dos escritórios contábeis mundiais é se inserir cada vez mais no meio digital, diminuindo os processos manuais por meio de automatizações. A profissão do contador continuará evoluindo, deixando para trás o estigma de o cara do imposto para se tornar, cada vez mais, um consultor de gestão, tendo grande influência nas decisões estratégicas de seus clientes. (ROVEDA, 2018)

Atualmente com o mundo globalizado, o contador precisa estar sempre se aperfeiçoando para poder permanecer ativo no mercado que está ficando cada vez mais competitivo e abrangente, pois hoje em dia o contador precisa está competindo não só com outros contadores, mas também com profissionais de outras profissões. Segundo Bacci (2002, p. 144):

A contabilidade do mundo atual procura a harmonização de procedimentos, de padrões que atendam a globalização, e que pela pulverização dos investimentos a nível mundial nas bolsas de valores, vêm tentando uma uniformização dos informes contábeis com objetivos claros de se adotar maior transparência e evidenciação dos critérios aplicados [...].

Nesse sentido, as instituições que oferecem o curso de ciências contábeis no país têm papel fundamental no processo evolutivo de tais profissionais. Assim como demonstrado no gráfico 1 que relata o tamanho do crescimento das ofertas de curso de ciências contábeis no país até o ano de 2009, que passou de 166 cursos oferecidos no ano de 1976 para 922 no ano de 2009.

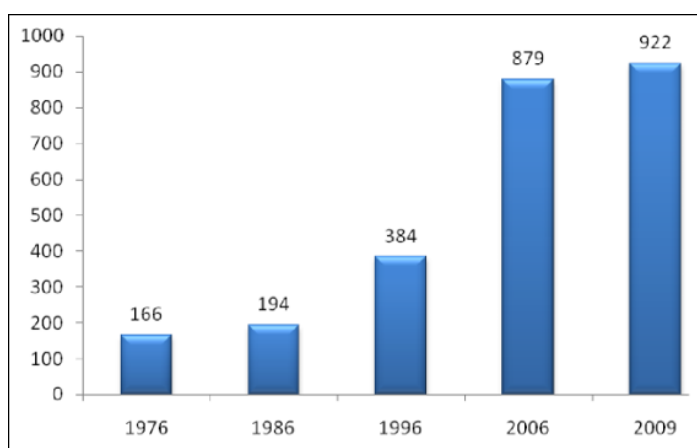


Gráfico1: Quantidade de cursos de ciências contábeis no Brasil

Fonte: (Bulgarim; Oliveira, 2014, p. 11)

No gráfico 2 pode ser observado a porcentagem das instituições que dispõem dos cursos de ciências contábeis pelo tipo de instituição, sendo notório o tamanho

da discrepância das instituições particulares em relação as públicas. De acordo com Bulgarim e Oliveira (2014, p. 11):

As 922 instituições que ofertam graduação em ciências contábeis compreendem 328 universidades, 97 centros universitários, 59 faculdades integradas e 438 faculdades escolas e institutos. Desse total, 788 são particulares e 144 são públicas.

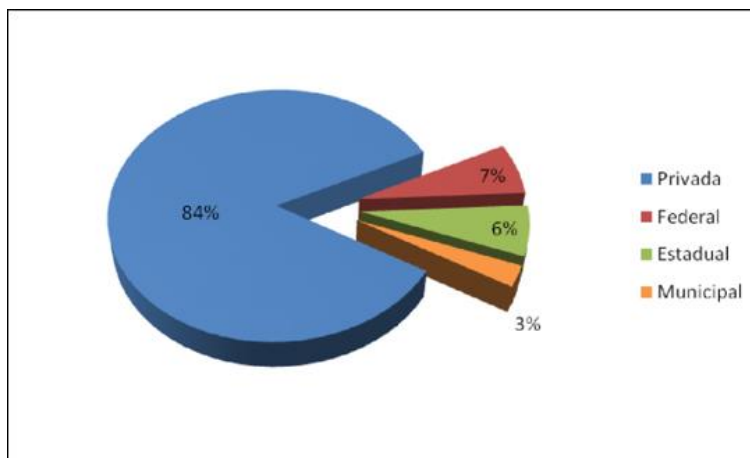


Gráfico2: Distribuição proporcional das instituições que oferecem curso de Ciências Contábeis por tipos.

Fonte: (Bulgarim; Oliveira, 2014, p. 11).

O gráfico 3 representa o total da distribuição por região das instituições que oferecem o curso de ciências contábeis, assim como também nota-se um aumento do total das instituições em relação ao gráfico 1, conforme relata Bulgarim e Oliveira (2014, p. 11-12):

Dados publicados pelo MEC/INEP/DEED em 2011 apontam que o número de instituições que ofertam curso de Ciências Contábeis no Brasil subiu para 1.182, distribuído nas cinco regiões geográficas conforme disposto no Gráfico 3. Atentando para os dados expostos tanto no Gráfico 1 quanto no 3, observa-se que a partir de 2006 houve uma franca ascendência no número de instituições que oferecem o curso de Ciências Contábeis.

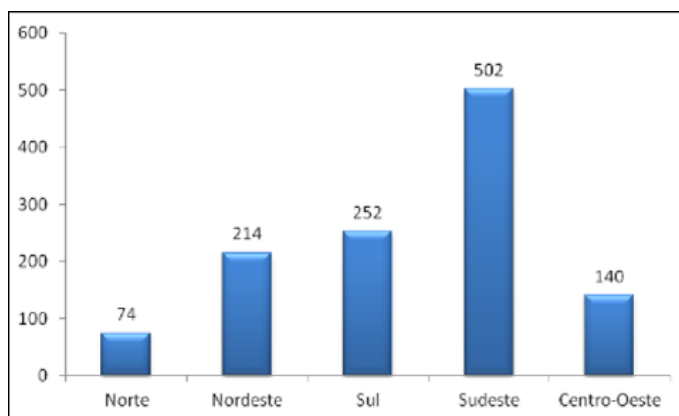


Gráfico 3: Distribuições das instituições que oferecerem curso de ciências contábeis por região

Fonte: (Bulgarim; Oliveira, 2014, p. 12).

O problema é que nem sempre tantos cursos representam sinal de excelência no ensino, assim como relata Iudícibus e Marion (1986, p. 53) “a proliferação de instituições de ensino de Ciências Contábeis, inclusive de instituições particulares, muitas delas visando exclusivamente ao lucro”, podendo até ser o causador da grande diferença que existe na quantidade de cursos na área privada em relação à área pública conforme demonstrado no gráfico 2.

Nesse sentido, existiu a necessidade da criação do exame de suficiência para poder avaliar o nível de conhecimento dos formados em ciências contábeis. Segundo plataforma digital do Conselho Regional de Contabilidade do Ceará:

O Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade é uma avaliação a que se submetem, por força de lei, os bacharéis em ciências contábeis no Brasil, onde demonstram que possuem capacitação, conhecimentos e práticas necessários ao exercício da contabilidade.

Por isso que tais instituições devem ficar atentas para o tipo de profissional que está sendo formado em seus cursos, pois o contador é extremamente importante para qualquer empresa, assim como afirma Cotrin; Santos; Zotte Junior (2012, p. 08):

Nos dias de hoje, a profissão do contador é de extrema importância podendo ser comparada com a de um médico, pois é este profissional que irá cuidar da sua empresa, sendo indispensável à presença do profissional contábil dentro de uma organização.

Por fim, foi perceptível que tanto a evolução da contabilidade quanto a do profissional contábil se tornou de extrema importância, pois com a implementação de novas leis e reformulação de outras, foi necessário um maior amadurecimento da profissão, assim como também a tecnologia foi fundamental para melhorar a

qualidade da informação, além das instituições de ensino contábil que teve papel primordial na formação dos novos profissionais contábeis e acabou influenciando diretamente no futuro da profissão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante dos textos expostos, a contabilidade vem evoluindo ao passar dos anos, sendo assim, o profissional contábil precisou evoluir gradativamente em paralelo a contabilidade, principalmente em decorrência da modernização da sociedade além da competitividade que está aumentando cada vez mais, seja no próprio meio contábil ou até relacionado a outras profissões.

Nesse contexto, as alterações que muitas das principais leis sofreram, influenciaram muito para tal desenvolvimento, pois a partir do momento que tais leis passam a exigir mais das empresas, o contador precisou estudar e se aperfeiçoar mais para poder entender sobre o que estava sendo cobrado das empresas e qual suas responsabilidades perante as mesmas. A tecnologia auxiliou muito os contadores, que com o passar dos anos utilizaram esta ferramenta cada vez mais, conseguindo fugir dos demorados sistemas manuais o que fez com que os contadores tivessem mais agilidade em seus trabalhos e ficando cada vez mais perto das rotinas das empresas, sendo útil nas tomadas decisões.

Outro ponto de destaque, são as instituições que oferecem os cursos de ciências contábeis e têm papel primordial na evolução de tais profissionais, pois além do aumento do número de instituições que oferecem este curso, as mesmas são as responsáveis por formar e educar os futuros contadores. Porém, como nem sempre todas as instituições prezam pelos seus alunos, muitas nascem apenas para buscar o lucro e não a qualidade do ensino, sendo assim formam profissionais incapacitados para o mercado que acabam muitas vezes desrespeitando as normas e condutas da profissão, por isso o CFC tem papel fundamental nesse contexto com a aplicação do exame de suficiência para saber se os formados têm a capacidade mínima para exercer a profissão contábil.

REFERÊNCIAS

BACCI, João. **Estudo Exploratório sobre o Desenvolvimento Contábil Brasileiro** - uma Contribuição ao Registro de sua Evolução Histórica. 2002. 175p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) –Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado,

São Paulo, 2002.

BUGARIM, Maria Clara Cavalcante; OLIVEIRA, Oderlene Vieira de. **A Evolução da Contabilidade no Brasil: Legislações, órgãos de Fiscalização, Instituições de Ensino e Profissão.** 2014.

CONTABILIDADE PARA TODOS. **Contabilidade um balanço na história.** 18 maio 2014
Disponível em: <<http://contabilidadeparatodosuna.blogspot.com/2014/05/a-historia-da-contabilidade.html>> Acesso em: 24 out. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **O Conselho.** Disponível em: <<https://cfc.org.br/oconselho/>> Acesso em: 24 out. 2019.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO CEARÁ. **Exame de Suficiência.** Disponível em: <<http://www.crc-ce.org.br/registro/exame-de-suficiencia/>> Acesso em: 28 nov. 2019.

COTRIN, Anderson Meira; SANTOS, Aroldo Luiz dos; ZOTTE JUNIOR, Laerte. **A evolução da contabilidade e o mercado de trabalho para o contabilista.** Revista Conteúdo. Capivari, 2012.

GOMES, K. F. A qualidade dos serviços contábeis como diferencial para seus clientes: um estudo em uma organização contábil de Criciúma - SC. **Repositório UNESC**, 2012.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDAS, Michael E. Van. **Teoria da Contabilidade.** 5ª ed. Atlas S.A., 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2005

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACIEL, Andreia Marques. **Contabilidade e Mercado de Trabalho.** 1ª ed. Rio de Janeiro: Seses, 2014.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.** 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MORETTI, Neuza. **Manual de Metodologia Científica: como elaborar trabalhos acadêmicos.** União de Ensino Superior de Cafelândia, 2008.

PELEIAS, I. R.; BACCI, J. Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. **Revista Administração online-FECAP**, v. 5, n. 3, p. 39-54, 2004.

OLIVEIRA, D. A Imagem do Contador no Brasil: um estudo sobre sua evolução histórica. **Publicação da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro**, v. 3, n. 1, p.107, 2007.

REIS, Aline de Jesus; SILVA, Selma leal da. **A História da contabilidade no Brasil.** 13 f. Dissertação (Graduação em Ciências Contábeis). UNIFACS. São Paulo, 2007.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide. **Estudando Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas S.A., 2009.

ROVEDA, Vinicius. **A evolução do contador: de guarda-livros à consultor de negócios.** 2018. Disponível em: <<https://contadores.contaazul.com/blog/a-evolucao-do-contador-de-guarda-livros-a-consultor-de-negocios>> Acesso em: 22 set. 2019.

SÁ, Antonio Lopes. **Teoria da contabilidade.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz de; FERNANDES, Luciane Alves. **Contabilidade Avançada: aspectos societários e tributários.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

TEC TECLAS. **Registros e Contábeis.** Disponível em: http://tectecclas.blogspot.com/p/blog-page_13.html Acesso em: 03 jan. 2020.

VALINI, Ivan. **Evolução do curso de Contabilidade.** Disponível em: <http://www.campoecidade.com.br/evolucao-dos-cursos-de-contabilidade/> Acesso em: 24 out. 2019.

ZORZI, Guilherme Tomiello. **Responsabilidade Perante Aspectos Legais e Éticos: Um Estudo Para a Valorização da Profissão Contábil.** Monografia Bacharel em Ciências Contábeis. UCS. Caxias do Sul, 2011.

AVALIAÇÃO DA INTENÇÃO EMPREENDEDORA DOS ALUNOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR NA CIDADE DE CABEDELO/PB

Kevin Henrique Da Silva¹
Isabella Christina Dantas Valentim²

RESUMO:

Este trabalho teve como objetivo avaliar a intenção empreendedora dos alunos do curso de Ciências Contábeis de uma instituição de Ensino Superior em Cabedelo/PB. Para alcançar este objetivo foram seguidas quatro etapas. Primeiramente foi feito um levantamento da literatura que aborda a temática empreendedorismo, esta parte conta da fundamentação teórica deste estudo. Nas três etapas seguintes, foram realizadas a partir da aplicação dos questionários aos alunos do 2º ao 8º período do curso de ciências contábeis, dos quais foram obtidos os resultados desta pesquisa. Nesse sentido, os resultados apontaram que, no que se refere às atitudes pessoais, a maioria não demonstra que o empreendedorismo seja algo de destaque. Nas normas subjetivas percebe-se que há influência de familiares e amigos na intenção de incentivar o empreendedorismo, mesmo a maioria dizendo que não tem este objetivo como principal. No aspecto de controle pessoal percebido, a maioria não se considera apta aos processos que regem abertura e manutenção de um empreendimento. A maioria não tem pretensão de iniciar uma empresa nem a curto nem em longo prazo, salvo o surgimento de condições favoráveis e garantidoras de sucesso.

PALAVRAS-CHAVE: Empreendedorismo. Empresa. Empresário.

ABSTRACT:

This study had as objective to evaluate the entrepreneurial intention of the students of the course of Accounting Sciences of an institution of Higher Education in Cabedelo / PB. To achieve this goal four steps were followed. Firstly, a survey was made of the literature that deals with the theme of entrepreneurship, this part counts on the theoretical basis of this study. In the following three stages, the results of this research were obtained from the application of the questionnaires to the students from the 2nd to the 8th period of the accounting sciences course. In this sense, the results pointed out that, with regard to personal attitudes, the majority does not show that entrepreneurship is something that stands out. In subjective norms it is noticed that there is influence of family and friends in the intention to encourage entrepreneurship, even the majority saying that it does not have this objective as main. In the perceived personal control aspect, most are not considered fit for the processes that govern opening and maintaining an enterprise. Most have no pretension to start a company either short or long term, unless favorable conditions and guarantees of success arise.

KEY WORDS: Entrepreneurship. Company. Businessman.

1 INTRODUÇÃO

O empreendedorismo vem sendo valorizado em virtude de sua forte influência no crescimento e no desenvolvimento pessoal, social e econômico nos países. Segundo Dornelas (2002), já é uma realidade em escolas e universidades brasileiras

¹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis da Instituição de Ensino Superior da Paraíba - IESP. E-mail: k.henriqueufpb@hotmail.com

² Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte- UFRN, Mestre em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis e Gestão Financeira. E-mail: isabellavalentim.prof@gmail.com

a inclusão do estudo do empreendedorismo devido ao seu grande crescimento, vendo assim o grande impacto positivo no desenvolvimento econômico dos indivíduos e de uma nação.

Dessa maneira, alunos de instituições de ensino superior, que possuem um perfil empreendedor e tendo em vista o grande crescimento do empreendedorismo, despertam em si a oportunidade de empreender.

O empreendedorismo tem papel importante no desenvolvimento pessoal, social, profissional e econômico, tanto para as pessoas que já trabalham, pois através do seu perfil empreendedor irão criar novas habilidades para contribuir para o crescimento da empresa e buscar novas oportunidades para seu crescimento profissional de forma promissora, como também para as pessoas que ainda não estão no mercado de trabalho, mas que tem a capacidade de inovar, que tenham a intenção de empreender, buscando a criação de novos negócios.

Para Kumar e Ali (2010), o empreendedorismo consiste na descoberta de oportunidades e decisões com a finalidade de lucrar e consequentemente explorá-los, gerando assim oportunidades onde geralmente se veem dificuldades.

A área contábil traz muitas contribuições para o empreendedorismo, pois através de uma gestão adequada o empreendedor poderá fazer uso dos conhecimentos contábeis para que seja possível identificar as ameaças e as oportunidades que possam acontecer. Conforme Perez Jr., Pestana e Franco (1995), pelo modelo de como a gestão é feita, é possível identificar diretamente os aspectos positivos ou negativos existentes em uma organização.

Alguns trabalhos já abordaram este assunto como: Hecke (2011), Custódio (2011), Eckert et al. (2013), Rocha e Freitas (2014), Verga e Silva (2014), nos quais trataram o empreendedorismo como contexto importante no ambiente analisado e o seu desenvolvimento econômico, social, pessoal e profissional, como também conseguiram expor a intenção empreendedora de alunos de instituições de ensino superior, de tal maneira identificando o perfil empreendedor dos indivíduos, com a associação da contabilidade se fazendo presente como papel importante para o empreendedorismo.

Diante desse contexto é pertinente destacar a questão: **Qual o perfil empreendedor dos alunos do curso de Ciências Contábeis de uma instituição de ensino superior na Paraíba?**

Este trabalho tem como objetivo avaliar a intenção empreendedora dos alunos do curso de Ciências Contábeis de uma instituição de Ensino Superior em Cabedelo/PB, no qual será realizado um estudo de caso com os alunos do 2º ao 8º período, dos quais já tiveram contato com a disciplina de empreendedorismo, através da aplicação de um questionário estruturado, visando identificar o perfil empreendedor de cada um destes alunos.

Para responder a esta inquietação, como objetivos específicos, pretende-se levantar na literatura pertinente os conceitos sobre empreendedorismo na contabilidade; identificar a intenção empreendedora dos alunos do curso de Ciências Contábeis de uma instituição de ensino superior; e avaliar o perfil empreendedor destes alunos específicos, e descrever através de um quadro quais as características empreendedoras dos quais foram identificadas.

Diante da importância do empreendedorismo para o desenvolvimento econômico de uma nação, identificar nos alunos o perfil empreendedor e a intenção de empreender, faz com que seja possível encontrar pessoas que tenham visão para esse mercado e que estejam dispostas a começar um novo negócio, principalmente na área contábil. Desse modo, a relação do empreendedorismo com a contabilidade faz com que o empreendedor, diante do seu conhecimento contábil, possa tomar decisões precisas e confiantes.

Salienta-se ainda que esse trabalho contribuirá como base teórica para outras pesquisas, fomentando as produções científicas das Ciências Contábeis.

A Metodologia inicialmente tem como método a pesquisa bibliográfica e aprofundamento com um estudo de caso. A estrutura deste estudo se organiza em Introdução, Fundamentação teórica, Metodologia, Estudo de caso e Considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE E MERCADO DE TRABALHO

A literatura diz que a contabilidade originou-se em épocas longínquas, aproximadamente com o aparecimento do homem, com registros datados com estimativa de 4 mil anos a. C. De acordo com Rodrigues (2009) a contabilidade surgiu para suprir as necessidades de informações da sociedade, dessa forma, à medida em que se procurava atender os requisitos informacionais dos usuários,

novas teorias se desenvolviam para proporcionar condições de controle na tomada de decisões.

O papel do profissional contábil é transmitir informações e resultados quanto ao patrimônio com eficiência para uma boa gestão e as informações produzidas devem ter representação fidedigna (SANTOS; SANTOS; SILVA, 2015).

Segundo Fávero (2006, p. 30):

A estrutura contábil básica da Contabilidade representa o arcabouço teórico que define o ambiente no qual a Contabilidade pode ser elaborada, bem como a forma de execução da escrituração contábil e do processo de geração e apresentação das informações. O perfeito entendimento dessa estrutura permite uma visão abrangente não só dos horizontes da Contabilidade como também do papel do contador enquanto profissional responsável pela qualidade das informações contábil.

Assim, pode-se dizer que a contabilidade é fundamental na construção de um empreendimento, atuando desde a legalização até a extinção quando for o caso.

O mercado de trabalho exige do Contador habilidades múltiplas, dada a versatilidade da profissão, e neste sentido Sá (2007, p. 166) afirma que “se a necessidade do cliente não é suprida pelo conhecimento e este não se aplica totalmente na execução da tarefa profissional, não há como se falar em eficácia, a menos que motivos de força maior se sobreponham”, ou seja, o mercado cobra da profissional efetividade no ofício.

A necessidade de atualização dos conhecimentos está inerente à contabilidade, uma vez que a legislação vive em constante mudança e os procedimentos contábeis acompanham a modernização das tarefas. Como salienta Iudícibus (1991) apud Santos, Santos e Silva (2015, p. 28):

para seu benefício profissional e como cidadão, o Contador deve manter-se atualizado não apenas com as novidades de sua profissão, mas de forma mais ampla, interessar-se pelos assuntos econômicos, sociais e políticos que tanto influem no cenário em que se desenrola a profissão

Uma observação importante foi feita por Silva (2003), e se aplica nos dias atuais, ao dizer que o Contador precisa ser visto como um comunicador das informações essenciais para a tomada de decisões, porque a habilidade em avaliar fatos passados, perceber os presentes e predizer eventos futuros pode ser compreendido como elemento preponderante ao sucesso empresarial.

Não obstante em relatar a relação profissional contábil *versus* mercado de trabalho, é importante mencionar que esteja o contador na condição de contador ou gestor, as cobranças serão similares uma vez que o conhecimento adquirido se torna algo inerente ao profissional e será requisitado que este conhecimento opere seja qual for o nível hierárquico ocupado.

2.2 EMPREENDEDORISMO

O empreendedorismo, termo muito utilizado atualmente, é uma função tão antiga quanto o comércio entre pessoas da sociedade, porém não havia discussão sobre este conceito (LANDSTRÖM; HARIRCHI; ASTRÖM, 2012). De acordo com Landström e Benner (2010), começou a se discutir empreendedorismo após um longo período de estagnação provocado pelo sistema feudal na Europa e, a partir disso, o empreendedorismo começou a evoluir nas classes dos comerciantes. Surge a figura do empreendedor, que para Zen e Fracasso é o indivíduo impulsionador de uma atividade econômica ou não, que abrange desde uma ação individual que busca lucro até ações coletivas que objetivam redução da desigualdade social.

Não confundir com empreendedor com empresário, o Código Civil em seu artigo 966 diz que “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços”.

Segundo Verga e Silva (2014, p. 5-6):

Para Fillion (1999), *Vérin*, em 1982, foi um dos primeiros a estudar a evolução do termo *enter-preneur* através da história. É preciso observar que no século XII, este termo era usado para referir-se “àquele que incentiva brigas”. Já no século XVII, representado pela era econômica, o empreendedor estava ligado à pessoa que “tomava a responsabilidade e coordenava uma operação militar”, e no fim deste século e início do século XVIII, o termo foi usado como referência à pessoa que “criava e conduzia empreendimentos”.

A atividade empreendedora já existia, sendo que não era, ainda, abordada como tal, por vezes, como citado anteriormente, foi tida como forma de expressão rebelde e contra a ordem comercial, porém, com o passar dos séculos foi se lapidando até chegar ao verdadeiro sentido da palavra.

A atividade empreendedora teve grande expansão nos séculos XVI e XVII, funcionando como mecanismo capaz de corrigir ineficiências e encontrar novas soluções, bens e serviços (MURPHY; LIAO; WELSH, 2006).

Para Verga e Silva (2014, p. 6) “[...] o empreendedorismo foi evoluindo frente às ideias que dominavam a época, o que proporcionou uma conjuntura quanto a sua evolução”. Essa evolução está demonstrada na cronologia apresentada por Landström e Benner (2010):

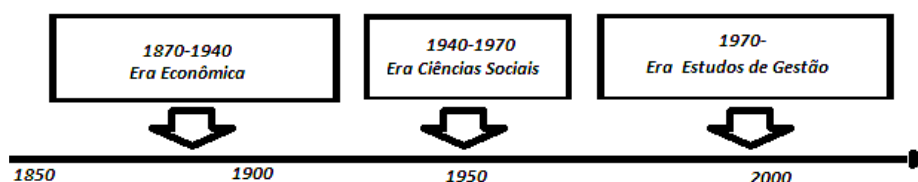


Figura 1 - Eras do Pensamento Empreendedor

Fonte: Landström e Benner (2010, p. 20)

No final do século XIX e início do século XX não havia distinção entre o empreendedor do gerente, ou seja, empreendedores eram aqueles que organizavam, planejavam, dirigiam e controlavam a empresa, distinção que só veio acontecer na metade do século XX, quando se estabeleceu a ideia de empreendedor como inovador, o que tem capacidade de criar e inovar produtos e serviços (CUSTÓDIO, 2011).

Hoje em dia, os altos índices de desemprego resultantes das escassas vagas no mercado de trabalho fazem com cada vez mais pessoas ingressem no mundo empreendedor. A liberdade de não estar subordinado e, geralmente, trabalhar com o que realmente quer são atrativos para abrir o próprio negócio.

2.3 PROFISSIONAL CONTÁBIL COMO EMPREENDEDOR

É comum associar a profissão contábil aos Escritórios com muitos indivíduos trabalhando com máquinas e pilhas de documentos, tudo sob a chefia de um ou mais sócios (donos) do negócio. Porém, uma fatia dos profissionais da Contabilidade resolve empreender em outros ramos, utilizando seus conhecimentos profissionais para auxiliar na boa gestão do seu empreendimento (SABRA; ALVES; NEGREIROS, 2013).

É importante que o profissional contábil tenha ciência de sua relevância para

com a sociedade, uma vez que a história da profissão torna possível perceber as mudanças que ocorreram no mercado de trabalho para o mesmo (SANTOS et al, 2011).

Rocha e Freitas (2014) mencionam que a formação empreendedora envolve uma série de conteúdos de aprendizagem, fazendo-se necessário organizar as diversas metodologias com as respectivas aplicações pedagógicas para, assim, à luz das propostas pedagógicas pesquisadas nos periódicos científicos nacionais e internacionais, junto com as constantes nas obras dos autores da bibliografia nacional, seja possível relacionar e descrever as respectivas aplicações dos principais métodos, técnicas e recursos usados no ensino do Empreendedorismo.

De acordo com Maximiano (2006, p. 6):

Apesar das dificuldades, o Brasil apresenta algumas perspectivas positivas em relação ao empreendedorismo. Desde alguns anos atrás, foram criados órgãos e iniciativas de apoio ao empreendedor, como o SEBRAE, as fundações estaduais de apoio à pesquisa, as incubadoras de novos negócios e as escolas superiores, que tem oferecido cursos e outros tipos de programas sobre o empreendedorismo.

Dessa forma, percebe-se o brasileiro cada vez mais aderente ao perfil empreendedor, muitas vezes motivado por dificuldades no mercado de trabalho.

Custódio (2011) afirma que “empreendedorismo é importante para a empresa, pois permite que a mesma mantenha-se competitiva no mercado, através de atitudes inovadoras”.

Essas atitudes inovadoras proporcionam saídas para o enorme quantitativo de concorrentes, surge como um diferencial capaz de chamar atenção para seu produto ou serviço.

Notada a importância de atitudes inovadoras, encontra-se na literatura considerações a respeito da associação do empreendedorismo à criatividade, como posto por Eckert et al. (2013):

Frequentemente associa-se o empreendedor à criatividade, mas isso nem sempre ocorre. Muitas vezes é a necessidade ou uma cultura empreendedora inserida em determinada circunstância que leva o empreendedor potencial a desenvolver a sua criatividade. O potencial criativo já existia, mas foi o contexto que estimulou o seu surgimento e, comumente, isso ocorre quando a pessoa ainda é jovem.

Assim, torna-se equivocada a ideia de que é regra a máxima que diz que para

ser empreendedor tem que ser criativo. Melhor seria dizer que é desejável que o empreendedor seja criativo, o que, porém, não anula a negativa.

Hecke (2011) salienta que apesar de a decisão de ser ou não empreendedor possa ser um ato voluntário e consciente, a tomada de decisão não ocorre de maneira espontânea. Tomar uma decisão é o ato de escolher entre alternativas mutuamente exclusivas, como um custo de oportunidade.

Neste contexto, é necessário que o contabilista saia da bolha dos escritórios de contabilidade e invistam na carreira de gestão, pois somando seus conhecimentos aos vários tipos de empreendimentos, o mercado tende a ficar mais versátil contribuindo para o desenvolvimento econômico do país, que com uma visão empreendedora possa aproveitar as oportunidades que o mercado da contabilidade oferece.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Empreendedorismo é um tema que instiga a produção científica, vários trabalhos foram realizados neste âmbito, a exemplo de Fernandes e Santos (2008), Custódio (2011), Hecke (2011), Eckert (2013), Verga e Silva (2014), Ribeiro, Oliveira e Araújo (2014), Rocha e Freitas (2014)

A pesquisa de Fernandes e Santos (2008) teve como objetivo investigar o papel do empreendedorismo na construção da *performance* de negócios. Como resultados ele destacou que a orientação empreendedora tem elevado impacto na *performance* empresarial. Os efeitos da orientação empreendedora na *performance* são maiores que os da orientação para o mercado, os quais influenciam mais fortemente o sucesso das inovações.

Custódio (2011) realizou um estudo que visava verificar a importância do empreendedorismo como ferramenta de inovação e crescimento para o desenvolvimento das estratégias de negócios na empresa, assim como analisar os benefícios que o perfil empreendedor traz para a empresa, conhecer as ferramentas utilizadas por empreendedores de sucesso e destacar as vantagens que o empreendedorismo proporciona à empresa Fênix Locações e Eventos. O autor salienta que:

Os objetivos propostos foram atingidos através da pesquisa e a hipótese foi confirmada à medida que o empreendedorismo, na empresa Fênix Locações e Eventos, orienta e guia o proprietário empreendedor na tomada de decisões, promovendo maiores oportunidades e crescimento. Aliado ao empreendedorismo destaca-se a intuição, as experiências e a paixão do proprietário por sua empresa e pelo que faz, sendo que estes elementos também fazem a diferença para sucesso da empresa (CUSTÓDIO, 2011, p. 46).

Hecke (2011) elaborou uma dissertação com objetivo de investigar as diferenças no perfil empreendedor dos alunos concluintes dos cursos citados, bem como os fatores que influenciam a intenção empreendedora desses estudantes.

Eckert et al. (2013) realizaram um estudo que objetivou estabelecer um comparativo entre o perfil empreendedor dos ingressantes e dos concluintes do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul - RS. Como resultado da pesquisa, verificou-se a ocorrência de variações positivas quando comparados esses dois grupos.

Verga e Silva (2014), em sua pesquisa, buscavam apresentar o contexto histórico do assunto (empreendedorismo), assim como as evoluções do campo de pesquisa e seu contexto no desenvolvimento econômico. Segundo eles o trabalho apresentou as discussões sobre o empreendedorismo como um campo de pesquisa fundamentado em evolução epistemológica, onde no início foram mais esparsas, porém que nas últimas décadas vem apresentando uma coesão teórica. Assim, continuam os autores, críticas em relação ao vácuo intelectual acerca do empreendedorismo estão menos frequentes, dado todo o contexto abordado por esse tema, fatores como a disseminação da definição para o termo contribuíram para essa concretização no meio científico.

Ribeiro, Oliveira e Araújo (2014) tinham como objetivo analisar a contribuição da Instituição de Ensino Superior (IES) na formação de indivíduos empreendedores. Foi observado que mesmo com o crescente interesse a respeito do tema, o resultado está distante de atender às demandas da sociedade. As IES necessitam implementar práticas conectadas com o cotidiano das empresas onde o aluno aprenda executando. Mesmo dissonante do ideal, as IES possuem papel fundamental na transformação de alunos em empreendedores.

Rocha e Freitas (2014) elaboraram um artigo com objetivo de avaliar do Ensino de Empreendedorismo entre Estudantes Universitários por meio do perfil empreendedor.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa, no que se refere à abordagem, caracteriza-se como qualitativa, uma vez que pretende avaliar a intenção empreendedora dos alunos de Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior. Quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa descritiva cujo intuito é descrever as características de uma população que neste estudo são os alunos de Ciências Contábeis (GIL, 2010).

Quanto aos procedimentos é um estudo de caso tendo como objeto uma Instituição de Ensino Superior Privada da cidade de Cabedelo/PB, mais especificamente o curso de Ciências Contábeis abrangendo os alunos do 2º ao 8º período totalizando 245 discentes.

Para conhecer e apresentar a intenção empreendedora dos discentes foram seguidas quatro etapas, onde a primeira consiste em um levantamento da literatura que aborda a temática empreendedorismo, desde conceitos à vivência pelo profissional contábil, essa parte da pesquisa constará na fundamentação teórica.

Para os três passos seguintes será elaborado um questionário que buscará identificar duas características: a intenção empreendedora e as características de empreendedorismo dos discentes avaliados. Este questionário é uma adaptação do utilizado na pesquisa de Hecke (2011). Este questionário está dividido em 5 (cinco) partes: a primeira consiste no perfil demográfico dos entrevistados com informações básicas sobre idade, renda e gênero; a partir da segunda parte, todos os tópicos serão avaliados por meio de uma escala de Likert em cinco níveis, a começar pelas atitudes pessoais frente ao empreendedorismo; a terceira parte aborda normas subjetivas que podem influenciar o desejo de empreender do entrevistado; a quarta aborda o controle comportamental percebido quanto a postura frente uma situação como empreendedor; e a quinta e última parte abrange a opinião dos entrevistados quanto a sua intenção de ser empreendedor.

De posse desses dados, será elaborado um quadro para evidenciar as características empreendedoras comuns entre os alunos. Os dados serão agrupados e organizados em planilhas eletrônicas para a filtragem das informações.

4 ESTUDO DE CASO: RESULTADO E DISCUSSÃO

4.1 PERFIL DOS ESTREVISTADOS

Primeiramente buscou-se conhecer o perfil dos entrevistados acerca de informações sobre gênero, idade e faixa de renda. Do total de 245 discentes, aproximadamente 66% responderam ao questionário, totalizando uma amostra de 161 alunos.

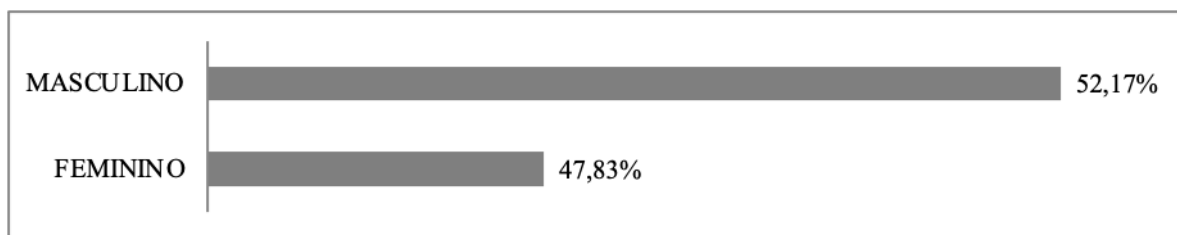


Gráfico 1 - Gênero dos entrevistados

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

O Gráfico 1 apresenta o percentual dos entrevistados por gênero, onde percebe-se que a maioria declarou-se do gênero masculino, com representatividade de 52,17%, enquanto o percentual dos que se declararam do gênero feminino foi de 47,83%.

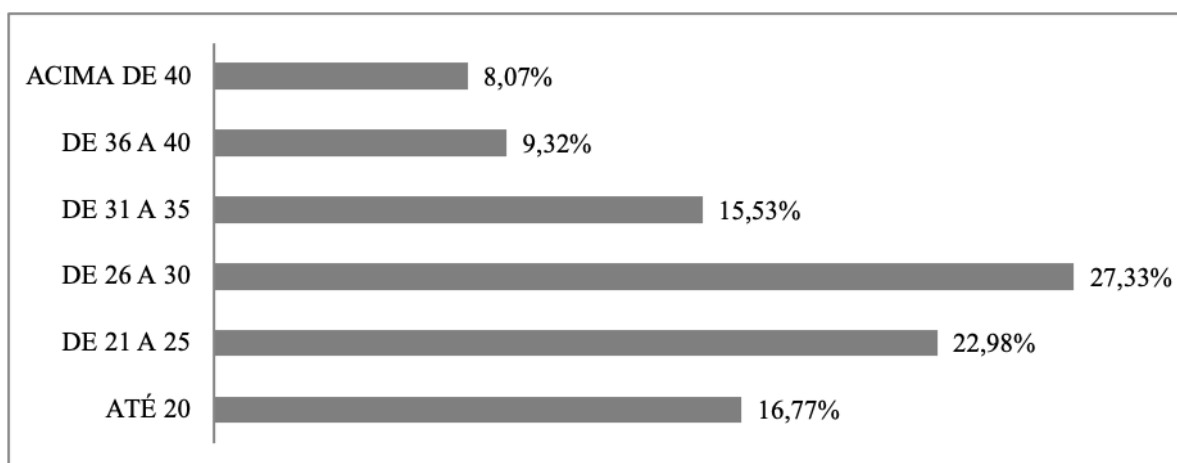


Gráfico 2 – Faixa etária

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

O Gráfico 2 mostra a faixa etária dos entrevistados, foram apresentados 6 (seis) faixas de idade. Observa-se que a maioria dos respondentes tem de 26 a 30 anos de idade, representando 27,33% do total.

Entre os mais jovens, 16,77% tem até 20 anos e 22,98% de 21 a 25 anos de idade. Entre 31 e 35 anos o percentual foi de 15,53%, na faixa de 36 a 40 anos o percentual foi 9,32% e na faixa acima de 40 anos o percentual de 8,07%.

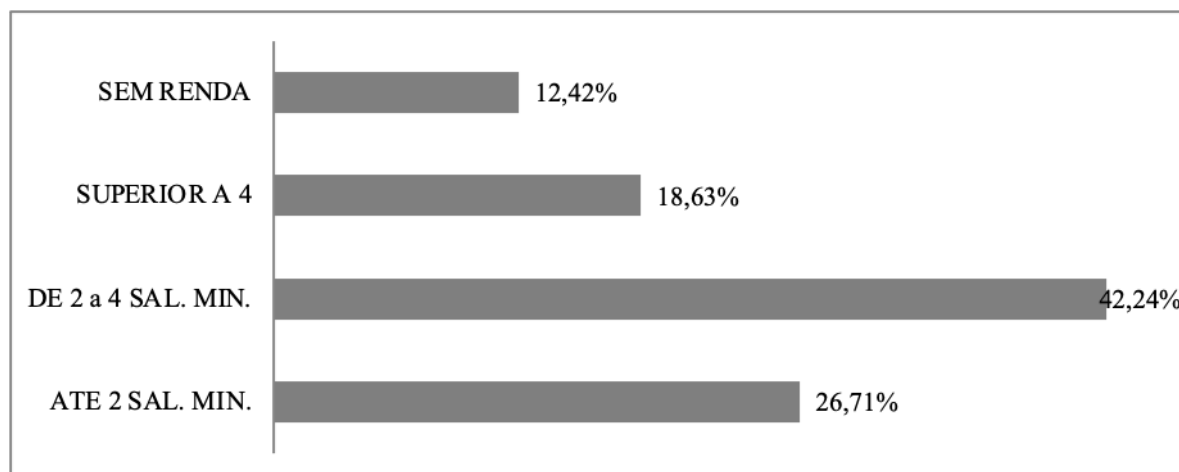


Gráfico 3 – Faixa de renda
 Fonte: Dados da pesquisa (2019)

O Gráfico 3 demonstra as faixas de renda dos participantes da pesquisa. Nota-se que 42,24%, que representa o maior percentual, tem renda de 2 a 4 salários mínimos. Na faixa de até 2 salários mínimos o percentual foi de 26,71%, na faixa superior a 4 salários mínimos o percentual foi de 18,63%. Na faixa “sem renda” o percentual foi de 12,42%.

Esta etapa serviu para que fossem conhecidas algumas características dos entrevistados, podendo assim, em pesquisas futuras, correlacionar tais características com os resultados desta pesquisa.

4.2 ANÁLISE DAS INTENÇÕES EMPREENDEDORAS

Nesta etapa buscou-se analisar as características relacionadas ao fator empreendedorismo, para conhecer a intenção empreendedora dos estudantes de Ciências Contábeis de uma instituição de ensino superior de Cabedelo/PB.

4.2.1 Atitudes pessoais

As atitudes pessoais estão relacionadas a forma como os estudantes se posicionam quanto a carreira como empreendedor.

	DISCORDO TOTALMENTE	DISCORDO PARCIALMENTE	NEM CONCORDO NEM DISCORDO	CONCORDO PARCIALMENTE	CONCORDO TOTALMENTE
1.1 Ser empreendedor implica mais vantagens do que desvantagens para mim.	18,01%	19,25%	40,37%	14,29%	8,07%
1.2 A carreira de empresário é atraente para mim.	12,42%	24,22%	8,07%	27,95%	27,33%
1.3 Se eu tivesse oportunidade e recursos, gostaria de criar uma empresa.	7,45%	4,35%	8,70%	27,95%	51,55%
1.4 Ser um empreendedor implicaria grande satisfação para mim.	17,39%	19,88%	31,68%	13,04%	18,01%
1.5 Entre as várias opções, eu prefiro ser um empresário.	22,98%	32,30%	27,95%	8,07%	8,70%

Quadro 1 – Atitudes pessoais

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

O Quadro 1, mostra que para o item 1.1 a maioria teve um posicionamento neutro, nem concordam nem discordam da afirmativa, enquanto 19,25% discordam parcialmente e 18,01% discordam totalmente. O percentual dos que concordam foi relativamente baixo se comparado com os demais, 14,29% concordam parcialmente e apenas 8,07% concordam totalmente.

No item 1.2 nota-se um indício de que há um desejo empreendedor, uma vez que 27,95% e 27,33% concordam parcialmente e concordam totalmente respectivamente. Este fato pode ter relação com o item 1.3, onde mais de 50% do total disseram concordar totalmente.

No item 1.4 o maior percentual foi dos que responderam nem concordar nem discordar, figurando com 31,68%. Discordam totalmente 17,39%, discordam parcialmente 19,88%, concordam parcialmente 13,04% e concordam totalmente 18,01%.

No item 1.5 os percentuais mais elevados se concentraram na parte que discordam totalmente e parcialmente com 22,98% e 32,30% respectivamente. Disseram não concordar nem discordar 27,95%, concordam parcialmente 8,07% e concordam totalmente 8,70%.

Desta forma, pelos percentuais apresentados, observa-se que no quesito atitudes pessoais a intenção empreendedora é baixa, ou seja, a maioria não demonstra que o empreendedorismo seja algo de destaque, ao menos nos quesitos apresentados.

4.2.2 Normas subjetivas

As normas subjetivas estão relacionadas aos fatores que podem influenciar no desejo de ser empreendedor ou não como opinião de amigos e familiares, assim como o início do curso ter sido em função do desejo de ser empreendedor.

	DISCORDO TOTALMENTE	DISCORDO PARCIALMENTE	NEM CONCORDO NEM DISCORDO	CONCORDO PARCIALMENTE	CONCORDO TOTALMENTE
1.1 Iniciei o curso para me qualificar e ser um empreendedor de sucesso.	16,15%	20,50%	37,27%	15,53%	10,56%
1.2 Minha família e amigos apoiam que me torne um empresário.	10,56%	25,47%	4,97%	29,19%	29,81%
1.3 Ser empreendedor é meu objetivo profissional.	54,04%	29,19%	5,59%	5,59%	5,59%
1.4 Meus pais são meus maiores incentivadores para que me torne empresário.	15,53%	21,12%	28,57%	14,29%	20,50%

Quadro 2 – Normas subjetivas

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

De acordo com o Quadro 2, o item 1.1 que trata de iniciar o curso com a visão de ser empreendedor mostrou que mais de 37% disse não concordar nem discordar, 15,53% concordam parcialmente e 10,56% concordam totalmente. Discordam parcialmente 20,50% e discordam totalmente 16,15%.

No item 1.2 quase 30% disse concordar totalmente assim como 29,29% concordam totalmente o que indica que há um apoio significativo da família e amigos quanto à possibilidade de empreender.

No item 1.3 nota-se que a maioria expressiva dos participantes disse discordar, sendo 59,04% totalmente e 29,19% parcialmente. Isto quer dizer que ser empreendedor não representa o objetivo principal da maioria dos entrevistados. No item 1.4 houve certo equilíbrio, o percentual dos que discordaram e dos que concordaram foi muito próximo.

4.2.3 Controle comportamental percebido

Esta etapa diz respeito às capacidades pessoais identificadas pelos entrevistados no que se refere ao empreendedorismo.

	DISCORDO TOTALMENTE	DISCORDO PARCIALMENTE	NEM CONCORDO NEM DISCORDO	CONCORDO PARCIALMENTE	CONCORDO TOTALMENTE
1.1 Iniciar uma empresa e mantê-la funcionando seria fácil para mim.	27,33%	29,19%	22,98%	10,56%	9,94%
1.2 Estou preparado para iniciar um negócio viável.	23,60%	35,40%	21,74%	11,80%	7,45%
1.3 Eu posso controlar o processo de criação de uma nova empresa.	24,22%	32,30%	29,19%	8,07%	6,21%
1.4 Eu conheço os detalhes práticos necessários para criar uma empresa.	26,71%	32,92%	21,74%	8,07%	10,56%
1.5 Eu sei como desenvolver um projeto empresarial.	32,30%	30,43%	23,60%	8,07%	5,59%
1.6 Se eu tentasse criar uma empresa, teria uma alta probabilidade de sucesso.	29,81%	24,22%	29,19%	7,45%	9,32%

Quadro 3 – Controle comportamental percebido

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

No item 1.1 percebe-se que a maioria não considera que seria fácil iniciar e manter uma empresa em funcionamento, 27,33% discordam totalmente e 29,19% discordam parcialmente.

No item 1.2 discordam totalmente 23,60%, discordam parcialmente 35,40%, implicando que a maioria não se julga preparado para iniciar um negócio. No item 1.3 discordam totalmente 24,22% e discordam parcialmente 32,30%, indicando que a maioria não considera que é capaz de controlar o processo de criação de uma nova empresa.

No item 1.4 também foi observado que o percentual dos que discordaram foi de quase 60%, indicando que há baixo conhecimento no que se refere aos detalhes práticos para criar uma empresa. No item 1.5 mais de 60% discordaram sendo 32,30% totalmente e 30,43% parcialmente, indicando que há dificuldade no desenvolvimento de um projeto empresarial pela maioria dos entrevistados. De acordo com o item 1.6 a maioria não acha que teria sucesso se iniciasse um empreendimento.

4.2.4 Intenções empreendedoras

Nesta etapa procurou-se identificar as intenções empreendedoras, ou seja, tentou-se identificar as características que indiquem se há tendência dos entrevistados em tornarem-se empreendedores.

	DISCORDO TOTALMENTE	DISCORDO PARCIALMENTE	NEM CONCORDO NEM DISCORDO	CONCORDO PARCIALMENTE	CONCORDO TOTALMENTE
1.1 Eu estou pronto a fazer de tudo para ser um empresário.	24,84%	27,33%	21,74%	13,66%	12,42%
1.2 Farei todos os esforços para criar e manter minha própria empresa.	21,74%	30,43%	27,95%	11,18%	8,70%
1.3 Eu estou decidido a criar uma empresa no futuro.	24,22%	31,68%	22,98%	8,07%	13,04%
1.4 Tenho pensado muito seriamente em criar uma empresa.	29,81%	28,57%	20,50%	13,04%	8,07%
1.5 Tenho a firme intenção em criar uma empresa assim que me formar.	26,71%	26,09%	22,36%	11,80%	13,04%

Quadro 4 – Intenções empreendedoras

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

No item 1.1 discordam totalmente 24,84% e discordam parcialmente 27,33%, representando mais de 50% do total de entrevistados, assim percebe-se que a maioria não está disposta fazer muito esforço para ser empreendedor. De forma similar, no item 1.2 mais de 50% discordam, ou seja, corrobora com o item 1.1.

Na afirmativa constante no item 1.3 os participantes disseram discordar totalmente no percentual de 24,22% e parcialmente com 31,68%, assim indica que a maioria não pretende iniciar uma empresa no futuro. O item 1.4 complementa o item 1.3, ao apresentar um percentual de 29,81% para discordo totalmente e 28,57% para discordo parcialmente, indica que a maioria não tem pensado em abrir uma empresa.

No item 1.5, nota-se que o percentual dos que pretendem abrir uma empresa imediatamente ao se formar é inferior a 25%.

Em análise aos resultados obtidos verificou-se que a intenção empreendedora é baixa, nos itens referentes a iniciar um empreendimento, manter ou planejar as respostas indicaram que a maioria não tem interesse ou não se julga apto para tal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O empreendedorismo tem papel importante no desenvolvimento pessoal, social, profissional e econômico para as pessoas que já trabalham, uma vez que através do seu perfil empreendedor podem contribuir para o crescimento da empresa buscando novas oportunidades para seu crescimento profissional.

Nesta ótica, este trabalho teve como objetivo avaliar a intenção empreendedora dos alunos do curso de Ciências Contábeis de uma instituição de Ensino Superior em Cabedelo/PB. Para alcançar este objetivo foram seguidas etapas. A primeira consiste em um levantamento da literatura que aborda a temática empreendedorismo, parte está constante na fundamentação teórica deste estudo.

No que se refere às atitudes pessoais, intenção empreendedora é baixa, ou seja, a maioria não demonstra que o empreendedorismo seja algo de destaque, ao menos nos quesitos apresentados. Nas normas subjetivas percebe-se que há influência de familiares e amigos na intenção de incentivar o empreendedorismo, mesmo a maioria dizendo que não tem este objetivo como principal.

No aspecto de controle pessoal percebido, notou-se que os entrevistados, em sua maioria, não se consideram aptos aos processos que regem abertura e manutenção de um empreendimento. Por fim as intenções empreendedoras podem ser classificadas como baixas uma vez que os percentuais apresentados mostram que a maioria não tem pretensão de iniciar uma empresa nem a curto nem a longo prazo, salvo o surgimento de condições favoráveis e garantidoras de sucesso. Percebe-se então que os alunos de empreendedorismo querem abrir um negócio, mas não contábil.

Dessa forma, identificou-se os aspectos relacionados às intenções empreendedoras dos alunos de Ciências Contábeis de uma instituição de ensino superior de Cabedelo/PB, respondendo ao problema de pesquisa e finalizando assim este estudo.

REFERÊNCIAS

CUSTÓDIO, Telma Padilha. A importância do empreendedorismo como estratégia de negócio. (2011). Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis ou Administração, Gaiçara, 2011.

DORNELAS, José Carlos Assis. **Planejando incubadoras de empresas**: como desenvolver um plano de negócios para incubadoras. Rio de Janeiro: Campus, 2002

ECKERT, A et al. O Perfil Empreendedor na graduação: Um Estudo Comparativo entre ingressantes e concluintes. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, Rio de Janeiro, p. 61-76, maio 2013.

FAVERO, Maria de Lourdes de Albuquerque. A universidade no Brasil: das origens à Reforma Universitária de 1968. **Educ. rev.**, n. 28, p. 17-36, 2006

Fernandes, D. D. H.; Santos, C. P. Orientação empreendedora: um estudo sobre as consequências do empreendedorismo nas organizações. **RAE- eletrônica**, v. 7, n. 1. 2008.

HECKE, A. P. (2011): **A intenção empreendedora dos alunos concluintes dos cursos de graduação em Administração e Ciências Contábeis das instituições de ensino superior de Curitiba-PR**. 2011. 83 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

KUMAR, Sushil; ALI, Jabir. Indian agri-seed industry: understanding the entrepreneurial process. **Journal of Small Business and Enterprise Development**, v. 17, n. 3, 2010.

LANDSTROM, H.; BENNER, M. Entrepreneurship research: a history of scholarly migration. In: LANDSTROM, H.; LOHRKE, F. (org). Historical foundations of entrepreneurship research. Great Britain: **Edward Elgar Publishing**. p. 15-45, 2010.

LANDSTRÖM, H.; HARIRCHI, G.; ÅSTRÖM, F. Entrepreneurship: Exploring the Knowledge base. **Research Policy**. v. 41. p. 1154-1181, 2012.

MURPHY, P.; LIAO, J.; WELSCH, H. P. A conceptual history of entrepreneurial thought. **Journal of Management History**. v. 12. p.12-35, 2006.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Paulo Cintra. Controladoria de gestão: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

RIBEIRO, Ricardo de Lima; OLIVEIRA, Edson Aparecida de Araújo Querido; ARAUJO, Elvira Aparecida de Araújo. A contribuição das instituições de ensino superior para a educação empreendedora. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, Taubaté, v. 10, n. 3, p. 295-313, set., 2014.

ROCHA, E. L. C.; FREITAS, A. A. F. Avaliação do ensino de empreendedorismo entre estudantes universitários por meio do perfil empreendedor. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 18, n. 4, p. 465-486, 2014.

RODRIGUES, Ana Katia da Silva. O profissional contábil e as exigências do mercado de trabalho no município de Juína. 2009. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Jurema, Juína, 2009.

SÁ, Antônio Lopes. **Ética Profissional**. São Paulo: Atlas, 2007

SABRA, Marcelo Augusto Rocha; ALVES, Adenes Teixeira; NEGREIROS, MIGUEL Carlos Viana. Contabilidade empreendedorismo: de que forma o empreendedorismo pode ajudar na valorização profissional do contador? **Empreendedorismo, Gestão e Negócios**, v. 7, n. 7, p. 503-512, mar., 2013. Disponível em: <http://fatece.edu.br/arquivos/arquivos%20revistas/empreendedorismo/volume7/20.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2019.

SANTOS, D. F. et al. Perfil do profissional contábil: estudo comparativo entre as exigências do mercado de trabalho e a formação oferecida pelas instituições de ensino superior de Curitiba. **Revista Contemporânea em Contabilidade**, v. 8, n. 16. P. 137-152, 2011.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: Orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

VERGA, E.; SILVA, L. F. S. Empreendedorismo: evolução histórica, definições e abordagens. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**, v. 3, n. 3, p. 3- 30, 2014.

ZEN, Aurora Carneiro; FRACASSO, Edi Madalena. Quem é o empreendedor? As implicações de três evoluções tecnológicas na construção do termo empreendedor. **Revista de Administração Makenzie**, São Paulo, v. 9, n. 8, nov./ dez., 2019.

A CONTABILIDADE RURAL NA PERSPECTIVA DOS ALUNOS DE UMA ESCOLA TÉCNICA NA CIDADE DE MAMANGUAPE/PB

Martha Michele¹
Isabella Christina Dantas Valentim²

RESUMO:

A Contabilidade Rural, ramo da contabilidade que estuda o patrimônio rural, está voltada ao setor agrícola, zootécnico, agropecuário e agroindustrial. Por isso, as Escolas Técnicas têm discutido o tema na perspectiva de introduzir nos alunos a temática, com finalidade de adequar seus discentes às demandas da realidade econômica com responsabilidade e competência. Assim, o objetivo desta pesquisa é analisar a percepção dos discentes da escola técnica sobre a disciplina de Contabilidade Rural como integrante de sua formação profissional sob a ótica didático-estrutural. A metodologia utilizada consistiu em uma análise do plano de ensino da disciplina Contabilidade Rural e, por meio de um questionário, coletando informações a respeito das facilidades e dificuldades dos discentes na disciplina. Os resultados mostraram que o objetivo da disciplina Contabilidade Rural é demonstrar a importância da contabilidade rural como ferramenta de planejamento e controle para tomada de decisões. A maioria concordou que havia clareza na ministração dos conteúdos, assim como a maioria já participou de palestras e /ou fez leituras sobre Contabilidade Rural. a maioria indicou que faltaram elementos sejam materiais ou intelectuais nos trabalhos de campo. A maioria disse ter se dedicado o bastante para a assimilação dos conteúdos da disciplina assim como a maioria concorda que a disciplina respondeu às expectativas.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade Rural. Facilidades. Dificuldades.

ABSTRACT:

Rural Accounting, a branch of accounting that studies rural heritage, is focused on the agricultural, zootechnical, agricultural and agro-industrial sector. For this reason, the Technical Schools have been discussing the theme from the perspective of introducing students to the theme, with the purpose of adapting their students to the demands of economic reality with responsibility and competence. Thus, the objective of this research is to analyze the perception of the students of the technical school about the discipline of Rural Accounting as part of their professional training from a didactic-structural perspective. The methodology used consisted of an analysis of the teaching plan of the Rural Accounting discipline and, through a questionnaire, collecting information about the facilities and difficulties of the students in the discipline. The results showed that the objective of the discipline Rural Accounting is to demonstrate the importance of rural accounting as a planning and control tool for decision making. Most agreed that there was clarity in content management, as most have already attended lectures and / or did readings on Rural Accounting. most indicated that they lacked material or intellectual elements in fieldwork. Most said they have dedicated enough to assimilate the contents of the discipline as most agree that discipline has met expectations.

KEY WORDS: Rural Accounting. Facilities. Difficulties.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade atua como importante ferramenta de gestão sendo, conseqüentemente, um conhecimento necessário que envolve diversas áreas, dentre elas a contabilidade rural. Por ser um tema bastante abordado durante anos,

¹Graduanda do Curso de Ciências Contábeis do Instituto Superior da Paraíba – IESP. E-mail: ygmichele@gmail.com

²Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN, Mestre em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis e Gestão Financeira. E-mail: isabellavalentim.prof@gmail.com

e por muito se falar da necessidade de sua existência, a contabilidade rural ganhou importância para a modernidade, principalmente no setor agropecuário, segundo destaca Vilhena (2010).

Além da Contabilidade Rural ter utilidade e relevância como instrumento na tomada de decisão, os benefícios e vantagens por meio de sua implementação e utilização proporcionam aos gestores, práticas administrativas eficientes e eficazes com melhora significativa lucratividade e rentabilidade (VILHENA, 2010).

Nessa perspectiva, pode-se dizer que a Contabilidade Rural é o ramo que da contabilidade que estuda o patrimônio rural, está voltada ao setor agrícola, zootécnico, agropecuário e agroindustrial (FONSECA et al, 2015). Este mercado possuiu características próprias, diferenciando-se de outros ramos empresariais. Assim desenvolveu-se um atendimento contábil personalizado que atende a necessidade do segmento (VILHENA, 2010).

As Escolas Técnicas têm discutido o tema na perspectiva de introduzir nos alunos a temática, com finalidade de adequar seus discentes às demandas da realidade econômica com responsabilidade e competência.

Alguns trabalhos já abordaram assuntos como: Ferreira, do Carmo e Lucena (2010), Vilhena (2010), Fonseca et al (2015) e Almeida (2018) os quais trouxeram a Contabilidade Rural como tema central, evidenciando sua importância para o produtor rural e a análise da disciplina nas instituições de ensino superior.

Neste sentido, o trabalho propõe o seguinte questionamento: **Qual a percepção dos discentes de uma Escola Técnica na cidade de Mamanguape/PB quanto à disciplina Contabilidade Rural como integrante de sua formação profissional?**

Para responder ao questionamento proposto, o objetivo da pesquisa é analisar a percepção dos discentes da escola técnica sobre a disciplina de Contabilidade Rural como integrante de sua formação profissional sob a ótica didático-estrutural. Além disso, são colocados como objetivos específicos: analisar o plano de ensino da disciplina e as metodologias aplicadas aos discentes; e descrever quais as principais facilidades e dificuldades relatadas pelos discentes.

Este trabalho tem relevância por avaliar como é abordada a disciplina de contabilidade na escola técnica, saber quais as expectativas dos alunos do 2º ano, comparar se o objetivo do docente foi alcançado, verificando ainda o que pode ser melhorado, de forma que a disciplina possa contribuir de fato ao que se é proposto.

Ao avaliar como os profissionais estão sendo capacitados e como estes poderão agregar valor no mercado de trabalho, esta pesquisa proporciona uma visão ampla da importância da disciplina em questão para a formação discente. Contribui ainda no aperfeiçoamento do aprendizado da contabilidade em nível prático e teórico, preparando os discentes para as realidades da região.

Como argumentos metodológicos, o trabalho abordará através das características descritivas as fontes de informações decorrentes do estudo de caso na Escola Técnica na cidade de Mamanguape-PB, onde serão feitas análises da disciplina de contabilidade rural, utilizando como ferramenta os questionários estruturados aplicados aos discentes da escola avaliada.

Este trabalho abordará além dessa introdução, a fundamentação teórica, a metodologia o estudo de caso com as análises dos resultados e as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 AGRONEGÓCIO NA ECONOMIA BRASILEIRA

A agropecuária é uma atividade com alto impacto econômico, onde que países em desenvolvimento podem utilizar seus potenciais agrícolas e recursos naturais para buscar de crescimento econômico e desenvolvimento sustentável (ABBADÉ, 2014).

“O agronegócio brasileiro tem grande importância na balança comercial, [...] sendo altamente superavitário, de modo a contribuir sensivelmente para evitar os déficits comerciais do Brasil” (ARAÚJO, 2003, p. 28).

Em menos de 30 anos o Brasil reverteu sua posição de importador de alimentos para uma posição de um dos “celeiros” mais importantes do mundo. É considerado o primeiro país a alcançar os níveis de produtividade e exportação dos tradicionais “*Big Five*” (os cinco maiores exportadores de grãos que são América, Canadá, Austrália, Argentina e União Européia) (ABBADÉ, 2014, p. 151).

Entende-se por agronegócio todas as operações utilizadas na geração de produtos agrícolas e pecuários, levando em conta o início na propriedade rural até as fases externas de preparação e finalização do produto, envolvendo os processos

de produção, armazenamento, processamento, comercialização e a distribuição para consumidor final (FONSECA *et al.*, 2015)

Em complemento ao disposto acima, Savoia (2011) diz que o agronegócio engloba a cadeia produtiva tendo início na fabricação de insumos, intermediando pela produção agropecuária e pela transformação, até chegar ao consumidor final, isto é, comporta todos os serviços auxiliares como pesquisa, assistência técnica, processamento, transporte, comercialização, meios de pagamento, exportação, serviços portuários, distribuição, bolsas de negociação, até o consumidor final.

O potencial agroindustrial brasileiro é destaque mundial e é considerado atualmente como um dos grandes produtores de alimentos (CONTINI; MARTHA, 2010; THE ECONOMIST, 2010).

De acordo com Barros (2018), o crescimento do agronegócio está mais ou menos dado, uma vez que a produtividade tende a continuar se elevando e o crescimento do mercado interno deverá evoluir mesmo sob condições de baixo crescimento do país, dados o nosso baixo nível de renda média, má distribuição da mesma e as modificações no comportamento do consumidor.

Fonseca *et al.* (2015, p. 7) enfatizam que:

O agronegócio é muito importante para a economia do país, mostra um crescimento vindo dessa atividade, tanto na área agrícola quanto na área da pecuária, se tratando de mercado internacional, os produtos agrícolas Brasileiros estão entre os primeiros exportados do mundo, no mercado de carnes destaque para bovina, suco de laranja e grãos em especial a soja, mantendo a balança comercial em alta quase o ano todo.

Neste contexto, o agronegócio, além de fomentar a economia interna e externa, pode contribuir para melhoria dos índices de crescimento do PIB e geração de emprego e renda, por meio de empregos diretos e indiretos.

2.2 EVOLUÇÃO DO ENSINO DA CONTABILIDADE NO BRASIL

O ensino da contabilidade no Brasil teve sua origem em meados do século XIX, a partir da vinda da Família Real Portuguesa em 1808, quando ainda era denominado estudos de comércio, década em que foi publicada a obra de Visconde de Cairu (José Antonio Lisboa) (1804), que em 1809 apresentou de forma pioneira

um sistema de direito comercial e realizou os primeiros estudos de economia política no Brasil (PELEIAS *et al.*, 2007; SCHMIDT, 2000).

Em 1846, o Decreto nº 456 promulgou o Regulamento das Aulas de Comércio do Rio de Janeiro, que de acordo com Peleias *et al.* (2007) o período letivo era composto por dois anos com exames finais englobando Direito Comercial, Prática das Principais Operações e Atos Comerciais.

De acordo com Iudícibus (2006, p. 41):

[...] foi com a fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, em 1946, e com a instalação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais, que o Brasil ganhou o primeiro núcleo efetivo, embora modesto, de pesquisa contábil nos moldes norte-americanos, isto é, com professores dedicando-se em tempo integral ao ensino e à pesquisa, produzindo artigos de maior conteúdo científico e escrevendo teses acadêmicas de alto valor.

Lima (2016) afirma que houve um longo caminho para que a Contabilidade enquanto ciência viesse a ser lecionada em cursos de Graduação e Pós-Graduação, assim, a realidade da sociedade influenciava diretamente em como o ensino da contabilidade evoluía e devido à importância do profissional contábil, atualmente o ensino busca uma formação que capacite o Contador para as mais variadas áreas, como também a realização de pesquisas que enriqueçam e colaborem com o aprimoramento constante da Contabilidade.

Dessa forma, o ensino e contabilidade transpassou o que outrora era denominado como prática comercial e o profissional era o “guarda-livros”. Hoje a contabilidade é um mecanismo de gestão decisivo para tomada de decisão e análises de investimentos, assim como o profissional é analítico e imprescindível para qualquer organização.

2.3 CONTABILIDADE RURAL

Entende-se como Contabilidade Rural o ramo da contabilidade que tem como campo de atuação empresas rurais (ULRICH, 2009). O autor continua:

A Contabilidade Rural destaca-se como o principal instrumento de apoio às tomadas de decisões durante a execução e o controle das operações da empresa rural. Ela é desenvolvida dentro de um ciclo de coleta e processamento de dados que culmina com a produção e distribuição de

informações de saída, na forma de relatórios contábeis (ULRICH, 2009, p. 5).

A Contabilidade Rural é um dos ramos de especialização da Ciência Contábil. Ela é aplicada ao meio rural, como o próprio nome diz, contemplando o registro dos fatos derivados das atividades rurais em determinados períodos. Dessa forma, esse ramo da Contabilidade estuda e controla o patrimônio rural. Os empreendimentos rurais têm alguns elementos que não são comuns nos demais tipos de entidades. Como por exemplo, seus ativos costumam englobar tratores, máquinas de plantio e colheita, fertilizantes, sementes, plantas, defensivos agrícolas, rebanhos etc (SENAR, 2015).

De acordo com a Lei nº 4.504/1964, art. 4º, inciso VI, empresa rural define-se como:

[...] empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente imóvel rural, dentro de condição de rendimento econômico da região em que se situe e que explore área mínima agricultável do imóvel segundo padrões fixados, pública e previamente, pelo Poder Executivo. Para esse fim, equiparam-se às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as áreas ocupadas com benfeitorias.

Para Marion (2005), Empresa Rural é a que explora a capacidade produtiva do solo através do cultivo da terra, da criação de animais e transformação de determinados produtos agrícolas tendo como campo de atividades três grupos distintos: produção vegetal, produção animal e indústrias rurais.

Mesmo na ausência de formalidade ou estrutura, a atividade rural engloba múltiplas atividades e concentra relevante volume de operações financeiras.

Para um gestor rural, o conhecimento técnico, a sensibilidade e a competência para o diagnóstico da empresa, são fatores determinantes de grande parte do seu sucesso na agropecuária. As operações de gestão são consideradas em três aspectos: o técnico, o econômico e o financeiro (ULRICH, 2009)

Neste sentido, percebe-se que real necessidade do produtor rural ter um olhar mais amplo no que se refere à Contabilidade, por meio dela será possível otimizar os processos e preservar a continuidade da empresa.

2.3.1 Ativo biológico – CPC 29

Ao tratar do tema Contabilidade Rural, faz-se necessário mencionar o CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola - que objetiva “estabelecer o tratamento contábil, e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas” (CPC 29).

O Pronunciamento diz que o reconhecimento de um ativo biológico deve acontecer quando houver controle do ativo como resultado de eventos passados, houver provável possibilidades de benefícios futuros e for possível mensurar de forma confiável seu valor justo ou custo.

De acordo com o CPC 29, A entidade deve divulgar seu ganho ou a perda do período corrente em relação ao valor inicial do ativo biológico e do produto agrícola assim como os decorrentes da mudança no valor justo, subtraída a despesa de venda dos ativos biológicos.

2.4 FORMAÇÃO TÉCNICA EM AGRONEGÓCIO

A Contabilidade atua em vários seguimentos empresariais adaptando-se ao ramo empresarial ao qual for aplicada. Por isso várias graduações e formações técnicas têm a contabilidade inserida como componente curricular (SILVA, 2008).

Graduações como Administração, Gestão Pública, Economia e Ciências Atuariais abordam a contabilidade em sua grade curricular, da mesma forma que as formações técnicas em Administração, Comércio Exterior, Cooperativismo, Finanças, Recursos Humanos e Agronegócio, por exemplo. Isto evidencia a versatilidade importância da contabilidade. A informação contábil é valiosa e tem o poder de influenciar na tomada de decisão de uma empresa.

Em se tratando da formação técnica em Agronegócio, a contabilidade é especificamente voltada para as particularidades do meio rural, dessa forma o empresário rural tem em suas mãos o conhecimento analítico contábil voltado para seu tipo de empresa, dessa forma o técnico em Agronegócio é capacitado para as particularidades desse seguimento (BEGNIS; ESTIVALETE; SILVA, 2007).

De posse do arcabouço teórico/prático que a formação técnica em Agronegócio fornece, o profissional poderá executar suas funções com qualidade e dinamismo. O conhecimento da contabilidade torna-se fundamental na medida em que sem ela nenhuma empresa, de qualquer segmento que seja, sobrevive (GUINDANI, 2008).

O técnico em Agronegócio possui atribuições importantes dentro do ambiente empresarial, ele:

Promove a gestão do negócio agrícola. Coordena operações de produção, armazenamento, processamento e distribuição dos produtos agrícolas e derivados. Coordena as interrelações das atividades nos segmentos do agronegócio, em todas suas etapas. Planeja, organiza, dirige e controla as atividades de gestão do negócio rural. Promove ações integradas de gestão agrícola e de comercialização. Idealiza ações de marketing aplicadas ao agronegócio. Executa ações para a promoção e gerenciamento de organizações associativas e cooperativistas. Programa ações de gestão social e ambiental para a promoção da sustentabilidade da propriedade. Avalia custos de produção e aspectos econômicos para a comercialização de novos produtos e serviços. Capta e aplica linhas de crédito compatíveis com a produção. Implanta e gerencia o turismo rural (CATÁLOGO NACIONAL DE CURSOS TÉCNICOS, 2016, p. 228).

Dada a vasta lista de competências, nota-se a importância da formação e a necessidade de conhecimento na área contábil.

2.5 ESTUDOS CORRELATOS

Com o passar dos tempos alguns autores abordaram o tema Contabilidade Rural em seus estudos, a exemplo de Ulrich (2009), Ferreira, do Carmo e Lucena (2010), Vilhena e Antunes (2010), Fonseca *et al.* (2015) e Almeida (2018).

Ulrich (2009) elaborou o artigo intitulado “Contabilidade Rural e perspectiva da gestão no agronegócio”, onde objetivava apresentar conceitos e definições a respeito da contabilidade rural e sobre a gestão do agronegócio. Seus resultados apontaram que o empresário rural precisa conhecer e se apropriar dos conceitos e técnicas ligadas a contabilidade rural com rapidez e, levando em conta o cenário competitivo do mercado empresarial, sob qualquer ramo de negócio. Dessa forma, é necessário que o produtor rural entenda-se como um empresário e veja sua propriedade como uma empresa, para poder manter-se competitivo e lucrativo e ter melhor gerência de sua atividade rural.

Ferreira, do Carmo e Lucena (2010) realizaram uma pesquisa denominada “Uma análise da disciplina contabilidade rural nos cursos de ciências contábeis das instituições de ensino superior de João Pessoa – PB” cujo objetivo foi analisar a metodologia de ensino utilizada na disciplina de Contabilidade Rural, nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis, em 7(sete) Instituições de Ensino Superior de

Ciências Contábeis em João Pessoa – PB, por meio de levantamento de dados, visando conhecer os métodos e as técnicas utilizados pelos docentes. Dos resultados obtidos, constatou-se que das instituições de ensino pesquisadas, 14% apresentam em sua grade curricular a disciplina Contabilidade Rural, dando enfoque, ao conteúdo programático agricultura e pecuária. Do corpo docente, 50% atuam no ensino há mais de 3 anos e possuem experiência prática em escritórios de contabilidade e apenas 25% obedecem ao regime de dedicação exclusiva.

Vilhena e Antunes (2010) publicaram um artigo chamado “A importância da contabilidade rural para o produtor rural”, que tinha como objetivo demonstrar a importância da Contabilidade Rural para o pequeno, médio e grande produtor rural, como uma ferramenta gerencial. Os autores concluíram que a necessidade de uma atualização dos meios de gerenciamento nas empresas rurais, é uma realidade fundamental para alcançar resultados de produtividade que garantam o sucesso do empreendimento. Para tanto, é necessário que se tomem decisões de forma rápida, adequando-se assim às mudanças da política à economia do país.

Fonseca *et al.* (2015) realizaram um estudo denominado “Contabilidade Rural no Agronegócio brasileiro” onde buscou mostrar as contribuições da contabilidade rural para os gestores e produtores, quanto à evidência de informações contábeis para serem usadas no processo de tomada de decisão no meio do agronegócio. Os resultados evidenciaram que a Contabilidade Rural permite uma visão global do Agronegócio, dando auxílio aos produtores nas tomadas de decisões, investimentos e melhorias para o crescimento no setor para as empresas rurais e para seus empresários.

Almeida (2018) realizou a pesquisa intitulada “Domínio dos graduandos em Ciências Contábeis da UnB sobre particularidades da contabilidade rural”, com objetivo de identificar o conhecimento dos graduandos em Ciências Contábeis da UnB sobre especificidades da Contabilidade Rural. Foi observado que os alunos que cursaram a disciplina apresentaram maior conhecimento sobre os temas abordados, e que as questões que poderiam ser respondidas apenas com conhecimentos obtidos em contabilidade geral apresentaram maior porcentagem de acerto. A maioria dos respondentes considerou relevante a inclusão da disciplina na grade curricular do curso, porém poucos demonstraram interesse em realizar uma especificação na área.

3 METODOLOGIA

No que se refere à tipologia, esta pesquisa, quanto aos objetivos, é descritiva que segundo Gil (2010) tem como objetivo central descrever as características de uma população ou fenômeno ou, ainda, fazer o relacionamento entre variáveis.

Quanto aos procedimentos caracteriza-se como de campo que de acordo com Marconi e Lakatos (2010) é aquela que consiste na observação de fenômenos tal como ocorrem, na coleta de dados e no registro das variáveis relevantes, para analisá-los. E também bibliográfica, uma vez que as fases da pesquisa de campo exigem, primeiramente, a realização de uma pesquisa bibliográfica sobre a Contabilidade Rural como componente curricular (MARCONI; LAKATOS, 2010).

Quanto à abordagem trata-se de uma pesquisa qualitativa, pois visa analisar a percepção dos discentes da escola técnica sobre a disciplina de Contabilidade Rural como integrante de sua formação profissional, e quantitativa uma vez que os resultados serão apresentados, em parte, em percentuais.

A pesquisa será executada primeiramente fazendo uma análise do plano de ensino da disciplina Contabilidade Rural e as metodologias aplicadas. Desta análise resultarão informações sobre conteúdo, avaliações, composição das notas e objetivos. Em um segundo momento, serão coletadas, por meio de um questionário, informações a respeito das facilidades e dificuldades dos discentes na disciplina, aspectos que irão abranger o conteúdo da disciplina, a metodologia empregada e as lacunas identificadas pelos alunos. Este questionário é uma adaptação do formulário de avaliação de disciplinas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), de forma a abordar os aspectos e finalidades desta pesquisa.

Para tratamento dos dados será usado um editor de planilhas que irá agrupar os dados, gerar as frequências e percentuais, assim como os gráficos que evidenciarão os resultados da pesquisa.

O questionário está dividido em 6 (seis) partes: a primeira busca conhecer o perfil demográfico dos respondentes; a segunda tem como foco o professor como condutor dos processos de aprendizagem; a terceira enfatiza a disciplina no aspecto didático-estrutural; a quarta parte está voltada para o ambiente de aprendizagem (recursos e infraestrutura); a quinta parte consiste uma autoavaliação do aluno, onde ele avaliará sua condição em três aspectos diferentes; e, por fim, a sexta parte é

uma espaço aberto para o aluno expor as contribuições da disciplina Contabilidade Rural para sua formação profissional

Por fim, o questionário fornecerá dados que formarão um quadro com as principais contribuições da disciplina para a formação profissional dos discentes.

Esta pesquisa está direcionada aos discentes do 2º ano da Escola Técnica da cidade de Mamanguape/PB, tendo como foco a disciplina Contabilidade Rural. A população total (somatório de todas as turmas do 2º ano) é composta por 111 alunos. A amostra para esta pesquisa é equivalente a 1 (uma) turma, com total de 40 alunos. A pesquisa se limita às respostas dos entrevistados, sendo mantido o sigilo sobre a identidade dos participantes e preservada a fidedignidade dos dados obtidos.

4 RESULTADO E DISCUSSÃO

4.1 ANÁLISE DO PLANO DE ENSINO DA DISCIPLINA CONTABILIDADE RUAL

Nesta etapa inicial foi feita uma análise no plano de ensino da disciplina Contabilidade Rural, abordando os tópicos sobre conteúdo, avaliações, objetivos em uma visão geral do componente curricular.

De acordo com o plano de ensino o objetivo da disciplina Contabilidade Rural é demonstrar a importância da contabilidade rural, como uma ferramenta que proporciona, através de informações contábeis, o planejamento e o controle para tomada de decisões, contribuindo para o controle dos custos e a comparação de resultados.

Tendo em vista o objetivo geral, são traçados objetivos específicos: discutir os conceitos de Agronegócio, Contabilidade Rural, Atividade Rural; verificar como são apurados os resultados das propriedades rurais; verificar as movimentações financeiras das empresas rurais; analisar e questionar a existência da assessoria contábil.

Visando a organização dos processos didáticos contemplados pela estrutura curricular, são definidas competências e habilidades que são abrangidas pelo conteúdo programático da disciplina como aplicação da contabilidade rural, empreendedorismo, gestão de custos, por exemplo.

No que se refere à metodologia de ensino, a Ementa da disciplina evidencia que está dividida em aula expositiva dialogada e seminários, em que a primeira consiste na exposição do conteúdo com a participação dos alunos, cujo conhecimento deve ser considerado e pode ser tomado como ponto de partida e o segundo um espaço para criação e exposição de ideias, ou seja, espaço onde um grupo discuta ou debata temas ou problemas que são colocados em discussão.

As avaliações são compostas por parte objetiva e parte subjetiva. No tocante à avaliação, são realizadas três em cada bimestre, cada qual com peso 10,0 (dez) pontos, envolvendo prova, avaliação semanal e seminários. A principal referencia utilizada é o livro de Aldenir Ortiz Rodrigues, intitulado Contabilidade Rural em sua 4ª edição do ano de 2016.

4.2 PERFIL DEMOGRÁFICO

Nesta etapa buscou-se conhecer o perfil demográfico dos respondentes, abordando os fatores gênero e faixa etária.

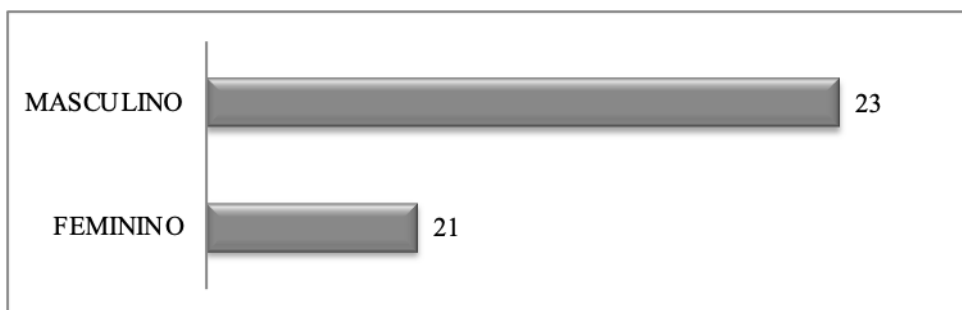


Gráfico 1 – Quantitativo de entrevistados por gênero

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A Gráfico 1 demonstra que o quantitativo no que se refere ao gênero foi muito parecido entre homens e mulheres, dos 44 entrevistados, 23 eram do sexo masculino e 21 do sexo feminino.

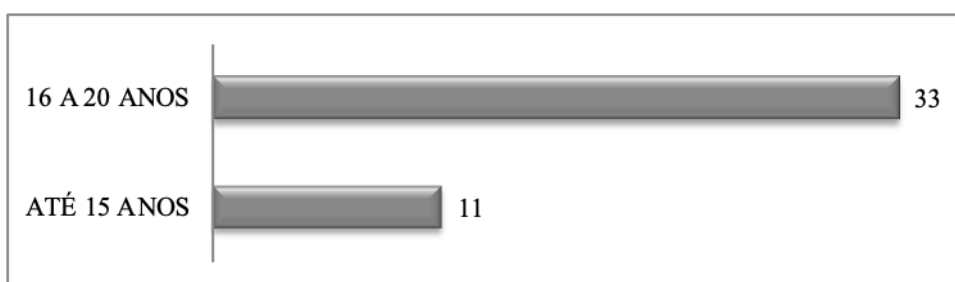


Gráfico 2 – Quantitativo de entrevistados por faixa etária

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A Gráfico 2 apresenta o quantitativo de entrevistados por faixa etária, onde nota-se que 75% têm entre 16 e 20 anos de idade (33 entrevistados), enquanto que 25% (11 entrevistados) tem até 15 anos de idade.

4.3 FACILIDADES E DIFICULDADES ENCONTRADAS NA DISCIPLINA

Nesta parte da pesquisa buscou-se conhecer fatores de facilidade e dificuldade na opinião dos discentes sobre a disciplina Contabilidade Rural. Aqui serão apresentados fatores relacionados a disciplina em si, autoavaliação dos discentes, infraestrutura do ambiente onde a disciplina é ministrada, ou seja, os fatores abstratos e concretos que poder ser benéficos ou maléficos para a absorção dos conteúdos.

Avaliação da Disciplina	Discordo Totalmente	Discordo parcialmente	Nem concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
A carga horária da disciplina foi suficiente	14	4	15	6	5
Foi difícil acompanhar/aprender sobre contabilidade rural	1	10	11	14	8
Considera a disciplina importante para sua formação	2	1	2	17	22
Foi possível acompanhar a disciplina por meio de algum material didático	7	4	3	5	22
Foi possível a participação dos alunos, considerando questionamento crítico e contribuições	2	9	10	17	5
Os objetivos propostos da disciplina foram atingidos	6	7	14	13	2
O conteúdo da disciplina contabilidade rural foi ministrado de forma clara	2	6	15	18	2
Já assistiu palestras/seminários ou mesmo leu sobre contabilidade rural	6	5	2	13	18

Quadro1 – Avaliação da disciplina Contabilidade Rural

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A Quadro 1apresenta a opinião dos discentes quanto a avaliação da disciplina, foi usada uma escala em cinco níveis para verificar o nível de concordância ou não dos discentes para cada afirmação proposta.

No quesito “a carga horária da disciplina foi suficiente” 14 discentes disseram discordar totalmente e 4 discordam em parte, o que indica que boa parte da turma

estudada achou que a carga horária foi insuficiente. Se posicionaram de forma neutra (nem discordam nem concordam) 15 alunos, 5 disseram concordar totalmente e 6 concordaram parcialmente.

Sobre a afirmativa “foi difícil acompanhar/aprender sobre contabilidade rural” 8 disseram que concordam totalmente e 14 concordam em parte, ou seja, 50% da turma apresentou dificuldade na assimilação do conteúdo.

A maioria considera a disciplina importante para sua formação, da mesma forma que a maioria disse ter acompanhado a disciplina com materiais didáticos de apoio. Também foi positiva a resposta quanto a participação dos alunos em sala.

Em relação aos objetivos apenas 2 alunos julgaram que a disciplina alcançou seu propósito, 13 concordaram parcialmente e 14 se posicionaram de forma neutra, 7 discordaram em parte e 6 discordaram totalmente.

No que se refere a clareza na ministração dos conteúdos, 20 alunos apresentaram algum nível de concordância, sendo 2 totalmente e 18 parcialmente. A maioria dos entrevistados já participou de palestras e/ou fez leituras sobre Contabilidade Rural.

Avaliação de infraestrutura	Discordo Totalmente	Discordo parcialmente	Nem concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Os trabalhos de campo contaram com os recursos necessários	16	7	4	8	8
As condições da biblioteca (espaço físico, horário, atendimento) colaboram para o desenvolvimento da disciplina	28	7	7	1	1
O acervo da biblioteca é suficiente para o desenvolvimento da disciplina	33	6	3	2	0
As condições da(s) sala(s) de aula colaboram para o desenvolvimento da disciplina	8	8	10	12	6

Quadro 2 – Avaliação da infraestrutura

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A Quadro 2 apresenta a opinião dos alunos no que se refere à infraestrutura do ambiente onde a disciplina era ministrada. Esta etapa foi inserida por entender-se que o ambiente interfere direta ou indiretamente na assimilação dos conteúdos.

A maioria apresentou algum nível de discordância quanto aos recursos nos trabalhos de campo, indicando que faltaram elementos sejam materiais ou intelectuais nos trabalhos executados na modalidade acima citada.

De forma similar ao item anterior, a maioria dos alunos mostraram insatisfação sobre as condições da biblioteca, 28 alunos discordaram totalmente da afirmativa “as condições da biblioteca (espaço físico, horário de atendimento) colaboraram para o desenvolvimento da disciplina”. Assim como 33 alunos discordaram totalmente quanto à afirmativa sobre o acervo ser suficiente para o desenvolvimento da disciplina. Houve maior equilíbrio quando a afirmativa foi sobre as condições da sala de aula.

Autoavaliação	Discordo Totalmente	Discordo parcialmente	Nem concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Dediquei o esforço necessário à disciplina	1	6	6	21	10
Estou satisfeito com o que aprendi	4	6	20	9	5
Tenho os pré-requisitos necessários para o acompanhamento da disciplina	2	3	14	21	4

Quadro 3 – Autoavaliação discente

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A Quadro 3 apresenta os dados relacionados com autoavaliação dos discentes, esta etapa visa evidenciar a participação dos alunos no bom andamento da disciplina uma vez que os alunos são os maiores colaboradores para que o ambiente proporcione uma aprendizagem satisfatória.

No aspecto dedicação, a maioria disse ter se dedicado o bastante para a assimilação dos conteúdos da disciplina, 10 concordaram totalmente e 21 parcialmente, apenas um disse discordar totalmente.

Quanto a satisfação no aprendizado, a maioria respondeu de forma neutra, o que indica que não houve satisfação ou insatisfação preponderantes. Ao mesmo tempo, a maioria disse possuir os requisitos necessários para o acompanhamento da disciplina (21 concordam parcialmente e 4 totalmente).

Contabilidade Rural	Discordo Totalmente	Discordo parcialmente	Nem concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente

Pretendo continuar o estudo sobre contabilidade rural	7	7	11	11	8
Estou satisfeito com a prática aplicada na disciplina	10	5	13	11	6
A disciplina correspondeu às minhas expectativas	1	7	9	19	5

Quadro 4 – Conclusões sobre a disciplina Contabilidade Rural

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Para finalizar, buscou-se conhecer as conclusões dos discentes a respeito da disciplina Contabilidade Rural. Dessa forma é possível verificar a opinião geral dos alunos sobre a disciplina.

Sobre continuar o estudo sobre contabilidade rural, 8 disseram concordar totalmente, 11 responderam concordar parcialmente, assim o mesmo quantitativo respondeu nem concordar nem discordar, 7 disseram discordar parcialmente e também 7 disseram discordar totalmente.

No que se refere à satisfação com a prática, 15 disseram discordar, sendo 10 totalmente e 5 parcialmente, 13 nem concordam nem discordam, 11 concordam parcialmente e 6 concordam totalmente, ou seja, houve divisão de opiniões, com uma leve vantagem para o que disserem estar satisfeitos.

Em relação a afirmação sobre a disciplina ter correspondido às expectativas, a maioria respondentes disse concordar, 5 totalmente e 19 parcialmente, 9 nem concordam nem discordam, 7 discordam parcialmente e apenas 1 discorda totalmente.

Após esta etapa, torna-se concluída esta pesquisa, que apresentou um panorama geral sobre a percepção dos discentes sobre a disciplina Contabilidade Rural como integrante de sua formação profissional.

Os resultados desta pesquisa permitem concluir que as dificuldades percebidas pelos alunos estão ligadas: à carga horária insuficiente, o que demonstra o interesse no componente curricular; aos recursos disponíveis para utilização nos trabalhos de campo, que segundo a maioria dos entrevistados não eram suficientes para proporcionar o melhor aproveitamento das atividades; e aos serviços oferecidos pela biblioteca, que alegam haver deficiências no atendimento, na estrutura e no acervo, indicando que o acervo deve estar desfalcado de títulos necessários para o embasamento dos discentes quanto aos conteúdos da disciplina.

Os pontos positivos, aqui denominados de facilidades, foram destacadas nos seguintes itens: Importância da disciplina para a formação profissional, ou seja, a maioria reconhece o componente curricular como importante para sua formação profissional; O material auxiliar para acompanhamento da disciplina, indicando que apostilas ou livros indicados serviram para guiar os estudos referentes ao conteúdo; dedicação dos alunos, que em sua autoavaliação indicaram que era uma virtude presente na maioria; agregado ao item anterior, a maioria alegou possuir requisitos para acompanhar os conteúdos de forma fluida, ou seja, da parte discente havia “material” para que o componente curricular fosse aproveitado da melhor forma; e quanto aos objetivos, a maioria disse que a disciplina cumpriu sua proposta, ou seja, mesmo com os fatores dificultadores, a disciplina conseguiu proporcionar o aprendizado a que se propôs a transmitir.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade é uma importante ferramenta de auxílio à gestão, envolvendo diversas áreas, dentre elas a contabilidade rural. Muito se falava da necessidade de sua existência, então a contabilidade rural ganhou importância para a modernidade, principalmente no setor agropecuário, uma vez que auxilia na gestão eficiente das empresas, proporcionando direcionamento técnico, necessário nos processos administrativos.

Com base nisso, esta pesquisa objetivou analisar a percepção dos discentes da escola técnica sobre a disciplina de Contabilidade Rural como integrante de sua formação profissional sob a ótica didático-estrutural. Para tal foram seguidas duas etapas.

A primeira etapa, buscou analisar o Plano de Ensino da disciplina a fim de conhecer a estrutura metodológica e avaliativa. Os resultados mostraram que o objetivo da disciplina Contabilidade Rural é demonstrar a importância da contabilidade rural como ferramenta de planejamento e controle para tomada de decisões. As aulas estão divididas em expositiva dialogada e seminários. As avaliações são compostas por parte objetiva e parte subjetiva sendo três em cada bimestre, cada qual com peso 10,0 (dez) pontos, envolvendo prova, avaliação semanal e seminários.

A segunda etapa procurou conhecer fatores de facilidade e dificuldade na opinião dos discentes sobre a disciplina Contabilidade Rural. Foi apurado que em relação a avaliação da disciplina, a maioria achou que a carga horária foi insuficiente. 50% da turma apresentou dificuldade na assimilação do conteúdo. A maioria considera a disciplina importante para sua formação. Quanto aos objetivos da disciplina as opiniões foram equilibradas com uma pequena vantagem para os que discordaram terem sido alcançados. A maioria concordou que havia clareza na ministração dos conteúdos, assim como a maioria já participou de palestras e /ou fez leituras sobre Contabilidade Rural.

Quanto à avaliação da estrutura, a maioria indicou que faltaram elementos sejam materiais ou intelectuais nos trabalhos de campo. A maioria dos alunos mostrou insatisfação sobre as condições da biblioteca.

No quesito autoavaliação, a maioria disse ter se dedicado o bastante para a assimilação dos conteúdos da disciplina, não houve satisfação ou insatisfação preponderantes e a maioria disse ter os requisitos necessários para o acompanhamento da disciplina.

Os resultados sobre a disciplina Contabilidade Rural foram as seguintes: 19 alunos disseram pretender continuar o estudo sobre Contabilidade Rural; houve equilíbrio quanto a satisfação com a prática aplicada; e a maioria concorda que a disciplina respondeu às expectativas.

Dessa forma, acredita-se que foi possível conhecer a percepção dos discentes de uma Escola Técnica na cidade de Mamanguape/PB quanto à disciplina Contabilidade Rural como integrante de sua formação profissional. Como sugestões para futuras pesquisas, que sejam feitas análises mais aprofundadas em relação as abordagens da Contabilidade Rural no meio acadêmico, como uma pesquisa qualitativa de cunho exploratório. Aplicação e impacto da adoção das normas contábeis relacionadas a Contabilidade Rural sobre o âmbito acadêmico e como são abordados nas disciplinas e grades curriculares.

REFERÊNCIAS

ABBADE, Eduardo Botti. O papel do agronegócio brasileiro no seu desenvolvimento econômico. **GEPROS - Gestão da Produção, Operações e Sistemas**, Bauru, ano 9, n. 3, jul./set., p. 149-158, 2014. Disponível em: <https://www.ufpe.br/documents/40070/1837975/ABNT+NBR+6023+2018+%281%29.pdf/3021f721-5be8-4e6d-951b-fa354dc490ed>. Acesso em: 01 abr. 2019.

ALMEIDA, Sthelen Costa. **Domínio dos graduandos em Ciências Contábeis da UnB sobre particularidades da contabilidade rural**. 2018. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2018. Disponível em: http://bdm.unb.br/bitstream/10483/19888/1/2018_SthelenCostaAlmeida_tcc.pdf. Acesso em: 28 mar. 2018.

ARAÚJO, Massilon J. **Fundamentos de Agronegócios**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BARROS, José Roberto Mendonça de. A indústria e o Agronegócio brasileiro. **IEDI**, São Paulo, jul., 2018. Disponível em: https://iedi.org.br/media/site/artigos/20180703-a_industria_e_o_agronegocio_brasileiro.pdf. Acesso em: 02 abr. 2019.

BRASIL. Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. Diário Oficial da União: Seção 1, Suplemento, Brasília, DF, p. 1-49, 30 nov. 1964.

CONTINI, E.; MARTHA JUNIOR, G. B. A agricultura brasileira, sua produtividade e mudança. Conferência Bertebos sobre Segurança alimentar e o futuro das fazendas: 2020 e para 2050. Falkenberg: Real Academia Sueca de Agricultura e Florestas, 2010.

FERREIRA, Danúbia Leite; DO CARMO, José Eronildo Barbosa; LUCENA, Wenner Gláucio Lopes. Uma análise da disciplina Contabilidade Rural nos cursos de Ciência Contábeis das Instituições de Ensino Superior de João Pessoa-PB. **TEMA-Revista Eletrônica de Ciências (ISSN 2175-9553)**, v. 9, n. 13/14, 2010.

FONSECA, Reinaldo Aparecida *et al.* **Contabilidade Rural no Agronegócio**. 2015.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Hailton Emiliano de. **Percepção dos Estudantes de Ciências Contábeis sobre a Didática dos Docentes como Base para a Formação Profissional**: um estudo realizado na Universidade Federal da Paraíba. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos da metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PELEIAS, Ivan Ricardo *et al.* Evolução do ensino da Contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista de Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, Edição 30 Anos de Doutorado, p. 19-32, Jun., 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18nspe/a03v18sp.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2019.

SAVOIA, José Roberto Ferreira *et al.* **Agronegócio no Brasil**: uma perspectiva financeira. Saint Paul: São Paulo, 2011.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM RURAL- SENAR. Curso técnico em agronegócio: contabilidade rural. **Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego, Rede e-Tec Brasil**, SENAR, Brasília: SENAR, 2015. 108 p. : il. Disponível em: <http://senar-es.org.br/doc/uc/UC%209%20-%20Contabilidade%20Rural.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2019.

ULRICH, Elisane Roseli. Contabilidade rural e perspectivas da gestão no agronegócio. **Revista de Administração e Ciências Contábeis do IDEAU**, Caxias do Sul, v. 4, n. 9, jul./dez., 2009. Disponível em: https://www.ideau.com.br/getulio/restrito/upload/revistasartigos/108_1.pdf. Acesso em: 05 abr. 2019.

VILHENA, Naiara Larissa Jordão. A importância da contabilidade rural para o produtor rural. **XIII Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e IX Encontro Latino Americano de Pós-**

Graduação. Universidade do Vale do Paraíba, 2010. Disponível em:
http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2010/anais. Acesso em: 12 mar. 2019

O USO DA CONTABILIDADE PELOS PEQUENOS EMPREENDEDORES: UM ESTUDO REALIZADO NA CIDADE DE MAMANGUAPE/PB

Mateus Pereira Barbosa¹
Mayra Cinara de Oliveira Tabosa²

RESUMO:

Buscando conhecer a realidade sobre a contabilidade nas atividades de empreendedores de micro e pequeno porte, esta pesquisa visa verificar como é feito o uso da contabilidade pelos pequenos empreendedores de Mamanguape/PB. Tendo como objetivos específicos: identificar os relatórios contábeis utilizados no auxílio a gestão; verificar a importância da contabilidade na percepção dos empreendedores estudados; conhecer os benefícios identificados com a utilização da contabilidade. Esta pesquisa encontra relevância ao tratar da contabilidade como instrumento de gestão para os pequenos empreendedores, os quais tem suas particularidades e limitações, ou seja, mostrando como a contabilidade é versátil e adaptável as necessidades gerenciais. Trata-se de um estudo descritivo, de campo e qualitativo, que utilizou como instrumento de coleta de dados um questionário estruturado direcionado aos gestores de pequenos empreendimentos da cidade de Mamanguape/PB. Os resultados mostraram que a maioria dos gestores consideram a contabilidade com um instrumento importante tanto em âmbito geral como em seu empreendimento, tendo suas variações entre mais ou menos importante. Vale ressaltar o reconhecimento da contabilidade como fundamental na área fiscal e na gestão de custos. A maioria dos gestores elencou como benefício trazido pela contabilidade a organização na empresa, 48% compartilharam desse entendimento. Para 32% dos gestores o controle de gastos foi um dos principais benefícios, significando uma melhora na relação entrada e saída de recursos, gestão de passivos e controle de fornecedores.

PALAVRAS-CHAVES: Contabilidade. Gestão. Empreendimento.

ABSTRACT:

Seeking to know this reality about accounting in the activities of micro and small entrepreneurs, this research aims to verify how the use of accounting is made by small entrepreneurs in Mamanguape / PB. Having as specific objectives: to identify the accounting reports used in the management aid; verify the importance of accounting in the perception of the studied entrepreneurs; know the benefits identified through the use of accounting. This research finds relevance when dealing with accounting as a management tool for small entrepreneurs, which has its particularities and limitations, that is, showing how accounting is versatile and adaptable to management needs. This is a descriptive, field and qualitative study, which used as a data collection instrument a structured questionnaire directed to managers of small enterprises in the city of Mamanguape / PB. The results showed that most managers consider accounting to be an important instrument both in general and in their enterprise, with variations of more or less important. It is worth mentioning the recognition of accounting as fundamental in tax and cost management. Most managers listed as benefit brought by accounting organization in the company, 48% shared this understanding. For 32% of managers spending control was one of the main benefits, meaning an improvement in the input and output ratio, liability management and supplier control.

KEY WORDS: Accounting. Management. Venture.

¹Graduando do Curso de Ciências Contábeis - Instituto Superior da Paraíba (IESP) E-mail: mateus31071996@gmail.com

²Professora Orientadora, Graduada em Administração Pelo Instituto de Educação Superior Da Paraíba - IESP, Mestre em Engenharia de Produção Pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB, Especialização em Gestão de Pessoas pelo Instituto de Educação da Paraíba. E-mail: mayaratabosa@hotmail.com

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ferramenta muito importante na gestão de um empreendimento, ela está presente em sua criação (formalização), continuidade e extinção, tendo como objetivo gerar informações relevantes à tomada de decisão, assim como é, também, responsável pelo registro dos atos e fatos inerentes as atividades mercantis (IUDÍCIBUS, 2019).

Por vezes, imagina-se que um pequeno empreendimento não necessita de uma contabilidade convencional, bastando um controle financeiro simplificado ou o que for determinado em lei para operar formalmente. Porém, de acordo com Baron e Shane (2007), a contabilidade não está resumida em obrigações fiscais, ela serve como base para uma gestão eficiente e organizada, podendo adotar uma versão simplificada de acordo com o empreendimento, que seria o caso do Simples Nacional, porém fundamental para as funções gerenciais.

Os pequenos empreendedores também são usuários da informação contábil, ou seja, as informações geradas por Dornelas (2008) salientam que muitos empreendedores, por estar iniciando suas atividades, julgam não haver necessidade de utilização de serviços contábeis alegando, inclusive, que é um dispêndio de recursos que não precisa ser feito de imediato, não atentando que essa decisão pode afetar a continuidade do negócio.

Buscando conhecer essa realidade sobre a contabilidade nas atividades de empreendedores de micro e pequeno porte, esta pesquisa busca responder ao seguinte questionamento: **Como a contabilidade auxilia os pequenos empreendedores da cidade de Mamanguape/PB?**

O objetivo geral deste estudo é verificar como é feito o uso da contabilidade pelos pequenos empreendedores de Mamanguape/PB. Tendo como objetivos específicos: identificar os relatórios contábeis utilizados no auxílio a gestão; verificar a importância da contabilidade na percepção dos empreendedores estudados; conhecer os benefícios identificados com a utilização da contabilidade.

Tendo em vista que a contabilidade tem papel importante na geração de informações para auxiliar na gestão de uma entidade (IUDÍCIBUS 2019), nota-se a necessidade de verificar como ela atua nos mais diversos modelos de negócio.

Assim, esta pesquisa encontra relevância ao tratar da contabilidade como instrumento de gestão para os pequenos empreendedores, os quais tem suas

particularidades e limitações, ou seja, mostrando como a contabilidade é versátil e adaptável as necessidades gerenciais. Os empreendedores muitas vezes começam na informalidade, podendo trazer vícios administrativos devido a não apresentação da contabilidade da forma mais adequada à sua realidade, por meio deste estudo poderá ser verificado, dentre outras coisas, se há utilização de demonstrativos como Balancete e Fluxo de Caixa, como são obtidos por exemplo.

Salienta-se ainda que esta pesquisa poderá contribuir para a base teórica em outras pesquisas, fomentando as produções científicas das Ciências Contábeis.

A Metodologia inicialmente tem como método a pesquisa bibliográfica e aprofundamento com uma pesquisa de campo. Por fim, a estrutura deste estudo se organiza em Introdução, Fundamentação teórica, Metodologia, Resultados e Considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 EMPREENDEDORISMO: CONTEXTO HISTÓRICO

Depois da queda do Império Romano e até meados do século XVII, a geração de riqueza praticamente não apresentou aumento, contudo, com o surgimento do empreendedorismo teve início um crescimento de 1700 a 1900 (VERGA; SILVA, 2014). A atividade empreendedora teve notória expansão nos séculos XVI e XVII com o conhecimento experimental baseado nas habilidades, contribuindo para a criação de novos bens e serviços a serem ofertados (MURPHY; LIAO; WELSCH, 2006).

Landström e Benner (2010) explanam que o pensamento empreendedor passou por três eras:

- Era Econômica (1870-1940): interesse dos economistas pelo empreendedorismo seguindo as abordagens “risco” e “incertezas” de Cantillon e Knightian respectivamente;
- Era Ciências Sociais (1940-1970): Entrada dos estudiosos de psicologia e ciências sociais. Sociólogos como Max Weber tomam como objeto de estudo o empreendedor no processo de mudança econômica;

- Era Estudos de Gestão (1970 - Atualmente): Marcada por mudanças políticas tecnológicas e econômicas com o empreendedorismo se tornando tema dominante na sociedade.

Mesmo que para muitos as pesquisas com foco em empreendedorismo seja relativamente novo, os pensamentos pioneiros sobre o termo datam de séculos (VERGA; SILVA, 2014). De acordo com Cassis e Minoglou (2005), em 1755 Cantillon já relacionava o empreendedorismo com as teorias econômicas, antroposociopsicológicas e políticas.

o termo empreendedorismo é um fenômeno complexo, mas, por outro lado, essencial no contexto atual. Entender o processo de evolução, as características e visões, torna-se um passo importante para o início de sua compreensão. Assim, um assunto que gera muita discussão e tem sido tratado de forma importante para o progresso nas pesquisas sobre empreendedorismo refere-se à análise de algumas de suas abordagens mais recentes, enfatizando a distinção entre o raciocínio causal comparado ao *effectual* (VERGA; SILVA, 2014, p. 19).

González, Añes e Machado (2011) explicam que o raciocínio causal parte de um objetivo previamente determinado associado aos meios possíveis para alcançá-los, enquanto o raciocínio *effectual* segue uma lógica contrária, não tendo um objetivo pré-determinado, mas utilizando vários meios de onde surgirão diferentes objetivos a depender das pessoas que serão incorporadas e o tipo do empreendimento ao longo do tempo.

Existem muitas definições para empreendedor, porém a que melhor reflete seu significado é a de Joseph Schumpeter (1949) que dispões sobre o empreendedor como o sujeito ativo que destrói a ordem econômica já existente por meio da introdução de novos produtos e serviços, pela criação de novas formas de organização ou pela exploração de novos recursos e materiais (FURIN; COLOMBAROLI; ESTÉBAN, 2017).

Em síntese, o empreendedorismo teve sua origem há séculos como meio de inovação fomentado pela aparição de novos bens e serviços, o que proporcionou a expansão econômica em diversos setores, além de marcar uma nova fase no mercado.

2.1.1 O Empreendedor

Define-se como empreendedor aquele com desejo e potencial de transformar uma ideia ou criação em uma inovação no mercado de bens ou serviços, gerando desenvolvimento aos já existentes ou inserindo novos itens no mercado (SCHUMPETER, 1987 apud BRITO; PEREIRA; LINARD, 2013).

Brito, Pereira e Linard (2013) destacam 3 (três) características essenciais que devem compor o perfil do empreendedor, são elas: necessidade de realização, disposição para assumir os riscos e autoconfiança.

A necessidade de realização, por vezes confundida com ambição, consiste no desejo de alcançar um objetivo essencial, com o qual virá, concomitantemente, o êxito no negócio (DORNELAS, 2011). A disposição para assumir riscos está relacionada a autoconfiança, uma vez que a segunda contribui para que a primeira ocorra, ratificando que para um empreendedor é importante enfrentar os riscos inerentes ao negócio, pois este esforço pode resultar no sucesso do empreendimento (BRITO; PEREIRA; LINARD, 2013).

O empreendedor tem sua participação na economia nacional no que se refere ao Produto Interno Bruto (PIB), fortalecimento da economia e geração de emprego e renda (ROCHA, 2017). O autor enfatiza que estudos mostram que com o crescimento do empreendedorismo houve um aumento relevante no PIB, que alinhado às inovações de mercado trazidas por estes empreendedores resulta no fortalecimento socioeconômico. Concluindo o raciocínio, o autor afirma que o maior benefício ocasionado pelo empreendedorismo foi a geração de emprego e renda, fator que melhora os indicadores contribuindo para o que foi falado acima sobre o PIB e a economia

2.1.2 O empreendedorismo e a contabilidade

O empreendedorismo não é uma mera ação de inventar um produto ou serviço e oferecer ao mercado, ao contrário, requer estudo, planejamento e organização para que o novo negócio não venha a ser um prejuízo a curto prazo. Como afirmam Sabra, Alves e Negreiros (2018, p. 504) que “ao contrário do que muitos pensam, empreender não significa apenas inventar um novo modelo de negócio. Empreender significa, também, fazer o que já é feito de uma forma diferente, inteligente e inovadora”, ou seja, agir com planejamento e organização.

Para Andrade (2012), o empreendedor precisa se preparar, ser criativo, ter planejamento e um conhecimento mínimo de contabilidade, pois é fundamental que o gestor tenha um conhecimento mínimo de contabilidade para poder analisar os resultados, planejar os passos seguintes e não ser pego de surpresa com a rotina empresarial.

De acordo com Sabra, Alves e Negreiros (2018) a contabilidade é o um dos serviços mais procurados por empreendedores, pela necessidade de controle financeiro nos negócios. O empreendedor é dotado de qualidades que o difere dos demais profissionais determinação, iniciativa e criatividade, é de fundamental que obtenha suporte técnico no processo de gerenciamento de seu empreendimento, assessoria esta oferecida pelo profissional da contabilidade, ou seja, todo o empreendedor necessita de um subsídio, que é fornecido pela contabilidade, a responsável por fazer com que o empreendimento cresça de forma segura.

Dessa forma, fica evidenciado que há a necessidade de profissionais da contabilidade atuando nos pequenos empreendimentos, mesmo que a estrutura seja menos robusta e o porte seja menor, se não houver uma gestão eficiente e bem assessorada o empreendimento pode ruir na primeira dificuldade enfrentada.

2.2 MORTALIDADE PRECOCE DOS PEQUENOS EMPREENDIMENTOS

Diante das informações já apresentadas, percebe-se que muitos empreendimentos chegam ao fim de forma precoce devido ao mal planejamento ou ausência dele. A não realização de estudos de mercado, mesmo que forma mais simples, a não consideração dos custos de implementação e manutenção do negócio podem contribuir para a falência prematura do negócio (FELIPPE, 2003).

Por vezes fatores subjetivos como crenças culturais a respeito dos empreendimentos podem influenciar as práticas dos novos empreendedores, e neste sentido Conachione et. al. (2011, p. 13) afirmam que “as crenças e os valores do fundador da empresa são decorrência de sua formação cultural em um sentido amplo e se tornam a essência da organização”. Assim, se há uma cultura equivocada quanto a gestão de um negócio, a continuidade do mesmo poder ser comprometida.

Um fator apontado por Gnata *et al* (2014) que pode contribuir para a mortalidade precoce dos pequenos empreendimentos é o fato do negócio surgir por

necessidade. Nestes casos, geralmente, o empreendedor está preocupado com quanto vai lucrar de imediato, usa de pressa para as operações, investimentos, ou seja, não se atenta para um bom planejamento.

De acordo com Tachizawa e Faria, (2004) apud Gnata *et al* (2014) para que o empreendimento obtenha sucesso, faz-se necessário o estabelecimento de metas, regras, determinar objetivos a serem cumpridos, permitindo, assim sucesso e retorno financeiro. Dessa forma, a pressa de resultados, ou necessidade dos mesmos pode comprometer o caminhar natural do negócio.

Planejar é traçar caminhos na busca do sucesso. Realizar administração financeira através do fluxo de caixa, praticar continuamente a gestão de custos, buscar inovação e aperfeiçoamento nos seus produtos, são alguns itens necessários para a continuidade de um empreendimento de sucesso (Gnata *et al*, 2014, p. 5).

O SEBRAE (2008) elencou alguns fatores que contribuem para a mortalidade das empresas:

- a) Ausência de comprometimento do empreendedor;
- b) Ausência de planejamento prévio;
- c) Deficiências na gestão empresarial;
- d) Insuficiência de políticas de apoio;
- e) Problemas de conjuntura econômica; e
- f) Problemas pessoais.

Nos casos de pequenos empreendimentos, os problemas pessoais são mais contributivos no andamento do negócio, muitas vezes são empreendimentos familiares e qualquer percalço pessoal pode refletir diretamente nas atividades e gestão.

Para melhorar a gestão de pequenos empreendimentos, é preciso o auxílio da contabilidade, conforme afirma Gnata (2014, p. 6):

Para se realizar a gestão contábil nas empresas de pequeno porte, faz necessário o conhecimento do conjunto das demonstrações financeiras, conforme esclarece Breda (2011), as demonstrações financeiras mostram a gestão da administração e a responsabilidade desta em relação aos recursos colocados à disposição pelos investidores. Assim, as informações contábeis devem ser o meio de ligação entre profissional da contabilidade e o empresário.

Dessa forma, entende-se que as informações fornecidas pela contabilidade são fundamentais para a tomada de decisão, que nos casos de empreendimentos menores pode significar o êxito ou a falência, dada a recorrente escassez de recursos dos pequenos empreendedores (IUDÍCIBUS, 1994 apud Gnata *et al*, 2014).

2.3 CONTABILIDADE GERENCIAL NOS PEQUENOS NEGÓCIOS

O gerenciamento de micro e pequenos empreendimentos tem suas particularidades, uma vez que o volume de operações não se assemelha à grandes corporações. Porém, mesmo em escala menor, é preciso fazer uso de instrumentos de gestão que proporcionem o êxito.

De acordo com Henrique (2008), um fator importante presente nestes tipos de empresa é que a estratégia é formulada pelo seu gestor principal, que é também o proprietário, além disso, na maioria dos casos, estas são empresas familiares, onde os membros de uma mesma família e que na maioria das vezes não tem acesso a técnicas modernas de administração e planejamento financeiro são os funcionários e sócios.

O caráter simples no que se refere ao porte por vezes é confundido com o nível de comprometimento que o gestor precisa desempenhar para o andamento do negócio. Mesmo que não haja muita complexidade nas operações é preciso gerenciar tudo, para que haja controle e se tenha espaço para falhas graves (GOMES, 2004).

Uma gestão eficiente necessita de empenho e preparo do gestor e sua equipe por menor que seja, além disso, é relevante e indispensável o casamento com a contabilidade. Porém o que se verifica geralmente é que “dono não tem formação profissional contábil nem de gestão de negócios, dificultando assim a administração e o controle de seu empreendimento, o que na maioria das vezes leva a empresa ao fracasso” (HENRIQUE, 2008, p. 25).

Segundo Iudícibus (1994) apud Henrique (2008, p. 30), no que se refere ao fornecimento de subsídios para a gestão de um empreendimento, “a contabilidade assume seu papel principal, ou seja, o de apoiar o gestor em suas decisões, e dar maior segurança aos seus julgamentos”.

Percebe-se que a contabilidade gerencial precisa ser aplicada, guardadas as devidas proporções, ao pequeno empreendimento, pois dessa forma fatores

dificultadores já mencionados são minimizados e o negócio tende a caminhar mais organizado.

A contabilidade, quando voltada para pequenos negócios, passa por um processo de adaptação as necessidades limitadas em comparação com as grandes empresas, porém, é preciso manter a finalidade que é auxiliar o gestor lhe fornecendo informações relevantes à tomada de decisão (SILVA, 2008).

Nesse porte de empreendimento geralmente a parte mais delicada e que se dá mais atenção, por parte do gestor, são as obrigações fiscais, onde a contabilidade é requerida para que não seja o empreendimento prejudicado por pendências com órgãos competentes (MARION, 2011). Contudo, para que haja organização e continuidade no negócio faz-se necessário que o gestor faça uso da contabilidade para controle patrimonial, controle financeiro, gestão de pessoal, planejamento financeiro e tributário, pois, mesmo de forma simplificada, todos estes itens corroboram para a saúde e longevidade do empreendimento (MARION, 2011).

Segundo Iudícibus (2017), para auxiliar os pequenos negócios, a contabilidade faz uso de demonstrativos que servem de base para a tomada de decisão, sendo necessário conhecer a situação patrimonial (por meio do Balanço Patrimonial), os fluxos de caixa (pela Demonstração dos Fluxos de Caixa), o resultado do exercício (por meio da Demonstração do Resultado do Exercício) e a evolução das operações por meio de Balancetes de Verificação. O autor complementa que o pequeno empreendedor pode fazer uso dos demais demonstrativos, porém é importante que os citados anteriormente sejam regularmente analisados para o planejamento das operações futuras.

2.4 ESTUDOS CORRELATOS

Para constituição deste estudo alguns autores foram consultados, tendo em vista sua contribuição para a temática como Henrique (2008), Verga e Silva (2014), Gnata *et al* (2014) e Sabra, Alves e Negreiros (2018).

Henrique (2008) buscou descrever as micros e pequenas empresas, definições contábeis e fiscais, evidenciando a contabilidade como instrumento maior da administração, sua relevância para os pequenos negócios e, principalmente, a contabilidade gerencial, que fornece ao gestor as ferramentas estratégicas para a tomada de decisão do empreendimento.

Verga e Silva (2014) realizaram uma pesquisa com o objetivo de apresentar o contexto histórico do assunto, bem como as evoluções do campo de pesquisa e seu contexto no desenvolvimento econômico. Com isso, o estudo pretendeu evidenciar por meio de um ensaio teórico, sua evolução e seus reflexos nas pesquisas acadêmicas e na sociedade.

Gnata *et al* (2014) buscaram identificar possíveis fatores da mortalidade precoce das Micro e Pequenas Empresas. O objetivo do estudo foi identificar os procedimentos utilizados para que a gestão contábil funcione como auxílio no processo de gestão empresarial de uma micro e pequena empresa contribuindo para evitar fatores que conduzem a mortalidade precoce (GNATA *et al.*, 2014).

Sabra, Alves e Negreiros (2018) realizaram uma pesquisa onde abordaram a relação entre contabilidade e empreendedorismo, passando por um apurado teórico, buscando evidenciar a necessidade de interação entre o empreendedor e o profissional da contabilidade.

3 METODOLOGIA

No que se refere à tipologia, esta pesquisa é de abordagem qualitativa, pois tem como objetivo verificar como é feito o uso da contabilidade pelos pequenos empreendedores de Mamanguape/PB. É descritiva pois, segundo Gil (2017), descreve as características de uma população.

Quanto aos procedimentos metodológicos trata-se de um estudo de campo que “consiste na observação de fatos e fenômenos tal como ocorrem espontaneamente, na coleta de dados a eles referentes e no registro de variáveis que se presume relevantes, para analisá-los” (MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 186).

O instrumento de pesquisa utilizado foi um questionário estruturado para a coleta das informações. Este questionário é de elaboração própria seguindo as diretrizes definidas nos objetivos desta pesquisa, dividido de modo a permitir a identificação de informações básicas do respondente, sobre os relatórios contábeis utilizados, sobre a percepção dos empreendedores quanto à importância da contabilidade, e conhecer os benefícios identificados com a utilização da contabilidade.

Para delimitar a amostra, foram escolhidos os empreendimentos que constavam com até 10 (dez) funcionários situados na cidade de Mamanguape/PB.

Fizeram parte desta pesquisa um total de 20 empresas. Os dados foram agrupados em planilhas e tratados por estatística descritiva, para gerar os resultados, os quais estão apresentados por meio de quadros e gráficos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Após a coleta de dados foram extraídas informações sobre o empreendimento, relatórios utilizados, opinião dos gestores sobre a importância da contabilidade e os benefícios identificados pelos gestores.

4.1 PERFIL DO EMPREENDIMENTO

Inicialmente buscou-se conhecer algumas características dos empreendimentos estudados com a finalidade de complementar a pesquisa.

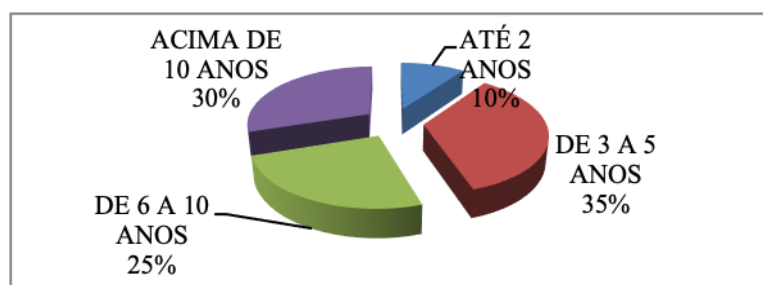


Gráfico 1 – Tempo de existência
Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

De acordo com o Gráfico 1, 10% das empresas estudadas tem até 2 anos de existência, entre 3 e 5 anos o percentual foi de 35% representando a maioria, 25% tem de 6 a 10 anos e 30% existe há mais de 10 anos.

Nota-se um grande volume de empresas que se mantém em operação após 10 anos de criação, passando por crises no setor, crises globais que impactaram principalmente o empresário de menor porte.

Em análise substancial, pode-se dizer que, pelo tempo de existência, o empreendimento tende a ser razoavelmente organizado, com uma gestão se não eficiente, mas eficaz. Levando em conta os dados do SEBRAE (2018), que revelam que muitos empreendimentos fecham as portas nos primeiros anos de existência, pode-se dizer que na maioria dos empreendimentos estudados a sistemática foi diferente. Mais a frente será possível identificar se há relação da contabilidade com esses dados iniciais.

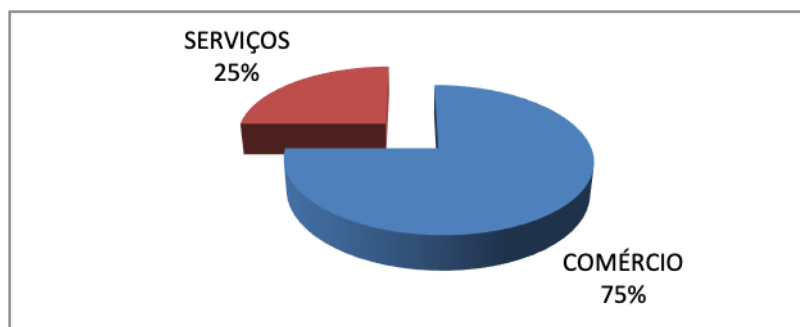


Gráfico 2 – Setor de atuação
Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

No que se refere ao setor de atuação, a maioria, representada por 75% do total, pertence ao comércio, enquanto 25% é composto por empresas de serviços. Não houve dentre as empresas estudadas empreendimentos do ramo industrial.

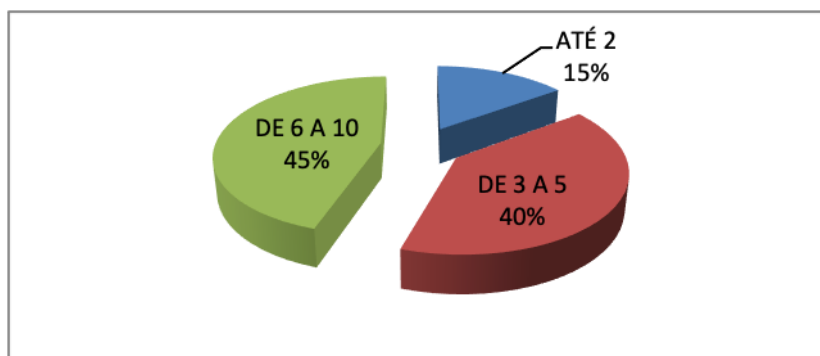


Gráfico 3 – Quantidade de funcionários
Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

O quantitativo de funcionários foi um fator que fugiu do esperado, pois por tratar-se de pequenos empreendimentos, esperava-se que o número de funcionários fosse mínimo, baixo em relação à média. Porém, as duas maiores faixas para este quesito representam, juntas, 85% do total de empresas estudadas. Na maior faixa (de 6 a 10 funcionários) o percentual foi de 45%, ou seja, quase metade das empresas possuem no mínimo 6 funcionários.

Na segunda faixa (de 3 a 5 funcionários) o percentual foi de 40%, onde fica evidenciado o que foi dito inicialmente, e apenas 15% das empresas possuem até 2 funcionários.

PRERROGATIVAS	SIM	NÃO
Possuem Contador	100%	
O Contador participa ativamente das decisões	100%	

Quadro 1 – Relação com a Contabilidade
Fonte: Dados da pesquisa (2019)

De acordo com o Quadro 1, a participação do Contador é integral no auxílio à gestão do empreendimento. O percentual de empresas que contam com os serviços deste profissional é de 100% e, de forma análoga, todos os gestores afirmam que o Contador participa do processo decisório.

Os dados evidenciam que o que foi pontuado no início da seção (4.1) sobre a continuidade das empresas tem alguma relação com a presença do profissional de Contabilidade auxiliando a gestão, corroborando com o estudo Gnata *et al* (2014) que ratificou a máxima de que a mortalidade precoce dos empreendimentos se deve principalmente a não participação efetiva da contabilidade em auxílio à gestão.

4.2 RELATÓRIOS CONTÁBEIS UTILIZADOS NO AUXÍLIO À GESTÃO

A seguir serão apresentados dois gráficos que, apesar das informações serem aparentemente iguais, possuem uma diferença muito importante para fins desta pesquisa. O primeiro (Gráfico 4) questiona, dentre opções pré-determinadas, quais relatórios contábeis o gestor utiliza independentemente da finalidade, ou seja, se apenas para verificação ou para auxílio no processo decisório não há diferença para este quesito da pesquisa.

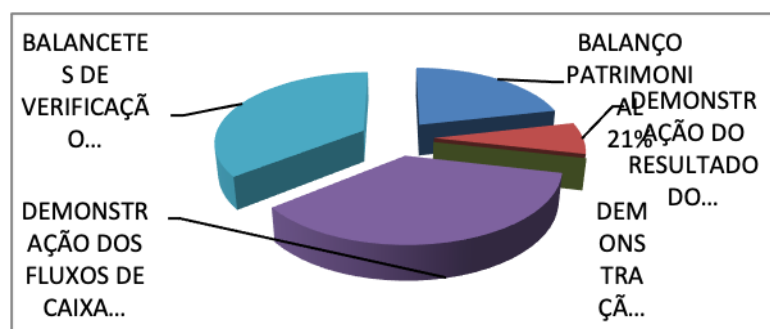


Gráfico 4 – Relatórios contábeis utilizados

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

De acordo com o Gráfico 4, nenhum gestor faz uso da Demonstração das mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), 7% utilizam a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), 21% utilizam o Balanço Patrimonial (BP) e 36% utilizam Balancetes de verificação (BV) e Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC).

A ausência de “interesse” pela DMPL pode evidenciar um “desconhecimento” da função deste relatório, figurando no entendimento do gestor a ideia de que não é um relatório importante dado o porte do seu empreendimento. Nota-se um alto

percentual de utilização de BV e DFC, neste caso o BV é um relatório mais utilizado para controle que para planejamento, a DFC, por sua vez, mesmo sendo importante na operacionalização, tem características mais gerenciais, necessárias ao planejamento de negócios.

A DRE é pouco utilizada, talvez pelo fato das informações da DFC serem mais vislumbradas pelos gestores. O BP conta com razoável percentual de utilização, visto que oferece informações mais abrangentes sobre o patrimônio e de forma mais ampla.

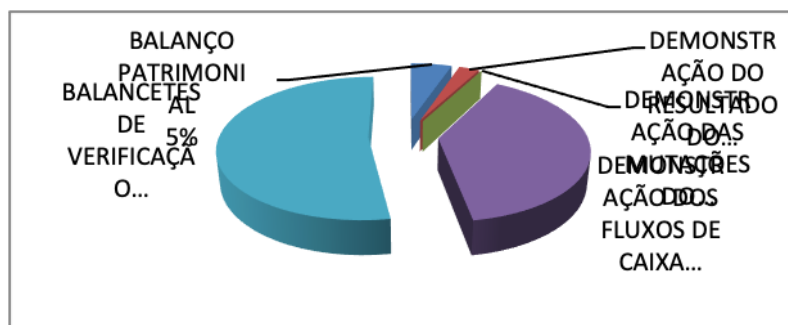


Gráfico 5 – Relatórios contábeis mais importantes para seu negócio

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

O Gráfico 5 evidencia, dentre os relatórios utilizados, quais são os mais importantes, primordiais e indispensáveis para cada gestor. A maioria afirmou que o BV é essencial para seu empreendimento, totalizando 53% dos gestores questionados. A DFC aparece em segundo lugar com 39%. O BP e a DRE aparecem com 5% e 3% respectivamente.

Estes dados então em consonância com os apresentados no gráfico anterior (Gráfico 4) onde ficou evidenciado que BV e DFC são os relatórios com maior percentual de utilização.

4.3 IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NA PERCEPÇÃO DOS EMPREENDEDORES

Nesta seção será analisada a opinião dos gestores sobre a importância da contabilidade para elementos específicos, visando conhecer a percepção do empreendedor sobre a contabilidade como ferramenta de gestão. Vale ressaltar que os percentuais serão analisados de acordo com sua classificação e que cada gestor opinou de forma independente sem nenhum tipo de influência ou ajuda na escolha do nível de importância.

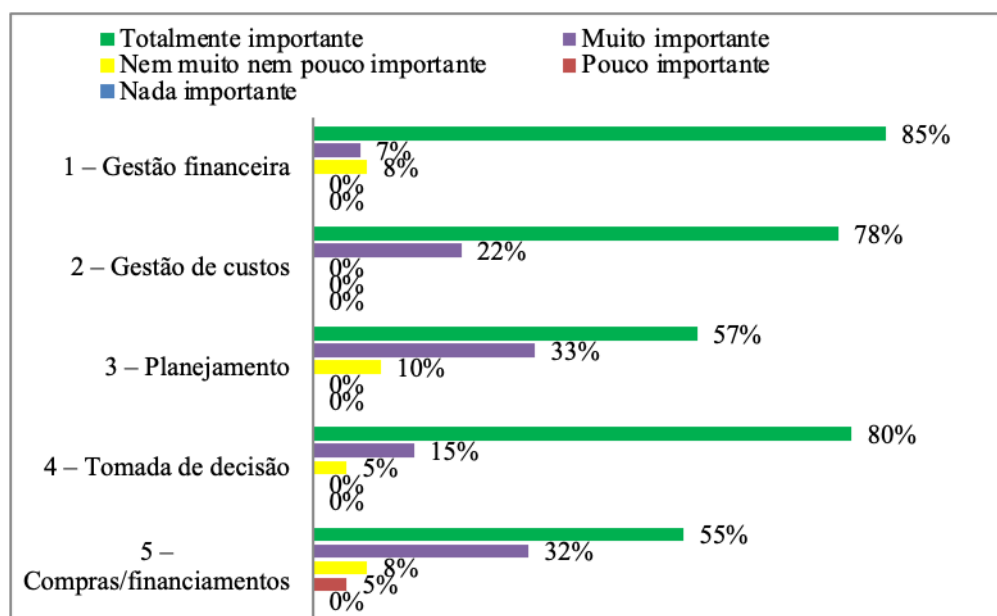


Gráfico 6 – Importância da contabilidade na percepção do empreendedor

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

O Gráfico 6 apresenta o nível de importância que os gestores de pequenos empreendimentos enxergam na contabilidade. No quesito Gestão financeira 85% consideram totalmente importante e 7% muito importante, enquanto 8% dizem não ser nem muito nem pouco importante. Esse percentual expressivo implica dizer que 92% dos entrevistados consideram que a contabilidade é importante na gestão financeira.

Sobre a Gestão de custos, 100% consideram importante, sendo 22% muito importante e 78% totalmente importante. Nota-se que a complexidade da gestão de custos é vista pelos gestores como uma área onde a contabilidade é fundamental. No quesito Planejamento, 90% consideram que a contabilidade é importante e 10% apontam não ser nem muito nem pouco importante. Estes 10% confrontam o que foi expressado no Quadro 1 da seção 4.1, neste consta que 100% utilizam o Contador no processo decisório, entendendo-se a partir daí que a contabilidade é um instrumento importante, porém, aqui, 10% dizem não ser nem muito nem pouco importante, há um resquício de contradição por parte de alguns gestores.

Similarmente, no quesito tomada de decisão, enquanto 95% afirmam ser importante, 5% dizem que não é nem muito nem pouco importante, fato que confronta o mesmo ponto citado anteriormente. Compreende-se, com isso, que

alguns gestores caíram em contradição, não cabendo a esta pesquisa julgar qual é a verdadeira realidade da empresa.

Em relação as compras/financiamentos, 55% disseram que a contabilidade é totalmente importante, 32% disseram ser muito importante, 8% disseram não ser pouco nem muito importante e 5% disseram que é pouco importante. Este foi o único quesito nesta seção em que figurou um percentual afirmando que a contabilidade é pouco importante em algum instrumento.

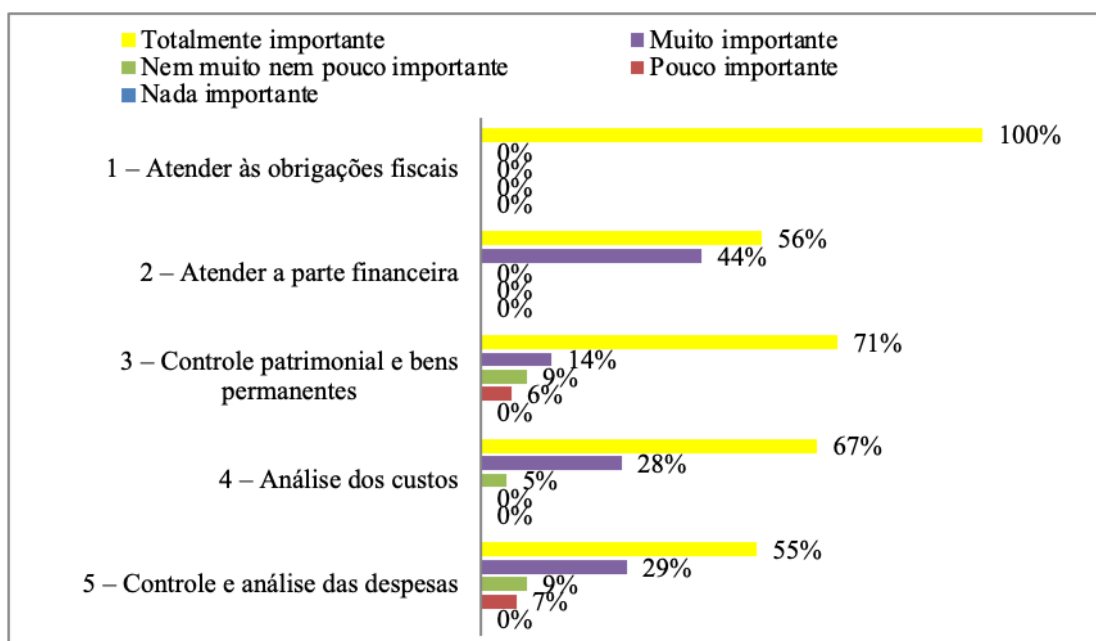


Gráfico 7 – Contabilidade como ferramenta de gestão

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

O Gráfico 7 vem complementar o que foi visto no gráfico anterior, expressa a opinião dos gestores quanto à contabilidade como ferramenta de gestão no seu empreendimento. No item Atender às obrigações fiscais, 100% dos gestores concorda que a contabilidade é totalmente importante, corroborando com o entendimento de que não há gestão fiscal sem contabilidade (IUDÍCIBUS, 2017).

No item “atender a parte financeira”, 44% disseram ser muito importante e 56% consideram que a contabilidade é totalmente importante. Aqui verifica-se outra pequena distorção, pois no gráfico anterior 8% dos gestores disse que a contabilidade não pouco nem muito importante na gestão financeira e no Gráfico 7 não consta nenhum percentual opinando neste sentido sobre a parte financeira.

No quesito sobre controle patrimonial e de bens permanentes, nota-se uma maior distribuição de opiniões, 6% consideram que a contabilidade é pouco

importante, 9% não consideram nem muito nem pouco importante, 14% consideram muito importante e 71% consideram totalmente importante. Ainda percebe-se que, mesmo com uma maior distribuição dos percentuais, a maioria considera a contabilidade importante no controle patrimonial e de bens permanentes.

No que tange a análise de custos, 95% consideram que a contabilidade é importante, e 5% disseram não ser pouco nem muito importante. Outro ponto de contradição, pois no gráfico anterior no quesito gestão de custos, todos os gestores afirmaram que a contabilidade é importante. No item Controle e análise de despesas, 7% disseram que a contabilidade é pouco importante, 9% nem muito nem pouco importante, 29% muito importante e 55% totalmente importante.

Dados estes resultados percebe-se que, em geral, os empreendedores consideram a Contabilidade como uma ferramenta importante no auxílio à gestão em diversas áreas, os pontos fora da curva representam pequenos desvios que poder ser fruto de análise em pesquisas futuras.

4.4 BENEFÍCIOS IDENTIFICADOS COM A UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE

Nesta última seção dos resultados será apresentada a opinião pessoal dos gestores sobre os principais benefícios que a contabilidade trouxe para a sua empresa. As respostas dadas em questão aberta foram filtradas por similaridade de forma a abranger uma forma sintética de apresentação, ou seja, as respostas similares, de mesmo sentido foram filtradas para uma frase comum.

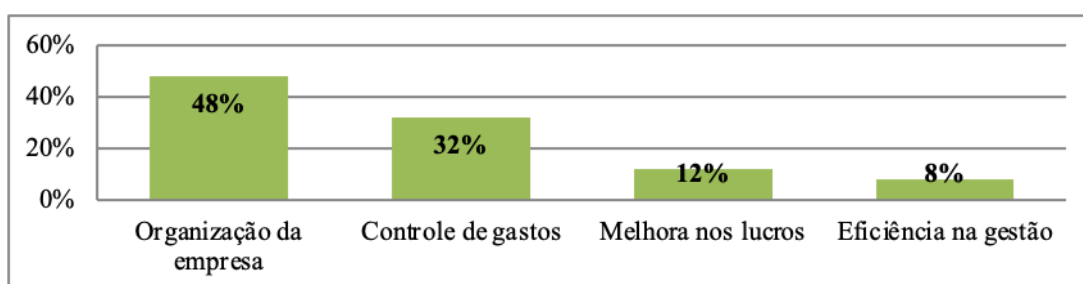


Gráfico 8 – Principais benefícios trazidos pela contabilidade ao seu empreendimento
 Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

O Gráfico 8 mostra que a maioria dos gestores elencou como benefício trazido pela contabilidade a organização na empresa, 48% compartilharam desse entendimento. Isso demonstra a importância da contabilidade no pequeno

empreendimento, com organização o negócio tende a fluir de uma forma mais firme, evitando que os percalços do mercado interfiram na continuidade da empresa.

Para 32% dos gestores o controle de gastos foi um dos principais benefícios, significando uma melhora na relação entrada e saída de recursos, gestão de passivos e controle de fornecedores, demonstrando que a gestão do endividamento também é importante nos pequenos negócios. Melhora nos lucros e eficiência na gestão apontaram com 12 e 8% respectivamente, os quais foram os itens menos citados pelos gestores.

Dessa forma, percebe-se uma conotação ao que foi identificado na pesquisa de Sabra, Alves e Negreiros (2018), onde foi explorada a máxima de que há necessidade de interação entre contabilidade e gestão do empreendimento. Ao transcrever os benefícios elencados pelos respondentes, é perceptível que há o reconhecimento da eficiência da contabilidade dentro do empreendimento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo verificar como é feito o uso da contabilidade pelos pequenos empreendedores de Mamanguape/PB. Para tal foram traçadas diretrizes que corroboraram para um entendimento de que a contabilidade está presente nos pequenos empreendimentos, contribuindo para que haja uma melhora em sua gestão e que o princípio da continuidade seja mantido.

Os resultados mostraram que a maioria dos gestores consideram a contabilidade com um instrumento importante tanto em âmbito geral como em seu empreendimento, tendo suas variações entre mais ou menos importante. Vale ressaltar o reconhecimento da contabilidade como fundamental na área fiscal e na gestão de custos.

Além de conhecer que os pequenos empreendedores estão fazendo uso da contabilidade, tanto na operacionalização quanto na gestão estratégica, foi possível também verificar que os gestores enxergam benefícios concretos e importantes em seu negócio, os quais são oriundos da presença contabilidade.

Ao conhecer as formas como o gestor utiliza a contabilidade e também conhecer sua percepção sobre a contabilidade como ferramenta de gestão entende-se como respondido o problema de pesquisa, concluindo assim este estudo.

No mais, fica a recomendação de pesquisas que investiguem as contradições encontradas no presente estudo, assim como pesquisas mais abrangentes que abarquem uma amostra maior.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, F. O contador pode ser um empreendedor? **Administradores.com**, 2012. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/o-contador-pode-ser-um-empreendedor/66235/>. Acesso em: 21 out. 2019.
- BARON, Robert A.; SHANE, Scott A. **Empreendedorismo: uma visão do processo**. São Paulo:Thompson Learning, 2007.
- BRITO, **Andréia Matos**; PEREIRA, **Pedro Silvino**; LINARD, **Ângela Patrícia**. **Empreendedorismo**. Juazeiro do Norte CE: Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará – IFCE, 2013.
- CASSIS, Y.; MINOGLU, I. P. **Entrepreneurship in theory and history**. New York: Palgrave Macmillan, 2005.
- CONACHIONE et. al. **Manual de Técnicas e Práticas para a Gestão Econômica de Pequenas e Médias Empresas**. CRCSP. Gestão 2010-2011.
- DORNELAS, J. C. A. **Empreendedorismo: transformando idéias em negócios**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- FELIPPE, Mário Celso de. **Sobrevivência e Mortalidade das pequenas e médias empresas da cidade de São José dos Campos**. 2003. 141p. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) Universidade de Taubaté, Taubaté, 2003.
- FURIN, R. A.; COLOMBAROLI, V. B.; ESTÉBAN, S. D. O raciocínio effectual na criação de novos negócios: um estudo de caso. **Seminários em Administração**, São Paulo, 2017. Disponível em: <http://login.seamead.com.br/20semead/arquivos/1672.pdf>. Acesso em: 28 out 2019.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2017.
- GNATA, Franciele et al. Gestão Contábil na Micro e Pequena Empresa: Uma Análise dos Fatores da Mortalidade Precoce. **Qualitas Revista Eletrônica**, v. 15, n. 1, p. 1-16, 2014.
- GONZÁLEZ, J. M. R.; AÑEZ, M. E. M.; MACHADO, H. V. Raciocínio Effectual e raciocínio causal na criação de novos negócios: um estudo de caso. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, v. 10, n. 2, p. 140-158, 2011. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/5795/raciocinio-effectual-e-raciocinio-causal-na-criacao-de-novos-negocios-um-estudo-de-caso>. Acesso em: 7 nov. 2019.
- GOMES, Fausto Rafael Gmach. **Formação de estratégias organizacionais em pequenas empresas: um estudo regional**. 2004. 98f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade de Taubaté, Taubaté, 2004.
- HENRIQUE, Marco Antônio. **A importância da contabilidade gerencial para micro e pequena empresa. Monografia**. (Mestrado) Universidade de Taubaté, Taubaté, 2008.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade introdutória**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade: para graduação**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- LANDSTRÖM, H.; BENNER, M. **Entrepreneurship research: a history of scholarly migration**. In: Historical foundations of entrepreneurship research. Editors: Hans Landtröm e Franz T. Lohrke. Edward Elgar, United Kingdom, 2010.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia**

científica. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MURPHY, P. J.; LIAO, J.; WELSCH, H. P. A conceptual history of entrepreneurial thought. **Journal of Management History**, v. 2, n. 1, p. 12-35, 2006. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/13552520610638256/full/html>. Acesso em: 29 out. 2019.

SABRA, M. A. R.; ALVES, A. T.; NEGREIROS, M. C. V. Contabilidade e empreendedorismo: de que forma o empreendedorismo pode ajudar na valorização profissional do contador? **Empreendedorismo, Gestão e Negócios**, v. 7, n. 7, Mar.2018, p. 503-512. Disponível em: <http://fatece.edu.br/arquivos/arquivos%20revistas/empreendedorismo/volume7/20.pdf>. Acesso em 6 out. 2019.

SILVA, Marcelo Demicheli Torres. **Apostila de Teoria da Contabilidade**. Belo Horizonte: PUC Minas, 2008.

VERGA, E.; SILVA, L. F. S. Empreendedorismo: evolução histórica, definições e abordagens. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**, v. 3, n. 3, p. 3-30, 2014. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/34576/empreendedorismo—evolucao-historica--definicoe--->. Acesso em: 17 out. 2019.

A INFLUÊNCIA DAS INOVAÇÕES DISRUPTIVAS PARA A PROFISSÃO CONTÁBIL: o caso de um escritório de contabilidade na cidade de João Pessoa-PB

Poliana Alves do Nascimento¹
Tatiana Falcão de Souza Fernandes²

RESUMO

O objetivo geral deste artigo foi refletir sobre a influência das Inovações disruptivas para a profissão contábil sob a ótica dos contadores de um escritório de contabilidade na cidade de João Pessoa-PB. Nesse sentido, o estudo apresenta a seguinte questão: Como o uso das tecnologias disruptivas podem influenciar no exercício da profissão contábil? A metodologia utilizada no estudo foi uma pesquisa qualitativa de natureza descritiva, por meio de um estudo de caso. Os resultados obtidos apontam para uma tendência de maior utilização das inovações disruptivas no segmento contábil, uma vez que os aplicativos e ferramentas ajudam a automatizar os processos dos escritórios de contabilidade, sendo importantes ferramentas para elevar a prestação dos serviços, tornar os valores cobrados mais acessíveis, e ampliar o público atendido, aumentando também a produtividade e agilizando as atividades e procedimentos contábeis solicitados pelos clientes.

PALAVRAS-CHAVE: Inovação Disruptiva. Tecnologia da Informação. Contabilidade Online. Contabilidade Digital.

ABSTRACT

The general objective of this study is: To reflect on the influence of disruptive innovations for the accounting profession from the perspective of accountants of an accounting office in the city of João Pessoa-PB. In this sense, the study presents the following question: How can the use of disruptive technologies influence the exercise of the accounting profession? As methodology was used the adoption of a qualitative research of descriptive nature, through a case study. The results point to a tendency towards greater use of disruptive innovations in the accounting segment, as applications and tools help automate accounting office processes and are important tools to increase service delivery, make billing more accessible, and expand the public served.

KEYWORDS: Disruptive Innovation. Information Technology. Online Accounting, Digital Accounting.

1 INTRODUÇÃO

As inovações transformam a forma pela qual as pessoas se relacionam e, consequentemente, o modo como às organizações interagem com seus públicos-alvo (VEIGA; FERREIRA, 2017). Inserido nessa tendência, o segmento contábil, vem passando por mudanças significativas, tais mudanças foram evidenciadas dentre outros fatores, pela revolução tecnológica que modificou substancialmente a vida em sociedade, o que demandou das empresas um novo direcionamento em suas estratégias de atuação especialmente na busca de outros modos de suprir as necessidades dos clientes. Esses, além de preços acessíveis e serviços de

¹ Graduanda em Ciências Contábeis. E-mail: polianaalves21@hotmail.com

² Mestre em Ciência da Informação, Especialista em Avaliação Econômico-Financeira Empresarial. Graduada em Ciências Contábeis. Docente nos cursos de Ciências Contábeis e gestão Financeira do IESP. E-mail: tatianafalc@gmail.com

qualidade, também procuram uma experiência de parceria, levando a atuação do profissional contábil não apenas a execução de tarefas mecânicas, mas a patamares estratégicos, no fornecimento de informações que geram resultados a empresas.

Sob tal aspecto, é necessário atentar às mudanças requeridas pelo mercado em relação ao novo perfil dos profissionais. Para acompanhar essa transformação, percebe-se a exigência de uma maior qualificação técnica, visão estratégica, aperfeiçoamento intelectual e a atualização constante do profissional contábil, pois, ele está sendo demandado cada vez mais a fornecer informações úteis e participar das decisões que ocorrem no nível estratégico nas organizações. Diante das exigências requeridas a esse profissional, ele conta com as tecnologias de informações para subsidiar o processo de atuação. Neste cenário, tais tecnologias permeiam além da contabilidade, praticamente todas as áreas do conhecimento, e no âmbito organizacional, está presente em todos os setores. Sendo assim, entende-se que a transformação digital da contabilidade é irreversível, impactando diretamente em aspectos ligados a segurança, legalidade, tempestividade, e qualidade das informações. VER NOVA ESTRUTURA CONCEITUAL.

No mercado de atuação do profissional contábil, surgiram as inovações disruptivas, sendo considerada como uma forma de inovação, a disrupção pode ser criada por uma organização de menor porte ou startup, possibilitando uma maior competitividade (CÂNDIDO, 2011). Tem por característica a melhoria da qualidade dos serviços e uma significativa redução de custos.

A disrupção pode ser empregada em qualquer segmento de mercado. Trata-se, de forma sucinta, de oferecer um melhor serviço, agregando qualidade e menor custo (CARVALHO, 2018). A inovação é empregada visando romper os padrões tradicionais pré-estabelecidos pelos concorrentes.

Nesse contexto, manejar os recursos tecnológicos de modo efetivo é, sem dúvidas, uma vantagem competitiva, além de potencializar o tempo de execução das tarefas, especialmente aquelas parametrizadas, que poderão ser desempenhadas por robôs. As novas ferramentas que são incorporadas ao trabalho da contabilidade otimizam o tempo da equipe e permitem um atendimento diferenciado (PADOZEVE, 2012).

O avanço tecnológico direciona a uma mudança no perfil dos contadores, pois, disponibilizarão de mais tempo para dedicar-se a fornecer informações úteis a tomada de decisão, deixando de focar apenas nas ações meramente operacionais.

As novas tecnologias na contabilidade podem ser entendidas como uma disrupção na forma de execução dos serviços prestados, resultando em ganhos de produtividade para a escrituração e análise dos lançamentos contábeis.

Diante desse cenário, no qual as tecnologias disponíveis para o mercado de atuação do profissional contábil estão cada dia mais crescente, com considerável variedade ofertada, torna-se necessária a reflexão acerca desse novo mundo, o que justifica este estudo, pois, visa refletir sobre a influência das inovações disruptivas para profissão contábil, modificando a forma pela qual se faz a contabilidade, com o olhar sobre a percepção dos profissionais de um escritório desse segmento, localizado na cidade de João Pessoa-PB, tal assunto desperta o interesse tanto de profissionais da área, quanto de pesquisadores, estudantes e por última instância a sociedade. Nesse sentido, o estudo apresenta a seguinte questão: Como o uso das tecnologias disruptivas podem influenciar no exercício da profissão contábil?

Para responder à questão de pesquisa, delimitou-se como objetivo geral: Analisar a influência das Inovações disruptivas para a profissão contábil sob a ótica dos contadores de um escritório de contabilidade na cidade de João Pessoa-PB. Para tanto, foi desenvolvida uma pesquisa descritiva de natureza qualitativa, por meio de um estudo de caso.

Enquanto fundamentação teórica, dialoga-se com a contabilidade no século XXI: as informações no contexto da inovação, trazendo a influência das inovações disruptivas, principais desafios, demandas e tendências, com abordagem a sua origem e conceitos, por meio do estudo de caso em um escritório de contabilidade da cidade de João Pessoa-PB.

O estudo foi organizado em seções, a primeira é composta pela introdução, a segunda pela fundamentação teórica, a seguinte se refere a metodologia, a seção posterior traz os resultados e discussão, já a última expõe as considerações finais alcançadas por meio da pesquisa de campo e estudo de caso realizado em um escritório contábil localizado na cidade de João Pessoa-PB.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE NO SÉCULO XXI: AS INFORMAÇÕES NO CONTEXTO DA INOVAÇÃO

A contabilidade no século XXI tem passado por inúmeras mudanças, dentre as quais, adequação da legislação aos padrões internacionais, e também a inserção no mundo das tecnologias de informação e comunicação o que trouxe para profissão um lugar de destaque, se utilizadas como instrumento de gestão nas ações gerenciais pode contribuir no âmbito organizacional, com o processo de tomada de decisão conforme mencionado por Veiga e Ferreira (2017, p.15):

As práticas contábeis são definidas como os procedimentos, regras, convenções, práticas específicas e até mesmo as normas adotadas pela organização na gestão de seu patrimônio. Essas práticas de contabilidade se utilizadas como instrumento de gestão, poderá contribuir no fornecimento de informações úteis, claras e hábeis para subsidiar o processo de tomada de decisão.

Ainda que tenha avançado de modo substancial nas últimas décadas, de acordo com Karplan (2015) observa-se que a contabilidade ainda deverá ocupar um espaço muito maior na gestão das empresas no século XXI. Neste sentido, a contabilidade, segundo Kaplan e Cooper (1994, p. 118) é classificada como imprescindível para uma gestão empresarial que busca a maximização do lucro e o consequente retorno sobre os investimentos. Percebe-se a posição que os autores atribuem a contabilidade, como fator essencial para a gestão empresarial, deixando de ser considerada como algo obrigatório. Na visão de Passos (2010, p.52):

As práticas de contabilidade auxiliam as empresas nas necessidades de aperfeiçoamento de novas tecnologias, globalização dos mercados e é uma ferramenta de alto poder para auxiliar as concorrências no mercado altamente competitivo, sendo assim indispensáveis para o sucesso das empresas.

A contabilidade tem como objetivo central controlar e interpretar toda movimentação do patrimônio das empresas e instituições, passando-lhes todas as informações necessárias para administração da organização, para que, baseada nas informações fornecidas pela contabilidade, possa tomar decisões gerenciais (PADOZEVE, 2012). Portanto, a contabilidade presta informações para usuários internos e a usuários externos. Conforme Iudicibus (2010, p. 63):

A Contabilidade busca informar ao seu usuário, seja ele interno ou externo, repassando informações contábeis atualizadas, sendo esta uma poderosa ferramenta de gestão a disposição dos empresários, ou seja, através das informações extraídas das demonstrações contábeis podem-se determinar

o desempenho da organização, traçando o planejamento estratégico adequado a partir destas informações. Esta informação contábil se divide em três as que são: financeira e gerencial e custos.

Para que a contabilidade possa atingir seus objetivos, faz-se necessário que os contadores assumam uma função estratégica na gestão empresarial, tornando-se um autêntico consultor interno, buscando estar atualizado, seja no âmbito contábil, econômico, financeiro, como também, com as mais recentes tecnologias da informação, almejando a capacitação técnica por meio da qualificação contínua, tendo em vista que esta é uma necessidade que permeia o contexto organizacional do século XXI, pois, as informações deverão ter a velocidade necessária para atender as necessidades decisórias das organizações. As informações geradas por um sistema contábil que vise apenas o controle de resultado e do patrimônio empresarial não têm substância como meios de informação estratégica e, neste caso, a contabilidade perde a oportunidade de posicionar-se como elemento integrador na gestão empresarial (PADOZEVE, 2012).

Neste sentido, percebe-se que as informações geradas pela contabilidade precisam ir além do controle de resultado e do patrimônio, pois, em um cenário de acirrada competitividade entre as organizações, é importante que as informações produzidas pela contabilidade sejam potencializadas para geração de valor para as organizações em seus pilares estratégico, tático e operacional.

Para Kaplan e Cooper (2000) a informação é considerada estratégica quando esta orienta a tomada de decisão em longo prazo. Eles ainda afirmam que “[...] a informação estratégica pode conter a lucratividade dos produtos, serviços e clientes; comportamento e desempenho dos concorrentes; preferências e tendências dos clientes; oportunidades e ameaças do mercado e inovações tecnológicas”.

A Contabilidade Estratégica utiliza os recursos da Contabilidade Tradicional para produzir e distribuir informações na organização, visando o apoio na definição das premissas que serão consideradas na definição do planejamento estratégico. Está voltada para os ambientes interno e externo da organização, focalizando os resultados em longo prazo (NOGAN; DA LUZ; NAVARRO 2002, p.1).

Na nova economia, a avaliação dos ativos está atrelada não só a fatores físicos, tangíveis, mas também a fatores imateriais, exigindo da contabilidade novos critérios de controle e mensuração (PADOZEVE, 2012). Na visão de Nogas, Da Luz e Navarro (2002) as novas abordagens da contabilidade não poderão estar mais voltadas apenas para o controle histórico do passado, mas, sim, serem preditivas e

habilitarem a organização a integrar-se com o ambiente em que está inserida. De acordo com Padozeve (2012) a contabilidade passou de processos realizados manualmente para a chamada padronização das informações. Na perspectiva de Ruschel, Frezza e Utzig (2011, p.1) tal padronização:

[...] se deve aos avanços tecnológicos, principalmente no que diz respeito à tecnologia da informação (TI), que possibilita a integração de todas as informações geradas pelas organizações, permitindo que contadores e empresários mantenham softwares adequados, capazes de suprir as exigências impostas pela legislação fiscal, e, conseqüentemente, tornarem estas informações úteis para a tomada de decisão.

A contabilidade assume seu papel principal, ou seja, o de apoiar o gestor em suas decisões, e dar maior segurança aos seus julgamentos. Fornecendo informação econômica relevante para que todos os usuários possam tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança (LUDICÍBUS, 2010).

Na visão de Marion (2010, p. 30) a função básica do contador se refere à produção de informações úteis aos usuários da contabilidade para a tomada de decisão. Ele ainda afirma que: “[...] a função do contador foi distorcida (infelizmente), pois está voltada exclusivamente para satisfazer às exigências do fisco”. Observa-se no cenário atual, um novo perfil do profissional contábil, exigido pelo mercado. Tal situação é apontada pela afirmação dos autores mencionados a seguir.

Na visão de Rosa e Voese (2009) a contabilidade tem um potencial enorme de informação, pois todos os fatos que são passíveis de expressão monetária podem ser agrupados dentro dessa área, objetivando a uma visão sistêmica da situação da empresa. Para Marion (2010), quando trata da questão da utilização das informações contábeis para gestão, a função básica do contador é produzir informações úteis aos usuários da Contabilidade para a tomada de decisões.

Observa-se que o papel da Contabilidade se configura como protagonista no processo da gestão, participando de forma ativa, ao gerar informações úteis, relevantes e tempestivas para a tomada de decisão.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL E CONSULTORIA CONTÁBIL

As funções tradicionais do contador vêm passando por mudanças, acompanhando o desenvolvimento da economia globalizada. É fundamental que o empresário contábil e o próprio contador busquem novas funções e aproveitem as

novas oportunidades que têm surgido. Nesse cenário, a consultoria apresenta-se como excelente alternativa, por ser atraente e viável para os contadores. Neste cenário o contador pode ampliar suas atividades, de tal modo a tornar-se também consultor em áreas afins a seus serviços atuais - finanças, gestão de negócios, contabilidade decisória, entre outras.

A contabilidade gerencial auxilia e traz bases sólidas para a tomada de decisões. Com ela é possível diminuir riscos e erros e ainda trazer mudanças, pois seus relatórios demonstram grande precisão e trazem a realidade da empresa, podendo assim realizar projeções para eventuais investimentos.

Coronado (2016) salienta que a finalidade da contabilidade gerencial é coordenar a otimização do desempenho econômico visando ao crescimento da riqueza da empresa. Desse modo, pode-se dizer que a contabilidade gerencial deve assegurar que a administração tome as melhores decisões estratégicas, trazendo informações úteis e relevantes que possam servir para o planejamento, a avaliação e o controle das atividades e do uso de seus recursos.

Em seu turno, a Consultoria Contábil serve para apoiar os gestores ou proprietários de empresas, auxiliando-os nas tomadas de decisões estratégicas, com grande impacto sobre os resultados atuais e futuros da organização. Assim, pode-se dizer que a consultoria contábil visa identificar e recomendar as empresas, através de processos, todas as necessidades contábeis e financeiras da organização.

Hoog (2015, p. 70) fala sobre a consultoria contábil que “é uma forma de auxiliar tecnicamente a gestão em dado assunto, graças a conhecimentos especializados”. Assim, a consultoria é um serviço de apoio aos gestores, que visa auxiliar na tomada de decisões.

2.3 INOVAÇÃO DISRUPTIVA: CONCEITOS E ORIGEM

Clayton Christensen e Rory McDonald, professores da *Harvard Business School*, com Michael Raynor, diretor da *Deloitte Consulting*, publicaram conjuntamente na *Harvard Business Review*, o artigo de título “*What Is Disruptive Innovation?*” (CÂNDIDO, 2011). Tais autores afirmam que a teoria da inovação disruptiva teve seu surgimento no ano de 1995, porém foi por ter sido propagada de forma ampla, proporcionou uma distorção do termo e sua utilização de forma equivocada.

“Disrupção” consiste, em um processo pelo qual uma empresa menor, dotada de menos recursos, é capaz de desafiar com sucesso as companhias tradicionalmente estabelecidas (ADNER, 2006). A teoria da Disrupção, em âmbito dos negócios, de acordo com Veiga e Ferreira (2017), ocorre quando um setor já estabelecido enfrenta outro setor desafiante que oferece propostas com as quais as empresas e setores tradicionais não conseguem competir diretamente.

Diante de tal afirmação, e observando o cenário da profissão contábil, percebe-se que a forma de atuação, está se moldando, surgindo aplicações tecnológica capazes de desenvolver atividades que anteriormente necessitavam do profissional contábil, especialmente aquelas parametrizadas, porém, as que exigem uma maior análise, necessitam de forma incondicional do profissional contábil.

Veiga e Ferreira (2017) ainda ressaltam que nem todas as Inovações são Disruptivas e que essa definição é utilizada no sentido de extrema inovação. Reis (2019) salienta que o conceito de inovação disruptiva caracteriza-se por se referir a uma tecnologia cuja aplicação afeta direta e significativamente a maneira de, até então, se gerir e operacionalizar determinado mercado.

Reis (2019) entende que as características deste fenômeno estão cada vez mais presentes na economia moderna. Sendo estas: margens de lucro comprimidas simplificação do produto mercado consumidor específico.

A inovação disruptiva (ID) tem origem em tecnologias que, na maioria das vezes, chegam com uma proposição de valor diferente e apresentam, no início, desempenho inferior àquele dos produtos estabelecidos, mas que, no geral, trazem menor custo para os consumidores, mais simplicidade, menor tamanho do produto e maior conveniência (BARBOSA; GONÇALVES, 2018, p.1).

A palavra “disrupção” diz respeito a interrupção, quebra, descontinuidade do curso normal de um “processo/produto” (CÂNDIDO, 2011). Portanto, inovação disruptiva é aquela que modifica modelos, padrões ou tecnologias consolidadas no mercado.

Acredita-se que a inovação disruptiva é um termo mais apropriado do que a tecnologia disruptiva para descrever todo o fenômeno, já que as inovações dos modelos de negócios estão fortemente envolvidas. Além disso, Christensen refinou sua teoria e enfatizou que as inovações disruptivas poderiam ser classificadas em

inovações disruptivas low-end e de novo mercado (BARBOSA; GONÇALVES, 2018).

Duarte (2016) afirma que as organizações convencionais possuem a tendência de se concentrar na melhoria dos seus produtos e serviços a fim de atender os clientes mais exigentes. O mesmo autor ainda afirma que, neste processo, as necessidades de alguns segmentos de mercado são amplamente atendidas, porém as de outros segmentos são ignoradas, geralmente os segmentos menos rentáveis.

Na visão de Barbosa; Gonçalves (2018) “Disruptiva” é uma inovação tecnológica, com produtos ou serviços, que utilizam uma estratégia, em vez de revolucionária ou evolucionária, para derrubar uma tecnologia tradicional e líder no mercado. Ela é sinônima de inovadora, moderna, radical.

A disrupção do mercado não é causada diretamente pela tecnologia, mas pelo modo como ela é aplicada no mercado, criando o impacto disruptivo (CARVALHO, 2018). Nesse contexto, as inovações disruptivas, estão passeando por todo o mercado competitivo, se estabelecendo em diversos segmentos, sendo absorvida pelos consumidores, clientes atuais e clientes potenciais da contabilidade.

Tal cenário nos faz vislumbrar desaparecimento de algumas atividades exercidas pelo contador, mas ao mesmo tempo poderá existir consideráveis oportunidades para profissão contábil, rompendo diversas barreiras, quanto a sua forma de atuação, para a manutenção do exercício profissional. Serão inúmeros desafios a serem superados, porém, o conhecimento será a mola mestra para o desenvolvimento da profissão.

De acordo com Reis (2018) podemos destacar diversos os casos de empresas que tiveram sucesso desenvolvendo e implantando inovações disruptivas, dentre elas, as mais conhecidas são: Apple; Aplicativos de táxi; Uber; Airbnb; Wikipedia; Netflix, dentre outras.

A Contabilidade necessita caminhar juntamente com todas essas mudanças, que vem moldando o mercado de produtos e consumo, para permanência de sua atuação com passos voltados a união de novas tecnologias com a competência técnica que rege a profissão, dentro dos parâmetros legais exigidos no exercício profissional (REIS, 2018).

2.4 INOVAÇÃO DISRUPTIVA APLICADA AO SEGMENTO DA CONTABILIDADE

Apesar de parecer um termo complicado, a contabilidade disruptiva pode ser aplicada aos processos do escritório. Qualquer função a qual seja possível melhorar a experiência do usuário pode ser considerada uma inovação. A tecnologia online, por exemplo, proporciona uma maior conectividade aos clientes e demais usuários.

A contabilidade disruptiva se desenvolve por meio de processos implementados estrategicamente (MEGAOFFICE, 2019). A inovação disruptiva dentro o escritório contábil pode, por exemplo, oferecer novos e melhores serviços ao público-alvo. Não basta apenas acompanhar a tendência, é preciso saber como usá-la a favor dos negócios (VEIGA; FERREIRA, 2017).

O profissional contábil precisa vislumbrar a organização dos seus processos como uma forma efetiva de aproveitar a riqueza de dados dos seus clientes para obter uma maior compreensão sobre sua saúde financeira, assim, será capaz de propor as melhores e mais adequadas soluções (MEGAOFFICE, 2019).

A inovação disruptiva não é um procedimento isolado, faz-se necessário elaborar um conjunto de ações com base no que já existe (ou não), a fim de melhorar a experiência do cliente ou da equipe de trabalho, tornando-a mais atrativa e inovadora (VEIGA; FERREIRA, 2017). Divulgar informações úteis e relevantes para o público é uma forma de conquistá-los e fidelizá-los. Manter o site do escritório sempre atualizado e com conteúdos ricos é uma proposta de inovação que cria um diferencial e um atrativo no meio de tanta informação disponível atualmente.

A adoção da tecnologia na comunicação traz mudanças significativas para qualquer negócio. Por isso, é de fundamental importância que o escritório contábil se faça presente nas mais variadas mídias sociais, bem como nos demais meios digitais, facilitando a busca dos usuários aos serviços prestados e possibilitando um atendimento rápido (MEGAOFFICE, 2019).

Usando um software de gestão, é possível ter todos os dados e informações a qualquer hora e em qualquer lugar, para fornecer um serviço com mais valor agregado do que simplesmente realizar as rotinas fiscais e contábeis. A contabilidade disruptiva é um diferencial de mercado e surge como uma solução para que as empresas possam se destacar em meio a concorrência, investindo em inovação e qualidade (VEIGA; FERREIRA, 2017).

Duarte (2017) chama a atenção para o fato de que no setor de serviços contábeis, a Contabilidade Digital representa uma forma de inovação disruptiva, uma

vez que o modelo de contabilidade digital se propõe a utilizar a tecnologia da informação a fim de automatizar, tanto quanto possível, a escrituração e a demonstração, liberando tempo para que o profissional exerça a sua função científica. Na prática, isso significa que o escritório deve incentivar a adoção de sistemas de gestão em nuvem (ERP) em seus clientes. Mas não somente isso, este ERP em nuvem deve ser conectado aos sistemas contábeis.

2.5 SISTEMA DE GESTÃO EM NUVEM (ERP)

A sigla ERP pode ser traduzida para o português como sendo “Planejamento de Recursos Empresariais” (SILVA, 2017). Trata-se da opção tecnológica para controle do negócio que se adapta a qualquer empresa, independente de seu porte (SOUZA; SACCOL, 2008). Seu funcionamento garante a integração entre os setores do negócio, permitindo e facilitando uma melhor comunicação empresarial.

Sistemas ERP automatizam todos os processos de uma companhia, integram os departamentos e funções em um sistema único, facilitando a comunicação entre os departamentos e fazendo com que as informações sejam compartilhadas entre eles (SOBRAGI, 2012).

O sistema ERP é, portanto, um importante software que permite que cada setor da empresa seja acompanhado de perto. Desde o financeiro, à gestão de pessoas, custos, e assim por diante, todo o trabalho é registrado nesta ferramenta, gerando relatórios detalhados sempre que solicitado (OLIVEIRA et. al., 2016).

De acordo Silva (2017) os benefícios da implementação de um sistema ERP são diversos, dentre eles, a automatização e integração de uma parcela substancial dos processos de negócios; o compartilhamento e uniformização dos dados; o fornecimento de suporte para a tomada de decisão em diferentes níveis, sejam estes operacional, tático e estratégico; a redução de custos e o aprimoramento de produtos.

Clientes, fornecedores, mercadorias, colaboradores, transações de vendas e compras, folhas de pagamento, impostos, taxas, etc., tudo fica registrado para garantir uma análise mais completa e ampla do negócio. O uso do sistema ERP garante que a empresa destaque seus pontos fortes e encontre suas fraquezas, elaborando e colocando em prática estratégias que elevem seu índice de competitividade no mercado.

O sistema ERP recebe e analisa os dados financeiros do negócio formando documentos próprios com relatórios que permitem que o gestor visualize, em detalhes, onde cada recurso foi gasto. O sistema pode ser em nuvem ou instalado localmente (também denominado ERP *On-Premise*).

Haberkorn (2019) esclarece que a diferença entre o sistema ERP local e ERP em nuvem é simples: ERP local, ou on-premise, é instalado localmente no hardware e servidores da sua empresa e, em seguida, gerido pela sua própria equipe de TI; enquanto o ERP em nuvem, também chamado SaaS (*Software-as-a-Service*), é fornecido como um serviço de assinatura.

ERP em nuvem, segundo Silva (2017) é uma tecnologia disruptiva com profundas implicações não somente nos serviços de internet, mas no setor de tecnologia da informação como um todo. O conceito de computação em nuvem é definido como a disponibilização de aplicações computacionais a partir de acesso via internet e que são disponibilizados por terceiros em ambientes remotos (SOBRAGI, 2012).

ERP na nuvem é um tipo de armazenamento que permite armazenar na nuvem significa que o gestor e sua empresa não precisam ter um espaço físico para guardar todos os documentos, fichas e relatórios eletrônicos que são gerados diariamente, pois eles ficarão guardados em servidores externos (HABERKORN, 2019). Essa é uma das grandes praticidades da internet e da tecnologia que está conectada a ela.

Em um sistema de gestão ERP em nuvem, os dados da empresa ficam hospedados no servidor do fornecedor, e são acessados via internet – daí vem o termo “em nuvem” (SILVA, 2017). Para utilizar o sistema, a empresa precisa apenas de um navegador e acesso à internet, sendo todo o suporte e gestão oferecidos pelo fornecedor contratado. O software baseado em nuvem está hospedado nos servidores do fornecedor e é acessado através de um navegador da web (HABERKORN, 2019).

Embora haja muitas exceções a esta regra, em geral, o sistema em nuvem possui preço mais acessível, uma vez que seu contrato se baseia em uma assinatura mensal, onde já estão acrescidas todas as despesas periódicas adicionais para suporte, treinamento, atualizações e infraestrutura (SILVA, 2017).

O potencial de cooperação com um sistema integrado de gestão online inclui, ainda, a preparação para mudanças de legislação, a consultoria de negócios e o

apoio estratégico em temas financeiros, como fluxo de caixa e rentabilidade de produtos e contratos (SOBRAGI, 2012).

3 METODOLOGIA

3.1 TIPO DE PESQUISA

A metodologia da pesquisa quanto aos objetivos classifica-se como descritiva, pois, na visão de Martins e Teóphilo (2017) a pesquisa descritiva visa descrever características de determinado fenômeno. Neste sentido, foi possível observar a realidade do escritório contábil, objeto desse estudo e, a partir disso, descrever as ações e procedimentos das atividades executadas tendo por foco a inovação disruptiva. Quanto aos procedimentos a pesquisa constitui-se como estudo de caso, que para Luna (2017) pode ser considerado um delineamento em que são utilizados diversos métodos ou técnicas de coleta de dados, como, por exemplo, a observação, a entrevista e a análise de documentos.

Quanto a natureza dos dados, configura-se como pesquisa qualitativa, pois, está centrada na interpretação das ações e na busca de significados relacionados à inovação disruptiva no segmento contábil. Gil (2018, p. 57) conceitua pesquisa qualitativa como qualquer tipo de pesquisa que produz descobertas não obtidas por procedimentos estatísticos ou por outros meios de quantificação.

Para Matias-Pereira (2016) a pesquisa qualitativa tem enfoque indutivo, pois no seu campo de investigação, o fenômeno tem sua própria realidade, é real, concreta e como tal é estudada. O estudo é do tipo exploratório. De acordo com Luna (2017) tem por objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito.

3.2 AMBIENTE DE PESQUISA

O ambiente de pesquisa se constituiu em um escritório contábil localizado na cidade de João Pessoa-PB. Uma sociedade empresarial que oferece serviços de consultoria e assessoria nas áreas tributária, fiscal, trabalhista, avaliação econômico-financeira, empresarial, além de executar serviços na área de

contabilidade gerencial, estando inserido na capital paraibana há mais de 10 (dez) anos.

O objetivo da Consultoria é assessorar as empresas com fundamentação legal e tecnologia de ponta, para que possam disputar o mercado de forma competitiva. O escritório conta com um quadro formado por 40 (quarenta) colaboradores distribuídos nas mais diferentes áreas.

A organização contábil está distribuída por setores: possuindo cinco departamentos de contabilidade, quatro departamentos fiscal, quatro departamentos de pessoal e um departamento administrativo, possuindo também consultorias para realização de atendimentos de serviços externos.

3.3 SUJEITOS DA PESQUISA

A pesquisa foi realizada junto ao sócio proprietário da consultoria contábil, bem como contou com a participação de 8 (oito) dos 12 (doze) colaboradores que compõe o setor contábil da referida empresa.

3.4 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Luna (2017) assinala que a coleta de dados contempla alguns métodos como, por exemplo, os métodos de observação direta e de análise documental. Nesta pesquisa a coleta ocorreu por meio de entrevista direcionada ao proprietário-diretor do escritório.

Também se fez uso da observação direta. Segundo Gil (2018) a entrevista é a técnica de coleta de dados em que o investigador se apresenta frente ao entrevistado e formular perguntas com o objetivo de obter os dados que interessam a sua investigação.

O tipo de entrevista realizada neste trabalho pode ser considerado uma entrevista focalizada individual, segundo classificação proposta pelo autor supracitado. É focalizada, pois sua investigação é dirigida para um tema e para um participante específico (GIL, 2018).

A coleta de dados foi concretizada no mês de outubro de 2019, realizada *in loco*, sendo solicitado, a priori, que o proprietário-diretor do escritório de contabilidade relatasse de que modo a inovação disruptiva está sendo implementada

na consultoria de contabilidade. Os dados foram colhidos por meio de gravação do áudio da entrevista. A entrevista também foi realizada junto a 8 (oito) funcionários que compõe o departamento contábil do referido escritório.

3.5 ESTRATÉGIA DE ANÁLISE DOS DADOS

No que se refere à análise dos dados, fez-se uso da técnica de análise de conteúdo, na qual o pesquisador procura construir um conhecimento analisando o discurso do participante da entrevista, observando seus principais apontamentos, disposições e os termos utilizados pelo entrevistado (LUNA, 2017).

Nesse sentido, Martins e Theóphilo (2017, p. 95) asseveram que “a análise de conteúdo é uma técnica para se estudar e analisar a comunicação de maneira objetiva e sistemática. Buscam-se inferências confiáveis de dados e informações a respeito de determinado contexto, a partir dos discursos escritos ou orais de seus atores”.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

Nesta etapa, foram apresentadas e analisadas as informações colhidas junto a uma amostra formada por 8 (oito) profissionais contábeis que compõe o quadro funcional do escritório de contabilidade. No que se refere aos atributos dos entrevistados, foi identificado que 75% são do sexo feminino, 12,5% masculino, e 12,5% foi atribuído a outros.

No que se refere ao grau de instrução dos entrevistados foi de 62,5% representado por profissionais com especialização, o que demonstra uma busca desses por qualificação e 37,5% por graduados em Ciências Contábeis. Verificou-se que os participantes da pesquisa possuem acima de 18 e menos de 45 anos, sendo profissionais de diferentes faixas etárias atuando nessa organização. Os contadores entrevistados atuam no departamento contábil, que é formado por um total de 10 (dez) funcionários.

O tempo médio de atuação do escritório é mais de 10 anos, está constituído sob forma de sociedade, possui um faturamento médio de R\$100.000,00 a R\$200.000,00 mil e uma carteira de 100 a 200 clientes. O requisito mínimo para atuar no escritório analisado é: ser bacharel em ciências contábeis e estar

devidamente registrado no órgão de classe. Para análise foram definidas 8 categorias, conforme apresentadas no quadro 1 e foram desenvolvidas com base nas falas e respostas dos entrevistados.

CATEGORIAS	DESCRIÇÃO DA CATEGORIA
1ª	Influência da tecnologia na profissão contábil
2ª	Uso da Tecnologia
3ª	Profissão do contador na era da informação
4ª	Resistência a Tecnologia
5ª	Substituição de Processos Manualizados
6ª	Papel do contador no cenário de inovação
7ª	Desvantagens no uso das inovações disruptivas
8ª	Ferramentas utilizadas no escritório

Quadro 1: Categorias de Análises
Fonte: Dados da Pesquisa, 2019.

Na apreciação dos dados coletados, foram adotadas as categorias de análises abordadas no quadro 01, juntamente com a legenda descrita no quadro 2:

SIGLA	CLASSIFICAÇÃO
CP	Contador Proprietário
CG	Contador Gestor
CO	Contador Operacional

Quadro 2: Legenda adotada para as análises
Fonte: Dados da Pesquisa, 2019.

Apresenta-se em seguida cada categoria abordada no quadro 01.

1ª Categoria de Análise: Influência da tecnologia para a profissão contábil

Ao questionar sobre a influência da tecnologia para a profissão contábil, descrita na categoria 1, os entrevistados apresentaram as respostas descritas no quadro 3.

ENTREVISTADOS	FALAS

CP	“um dos maiores desafios é a necessidade de mais capacitação, para acompanhar as inovações tecnológicas” “alguns clientes ainda não se adaptaram, temos algumas resistências”.
CG	“para se manter no mercado, há necessidade de mudanças de perfil e está atualizado, quanto as novas tecnologias”
CO	“a adaptação e aprender as novas tecnologias” “os profissionais serem capazes de aceitarem as mudanças” “mudanças de mindset”

Quadro 3: os desafios da tecnologia para a profissão contábil
Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

De acordo com as falas dos entrevistados, percebe-se que o enfoque na capacitação e atualização diante das novas tecnologias é considerada de forma unânime por todos os entrevistados. O CG foi mais além, quando mencionou que a manutenção no mercado acontece por meio da atualização relacionada as novas tecnologias, considerando tais ações como uma mudança no perfil do profissional contábil.

O CP acrescenta, que há algumas resistências da parte dos clientes. O CO no que lhe concerne relata, que as mudanças mentais são um desafio a se enfrentar. Percebe-se na fala dos entrevistados que a tecnologia influencia na prática diária da profissão contábil, e se faz necessária uma mudança no perfil profissional.

2ª Categoria de Análise: Uso da Tecnologia

ENTREVISTADOS	FALAS
CP	“O uso da tecnologia proporciona administrar a base informacional mais eficientemente, aproveitando as oportunidades de diferenciação que as novas tecnologias de informação oferecem”.
CG	“O uso constante da tecnologia no meio contábil, proporciona um instrumento valioso de informações para a tomada de decisões”
CO	“o segmento da contabilidade deve fazer amplo uso da tecnologia”

Quadro 4: Uso da tecnologia
Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

De acordo com as falas dos entrevistados, observa-se concordância de opinião relativa a categoria analisada, na qual todos os entrevistados confirmaram à

importância do uso de novas tecnologias. Verifica-se na opinião dos contadores, que o uso das tecnologias potencializa as informações produzidas e geradas pela contabilidade para o alcance dos resultados almejados pelas organizações.

3ª Categoria de Análise: profissão do contador na era da informação

Acerca do contexto que caracteriza a profissão do Contador na Era da Informação, os contadores apresentaram a seguinte visão:

ENTREVISTADOS	FALAS
CP	“As exigências aos profissionais e às consultorias contábeis são crescentes e desafiadoras, porém, é fundamental aliar a capacidade técnica a uma permanente renovação e a um alto padrão de criatividade para enfrentar os desafios e ter êxito no mercado”.
CG	“A adaptação dos profissionais as novas exigências do mercado de trabalho, se constituem em desafios da profissão”.
CO	“abandonar as planilhas, mudar o perfil e buscar novas formas de sobreviver no mercado”

Quadro 5: profissão do contador na era da informação
Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

De acordo com a maioria dos entrevistados, o profissional deve ter uma preocupação constante em acompanhar tudo que vai surgindo de novo na atividade econômica e administrativa, assim como na tecnologia da informação, para que se possa cumprir corretamente e de forma eficiente seu papel.

4ª Categoria de Análise: Resistência a tecnologia

Ao longo da entrevista o contador proprietário relatou haver certa resistência dos funcionários ao aderir a novos aplicativos, visto que os “robôs” já substituíram uma significativa quantidade de contadores. Antes de serem implantadas as ferramentas e aplicativos, existiam 61 funcionários integrando o quadro funcional, dos quais, foram demitidos 21 no início do processo de inovação, restando apenas 40 colaboradores. Observa-se que em meio ao cenário de demissões e substituição da máquina em algumas tarefas operacionais, nesse cenário poderão também surgir novos campos e formas de atuação para o profissional contábil.

5ª Categoria de Análise: Substituição de processos manualizados

O contador proprietário frisou que “anteriormente ao processo de inovação, praticamente todas as atividades no escritório eram feitas manualmente, o que gerava demora para realizar certos procedimentos, como elaborar folhas de pagamentos, etc.[...]”. Segundo ele, “[...] tais atividades foram sendo gradativamente substituídas por meio eletrônico”, contudo, o entrevistado salientou que “o processo de inovação tecnológica ainda está em fase de conclusão, ou seja, não atingiu 100%”.

De acordo com o entrevistado “com a adesão às novas tecnologias os preços cobrados ficaram mais acessíveis, tornando-se possível atender uma carteira maior e mais diversificada de clientes, além disso, atender de forma mais qualitativa, sem a necessidade de contratar mais profissionais, o que gerou mais lucratividade para a consultoria e maior satisfação do cliente”.

Diante do exposto, percebe-se um quadro de atuação mais abrangente do profissional contábil ao passo que amplia a quantidade de clientes, e sobra tempo para desenvolver uma atuação de forma mais efetiva primando pela qualidade dos serviços prestados, pois as tecnologias contribuem no aumento da produtividade.

6ª Categoria de Análise: Papel do contador no cenário de inovação

ENTREVISTADOS	FALAS
CP	“Apesar de a informática substituir o homem em alguns aspectos, a capacidade para interpretar os números e tomar decisões continua sendo requerida pelo contador, sendo fundamental a função deste profissional”.
CG	“Os profissionais que não aderirem a tecnologia ficarão para trás, e serão, conseqüentemente, superados por outros que tenham mais capacitação para lidar com as inovações tecnológicas”.
CO	“Dominar as novas tecnologias e se capacitar para tê-la como aliada dos serviços que são prestados para os clientes”

Quadro 6: Papel do contador no cenário de Inovação
Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

De acordo com as falas dos entrevistados, percebe-se um grau de aderência as novas tecnologias e a consciência relativa à sua importância no exercício da profissão. A fala do CP destaca a capacidade analítica para a tomada de decisão sendo fator preponderante para função do contador.

Já o CG demonstra sua visão relacionada a substituição de contadores que

não estiverem capacitados a lidar com as inovações tecnológicas, o que denota a consciência do seu papel diante das mudanças. O CO ressalta a importância de dominar as novas tecnologias. Observa-se que todos apresentam a concordância do seu papel no cenário de inovação.

Corroborando com o exposto, Borges e Miranda (2013) consideram que as melhorias na forma de fazer a contabilidade de uma empresa, utilizando-se a tecnologia da informação, trouxeram consideráveis benefícios para os profissionais da área. Buscou-se também identificar se os entrevistados acreditam que as inovações disruptivas poderão proporcionar o fim da profissão contábil. Os dados foram ilustrados no Gráfico 01 a seguir:

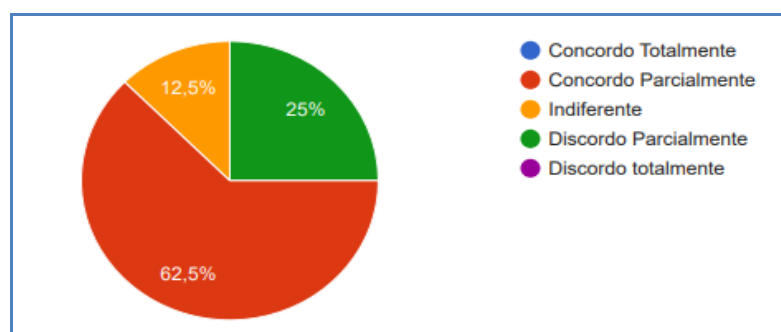


Gráfico 01 - Inovações disruptivas versus fim da profissão contábil
Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

De acordo com o gráfico 01, verifica-se que a maioria dos entrevistados discorda totalmente que o advento das novas tecnologias e inovações disruptivas resulte no fim da profissão contábil, para estes, a inovação pode ser um diferencial para o profissional no mercado e uma ferramenta para sucesso e crescimento, o resultado demonstra uma adesão positiva na utilização da tecnologia como aliada do profissional contábil.

7ª Categoria de Análise: Desvantagens no uso das inovações disruptivas

O CG apontou ao longo da entrevista que “as desvantagens ficam por conta de eventuais erros de lançamento nas áreas que alimentam a contabilidade, o que precisa ser acompanhado criteriosamente”. O CO mencionou como vantagens: agilidade dos processos, inovação, eficácia, otimização de tempo, agilidade nas respostas, criação de novos mercados e reestruturação dos já existentes. Como

desvantagens foram relatadas a falta de mão de obra qualificada e sistemas que travam.

Mota e Cirino (2010) observam que em meio à automatização de tarefas, a profissão de contador é uma das mais suscetíveis a ser afetada pela informatização, com a tecnologia mudando os processos. Nesse sentido, o CP relatou que vem encontrando dificuldades em ampliar o uso da tecnologia no escritório, principalmente pela resistência de alguns funcionários que estão com receio de perder seus empregos e serem substituídos por robôs, atrasando o sistema propositalmente”.

Conforme relatado pelo CP, “o profissional contábil não precisa ter medo de ser substituído, devendo este se reinventar”. Para ele, “a função será aperfeiçoada, e este profissional deverá estar capacitado para maior envolvimento com aspectos de auditoria, departamento financeiro e análise de gestão”. Outro fator questionado na entrevista foi sobre o desaparecimento de algumas funções nas áreas de atuação contábil.

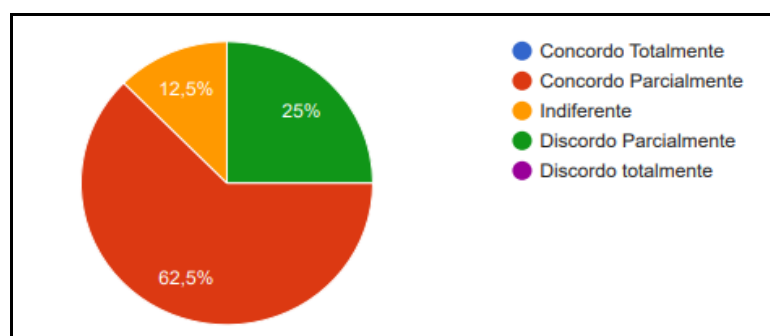


Gráfico 02 - Desaparecimento de algumas funções da Contabilidade
Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

8ª Categoria de Análise: ferramentas utilizadas no escritório

Dentre as principais ferramentas utilizadas no escritório alvo da pesquisa, destacam-se: aplicativo Evernote, que ajuda a organizar documentos digitalmente; Trello, que pode ajudar a organizar as atividades e compartilhá-las com a equipe ou até mesmo com clientes; Skype, que é uma ferramenta essencial para fazer videoconferências e conversar sem custo com os clientes; Conta-Azul para Contadores, que pode ser vista como um robô contador, pois possibilita a integração

contábil com o sistema de gestão do seu cliente; o Google Drive, que pode ser um complemento para organizar arquivos em nuvem.

Os contadores também apontaram Sistemas, programas, Nibo, conta azul, Ypcontrol Software contábil, fiscal e de departamento pessoal, servidor próprio, além do trabalho com duas telas. Ao questionar sobre o surgimento de novas formas de atuação, os resultados obtidos foram descritos no gráfico 03.

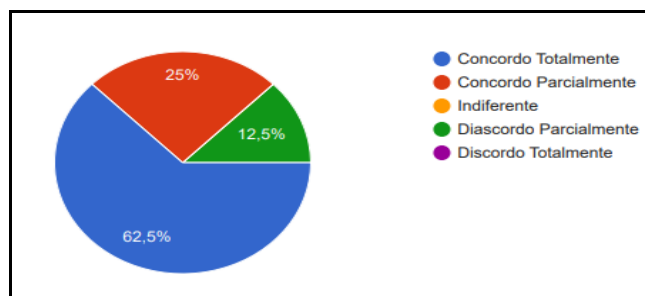


Gráfico 03 – Surgimento de algumas funções da Contabilidade
Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Ao final desta categoria de análise, questionou-se aos entrevistados se estes consideram que as inovações disruptivas poderão proporcionar novas oportunidades de atuação para o profissional da contabilidade. Os mesmos responderam, de modo geral, que sim, pois, poderão ser “agregados outros serviços dentro da empresa contábil”.

Em seguida questionou-se foi apresentada a seguinte assertiva: “As Tecnologias disruptivas favorecem a desvalorização da classe contábil e a diminuição do seu papel perante a sociedade”. Os resultados foram apresentados a seguir:

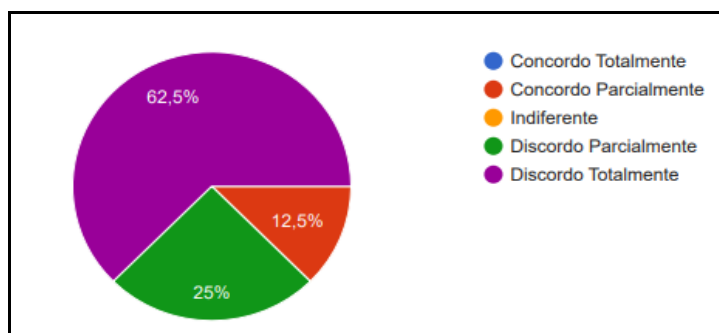


Gráfico 04: Tecnologias Disruptivas x Desvalorização do Profissional
Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Conforme é possível verificar a partir do gráfico anterior, a maioria dos entrevistados discordou totalmente da assertiva proposta, ou seja, para eles, as Tecnologias disruptivas não favorecem a desvalorização da classe contábil e a diminuição do seu papel perante a sociedade, pelo contrário, os entrevistados indicaram que com as inovações disruptivas o mercado irá demandar de muitos outros conhecimentos.

A maioria dos entrevistados demonstrou que não acreditam que as tecnologias disruptivas deverão substituir o contador, mas sim ajudará no exercício diário de sua profissão. Reconhecem que estão em busca de qualificação para cada vez mais se adaptar as novas tecnologias e acompanhar as tendências apresentadas com o advento da inovação disruptiva em sua área.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo buscou refletir sobre a influência das Inovações disruptivas para a profissão contábil, sob a ótica dos contadores de um escritório de contabilidade na cidade de João Pessoa-PB. Vale lembrar que o resultado apresenta um recorte da realidade de um escritório, não podendo considerar que esse é o mesmo pensamento dos demais contadores da região, porém, levanta a discussão acerca do tema tão importante, pois está modificando a forma de atuação do contador. Nesse sentido, o estudo apresentou a seguinte questão: Como o uso das tecnologias disruptivas podem influenciar no exercício da profissão contábil?

Ao final do estudo, constata-se que os aplicativos e ferramentas ajudam a automatizar os processos dos escritórios de contabilidade, sendo importantes ferramentas para elevar a prestação dos serviços, tornar os valores cobrados mais acessíveis, e ampliar o público atendido, aumentando também a produtividade e agilizando as atividades e procedimentos contábeis solicitados pelos clientes.

Com isso, os profissionais contábeis terão mais tempo para fazer o que mais importa, ou seja, oferecer um atendimento personalizado e diferenciado, se destacando no mercado. Nesse ponto, destaca-se ser de fundamental importância o uso das inovações disruptivas no segmento contábil.

Com base na análise dos resultados, pode-se constatar que a inovação disruptiva e sua implementação no escritório de contabilidade, tende a otimizar todos os processos, havendo uma gradativa substituição dos procedimentos manuais,

economia de tempo, bem como elevação da qualidade do serviço prestado. Nesse cenário, o papel do contador é fundamental, devendo este estar em constante qualificação para se adaptar a essa nova realidade permeada pelas tecnologias da informação.

Como sugestão para pesquisas futuras, ampliar a pesquisa para outros escritórios para verificar de maneira geral os resultados obtidos, por meio da percepção dos contadores. Aponta-se a necessidade de se aprofundar as pesquisas acadêmicas sobre o tema, uma vez que este ainda é relativamente recente. Como limitação do estudo, destaca-se a ausência de uma pesquisa de campo com um maior número de escritórios.

REFERÊNCIAS

ADNER, R. Match your innovation strategy to your innovation ecosystem. **Harvard Business Review**, v.84, p. 98–107, 2006.

BARBOSA, Antônio Rodrigues; GONÇALVES, Carlos Alberto. Fatores determinantes da inovação disruptiva. **Revista Ciências Administrativas**, v. 24, n. 1, p. 1-13, jan./abr. 2018. Disponível em: [file:///C:/Users/Felippe/Downloads/7293-28730-1-PB%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Felippe/Downloads/7293-28730-1-PB%20(1).pdf). Acesso em: 18 set. 2019.

BORGES, Viviane Apda. Almeida de Souza; MIRANDA, Carla Cristina Ferreira de. A contabilidade na era Digital. Revista Univap. Disponível em: http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2009/anais/arquivos/0243_0799_01.pdf. Acesso em: 28 de outubro de 2019.

CARVALHO, Igor Antonio. Inovação Disruptiva: Conceitos, definições e como resistir a essa revolução empresarial. In: **CASI**, Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <https://even3.blob.core.windows.net/anais/117516.pdf>. Acesso em: 18 de setembro de 2019.

CÂNDIDO, Ana Clara. **Inovação Disruptiva**: Reflexões sobre as suas características e implicações no mercado. Centro de Investigação em Inovação Empresarial e do Trabalho. Universidade Nova de Lisboa, Monte de Caparica, 2011. Disponível em: https://run.unl.pt/bitstream/10362/6912/1/WPSeries_05_2011do-1.pdf. Acesso em: 18 de setembro de 2019.

CORONADO, Osmar. **Contabilidade Gerencial Básica**. São Paulo: Saraiva. 2016.

DUARTE, Roberto Dias. Qual a estratégia de inovação mais adequada para um escritório contábil de alta performance? In: **Portal Contadores-CNT**, 2017. Disponível em: <http://contadores.cnt.br/noticias/artigos/2017/11/13/qual-a-estrategia-de-inovacao-mais-adequada-para-um-escritorio-contabil-de-alta-performance.html> Acesso em: 18 de setembro de 2019.

HABERKORN, Ernesto. **Sistema ERP na nuvem ou local** – o que é melhor para sua empresa? In: Blog ERP, 2019. Disponível em: <https://www.erpflex.com.br/blog/sistema-erp-na-nuvem-ou-local> Acesso em: 20 de setembro de 2019.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Tricotomia Contábil e Sociedades Empresárias**. Curitiba: Juruá, 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KAPLAN, Robert. **Contabilidade Gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

KAPLAN, Robert; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho**. São Paulo: Futura, 2000.

LUNA, S. V. **Planejamento de pesquisa**: uma introdução. São Paulo: EDUC, 2017.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, G. A. & THEÓPHILO, C. R. **Metodologia de investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2017.

MEGAOFFICE, **Como o conceito de contabilidade disruptiva é aplicado na prática?** São Paulo, outubro de 2018. Disponível em: <<https://blog.megaoffice.net/como-o-conceito-de-contabilidade-disruptiva-e-aplicado-na-pratica/>> Acesso em: 18 de setembro de 2019.

MOTA, Irenilce Farias; CIRINO, Elizângela da Silva. A era do conhecimento e a adoção do Sped - Sistema Público de Escrituração Digital - como impacto na contabilidade. In: **Revista Razão Contábil e Finanças**, v. 1, 2010. Disponível em: <<http://institutoateneu.com.br/ojs/index.php/RRCF/article/view/7/9>> Acesso em: 27 de outubro de 2019.

NOGAS; cláudio; DA LUZ, Érico Eleuterio; NAVARRO, Roberto Marcos. A contabilidade estratégica como fator de competitividade das empresas no mercado globalizado. In: **Revista do CRCP**. Ano 27. Nº 132. 1º Quadrimestre de 2002. Disponível em: <<https://www.crcpr.org.br/new/content/publicacao/revista/revista132/estrategica.htm>> Acesso em: 05 de novembro de 2019.

OLIVEIRA, S. A.; SOUZA, A. R.; ALVES, P. S. Utilização de soluções ERP em micro e pequenas empresas. **Cadernos UniFOA**, n. 30, p. 83 – 92, 04. 2016. Disponível em: <<http://revistas.unifoa.edu.br/index.php/cadernos/article/view/346>> Acesso em: 20 de setembro de 2019.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**. 7. ed. Curitiba: IESDE, 2012.

PASSOS, Q.C. **A importância da contabilidade no processo de tomada de decisão**. Trabalho de Conclusão de Curso. LUME: UFRGS. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2010.

REIS, Tiago. O que é inovação disruptiva e qual a sua influência nos investimentos? In: **Portal Suno**, 2019. Disponível em: <<https://www.sunoresearch.com.br/artigos/inovacao-disruptiva/#1>> Acesso em: 20 de setembro de 2019.

ROSA, Luciano; VOESE, Simone Bernardo. Utilização da informação contábil como elemento estratégico para a contabilidade de gestão: um estudo de caso. **Revista Iberoamericana**, 12(1), 1-11. Disponível em: <<https://docplayer.com.br/5579486-A-utilizacao-da-informacao-contabil-como-elemento-estrategico-para-a-contabilidade-de-gestao-um-estudo-de-caso-luciano-rosa-universidade-de-sao-jose.html>> Acesso em: 20 de setembro de 2019.

RUSCHEL, Marcia Erna; FREZZA, Ricardo; UTZIG, Mara Jaqueline Santore. O impacto do SPED na Contabilidade desafios e perspectivas do profissional contábil. In: **Revista Catarinense da Ciência Contábil** – CRCSC – Florianópolis, v. 10, n. 29, p. 9-26, abr./jul. 2011. Disponível em: <<file:///C:/Users/Felippe/Downloads/Dialnet-OLimpoDoSPEDNaContabilidadeDesafiosEPerspectivas-5454868.pdf>> Acesso em: 20 de setembro de 2019.

SILVA, Felipe Almeida. **Sistemas integrados de gestão em nuvem para pequenas e médias empresas no mercado brasileiro**: um modelo teórico para a escolha do sistema. Trabalho de conclusão apresentado ao Instituto Federal de São Paulo - IFSP, 2017. Disponível em: https://spo.ifsp.edu.br/images/phocadownload/DOCUMENTOS_MENU_LATERAL_FIXO/POS_GRADUA%C3%87%C3%83O/ESPECIALIZA%C3%87%C3%83O/Gest%C3%A3o_da_Tecnologia_da_Informa%C3%A7%C3%A3o_____/PRODUCAO/2017/Sistemas_Integrados_de_Gest%C3%A3o_em_Nuv

em_para_Pequenas_e_M%C3%A9dias_Empresas_no_Mercado_Brasileiro_-_Um_Modelo_Te%C3%B3rico_para_a_Escolha_do_Sistema.pdf Acesso em: 20 de setembro de 2019.

SOBRAGI, C. G. **Adoção de computação em nuvem: estudo de casos múltiplos**. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Administração 2012. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/49406>> Acesso em: 20 de setembro de 2019.

SOUZA, C. de; SACCOL, A. **Sistemas ERP no Brasil: (Enterprise Resource Planning): teoria e casos**. São Paulo: Atlas, 2008.

VEIGA, Isabela Rodrigues Horta; FERREIRA, Juliana Carol. **Avaliação da influência das práticas de contabilidade no processo de tomada de decisão em ambientes de inovação disruptiva: um survey da experiência das multinacionais brasileiras**. Trabalho de Conclusão do Curso apresentado ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Instituto de Ciências Humanas e Sociais da Universidade Federal Fluminense, Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <<https://app.uff.br/riuff/bitstream/1/7471/1/Isabella%20Rodrigues%20Horta%20Valentim%20-%20Juliana%20Carol%20Ferreira.pdf>> Acesso em: 18 de setembro de 2019.

CARTÓRIOS: UMA AVALIAÇÃO DAS RESPONSABILIDADES E PROCEDIMENTOS DO PROFISSIONAL CONTÁBIL NO AUXÍLIO AOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES

Rogério Emanuel Paiva Barbosa¹
Teófilo Augusto da Silva Soares²

RESUMO:

O referido trabalho destina-se a contabilidade voltada para Notários e Registradores na cidade de João Pessoa. O objetivo principal é identificar os procedimentos e responsabilidades que o profissional Contábil deve adotar na prestação de seus serviços, como também identificar se existe uma carência de contadores que possam auxiliar os titulares delegatários das serventias extrajudiciais, por tratar-se de uma categoria com características peculiares. Existem aproximadamente 500 Serventias Extrajudiciais na Paraíba. Como em qualquer outro ramo empresarial, os Notários e Registradores também carecem de profissionais contábeis que possam fornecer informações úteis para tomada de decisões. Evidente que o profissional contábil para atender as necessidades dessa classe, terá que conhecer profundamente sua natureza e atentar para alguns aspectos inerentes a sua função. Tentaremos demonstrar no decorrer do presente artigo quais diferenças entre Notários e Registradores e Empresas Mercantis. Quanto a metodologia, caracteriza-se como um estudo de caso, de caráter qualitativo descritivo, já o ambiente da pesquisa, foi realizado em um escritório de contabilidade na cidade de João Pessoa/PB, o profissional responsável pelo escritório atua na contabilidade por mais de 20 anos e presta serviços não só a Notários e Registradores como a Empresas Mercantis, trazendo ao tema que foi abordado sua visão e experiência. Por fim pode-se concluir que as responsabilidades do contador são similares, quando prestadas a entidades empresárias como também Notários e Registradores, porém alguns procedimentos são diferentes tendo em vista a natureza dos serviços cartorários.

PALAVRAS-CHAVES: Contabilidade. Notários e Registradores.

ABSTRACT:

This present study intends to analyze the accounting focused on the Notary's Office services in João Pessoa, State of Paraíba, Brazil. The main purpose of this work is to identify the procedures and the charges that the professional accountant must adopt to assist in the efficient provision of their services. This work either seeks to detect whether a certain deficiency of accountants exists with regard to help these types of extrajudicial services, because they are such a category with special features. Broadly speaking, there are approximately 500 extrajudicial services in Paraíba. Like any other corporate activity, public notaries and registrars generally may need some highly qualified professional accountant profiles that can provide expertise on extrajudicial services specific areas, particularly in decision-making. It is evident that the accounting professional to meet the needs of this class, will have to know deeply its nature and pay attention to some aspects inherent to its function. So, this paper aims to demonstrate the difference between public notaries or registrars and mercantile companies or market enterprises. This research is a descriptive and quantitative survey that was conducted from the application of a questionnaire of sounding accounting documents in an accounting office location, whose owner is operating in the market for 20 years attending to clients from very diverse sectors of Notary's Office services and from mercantile companies, bringing its experience and knowledge to this study. Finally, by way of conclusion, some accountant roles and responsibilities are similar on handling services performed both to public notaries or registrars. However, some accounting procedures may be different depending on the type of notary service.

¹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis E-mail: rogerioepb2@gmail.com

²Professor Orientador. Diretor Presidente do Grupo TS7, Teófilo Augusto da Silva Soares, é Professor Universitário, Mestrando em Contabilidade Profissional, com MBA em Contabilidade Controladoria e Finanças, atuando há mais de 23 anos como consultor e palestrante em Gestão Contábil, Fiscal e Tributária e há quase uma década atua no magistério superior nos cursos de graduação e pós-graduação na área contábil, com dezenas de cursos de aperfeiçoamento nas melhores escolas de negócios de São Paulo. E-mail: teofilo@ts7contabilidade.com.br

KEY WORDS: Keywords: Accounting; public notaries or registrars; tax regime; notary bookkeeping service.

1 INTRODUÇÃO

A atividade Notarial e Registral tem como objetivo conferir segurança jurídica aos atos praticados pelos usuários dos respectivos serviços, balizando-se pelos princípios e regras estruturais pertinentes a atividade, seja por meio de normas ou princípios próprios. Sabe-se que a contabilidade tem como base subsidiar o controle e gestão sob o patrimônio, fornecendo informações úteis aos seus usuários para tomada de decisão. No tocante aos notários e registradores não é diferente, o regime contábil inerente aos “Cartórios” tem sobre sua função obrigações acessórias, internas e externas, o que torna imprescindível o controle e gerenciamento das informações e obrigações.

Em pesquisa preliminar sobre a temática foi observado que existe no mercado uma carência de profissionais contábeis que saibam interpretar quais procedimentos devem ser adotados, de maneira teórica e metodológica, referente a prestação de serviços contábeis aos Notários e Registradores. Desta forma, surge o seguinte questionamento: quais as responsabilidades e procedimentos do profissional contábil no auxílio aos notários e registradores? Para responder este questionamento, objetiva-se de forma geral analisar a atuação do profissional contábil na área Cartorial. Para tanto, foi estabelecido os objetivos específicos contextualizar esta área de atuação do profissional contábil; caracterizar procedimentos e responsabilidades deste profissional na referida área.

Este estudo apresenta relevância por proporcionar um material sistematizado para a área de conhecimento à futuros pesquisadores da temática, além de se configurar em uma possível contribuição para os graduandos que em breve estarão atuando no mercado de trabalho, e principalmente os que estiverem atuando na área cartorial, levando em consideração a lacuna existente sobre a contabilidade para os notários e registradores, especificamente em João Pessoa/PB, destacando as responsabilidades inerentes ao profissional contábil neste campo de atuação.

A fundamentação teórica tem como alicerce a obra desenvolvida por Freitas (2019), que discute o regime tributário aplicado aos notários e registradores, proporcionando um material sólido acerca do tema, como também, na legislação, tal

como a Lei federal n.º 6.015/73, denominada Lei de Registros Públicos, a Lei 8.935/94, denominada Lei dos Notários, Código de normas extrajudicial do Estado da Paraíba, instituído pela Corregedoria Geral da Justiça da Paraíba, através do provimento nº 003/2015.

O caminho metodológico adotado inicialmente perpassa por uma pesquisa bibliográfica de levantamento, exploratória e descritiva. Posteriormente, para aprofundar, foi realizado um estudo de caso na cidade de João Pessoa/PB, precisamente em escritório contábil, o qual, possibilita condições de investigação referente as práticas contábeis adotadas.

Este estudo se estrutura em quatro momentos. Inicialmente esta introdução, a fundamentação teórica e metodológica, estudo de caso e considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 BREVE HISTÓRICO DE ATUAÇÃO DE NOTÁRIOS E REGISTRADORES NO BRASIL

Segundo Freitas (2019), devemos considerar dois pontos nesta abordagem. Primeiro que se trata de um regime Jurídico que está ligado à Funções Públicas, e, segundo que cada uma das especialidades (funções relacionadas as atividades notariais e registrais), surgem em momentos distintos suprimindo as necessidades da época.

No Brasil ainda sob o regime monárquico havia apenas se estabelecido as atividades do Tabelionato de Notas, sua função era regida pela legislação Portuguesa. O rei de Portugal era o responsável por criar Tabelionatos, como também de nomear seus delegatários. Neste período ainda não existiam serviços registraes de imóveis, tendo em vista que todo o território pertencia a coroa Portuguesa que concedia a propriedade aos seus súditos. Também era vedado o direito a alienação, doação permuta, mais não era proibido a transmissão a título de sucessão hereditária, com a proclamação da independência do Brasil, foi mantida a legislação Portuguesa inerente a atividade notarial regida pelas Ordenações Filipinas, até ser substituída por nova lei. (FREITAS, 2019, p 37 apud OLIVEIRA FILHO, 2002)

Em 1827 foi extinta a possibilidade de venda dos Ofícios Notarias previamente autorizada pelo rei ou Presidente da Província, em que situava a Serventia. Em 11 de outubro de 1827 foi descartada a condição de propriedade das Serventias Notarias e reconhecido como um título de caráter vitalício e que seriam exercidas por pessoas idôneas. Em 1827 foi promulgada Lei/1827 que cria a lavratura de Protesto das Letas Comerciais, a época conhecida como Protesto de Títulos Cambiais, já no ano de 1843 a lei nº 317, determina a criação de um Registro Geral de Hypothecas, tal medida deu origem aos Registros de imóveis. Surgem então uma das principais funções dos Serventias Notarias e Registrais que se conhece até o presente. (FREITAS, 2019, apud LOUREIRO, LUIS GUILHERME, 2016)

Para atender a sua principal característica, a de atestar segurança jurídicas aos atos praticados nos cartórios, observa-se cada vez mais a importância desses profissionais e da prestação de seus serviços por vezes tão complexos, em uma sociedade que a cada dia demanda necessidades diferentes as relações de negócios; contratos mais elaborados; legislação que mudam o tempo todo fazendo com que o profissional da atividade notarial e registral adeque-se as normas vigentes, um exemplo hoje dessa demanda advém da desobstrução das vias judiciais, desafogando a justiça, por meio dos serviços prestados nos cartórios como alguns exemplos, usucapião, união e dissolução de união estável, separação e divórcio.

Outros serviços que tem grande relevância como, certidão de nascimento (primeiro documento formal de um cidadão e que a partir dele serão derivados todos os outros), escritura pública de compra e venda de um imóvel (nela estarão discriminadas as características qualitativas e quantitativas do bem e seus negociantes) são muitos os tipos de serviços prestados por esta classe a sociedade. Dito isto, verificasse que os notários e registradores precisam de um sistema de controle e gestão específicos a sua natureza e que possam dar-lhes suporte fiscal e contábil para que desenvolvam suas funções com discrição. (BLASKESI, 2018)

2.2 DO INGRESSO NA ATIVIDADE NOTÁRIL E REGISTRAL

Cabe salientar que a atividade Notarial e Registral é exercida em caráter privado por delegação do poder público, por profissional do direito, pois trata-se de

atos e fatos que trazem impactos de caráter jurídico, seguindo as normas legais vigentes. (SCHMOLLER e FRANZOI, 2018).

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o ingresso para a atividade notarial e registral depende de concurso público. “O ingresso na atividade notarial e de registro depende de concurso público de provas e títulos, não se permitindo que qualquer serventia fique vaga, sem abertura de concurso de provimento ou de remoção, por mais de seis meses.” (BRASIL, 1988, Art. 236. § 3º)

Como bem define a Constituição Federal, a atividade é exercida em caráter privado o que evidencia a desvinculação do delegatário à figura do ente público, ou seja, não existe salário pago pelo Estado ao titular do cartório devendo o mesmo explorar a atividade e dela constituir as receitas pertinentes a prestação dos seus respectivos serviços.

Ainda sobre o preenchimento das vagas a lei n.º 8935/94 definiu que deverá o concurso destinar-se em duas modalidades primeiro: ingressantes através de concurso de provas e títulos; segundo por remoção onde concorrerão os efetivos que desejarem mudança para outras serventias vagas. Também poderá prestar concurso as pessoas que mesmo sem formação em direito tenham comprovadamente mais de 10 anos na atividade.

Entender o mecanismo de ingresso na atividade notarial e registral torna-se relevante ao profissional contábil para que identifique a natureza dos serviços e que o titular (tabelião ou registrador) tem uma peculiaridade em seu regime tributário, onde será abordado nesta pesquisa ao tratarmos da personalidade jurídica dos notários e registradores.

2.2.1 A Função do Interino

O interino é a pessoa responsável por assumir a serventia, em caso de extinção da delegação do titular anterior, assumindo as funções de titular precário para dar continuidade aos serviços até o preenchimento da vaga através de concurso. Devendo assumir essa função de titular, o substituto mais antigo, é definido ao apresentar a Lei n.º 8935/94 que evidencia:

Art. 39. Extinguir-se-á a delegação a notário ou a oficial de registro por:
I - Morte;
II - Aposentadoria facultativa;

III - invalidez;

IV - Renúncia;

V - Perda, nos termos do art. 35.

VI - Descumprimento, comprovado, da gratuidade estabelecida na Lei nº 9.534, de 10 de dezembro de 1997.

§ 1º Dar-se-á aposentadoria facultativa ou por invalidez nos termos da legislação previdenciária federal.

§ 2º Extinta a delegação a notário ou a oficial de registro, a autoridade competente declarará vago o respectivo serviço, designará o substituto mais antigo para responder pelo expediente e abrirá concurso.

Consubstanciado na Lei nº 8935/94 no seu artigo 39, §2º, que trata a designação do interino, destaca-se uma diferença entre o delegatário titular (aquele que assumiu a vaga por concurso), e o interino (aquele que assumiu a vaga por tempo determinado). Tal diferença torna-se indispensável ao entendimento do profissional contábil pois o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) ao tratar do assunto, baixou provimento nº 45/2015 determinando que aqueles que se enquadram como interinos, possuem limitação remuneratória de 90,25% dos salários percebidos pelos ministros do Supremo Tribunal Federal, sendo o valor excedente devolvido ao Tribunal de Justiça da circunscrição onde pertence a serventia. (FREITAS, 2019)

2.3 PERSONALIDADE JURÍDICA DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES

Segundo Braga, Leite e Brito (2018) “A Personalidade Jurídica é a capacidade de adquirir direitos e contrair obrigações.” Significa que ao surgir a personalidade, a mesma, estará sujeita as relações jurídicas, e que estas relações são únicas irreduzíveis e intransferíveis. O código civil em seu artigo 40 trata da personalidade pertinentes as pessoas jurídicas do direito público, interno ou externo e direito privado. A relação das pessoas jurídicas do direito privado destacada no Código Civil é tratada no Artigo 44, onde afirma-se que: “São pessoas jurídicas do direito privado: associações; sociedades; as fundações; organizações religiosas; partidos políticos, empresas individuais de responsabilidade limitada.” (BRASIL, 2003)

Apesar de serem criados por lei, exercerem funções de competência pública desempenhadas em caráter privado, não são considerados providos de personalidade jurídica própria, por duas razões, **primeira**: é que, em virtude de a personalidade jurídica ser caracterizada pela capacidade de ser agente de direitos e deveres na ordem jurídica, como determina a o código civil, um ente dotado de personalidade jurídica deve constituir patrimônio próprio e deles originar seus

direitos e deveres. Os notários e registradores não possuem essa característica de poder agir, nem de ser sujeito de direitos e deveres separados de sua personalidade. No tocante aos direitos e deveres que estão sujeitos aos notários e registradores essa sujeição é pessoal e direta. Ou seja, respondem pessoalmente pelo ônus e ônus de suas operações. **Segundo:** a legislação não reconhece personalidade jurídica aos ofícios extrajudiciais pois não se enquadram em nenhuma das opções do Código Civil nos seus artigos 41 e 44. Contudo existe uma peculiaridade no regime jurídico dos notários e registradores apesar de não possuírem personalidade jurídicas, possuem CNPJ próprio exclusivamente destinados para atos fiscalizatórios e administrativos por parte do Estado (FREITAS, 2019)

A definição da personalidade jurídicas trazida no Código Civil, é um dos pontos principais para nortear o profissional contábil. Por terem característica de não possuírem personalidade jurídica, os notários e registradores carecem de profissionais do ramo contábil que entendam a essência de sua natureza e saibam elaborar mecanismos que possam contribuir com os notários e registradores.

2.4 CONTABILIDADE NOTÁRIAL E REGISTRAL

No tocante aos Cartórios o regime contábil tem função interna e externa pois fornece informação para melhorar o gerenciamento das funções desempenhadas administrativamente e financeiramente. E externo por fornecer informações que correspondem aos interesses de fiscalização do Poder Público (FREITAS, 2019).

Como visto no título 2.3 que trata da personalidade jurídica dos notários e registradores observamos que Notários e Registradores não são dotados de personalidade jurídica, sua atividade é exercida diretamente por delegatário nomeado pelo Estado em caráter privado.

Essencialmente a responsabilidade pela escrituração dos livros contábeis dos Ofícios Extrajudiciais é de responsabilidade exclusiva do Oficial/Titular, o que segundo Freitas (2019, p.123), deve obedecer às disposições legais normativas reguladas pelo imposto de renda, tendo como proposição o fato de notários e registradores não possuírem patrimônio relacionados a personalidade jurídica (CNPJ). Ou seja, o Notário e Registrador deve ser tratado contabilmente como pessoa física respondendo por seus atos com seu patrimônio pessoal. Em que pese os Ofícios Extrajudiciais não possuam personalidade jurídica própria, e a

responsabilidade pelos atos praticados seja pessoa do responsável pelo Ofício, o regime de escrituração contábil dos serviços Notariais e Registrais engloba tão somente os direitos e obrigações que digam respeito exclusivamente ao serviço respectivo. Pois seja, as dívidas pessoais do responsável, não relacionadas à prestação do serviço, tal como créditos que ele faça jus em decorrência de outras atividades ou relações, não devem ser absorvidas pela contabilidade a que os Ofícios de Notas e Registros estão sujeitos. (FREITAS, 2019).

2.5 CONTABILIDADE: DOS REGIMES DE ESCRITURAÇÃO

Alguns aspectos são observados no tocante ao regime de escrituração contábil pertinentes aos Notários e Registradores. Então vejamos:

A escrituração do Livro Diário Auxiliar (Provimento 45 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ)), determina que o titular ou interino preencha as informações das receitas e despesas deve respeitar um regime contábil misto, pois seguindo a norma do CNJ em seu provimento 45/2015, diz que as receitas devem ser lançadas separadamente das despesas no dia da prática do ato, ainda que o titular não tenha percebido o pagamento, remetendo está forma de lançamento contábil ao regime de competência. Já com as despesas a norma 45 do CNJ em seu artigo 8º, trata as despesas como regime de caixa, ou seja, só poderão ser reconhecidas no momento do seu pagamento.

Deve-se atentar que o livro diário auxiliar não se confunde com livro caixa para fins de tributação junto à Receita Federal. (FREITAS, 2019).

2.5.1 Contabilidade: Composição do Faturamento e Receitas

O faturamento abrange as receitas próprias da prestação do serviço público (Emolumentos, complementação das receitas e recebimentos de atos gratuitos), receitas diferentes daquelas que não fazem parte da prestação de serviços como arrecadação de tributos incidentes sobre os emolumentos que figure na condição de contribuinte substituto retidas pelo Oficial responsável pela serventia. (FREITAS, 2019).

Ou seja, todos os valores percebidos mesmo aqueles que serão futuramente repassados aos entes competentes Fundo Especial do poder Judiciário - FEPJ,

Imposto Sobre Serviços (ISS), Fundos de Compensação do Registro Civil das Pessoas Naturais, serão considerados como faturamento e posteriormente separados da receita da serventia.

Já a receita compreende os emolumentos percebidos, e ressarcimentos de atos gratuitos prestados através de fundos de compensação e outros valores que façam jus o Oficial decorrente da sua função, não incluídos os valores referentes aos tributos que tenha sido repassado ao usuário dos serviços cartorários. (FREITAS, 2019)

Observamos que ao tratarmos o faturamento dos Notários e Registradores devemos atentar para a separação entre faturamentos e receita bruta, faturamento compreende o valor cobrado ao usuário e que estão dentro todos os valores destinados a “terceiros” (Tribunal de Justiça, Prefeitura, Fundos de Compensação e etc.), enquanto a receita, é, o valor descontado destas obrigações.

A compreensão deste conceito de Faturamento e Receita tem papel relevante pois o profissional contábil ao prestar seus serviços aos Notários e Registradores no que diz respeito a exemplo informações ao imposto de renda dos titulares dos cartórios deverá segregar tais obrigações com terceiros para que não haja uma tributação indevida ou que seja utilizado valores para base de cálculo de imposto de renda a maior.

2.5.2 Contabilidade: das Despesas

As despesas sujeitas a escrituração que afetam a atividade Notarial e Registral devem estar relacionadas a prestação dos serviços públicos a que se referem. Não serão considerados como despesas, aquelas que não tenham relação com os serviços prestados com a atividade, ou com sua estrutura e conservação. Um exemplo de despesas consideradas validas: aluguel, prestação de serviços, material de logística etc. Será admitido como comprovação das despesas documentos que tenham característica e natureza correlata a atividade, assim todo documentos ou conjunto de documentos que comprovem sua natureza e obrigação serão lançadas como despesas e oferecidas para posterior fiscalização. (FREITAS, 2019)

Cabe evidenciar que ao tratarmos das despesas que serão dedutíveis na apuração do imposto de renda não se aplica a mesma regra como evidenciado no parágrafo acima, para o carnê leão apenas são despesas dedutíveis.

2.5.3 Contabilidade: Resultado Financeiro Parcial

O resultado financeiro é composto pelas receitas totais percebidas pelo Titular da delegação durante o mês subtraídas das despesas comprovadas do mesmo período, podendo ser positivo ou negativo, ou seja, caso as despesas sejam menores temos um resultado positivo, caso contrário negativo. Nesse sentido chamamos de Resultado Parcial. Porém os livros contábeis aplicados aos Notários e Registradores seguem critérios e regramentos distintos, e que se pode chegar dois resultados.

- A. Resultado financeiro Parcial Tributável: que são apurados pelo regime do livro caixa, considerando apenas as despesas dedutíveis autorizadas pela Receita Federal do Brasil e que será base cálculo para o pagamento do Carne-leão;
- B. Resultado financeiro parcial administrativo: contabilizado observando às regras do Provimento 45/2015-CNJ, que servirá para fins de gerenciamento por parte do Titular da delegação, e também para fiscalização por parte dos órgãos de fiscalização das atividades Notarias e Registrais. (FREITAS, 2019, p.162).

As normas que regem o Livro Diário Auxiliar das receitas e despesas, recomenda que, ao final do exercício financeiro anual, faça-se uma apuração do resultado integral com indicações da integralidade das receitas e despesas autorizadas, devendo-se indicar o líquido percebido pelo Titular da Delegação, e o saldo se negativo ou positivo. Já no livro caixa não há previsão de apuração de resultado final integral do exercício, pois as contas dos Notários e Registradores serão objeto da Declaração de Ajuste Anual onde será verificado os ganhos percebidos compensados das deduções autorizadas das receitas e se existe valores a serem restituídos.

3 METODOLOGIA

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Essa pesquisa é caracterizada inicialmente como bibliográfica, qualitativa e descritiva com aprofundamento por meio de um estudo de caso. Enquanto técnica foi utilizada a entrevista com um profissional da área contábil com experiência em prestação de serviços a Notários e Registradores em João Pessoa. O objetivo da entrevista é obter informações sobre determinado assunto ou problema. Desta forma, este estudo trabalha com a pesquisa qualitativa, uma vez que se trata de uma abordagem em que não se aplica modelos estatísticos nem tão pouco numéricas. Neste método busca-se uma percepção do entrevistado sobre determinado assunto. Esta pesquisa, ainda de cunho descritivo, buscou descrever de forma espontânea a percepção do entrevistado sobre fatos adotados em sua rotina.

A entrevista é um importante instrumento de trabalho e deve ser levado em consideração alguns aspectos como: averiguação dos fatos, determinar as opiniões sobre os fatos, determinar os sentimentos compreender a conduta de alguém através de seus sentimentos, descobrir por meios de condutas individuais qual conduta adequada em determinadas situações, descobrir qual fatores podem influenciar as opiniões. (MARCONI, LAKATOS, 2010)

Por este motivo utilizamos como base para a elaboração do artigo o trabalho de Freitas (2019), o qual serviu de baliza para nortear a discussão.

3.2 AMBIENTE DA PESQUISA

O ambiente em que a entrevista foi aplicada é em um escritório de contabilidade situado em João Pessoa/PB. A equipe é formada pelo Contador Administrador e mais três funcionários incluindo estagiários. Por questões éticas e a pedido do entrevistado não será divulgado: o nome do empresário contábil e as características do escritório.

Quanto ao procedimento da pesquisa, caracteriza-se como uma entrevista na qual foram estabelecidas 9 (nove) perguntas abertas, sendo gravadas as respostas em um aparelho eletrônico para que fosse transcrito e posteriormente inserido no referente trabalho. A finalidade de escolha de perguntas abertas é deixar o entrevistado com autonomia para responder a partir do seu ponto de vista e conhecimentos técnicos e empíricos.

A vantagem deste modelo utilizado (entrevista), é que oferece melhor oportunidade de se avaliar a conduta, atitudes, dar oportunidade de obter dados que

não se encontram em fontes documentais e possibilita conseguir informações mais precisas. (MARCONI e LAKATOS, 2010). Utilizou-se como ferramenta para auxiliar a entrevista o editor de texto *Microsoft Word 2010* e o bloco de notas para editar as respostas contidas na entrevista.

4 RESULTADO E DISCUSSÃO

De acordo com a entrevista estruturada em um roteiro, apresenta-se em seguida a discussão composta em texto corrido referente as respostas do mesmo e posterior análise.

Sobre sua formação, o entrevistado respondeu que é graduado em Ciências Contábeis, diplomado pela UFPB em 05/01/1998, e atua no ramo da contabilidade há mais de 21 anos, prestando serviços a Notários e Registradores, como também, a outras empresas de diversos segmentos.

Na visão do contador, quando questionado sobre a atuação da contabilidade no auxílio a Notários e Registradores, o mesmo respondeu que a contabilidade pode e deve ser uma ferramenta de fornecimento de informações para a tomada de decisões no que se refere a parte administrativa dos Notários e Registradores, e de controle no cumprimento tempestivo das obrigações junto ao fisco em seus diversos âmbitos.

Neste sentido, a visão do profissional se alinha totalmente com o conceito da contabilidade abordado nas mais diversas doutrinas, tal como define Ribeiro (2013), que a contabilidade é de forma objetiva um sistema de informações e avaliação, destinados a promover aos seus usuários informações para a tomada de decisões, seja através das demonstrações apresentadas e que tenham elas (demonstrações) natureza econômica e financeira. Ainda sobre as obrigações junto ao fisco, citadas pelo entrevistado é válido evidenciar a importância da contabilidade na prestação de informações aos usuários externos também mencionado por Ribeiro (2013).

Com relação a diferença entre as empresas e cartórios, no que diz respeito as obrigações tributárias, destacou o entrevistado que são muitas, principalmente pelo fato dos cartórios não serem instituições privadas com características comerciais ou até de serviços, mas trata-se de uma atividade que decorre de delegação pública, e, atuam prestando serviços através de atos de ofício.

Neste aspecto, a diferença entre empresas e cartórios, no tocante as obrigações tributárias, aplicadas as duas (empresas e cartórios) tem sim diferenças, sabe-se, como demonstrado na fundamentação teórica, que Notários e Registradores tem tratamento diferenciado pela sua falta de personalidade jurídica, o que torna importante ao profissional contábil um estudo aprofundado deste tema, pois este aspecto norteará o contabilista a entender como direcionar os serviços contábeis aos titulares das serventias extrajudiciais.

É importante frisar que mesmo não tendo personalidade jurídica ainda assim os Notários e Registradores precisam ter CNPJ exclusivamente para fins administrativos e fiscalizatórios por parte do Estado. Observar este aspecto com atenção torna-se de extrema importância na hora de tratar o Notário e Registrador, ou no mínimo o primeiro ponto a ser observado, pois é deste ponto que partirão todas as outras avaliações que o contador deverá aplicar na prestação de seus serviços a esta categoria.

Ao ser questionado sobre o reconhecimento das receitas e despesas dos Notários e Registradores, o entrevistado afirma que “Devem ser registradas obedecendo o regime de caixa.” Analisando esta informação, compartilhamos as definições de Ferrari (2016) que destaca que os regimes que determinam a ocorrência ou não das receitas e despesas basicamente são dois: regime de competência: onde as receitas e as despesas são reconhecidas pela ocorrência do fato gerador; e regime de caixa: onde as despesas e receitas são registradas pelas entradas e saídas de dinheiro no caixa.

Segundo Freitas (2019), a contabilidade Notarial e Registral exige observância de ambos os regimes de escrituração, pois existe dois tipos de informações que as serventias devem prestar, o primeiro é a obrigação de preencher o Livro Contábil Auxiliar exigido em âmbito nacional por Provimento do CNJ nº 45; o segundo destinado ao imposto de renda através do livro caixa para fins de contribuição a Receita Federal do Brasil disposto no art.6º §2º da lei 8.134/99, que obedece ao regime de caixa.

Sobre as obrigações acessórias que devem ser observadas aos cartórios o empresário destacou que em termos fiscais faz-se a escrituração mensal do Livro Caixa, e anualmente, o Titular apresenta a declaração de ajuste anual de imposto de renda de pessoa física. Neste sentido, é preciso evidenciar que além da obrigação

com a Receita Federal do Brasil, também existe outros tipos de obrigações consideradas como obrigações acessórias passivas.

Portanto, devido a característica jurídica contida na prestação de serviços dos Notários e Registradores, tais serviços concentram um conjunto de informações fundamentais para a eficiência das atividades de fiscalização e arrecadação do Estado, e que essas informações alinhadas com as diretrizes estabelecidas por cada ente da Federação se enquadram na definição de obrigação tributária acessória. Ainda que a obrigação da prestação de informações por parte do Notário e Registrador para o Estado seja uma obrigação, não há nenhum tipo de remuneração por parte do Estado as Serventias extrajudiciais, contudo o ente Público deverá fornecer meios hábeis sem ônus ao ente cooperante, e que o ente cooperante (Notário ou Registrador), responderá nos termos da lei, pelos prejuízos causados eventualmente pela omissão do envio de tais informações aos entes competentes.

A exemplo de uma das obrigações acessórias que estão sujeitos aos Notários e Registradores é a Declaração de Operações Imobiliárias (DOI). A DOI, refere-se a transações imobiliárias formalizadas por Escritura Pública de compra e venda ou contratos de alienação fiduciária, que retrata a transmissão de bens imobiliários que devem ser comunicados a Secretária da Receita conforme determina a lei 10.426/2002 em seu Art. 8º, também regulamentado pela Instrução Normativa nº 1.112/2010 da Secretaria da Receita Federal (FREITAS, 2019).

Sobre a percepção do entrevistado se existe carência no mercado de contadores que saibam prestar serviços a Notários e Registradores, o mesmo respondeu:

Por tratar-se de uma ramo muito restrito, com poucos cartórios em cada cidade, isso proporcionalmente às empresas mercantis, considero que não há carência de profissionais para assessorar o ramo, pelo contrário, existe hoje uma certa saturação do mercado, além do surgimento muito recente, de ofertas de escritórios “on-line”, como propostas antiéticas de honorários realmente indecentes, fato esse que vem sendo tema de debates entre profissionais locais, e, alvo de denúncias junto ao CRC - PB (Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba) e CFC (Conselho Federal de Contabilidade).

De fato, o contador observa um ponto extremamente relevante, que não faltam profissionais no mercado, e sim uma carência de cartórios. Em consulta a Plataforma digital da Associação dos Notários e Registradores do Estado da

Paraíba³ (ANOREG/PB), existem aproximadamente no Estado da Paraíba o total de 500 (quinhentos) cartórios, o que de certa forma corrobora com a observação do empresário Contábil, se compararmos a quantidade de empresas existentes no mesmo Estado. Diante disto, pode existir uma falta de profissionais interessados em atuar para esta categoria, como também de ferramentas teóricas. Segundo Freitas (2019), o que existe atualmente é “vácuo teórico” relativo a uma análise mais aprofundada do regime afeto a atuação dos Notário e Registradores.

Todavia, o entrevistado afirma ainda que “não há carência de profissionais, mas sim uma saturação e uma crescente oferta de serviços contábeis por meio de escritórios *online*”, o qual criticou o modelo, a forma antiética e seus valores “indecentes”.

Diante de todas essas questões é preciso perceber que mesmo que exista um número restrito de cartórios e novos modelos de prestação dos serviços contábeis (escritórios on-line), o contador bem informado, aquele que detenha de conhecimento, expertise, que saiba como prestar seus serviços aos seus mais diversos clientes, este, provavelmente não terá dificuldades em se firmar em um mercado cada vez mais competitivo. Cabe ao profissional entender e atender aos anseios dos seus clientes.

Ao ser questionado sobre as maiores dificuldades encontradas pelo contador no auxílio a Notários e Registradores, o mesmo respondeu que “são as mesmas encontradas em qualquer ramo que carece de assessoria contábil, e que a dificuldade é sempre a mesma, ou seja, a constante mudança da legislação.” Por se tratar de uma atividade antiga, mas que para o regime jurídico se mostra incipiente, vai exigir que o contador aprofunde seu conhecimento acerca da gama complexa de responsabilidades e sujeições inerentes aos Notários e Registradores para aplicação do regime contábil. (FREITAS, 2019).

Portanto, mesmo que as dificuldades sejam semelhantes entre a contabilidade prestada a empresas mercantis, a atividade Notarial tem suas peculiaridades, o que demanda do profissional contábil uma habilidade para interpretar quais mecanismos serão aplicados, e como as ferramentas da contabilidade poderão auxiliar tanto ao contador quanto aos seus usuários.

³ Cartórios. Disponível em: www.anorepb.org.br Acesso em: 04 dez. 2019.

Ao abordarmos a responsabilidade do profissional contábil para prestar seus serviços a Notários e Registradores, o entrevistado respondeu que não são diferentes dos demais ramos, devendo como ponto primordial ser observados os prazos das obrigações acessórias, e, principalmente uma apuração precisa dos tributos devidos. Dentre os principais tributos que estão sujeitos os Notários e Registradores destacam-se dois. O primeiro: os tributos de natureza fiscalizatórias, como taxas de fiscalização; o segundo: os impostos.

A Constituição Federal de 1988 em seu Art. 236 que dispõem sobre as atividades Notarias e Registrais serem exercidas em caráter privado por delegação do Poder Público, atribuiu a competência de fiscalização ao Poder Judiciário pela fiscalização dessas funções. A Constituição Federal de 1988, também estabelece a estrutura dos órgãos que integram o Poder Judiciário, e que dentro dessa estrutura encontra-se os Notários e Registradores. Alicerçado nesse contexto, o Código Tributário Nacional, no seu Art. 78, disciplina a licitude da criação de taxa fiscalizatória, com a finalidade de custear o exercício regular do poder de fiscalização e correição que compõe o Poder Judiciário. (FREITAS, 2019).

A exemplo de taxa fiscalizatória podemos destacar o Fundo Especial do Poder Judiciário (FEPJ), taxa essa acrescida ao emolumento cobrado na prestação de serviços, e em seguida recolhido aos Tribunais de Justiça a que se encontram subordinadas os Notários e Registradores.

Na mesma linha destacamos como importante o Imposto de Renda aplicável aos Notários e Registradores que atualmente está disciplinado pela Constituição Federal, Código Tributário Nacional, Lei 7.713/1998, Lei 8.134/1990, Lei 8.383/1991, Lei 9.250/1995, Lei 11.482/2007, Decreto Federal nº 3.000/1999, Instrução Normativa nº 1.500/2014-SRF e demais normas administrativas de caráter regulamentar. (FREITAS, 2019, p.293). Ou seja, o imposto de renda dos Notários e Registradores é o mesmo aplicado as pessoas físicas respeitando suas normas legais.

Desta forma, após apresentação dos dados e discussões, percebemos enquanto resultado da pesquisa que a atuação do profissional na área cartorial não há distinção se comparadas com empresas mercantis ou com a contabilidade direcionada a empresas comerciais. Todavia, evidentemente é preciso a compreensão por parte do profissional contábil da natureza da atividade Notarial e

Registral, para que o mesmo possa fazer uso dos seus conhecimentos técnicos de base e informações personalizadas.

Foi estabelecido um quadro-resumo com as responsabilidades inerentes ao profissional contábil acerca da escrituração da atividade dos cartórios, remetendo assim, um entendimento cristalino ao leitor sobre essas características.

<u>RESPONSABILIDADES DO CONTADOR NOTARIAL</u>
Atentar as obrigações tributárias, visto que os cartórios atuam pela atividade decorrente de delegação pública;
O profissional deve se atentar com relação as receitas e despesas, pois estas são registradas pelo o regime de Caixa;
Manter-se atualizado perante as constantes mudanças na legislação tributária;
Deve-se manter atento aos prazos de entrega das declarações, dentre elas: Taxas de fiscalização e impostos.

Quadro-Resumo01- Responsabilidades do Contador Notarial
Fonte: Dados da pesquisa (2019)

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atividade Notarial e Registral tem como natureza prestar serviços à sociedade através de seus atos. Sua nomeação é feita pelo Poder Público que delega poder para exercer sua função. Os Notários e Registradores não possuem personalidade jurídica, entretanto, precisam se cadastrar perante a Receita Federal do Brasil para emissão do Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ), gerando um conflito na interpretação de sua natureza, pois o CNPJ serve unicamente para fins administrativos e fiscalizatórios por parte do Estado.

Neste enfoque, essa pesquisa objetivou verificar a atuação que o profissional contábil deve adotar na prestação de seus serviços a Notários e Registradores localizado na cidade de João Pessoa/PB. Para que esta pesquisa fosse elaborada foram criadas algumas etapas. A primeira parte foi realizado uma abordagem da literatura contextualizando um breve histórico do surgimento do Notários e Registradores no Brasil, do Ingresso na atividade, a forma como é tratada a personalidade Jurídica, e como a Ciência Contábil se porta perante a contabilidade aos cartórios.

Na metodologia, e por meio da pesquisa aprofundada no estudo de caso, o objetivo foi alcançado ao chegarmos no resultado referente a atuação do profissional

contábil, no qual foi percebido que na realidade não existe diferenças nas responsabilidades se compararmos com empresas. Considerando que, isso não invalida a necessidade do profissional contábil se apropriar da natureza da atividade Notarial e Registral, para poder atuar mediante a essência da instituição.

Sendo assim, considera-se relevante este estudo por tratar-se de assunto pouco discutido, com material teórico limitado, foi que dificultada o entendimento por parte de alguns setores que se relacionam com a atividade Notarial e Registral, seja no aspecto contábil, jurídico, ou até os que utilizam os seus serviços. Assim sendo, este estudo pode proporcionar a futuros pesquisadores um material original para outras pesquisas.

Portanto, a contabilidade é uma ferramenta que deve ser utilizada não só auxiliando aos Notários e Registradores, mas a todos aqueles que necessitam de suas técnicas. No tocante aos Notários e Registradores, por terem essa característica de não possuírem uma personalidade jurídica, como as empresas mercantis, exige que o contador tenha conhecimento para adotar as melhores práticas para auxiliá-los. Por fim, observamos que não existem procedimentos contábeis específicos no tratamento de Notários e Registradores, e sim, que há algumas obrigações inerentes e que a contabilidade por meio de suas técnicas pode auxiliar.

REFERÊNCIAS

ANOREG/PB. **Quantidade de Cartórios na Paraíba**, disponível em: <<http://www.anoregpb.org.br/Servico>> Acesso em: 29 nov. 19.

APOLINÁRIO. **Metodologia científica**. São Paulo: Cengage, 2016.

BLASKESI. **Competência dos Serviços Notarias e Registrais**. disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/68267/cartorios-competencia-dos-servicos-notariais-e-registrais>>, acessado em: 26 set. 2019.

BRAGA, LEITE e BRITO, 2018. JUS.COM.BR. **A personalidade jurídica dos serviços notariais e de registros e o seu tratamento tributário**. disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/66701/a-personalidade-juridica-dos-servicos-notariais-e-de-registros-e-o-seu-tratamento-tributario>>, acessado em: 26 set. 2019.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 25 set. 2019.

BRASIL. **CODIGO CIVIL LEI nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002, art. 40, dispõe sobre as Pessoas Jurídicas**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm> Acesso em: 03 out de 19.

BRASIL. **Lei. 8935, de 18 de novembro de 1994. Dispõe sobre os serviços notariais e de registro e regulamenta o art. 236 da Constituição Federal.** Brasília, DF, 18 nov. 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8935.htm>. Acesso em: 26 set. 2019.

FERRARI. **Contabilidade Geral.** 14^a ed. Impetrus, 2016.

FREITAS. **Regime tributário dos Notários e Registradores.** 1^a ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2019.

MARCONI, LAKATOS, 2010: **Fundamentos de metodologia científica.** 7^a Ed. Atlas. São Paulo.

RIBEIRO. **Contabilidade Geral Fácil.** 9^a Ed. Saraiva. São Paulo 2013.

SCHMOLLER e FRANZOI, 2018, ANOREG/BR. **A importância da atividade notarial e registral** disponível em: <<https://www.anoreg.org.br/site/2018/07/04/artigo-a-importancia-da-atividade-notarial-e-registral-por-francielli-schmoller-e-fabrisia-franzoi/>> Acesso em: 25 set. 2019.

**LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL:
Uma Análise da Execução Orçamentária e do Cumprimento das Metas Fiscais
do Estado da Paraíba no Exercício de 2018**

Rondinele de Souza Alves¹
Antônio Gomes Vieira Filho²

RESUMO:

A administração financeira na área pública tem o dever de seguir normas e limites que orientam a geração de receitas e a capacidade de gastos para prevenir déficits fiscais³ visando o controle de suas contas. Nesse contexto, o estudo analisa a execução do orçamento público do Estado da Paraíba e como esta contribuiu para o cumprimento das metas fiscais exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, tomando como referência o período de 2018. A pesquisa, de natureza qualitativa, classificou-se como um estudo exploratório, descritivo, documental e bibliográfico. Como fonte de dados, utilizou-se o Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada (Anexo 10), o Comparativo da Despesa Autorizada com Realizada (Anexo 11) e o Balanço Orçamentário (Anexo 12), assim como o Relatório das Contas Públicas da Contadoria do Estado, todos disponibilizados de forma transparente por acesso livre ao meio digital. Além do mais, procurou-se compreender como foi praticada a Lei Orçamentária do estado e buscou-se demonstrar o modo que a gestão estadual decidiu adotar para validar o que estava previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal. Com respeito à execução orçamentária, a análise demonstrou que as receitas apresentaram um déficit de arrecadação e o desempenho das despesas resultou em economia para as finanças do Estado. Quanto às metas fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, observou-se que os percentuais de inexecução foram mínimos, demonstrando ter havido uma eficiência financeira na gestão pública estadual.

PALAVRAS-CHAVES: Orçamento Público; Lei de Responsabilidade Fiscal; Receita Pública; Despesa Pública; Execução Orçamentária.

ABSTRACT:

Financial management in the public area has a duty to follow rules and limits that guide revenue generation and spending capacity to prevent fiscal deficits in order to control their accounts. In this context, the study analyzes the execution of the public budget of the State of Paraíba and how it contributed to the fulfillment of the fiscal goals required by the Fiscal Responsibility Law, taking as reference the 2018 period. The qualitative research was classified as: as an exploratory, descriptive, documentary and bibliographical study. As a source of data, we used the Comparison of Budgeted Revenue with Revenue (Annex 10), the Comparison of Authorized Expense with Realized (Annex 11) and the Budget Balance (Annex 12), as well as the Accounting Public Accounts Report. all made available transparently through open access to the digital medium. In addition, we sought to understand how the state Budget Law was practiced and sought to demonstrate the way that state management decided to adopt to validate what was provided for in the Fiscal Responsibility Law. With respect to budget execution, the analysis showed that revenues had a revenue deficit and expenditure performance resulted in savings for state finances. Regarding the fiscal goals provided for in the Budgetary Guidelines Law, it was observed that the percentages of non-execution were minimal, demonstrating that there was a financial efficiency in state public management.

KEY WORDS: Public budget; Fiscal Responsibility Law; Public Revenue; Public expenditure; Budget Execution.

¹Graduando do Curso de Ciências Contábeis, turma 8º período, do Instituto de Educação Superior da Paraíba – IESP, E-mail: alvesrondineledesouza@gmail.com

²Professor Orientador, Graduado em Economia, Direito, Arquitetura, pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB, Especialização e Mestrado em Administração, pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB, Docente do Curso Ciências Contábeis do Instituto de Educação Superior da Paraíba – IESP, E-mail: agomes@tce.pb.gov.br

³ Diferença negativa entre os rendimentos e as despesas públicas num determinado período.

1 INTRODUÇÃO

No que se refere às finanças, a administração pública tem o dever de seguir normas e limites que orientam a geração de receitas e a capacidade de gastos para prevenir déficits fiscais visando o controle das contas públicas. Partindo deste ponto, observa-se que os administradores públicos devem elaborar seus orçamentos de acordo com as leis que regem esse tipo de instrumento (BRASIL, 1988).

Tem-se no regramento jurídico do Brasil a Constituição Federal de 1988 (CF/88), também conhecida como Carta Magna, base legal que recepciona as leis que regulamentam todos os instrumentos de planejamento orçamentário. Por ela foi estatuída a Lei n.º 4.320/1964, chamada de Lei do Orçamento Público, uma lei de direito financeiro importante na elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos (BRASIL, 1964).

Ainda na mesma Constituição brasileira, em seu artigo 163, inciso I, demandava-se a necessidade de criação de uma lei para controlar, fiscalizar e por limites na utilização dos recursos públicos (BRASIL, 1988). Logo, surgiu a lei complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), sendo essa um código de conduta para os gestores públicos nas três esferas de governo (federal, estadual e municipal), obedecerem na prática o bom gerenciamento do patrimônio público. Sua concepção vem para estabilizar as contas públicas, através do compromisso com o orçamento em sua execução e com as metas tratadas em lei.

Conforme mencionado, os gestores públicos devem elaborar seus orçamentos à luz dessa legislação. Em sua elaboração, será programada, em forma de lei, a estimativa de arrecadação das receitas e fixação das despesas para um exercício financeiro, tudo com base nos parâmetros trazidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. É nesse momento que o representante do poder executivo criará a Lei Orçamentária Anual (LOA), sendo essa o orçamento propriamente dito. Importante destacar que a LOA, em sua constituição, deverá ser compatível com duas outras leis de caráter instruidor, a saber: Plano Plurianual (PPA) e o Plano de Diretrizes orçamentárias (LDO).

Para melhor compreensão da atividade financeira de um ente federativo, a presente pesquisa versará sobre como é realizado o orçamento público. Discorrerá sobre sua execução com reflexo na obrigação de ser regido pela LRF, os aspectos

que levam uma administração a manter o controle, de modo transparente, dos recursos públicos. E no intuito de delimitar a aplicação da análise orçamentária, foram selecionadas as contas públicas do estado da Paraíba no seu exercício 2018. Como fonte, utilizar-se-á o Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada (Anexo 10), o Comparativo da Despesa Autorizada com Realizada (Anexo 11) e o Balanço Orçamentário (Anexo 12), assim como o Relatório das Contas Públicas da Contadoria do Estado, disponível no Portal de Transparência do Estado⁴, na intenção de compreender como foi praticada a Lei Orçamentária do estado e buscando demonstrar o modo que a gestão estadual decidiu adotar para validar o que está previsto na LRF.

Partindo deste contexto, surge o seguinte questionamento: Como foi executado o orçamento público do Estado da Paraíba referente ao período de 2018 e como este contribuiu para o cumprimento das metas fiscais exigidas pela Lei de Responsabilidade? A LRF é uma norma que deve ser usada pela administração pública, junta à população, para controle e fiscalização do ato público, buscando maior eficiência na execução do orçamento. Tarefa que deve ser executada por todo gestor público para um governo com excelentes resultados.

A realização dessa pesquisa torna-se relevante por além de ser uma produção científica, ainda constitui um produto social que possa provocar uma reflexão referente aos limites existentes no uso do patrimônio público. Para tanto, no campo das Ciências Contábeis, esta ainda pode contribuir, uma vez que discute sobre as leis de controle orçamentário e o papel fundamental no trato daquilo que é bem público para usufruto da coletividade. Assim sendo, para responder ao questionamento que se coloca, objetiva-se analisar as contas do estado da Paraíba e demonstrar como foi a sua execução orçamentária, considerando as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal. Portanto, explicar como funciona o orçamento público, discutindo seus princípios; apresentar como surgiu e qual a importância da LRF para um governo; evidenciar as suas principais características; mostrar a sua aplicabilidade e eficiência; e por fim analisar como o orçamento do estado da Paraíba obedeceu aos limites estabelecidos por ela, construirá o objetivo geral desta pesquisa.

⁴ PORTAL DE TRANSPARÊNCIA DO ESTADO DA PARAÍBA. Disponível em: <<https://http://transparencia.pb.gov.br/orcamento/demonstrativos-fiscais>>. Acesso em: 25/09/2019.

Enquanto fundamentação teórica, toma-se como direcionamento a legislação que trata de orçamento e finanças públicas, assim como é mantido um diálogo com os autores Giacomani (2017), Matias-Pereira (2017), Abraham (2017), Paludo (2018), Silva, L. (2011), Carvalho (2011) e Kohama (2003). Em sua metodologia será aplicada na pesquisa um estudo exploratório, descritivo, documental e bibliográfico. De acordo com Silva, A. (2003), através da pesquisa exploratória será proporcionado uma maior familiaridade com a problemática, a fim de torná-la mais explícita.

A estrutura do trabalho será desenvolvida em quatro partes. A introdução, tida como parte inicial, logo em seguida o referencial teórico, no qual terá um aprofundamento dos objetivos específicos propostos na pesquisa. Em sequência, a metodologia aplicada no artigo científico que trará forma e sustentação à temática abordada. Por último os resultados e considerações.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 FINANÇAS PÚBLICAS

Para melhor compreensão dos atos praticados pela administração pública, os quais envolvem os interesses de uma coletividade, é importante definir o que vem a ser Finanças Públicas. A definição trazida por Paludo (2018), refere-se como sendo um ramo da economia que aborda as questões da gestão dos recursos públicos, compreendendo a gestão e o controle financeiro. Como parte da economia pública, trata especificamente das receitas e despesas do Estado, objetos da política fiscal.

Ao falar sobre política fiscal, Matias-Pereira (2017) esclarece ao dizer que são medidas adotadas pelo Estado para arrecadar receitas e realizar despesas, objetivando o cumprimento das três funções orçamentárias – estabilização, redistribuição e alocação de recursos. Na função de estabilização, tem-se a promoção do crescimento econômico por meio do baixo desemprego e estabilização dos preços no mercado; com a função de redistribuição o Estado busca assegurar a distribuição igualitária da renda; por fim, a função de alocação que é o fornecimento de bens e serviços para coletividade, forma de compensar as falhas de mercado.

As falhas de mercado são fenômenos econômicos que dificultam a ação de se alcançar o máximo Estado de bem-estar social, por intermédio do livre mercado,

sem intervenção do poder público. É com a atuação do Estado que a economia melhora o bem-estar da população, havendo assim um efeito de suavização nas falhas de mercado (PALUDO, 2018). Esse bem-estar coletivo está diretamente associado ao conhecimento e prática das Finanças Públicas por parte dos órgãos competentes. Segundo Kohama (2003), é responsabilidade fundamental do Estado propor o melhor nível dinâmico de bem-estar à população. Para se chegar a esse intuito, o governo dispõe de técnicas de planejamento e programação consolidadas no chamado sistema de planejamento integrado.

Tal sistema de planejamento integrado são planos elaborados de médio a longo prazo, com base em diagnósticos da situação econômica atual, para uma projeção futura que se almeja atingir. Mediante a utilização de alternativas prioritárias, minimiza-se as questões econômicas e sociais presentes no país. Aqui no Brasil também é conhecido como Processo de Planejamento-Orçamento, representado constitucionalmente pelo PPA, LDO e a LOA (KOHAMA, 2003).

2.2 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO: ORÇAMENTO PÚBLICO, PLANO PLURIANUAL, LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS E LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

A administração pública realiza o gerenciamento do patrimônio público por intermédio de instrumentos de planejamento que viabilizam as ações coordenadas nas finanças do Estado. Toda essa gestão parte de um instituto que orienta as atividades de arrecadação, de aplicação dos gastos limitados e necessários, bem como a destinação do somatório das disponibilidades dos recursos públicos, em formato equilibrado, transparente e justo (ABRAHAM, 2017). Faz-se referência ao orçamento público do Estado.

Conforme Abraham (2017, p. 265):

Trata-se, portanto, o orçamento público de um instrumento de planejamento e controle financeiro fundamental no Estado Democrático de Direito que, no Direito Financeiro brasileiro de hoje, contempla a participação conjunta do Poder Executivo e Legislativo, tanto na sua elaboração e aprovação, como também no controle da sua execução. Porém, mais do que um documento técnico, o orçamento revela as políticas públicas adotadas pelo Estado ao procurar atender às necessidades e aos interesses da sociedade.

Baseado no modelo de integração entre planejamento e orçamento, o orçamento público compõe-se de um instrumento a curto prazo, que prepara os

programas setoriais e regionais de médio prazo a cumprirem as metas, os projetos e as políticas básicas. Com isso, é no sistema de planejamento onde procura-se os principais elementos e informações para elaboração da proposta orçamentária (GIACOMANI, 2017). Observa-se que para elaborar o orçamento público, o mesmo deverá estar em consonância com as diretrizes constitucionais tratadas no art. 165 CF/88: Lei do Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.

De acordo com Silva, L. (2011), o Plano Plurianual está inserido no planejamento estratégico do governo. Sendo ele o primeiro instrumento do processo de planejamento que, de forma regionalizada, instituirá diretrizes, objetivos e metas para despesas de capital e outras delas decorrentes e despesas com programas de duração continuada. No consentimento de Kohama (2003), é um plano de médio prazo que procura ordenar as ações do governo que induzam ao alcance dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, na esfera federal, de modo similar para as esferas estaduais e municipais.

O Plano Plurianual é uma lei de iniciativa do poder executivo, à medida que possui sua avaliação e aprovação condicionada ao poder legislativo. Logo no primeiro ano de mandato o gestor público elabora e encaminha para aprovação até 31 de agosto. Sua vigência é estabelecida a partir do segundo ano de mandato do gestor atual, chegando até o final do primeiro ano do mandato do gestor subsequente (BRASIL, 1988). Com o destaque de Giacomani (2017), é um plano de marco principal na Constituição que passa a demonstrar os esforços de planejamento da administração pública que, por sua vez, orientará a elaboração da Lei de Diretrizes e o próprio orçamento anual.

No campo do planejamento operacional, conforme tratado por Silva, L. (2011), a Lei de Diretrizes Orçamentárias trabalhará com as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas com capital para o exercício financeiro subsequente, instruirá a Lei Orçamentária Anual, disporá sobre alteração nas leis tributárias e estabelecerá a política das agências de fomento. Em complemento Kohama (2003) relata que ao elaborar os orçamentos anuais, estará compreendido o orçamento fiscal, o de investimento das empresas estatais e o da seguridade social. Esses estarão adequados às diretrizes, objetivos e metas antes propostos no Plano Plurianual.

Em sua obra Giacomani (2017) faz menção a respeito da Lei de Diretrizes ganhar uma ampliação em seu teor por meio da LRF. Por ela foi atribuído disciplinar acerca do equilíbrio entre receitas e despesas, metas e riscos fiscais, programação financeira e de execução mensal de desembolso, critérios de empenho, normas de custo, transparência, utilização da reserva contingencial que integra o orçamento, relatórios trimestrais e incentivos ou benefícios de natureza tributária oriundos da renúncia de despesas (BRASIL, 2000). A Lei de Diretrizes Orçamentárias é uma lei de caráter anual que deverá ser encaminhada ao poder legislativo, conforme determinado no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, até oito meses e meio antes do encerramento do exercício (15 de abril de cada ano). Depois devolvido para ser sancionado até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa (17 de julho do ano).

Ao se falar acerca do último instrumento de planejamento tratado, o autor Paludo (2018) descreve sendo a Lei Orçamentária Anual um documento que define a gestão dos recursos públicos. Nela contém a previsão de receitas e autorização de despesas de apenas um exercício financeiro, portanto nenhuma despesa poderá ser realizada se não por autorização ou através de lei de créditos adicionais. A Lei Orçamentária Anual tem a competência de autorizar a execução das despesas do exercício financeiro. Ela viabiliza a efetuação dos programas e políticas públicas visando promover o bem-estar público.

Sua elaboração é de iniciativa do poder executivo, devendo estar combatível com o que rege a Constituição Federal, a Lei 4320/1964, a LRF, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e por extensão o Plano Plurianual. Para tramitação, o gestor público deverá enviar ao poder legislativo, até quatro meses antes de findo o exercício financeiro (31 de agosto de cada ano), e deve passar por aprovação até o final da sessão legislativa (22 de dezembro do ano). Sua duração compreende o período de 1 de janeiro a 31 de dezembro (PALUDO, 2018).

2.3 ESPÉCIES DE ORÇAMENTO PÚBLICO

Pela forma de elaboração, o orçamento público pode ser classificado diante características comuns marcantes. A forma de governo compreende três espécies de orçamentos que possuem a seguinte classificação: orçamento legislativo, orçamento executivo e orçamento misto (ABRAHAM, 2017).

Segundo Silva, L. (2011), trata-se de orçamento legislativo quando sua elaboração, votação e aprovação é de competência do poder legislativo, pertencendo ao poder executivo a sua execução; orçamento executivo é caracterizado por ser elaborado, aprovado e controlado pelo poder executivo; e o orçamento misto é quando a elaboração e execução cabe ao poder executivo, pertencendo ao poder legislativo a votação e controle da peça orçamentária (SILVA, L., 2011).

2.4 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS: CONCEITUAÇÃO

Pela abordagem de Abraham (2017), a administração pública possui o orçamento público como um importante instrumento de gestão para servir as exigências da sociedade brasileira. Para se chegar a esse nível, é requerido parâmetros efetivos. Nesse caso, entra em questão os princípios orçamentários e financeiros. São os preceitos que influenciam na formulação dos projetos de leis orçamentárias que, a posteriori serão aprovados pelo poder legislativo, dando assim mais clareza para os usuários das informações e possibilitando a execução com grande eficácia.

Com o intuito de priorizar o uso da conceituação dos principais princípios orçamentários, serão desenvolvidos aqui, de maneira resumida, as definições dos princípios separando-os em dois grupos distintos. O primeiro grupo será os chamados de Substanciais, composto por: anualidade, unidade, universalidade, equilíbrio e exclusividade. Na sequência, o segundo grupo de nome Formais ou de Apresentação, com os princípios da: especificação, publicidade, clareza, uniformidade e precedência (SILVA, L., 2011).

Começando com o grupo dos princípios Substanciais, Silva, L. (2011) diz que o princípio da anualidade estabelece que o orçamento deve ter uma duração de um período anual, com uma diferenciação para as despesas e receitas; o princípio da unidade obriga que as receitas e despesas devam estar contidas em uma única lei orçamentária que, por sua vez, devam estar integrada em apenas um ato político do poder legislativo; o princípio da universalidade traz a compreensão de que o orçamento é um plano financeiro global, para que não deva haver despesas ou receitas estranhas ao controle orçamentário; o princípio do equilíbrio determina que o orçamento deverá ter receitas e despesas com os quantitativos valorados

igualmente; e o princípio da exclusividade estabelece que, sob o aspecto jurídico, a lei orçamentária não deverá conter dispositivos estranhos à previsão de receitas e à fixação das despesas, com exceção à abertura de créditos suplementares.

Ainda com o pensamento de Silva, L. (2011), o segundo grupo apresentado é o dos princípios Formais ou de Apresentação. Tem-se o princípio da especificação referindo-se à classificação e designação dos itens constantes do orçamento; o princípio da publicidade determina tornar público os atos relativos à condução da coisa pública; o princípio da clareza propõe que o orçamento deve ser claro e compreensível para qualquer indivíduo com interesse na informação; o princípio da uniformidade estabelece que o orçamento deve ter uma estrutura uniforme, conservada, em cada exercício; e para o último princípio discutido que é o da precedência, tem-se a autorização das despesas sendo de caráter obrigatório a aprovação por parte do poder legislativo, não podendo deixar de ser aprovada na lei orçamentária, na possível ocorrência de paralização de serviços e ilegalidade das despesas.

2.5 CICLO ORÇAMENTÁRIO

Consoante às considerações feitas por Paludo (2017), o ciclo orçamentário corresponde ao período em que se processa as atividades do orçamento público, ou melhor dizendo, a elaboração, a aprovação, a execução orçamentária e financeira tal como o controle e avaliação. O mesmo é maior que o exercício financeiro, iniciando-se com as etapas de elaboração e aprovação, do precedente ano, continuando com a etapa de execução e controle, no presente ano, findando com o controle e avaliação no ano seguinte.

Para compreensão do que vem a ser as etapas citadas anteriormente, a seguir breve entendimento (PALUDO, 2017):

- **Elaboração** – fase em que os estudos preliminares são feitos, onde se definem prioridades, fixando-se objetivos e estimando os recursos financeiros cabíveis a realização das políticas orçamentárias formada por programas. Mais os recursos de investimentos e manutenção da máquina pública;

- **Aprovação** – fase em que o poder executivo envia o projeto de lei ao legislativo para apreciação legislativa. Após o envio, a projeto é encaminhado à comissão mista, onde ocorre audiências, relatórios preliminares, distribuição das áreas, apresentação das emendas, discussão e votação, aprovação do parecer final. Depois da votação e aprovação, o projeto é enviado ao poder executivo para sanção e publicação;
- **Execução** – após publicação, é descentralizada as dotações orçamentárias, destinando esses créditos para as unidades orçamentárias. A execução se desenvolve em meio ao exercício financeiro (ano civil), no desenrolar têm-se as despesas constitucionais, legais, contratuais vindas das emendas, cabendo ao gestor público aplicar diante da oportunidade, conveniência e necessidade da realização das despesas;
- **Controle** – com a fase de execução também se inicia a de controle. Constituído pela existência de norma padrão, observado o desempenho, comparação com o padrão estabelecido e ação corretiva para os desvios.

2.6 LEI N° 4320, DE 17 DE MARÇO 1964 – LEI DE ORÇAMENTO

A Lei 4320, de 17 de março de 1964, conhecida como Lei do Orçamento Público, é uma norma geral de direito financeiro, estatuída para o controle e elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, assim como suas autarquias e fundações (BRASIL, 1964).

Para ilustração das disposições gerais, em seus art. 2° e 3°, mais incisos, a lei dispõe:

Art. 2° A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

§ 1° Integrarão a Lei de Orçamento:

I - Sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo;

II - Quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas, na forma do [...];

III - Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;

IV - Quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração.

§ 2° Acompanharão a Lei de Orçamento:

I - Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;

II - Quadros demonstrativos da despesa, na forma dos [...];

III - Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei (BRASIL, 1964).

No pensamento de Matias-Pereira (2017), a lei delibera normas de mecanismos para serem tomados pelos gestores públicos no gerenciamento do patrimônio público por eles administrado, também sendo essa norma de proteção as informações produzidas através das demonstrações contábeis orçamentárias, financeiras e patrimoniais. É uma lei que antecede a Lei de Responsabilidade Fiscal, todavia, ambas estão em harmonia na proposta de suas exigências, pode-se dizer até que uma está em função de complementar a outra.

A Lei do Orçamento Público dispõe sobre finanças públicas, de modo que obriga seus gestores a elaborarem as demonstrações contábeis baseadas nos resultados gerais. Tais demonstrações cobradas são: balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial, demonstrações das variações patrimoniais, além de outras especificadas. As demonstrações são saídas de informações geradas pela contabilidade pública, essas têm se caracterizado por promover a transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público (CARVALHO; CECCATO, 2011). Consequentemente, a aplicação das informações geradas estimula o planejamento, o controle e a fiscalização no manejo dos recursos públicos por parte da gestão governamental.

2.6.1 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

O Balanço Orçamentário está definido na Lei 4.320/1964 quando especifica uma demonstração que evidencie as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas (BEZERRA FILHO, 2015).

A estrutura deste demonstrativo contábil contém os valores das receitas e das despesas classificadas em grupos denominados de corrente e de capital. As Receitas Correntes são aquelas adquiridas por meio da atividade do governo e mediante seu poder de tributar, sendo representadas pelas receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuária, industrial, de serviços e outras, e, também, aqueles ingressos recebidos de outros entes públicos ou privados, porém, destinados apenas para atender gastos classificados como Despesas Correntes (CARVALHO; CECCATO, 2011). As Receitas de Capital correspondem àquelas provenientes de uma alteração nos elementos patrimoniais e são representadas

pelas Operações de Crédito, Alienação de Bens, Amortização de Empréstimos, Transferências de Capital e Outras. (SILVA, 2015).

De acordo com Carvalho e Ceccato (2011) o objetivo do Balanço Orçamentário é acompanhar a execução do orçamento referente às receitas e despesas e favorecer a comparação entre os valores orçados com os planejados. Deste monitoramento, é possível obter alguns resultados e estes estão demonstrados por meio do quadro 1.

DESEMPENHO DA RECEITA
Receita Prevista > Receita Realizada = Déficit (Insuficiência) de Arrecadação
Receita Prevista < Receita Realizada = Superávit de Arrecadação
Receita Prevista = Receita Realizada = Resultado Nulo
DESEMPENHO DA DESPESA
Despesa Fixada > Despesa Realizada = Economia de Despesa
Despesa Fixada < Despesa Realizada = Excesso de Despesa
Despesa Fixada = Despesa Realizada = Resultado Nulo
DESEMPENHO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
Receita Arrecadada > Despesa Executada = Superávit Orçamentário
Receita Arrecadada < Despesa Executada = Déficit Orçamentário
Receita Arrecadada = Despesa Executada = Equilíbrio Orçamentário

Quadro 1 – Resultados da Análise do Balanço Orçamentário
Fonte: Carvalho; Ceccato (2011).

2.7 LEI N° 101, DE 4 DE MAIO 2000 – LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF)

Em um cenário de crises no mercado internacional, a necessidade de contratação de crédito global no decorrer dos anos pertencentes a década de 1990, mais a evolução do endividamento do setor público, com eminentes índices de inflação que ofuscavam o agravamento das contas públicas, entre outros fatos correspondentes. Todos esses foram acontecimentos político-econômicos deliberativos para o surgimento de normas norteadoras do ajuste fiscal. Caso não fosse aplicada uma política pública dessa natureza, era suscetível à escassez dos recursos financeiros públicos. No Brasil era adotado vários programas econômicos com medidas jurídicas que asseguravam a desejada política de ajustes fiscais. Partindo delas, incontáveis leis e emendas constitucionais foram promulgadas (ABRAHAM, 2017).

No ano em que foi criada a lei complementar de responsabilidade fiscal, o Estado brasileiro já passava por um processo de redemocratização e descentralização. As unidades federativas locais já demandavam por gerar e captar recursos para destinação dos gastos públicos (MATIAS-PEREIRA, 2017). Conforme pontua Abraham (2017) em sua literatura, o equilíbrio das contas públicas redefiniria o modelo econômico brasileiro, o qual objetivava proporcionar a estabilidade da moeda, crescimento sustentado e melhorias nas condições de vida da sociedade. Por conseguinte, em 4 de maio de 2000 é promulgada a lei nº 101, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), ferramenta que aplica normas de finanças públicas voltadas para os princípios do planejamento, transparência, controle e responsabilização no tocante a gestão fiscal (MATIAS-PEREIRA, 2017).

É importante conhecer algumas características que a Lei de Responsabilidade Fiscal propõe em sua execução. O autor Abraham (2017) destaca que, para se implementar a responsabilidade na gestão fiscal, pode-se notar três aspectos relevantes para se atingir os seus objetivos. Logo, o **planejamento**, a **transparência** e o **equilíbrio das contas públicas** são características essenciais que a Lei de Responsabilidade Fiscal promove para se adquirir racionalidade às finanças públicas. Corroborando para esse entendimento, Matias-Pereira (2017) diz que isso exige dos administradores públicos uma gestão orçamentária e financeira responsável, eficiente e eficaz para se alcançar o compromisso com o orçamento e com as metas que deverão ser apresentadas para validação pelo poder legislativo.

De acordo com Paludo (2017), o planejamento é fator primordial no cumprimento do objetivo da responsabilidade na gestão fiscal tratada na LRF. Conforme abordado em seu art. 1º, § 1º que fala sobre a responsabilidade na gestão fiscal pressupor ação planejada e transparente. Tal planejamento presente na LRF tem sua gênese na CF/1988, enquanto responsável pela instituição do PPA, LDO e LOA. A mesma Constituição revela ser o PPA uma importante forma de planejamento, pois as atribuições trazidas em seu art. 165, § 1º, demonstra que os planos regionais e setoriais possuem a obrigatoriedade de serem subordinados ao próprio PPA (BRASIL, 1988).

O planejamento torna-se, cumpridas as metas e determinações da LRF, a principal ferramenta de gestão fiscal, pois permite que a administração pública preveja antecipadamente os riscos, aponte medidas a serem tomadas no caso desses riscos se realizarem e ainda corrigir distorções de modo consciente,

proporcionando possibilidades para consecução dos objetivos definidos (PALUDO, 2017).

Ao tratar da obrigatoriedade na transparência, em seu art. 48, § 1º mais incisos, a LRF faz jus das seguintes exigências, conforme letra da lei:

§ 1º A transparência será assegurada também mediante: [...]

I – Incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos [...];

II – Liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira [...];

III – Adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo poder executivo da União [...] (BRASIL, 2000).

Sobre a transparência trazida pela LRF, Abraham (2017) ressalta ter o intuito de promover o acesso e a participação da sociedade na elaboração das leis orçamentárias, através do acompanhamento de todos os fatores relacionados à arrecadação financeira e à realização das despesas públicas. Sendo ainda exigência da lei a utilização de prestações de contas com parecer prévio, relatório resumido da execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal como objeto de instrumento para transparência na gestão fiscal.

Considerado a “regra de ouro” da LRF, o equilíbrio das contas públicas configura-se sendo o modelo que a administração pública possui como recurso para realização da sua atividade, não precisando sacrificar valores que representem a perda da estabilidade nas contas públicas. Pois por ela, o orçamento ganhou efetividade e deixou de ser “peça de promessas fictícias”, antes da LRF, não havia o cuidado de se identificar os recursos para financiar as pretensões estipuladas por uma gestão pública sem base legal. Práticas como essas sofreram proibição por intermédio da lei (ABRAHAM, 2017, grifo do autor).

Na explicação de Paludo (2017), a LRF tem o objetivo de manter o equilíbrio entre as receitas e despesas, não sendo compreendido aqui apenas o equilíbrio formal orçamentário. Mas sim a obtenção do equilíbrio autossustentável, o qual ultrapassa o exercício financeiro e considera as receitas e despesas primárias. Em consequência desse equilíbrio, é proposto que as metas fiscais devem compreender três exercícios, é exigido medidas de compensação para renúncia de receitas e geração de despesas de caráter continuado, além de impor limites para despesa com pessoal, para a dívida pública, operações de crédito e para concessão de garantias (BRASIL, 2000).

2.8 TÓPICOS IMPORTANTES DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A execução orçamentária tem sua abertura no primeiro dia de janeiro e seu encerramento no último dia de dezembro. Por ela, incorporam-se as previsões da lei orçamentária e, com o objetivo de preservar o equilíbrio fiscal, a LRF faz o acompanhamento da execução orçamentária em períodos mensais, bimestrais, quadrimestrais e semestrais (ABRAHAM, 2017).

Pela LRF, em seu art. 8º, o poder executivo deverá apresentar, em até trinta dias após a publicação dos orçamentos, a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. O parágrafo único dispõe sobre a aplicação dos recursos vinculados, ao dizer que serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de vinculação, mesmo que em exercício diferente do ingresso.

Objetivando manter o equilíbrio fiscal relativo às receitas e despesas, a LRF dispõe em seu art. 9º que “se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no anexo de metas fiscais, os poderes e o ministério público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias”.

Conforme determina a LRF, é importante frisar que o poder executivo deverá demonstrar e avaliar o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão mista de senadores e deputados e nas equivalentes casas legislativas estaduais e municipais (BRASIL, 2000).

Para uma boa compreensão do que vem a ser receita corrente líquida a LRF define em seu art. 2º inciso IV sendo “o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes”. Segundo Abraham (2017), trata-se de um conceito relevante para a fixação dos limites legais das despesas de pessoal, gastos com serviços de terceiros e para o endividamento.

No entendimento trazido pela LRF art. 18, refere-se a como despesa total com pessoal sendo o somatório dos gastos das unidades governamentais com os ativos, os inativos e os pensionistas, de mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de poder, com vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões,

inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuição recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

3 METODOLOGIA

3.1 TÉCNICA DA PESQUISA

A pesquisa envolveu uma análise junto aos demonstrativos contábeis relacionados à movimentação orçamentária do Estado da Paraíba para o exercício de 2018, com informações extraídas do Portal de Transparência do Governo Estadual, envolvendo os anexos exigidos pela Lei 4320/64, referente ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social. Estes demonstrativos forneceram um recorte para concentrar dados e atribuir veracidade ao trabalho.

De acordo com Prodanov (2013), toda investigação científica necessita de um conjunto de procedimentos técnicos para que a resposta do problema proposto possa ser encontrada, permitindo diversas classificações ao estudo científico. Adota-se como procedimento um estudo de natureza qualitativa que, para Wickert et al. (2006), é um tipo de pesquisa onde criam-se análises aprofundadas sobre o fato estudado.

A pesquisa desenvolvida classificou-se como um estudo exploratório, descritivo, documental e bibliográfico. Para Silva, A. (2003), através da pesquisa exploratória será proporcionado uma maior familiaridade com a problemática, a fim de torná-la mais explícita, além do mais, inteira que na maioria dos casos esse tipo de pesquisa engloba levantamento bibliográfico, podendo assumir a forma de pesquisa bibliográfica ou estudo de caso. Na pesquisa descritiva há o objetivo de descrever, coletar dados e padronizar técnicas, métodos e teorias que nortearão desde a coleta até a interpretação dos dados. Enquanto o estudo documental, Lakatos (2010) afirma que é um tipo de pesquisa restrita a documentos, sendo esses escritos ou não, denominando-se como fonte primária para a análise. Com o uso de fontes secundárias, tem-se um estudo bibliográfico, por meio do qual toda a bibliografia já publicada é utilizada como fundamentação.

A fonte de pesquisa envolveu a seleção dos informativos orçamentários que resultou na escolha do Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada (Anexo

10), o Comparativo da Despesa Autorizada com Realizada (Anexo 11) e o Balanço Orçamentário (Anexo 12). Todos esses compuseram o que foi tratado como execução orçamentária durante a pesquisa. Também se levou em consideração a análise realizada pela Controladoria Geral do Estado, por intermédio da Contadoria da Contadoria Geral do Estado em seu Relatório do Balanço Geral Exercício 2018, em vista de conceder mais substância para o estudo.

Além do mais, buscou-se observar o Anexo de Metas Fiscais presente na Lei Estadual nº 10.948, de 17 de julho de 2017, de autoria do poder executivo. Um destaque relevante na jurisprudência adotada coube para a Seção IV da LRF onde há observância da execução orçamentária e do cumprimento das metas. À vista disso, a análise das receitas e despesas executadas em confronto com as metas fiscais formulará o resultado obtido pela pesquisa.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA RECEITA

Para demonstrar a execução orçamentária das receitas, adotou-se como elemento de estudo a demonstração do Balanço Orçamentário (Anexo 12) do Portal de Transparência do Estado, com as devidas classificações para se ter uma visualização dos valores orçados em relação ao quantitativo realizado. A Lei de responsabilidade Fiscal determina que as análises dessa natureza sejam obrigadas a tomar como base o orçamento Fiscal e o da Seguridade Social. Ação essa praticada na pesquisa.

A execução orçamentária das receitas apresentou a seguinte projeção:

R\$ Milhares			
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO ATUALIZADA	RECEITAS REALIZADAS	SALDO
Receitas Correntes	10.732.114	10.389.884	-342.230
Receita Tributária	4.211.051	4.213.003	1.952
Receita de Contribuição	733.280	751.059	17.779
Receita Patrimonial	155.842	129.743	-26.099
Receita Industrial	4.500	6.449	1.949
Receita de Serviço	155.440	82.555	-72.884
Transferências Correntes	5.075.479	4.812.851	-262.628

Outras Receitas Correntes	396.522	394.224	-2.298
Receitas de Capital	726.214	312.519	-413.695
Operação de Crédito	285.813	55.679	-230.134
Alienação de Bens	108.612	2.474	-106.139
Amortização de Empréstimo	2.905	4.614	1.710
Transferência de Capital	314.588	249.752	-64.836
Outras Receitas de Capital	14.296		-14.296
Totais	11.458.328	10.702.403	-755.925

Tabela 1 - Previsão Atualizada x Receitas Realizadas

Fonte: Anexo 12 - Balanço Orçamentário Fiscal e Seguridade Social. Disponível em: siaf.cge.pb.gov.br

Atentando-se para o exposto na Tabela 1, referente ao quantitativo orçado para o exercício 2018, apreende-se que a estimativa total prevista para as receitas orçamentárias não obteve a sua efetiva arrecadação. Porém, no confronto individualizado entre a coluna “Previsão Inicial” e a coluna “Receitas Realizadas”, percebe-se que algumas receitas atingiram, ou melhor, até ultrapassaram aquilo que antes tinha sido estimado em seu orçamento inicial. Estas compreenderam as receitas: tributária, de contribuição, industrial, amortização de empréstimo, de contribuição intraorçamentária e outras receitas correntes. Em contrapartida, as demais receitas permaneceram abaixo daquele limite estimado para sua execução durante o exercício. Logo, conclui-se que houve insuficiência na arrecadação.

4.2 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA

Na execução orçamentária das despesas, a análise baseou-se também nos dados da Balanço Orçamentário (Anexo 12) do Portal da Transparência do Estado, que demonstrou os gastos de forma detalhada. Diante disso, permitiu-se um maior nível de verificação dos valores fixados com relação direta aos valores realizados na execução do orçamento.

Para o quantitativo fixado das despesas em sua execução tem-se o seguinte destaque:

R\$ Milhares			
DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	DESPESAS TOTAIS		SALDO
	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS EMPENHADAS	
Despesas Correntes	10.204.134	9.596.085	608.049

Despesas e Encargos Sociais	6.215.692	6.085.943	129.749
Juros e Encargos da Dívida	140.508	137.565	2.943
Outras Despesas Correntes	3.847.933	3.372.577	475.356
Despesas de Capital	1.555.761	911.436	644.325
Investimentos	1.257.183	651.497	605.686
Inversões Financeiras	78.459	46.132	32.327
Amortização da Dívida	220.119	213.807	6.312
Reservas	80.665	0	80.665
Reserva de Contingência	12.645	0	12.645
Reserva do RPPS	68.020	0	68.020
Totais	11.840.560	10.507.521	1.333.039

Tabela 2 - Dotação Atualizada x Despesas Empenhadas

Fonte: Anexo 12 - Balanço Orçamentário Fiscal e Seguridade Social. Disponível em: siaf.cge.pb.gov.br

Segundo os dados da Tabela 2, as despesas realizadas mantiveram-se abaixo dos limites autorizados para a especificação dos itens de cada legenda do comparativo. Observa-se que através do apanhado geral na linha de totais, o quantitativo orçado na coluna “Autorizada” é superior ao tratado na coluna “Realizada”, percebendo-se uma diferença a menor do executado em relação ao que foi fixado inicialmente. A diferença evidenciada demonstra que houve uma economia orçamentária dos gastos realizados pelo Governo do Estado.

4.3 RESULTADO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A avaliação da execução do orçamento público é muito importante para condução da política fiscal, pois, mediante esta, formulam-se opiniões a respeito de que grau a gestão orçamentária promove o equilíbrio fiscal e auxilia para que o endividamento dos recursos públicos adquira níveis aceitáveis (CARVALHO; CECCATO, 2011).

Através das informações extraídas da pesquisa, formulou-se a Tabela 3, que apresenta os resultados referentes ao desempenho do orçamento do Estado da Paraíba em 2018.

R\$ Milhares		
Resultado da Receita Orçamentária		
Receita Orçada	Receita Arrecadada	Insuficiência de Arrecadação
11.458.328	10.702.403	-755.925

Resultado da Despesa Orçamentária		
Despesa Autorizada	Despesa Realizada	Economia Orçamentária
11.840.560	10.507.521	1.333.039
Resultado da Execução Orçamentária		
Receita Arrecadada	Despesa Realizada	Superávit
10.702.403	10.507.521	194.881

Tabela 3 - Resultados

Fonte: Elaborado pelo Autor Baseado nos Anexos 10 e 11 - Fiscal e Seguridade/Balanço Orçamentário Fiscal e Seguridade Social

Em relação ao resultado da receita, apurou-se um valor negativo de R\$ 755.925.000,00 (Setecentos e cinquenta e cinco milhões, novecentos e vinte e cinco mil reais), demonstrando que não houve arrecadação suficiente para atender ao que foi estimado no orçamento. Desta forma, quando o ente público arrecada menos do que o previsto inicialmente, obtém-se uma insuficiência de arrecadação.

Quanto ao desempenho da despesa, percebeu-se que dos gastos autorizados previamente, alguns não foram utilizados na execução do orçamento, resultando no valor positivo de R\$ 1.333.039.000,00 (Um bilhão, trezentos e trinta e três milhões e trinta e nove mil reais), ou seja, para o Estado houve uma economia orçamentária.

Por fim, o resultado orçamentário demonstra o efetivo desempenho do orçamento, e nesse caso, quando se comparou a realização das receitas com a execução das despesas, obteve-se um valor positivo de R\$ 194.881.000,00 (Cento e noventa e quatro milhões oitocentos e oitenta e um mil reais). Esse resultado positivo no orçamento demonstra um superávit orçamentário e resulta que houve sobra de recursos orçamentários (CARVALHO; CECCATO, 2011).

4.4 ANEXO DE METAS FISCAIS

A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu art. 4º, § 1º, designa que na lei de diretrizes orçamentárias deverá conter o anexo de metas fiscais. Por sua vez, este anexo será composto pelas metas anuais representadas em valores correntes e constantes, partindo como levantamento referencial as receitas e despesas orçamentárias praticadas durante o exercício de 2018. Ainda destacará os resultados nominal e primário, mais o somatório da dívida pública. Com isso, será realizada uma avaliação do cumprimento das metas fiscais elaborando um

comparativo dos resultados estimados na LDO 2018, com aqueles executados durante o mesmo período (BRASIL, 2000).

O estudo desenvolvido procurou analisar as metas estabelecidas para a execução orçamentária das receitas e despesas em sua totalidade, não havendo aprofundamento das metas para além desses dois objetos da pesquisa. Porém, na tabela 4, tem-se a visualização do anexo das metas fiscais de maneira contextualizada em sua composição geral:

R\$ Milhares						
Especificação	Metas Fiscais em 2018 (a)	%PIB	Metas Realizadas em 2018 (b)	%PIB	Variação	
					Valor (c)=(b-a)	% (c/a)x100
Receita Total	10.780.878	17,04	10.702.403	16,65	-78.475	-0,73
Receitas Primárias (I)	10.459.085	16,53	10.536.233	16,40	77.148	0,74
Despesa Total	10.780.878	17,04	10.507.521	16,35	-273.357	-2,54
Despesas Primárias (II)	10.096.231	15,96	10.300.128	16,03	203.897	2,02
Resultado Primário (III)=(I)-(II)	362.854	0,57	236.105	0,37	-126.749	-34,93
Resultado Nominal	-176.510	-0,28	207.880	0,32	384.390	-217,77
Dívida Consolidada	4.915.677	7,77	4.600.967	7,16	-314.710	-6,40
Dívida Consolidada Líquida	2.949.798	4,66	3.115.454	4,85	165.656	5,62

Tabela 4 - Anexo de Metas Fiscais (LRF, art. 4º, § 2º, inciso I)

Fonte: BRASIL, 2019

A tabela 4 faz a representação do anexo de metas fiscais propostas para a LDO 2018, mediante promulgação da Lei nº 10.948, de 17/07/2017. Nela constam os resultados obtidos na execução orçamentária no exercício de 2018 fazendo uma analogia com os valores antes previstos nas diretrizes. Constatou-se que da previsão da Receita Total no valor de R\$ 10.780.878.000 (dez bilhões, setecentos e oitenta milhões, oitocentos e setenta e oito mil reais), foi executado um montante de R\$ 10.702.403.000 (dez bilhões, setecentos e dois milhões, quatrocentos e três mil reais) que resultou em 0,73% (setenta e três centésimos por cento) a menos do que foi determinado. Para a Despesa Total, a execução no valor de R\$ 10.507.521.000 (dez bilhões, quinhentos e sete milhões, quinhentos e vinte e um mil reais) correspondeu ao percentual de 2,54% (dois inteiros e cinquenta e quatro centésimos por cento) abaixo do quantitativo calculado na fixação da meta.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo responder ao questionamento levantado com respeito ao resultado da execução do Orçamento Público do Estado da Paraíba e ao cumprimento das metas fiscais que são impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal aos gestores, tendo como base o período de 2018.

Em relação à execução orçamentária da receita, apurou-se uma insuficiência de arrecadação quando se tomou como base os valores totais recebidos. Isto se deu devido ao desempenho inferior das receitas correntes, em especial as receitas de capital relativas à Operação de Crédito e Alienações de Bens. Deste modo, deduz-se que a gestão do governo não priorizou a obtenção de novos empréstimos, nem tampouco o desfazimento dos seus bens patrimoniais.

Quanto ao desempenho das despesas, o resultado da análise no orçamento demonstrou a ocorrência de uma economia orçamentária, pois os gastos estimados foram menores que os valores empenhados durante o período de 2018. A diferença mostrou-se relevante nas despesas de capital que estiveram relacionadas aos Investimentos e às Inversões Financeiras, demonstrando a possibilidade de ter havido uma redução significativa na execução de obras públicas, diminuição na aquisição de material permanente, bem como em imóveis e bens de capital já em utilização. Esta economia não demonstra necessariamente que algo bom ocorreu, tendo em vista que o Estado não efetuou os investimentos necessários que foram autorizados pelo Legislativo, afetando algumas demandas da população.

O resultado geral da execução orçamentária, proveniente do confronto entre a receita arrecadada e a despesa empenhada, foi apurado na pesquisa e esta evidenciou que ocorreu um superávit orçamentário. Isto significa que houve uma sobra de recursos públicos e estes poderão ser utilizados para abertura de créditos adicionais no exercício seguinte. No entanto, apesar do superávit, não é possível evidenciar se os gestores públicos foram eficientes e eficazes, pois se necessitam de outras informações para avaliar o impacto social da gestão. Mas, em termos financeiros, esse resultado é o mais favorável a uma boa administração.

Para o cumprimento das metas fiscais conforme previsto na LDO 2018, a pesquisa identificou que embora não se tenha a concretização dos limites estabelecidos na íntegra, o Estado da Paraíba se manteve dentro do equilíbrio orçamentário e financeiro. Isto se deu, tendo em vista que os percentuais de inexecução das receitas e despesas foram mínimos e o resultado geral da execução orçamentária apresentou superávit, produzido pelo fato da ocorrência de economia

orçamentária, ou seja, os valores gastos do governo foram menores do que os estimados na LOA.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro**. 4.ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ABRAHAM, Marcus. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Abordagem Simples e Objetiva**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. **Lei nº 11.406, de 12 de julho de 2019**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária para o exercício de 2020 e dá outras providências. Disponível em: <<https://auniao.pb.gov.br/servicos/arquivo-digital/doe/2019/julho/diario-oficial-13-07-2019.pdf>>. Acesso em: 27/11/2019

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Márcio. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GIACOMANI, James. **Orçamento Público**. 17.ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2017.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PALUDO, Agostinho Vicente. **Orçamento Público, Administração Financeira e Orçamentária e LRF**. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

PRODANOV, Cleber Cristiano. **Metodologia do trabalho científico: método e técnica da pesquisa e trabalho acadêmico**. 2 ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

PORTAL DE TRANSPARÊNCIA DO ESTADO DA PARAÍBA. Disponível em: <<http://transparencia.pb.gov.br/orcamento/demonstrativos-fiscais>>. Acesso em: 25/09/2019.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, José Antônio Felgueiras da. **Contabilidade pública – Série provas e concursos** – Rio de Janeiro: Forense; 2015.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

WICKERT, Ilse Maria Beuren et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. Ed. Atlas, 2006.

_____. Lei Complementar 101 de 04 de Maio, 2000.

_____. Lei 4320 de 17 de Março de 1964.

RELATÓRIO DE AUDITORIA: ANÁLISE DAS EMPRESAS DE CONSUMO NÃO CÍCLICAS LISTADAS NA B3

Vinicius Lima de Paula¹
Isabella Christina Dantas Valentim²

RESUMO:

A responsabilidade pela qualidade técnica dos relatórios é de competência exclusiva dos Auditores, que elaboram, revisam e compreendem os mesmos. O auditor deve atentar para análise, lhe possibilitando identificar os motivos que estão causando divergências ou distorções, tendo o registro dos fatos um melhor embasamento para fazer as recomendações necessárias. O presente trabalho busca mostrar a avaliação dos relatórios de Auditoria baseados nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas a auditoria (NBC TA), analisando o conteúdo dos relatórios emitidos nas demonstrações financeiras das empresas não-cíclicas de consumidores listadas na B3. Tendo como objetivo de pesquisa verificar os assuntos de auditoria para cada uma das empresas de Consumo Não-Cíclico listadas na B3, as respectivas opiniões emitidas. Trata-se, portanto, de uma pesquisa exploratória, qualitativa e descritiva, de natureza bibliográfica e documental. A pesquisa documental foi elaborada a partir da verificação dos relatórios de auditoria selecionadas, extraídas da plataforma digital da B3. O conteúdo está disposto em várias seções, dentre as quais se encontram os principais assuntos, parágrafos de ênfases e os parágrafos de outros assuntos, disciplinados, especialmente, pela NBC TA 700. Com base no estudo levantou-se que as empresas apresentam uma pequena flutuação de receitas e dividendos em momentos considerados apenas em crises, podendo ser considerados defensivos e entrar em uma carteira de investimentos para diversificar e contrabalançar o investimento em empresas não-cíclicas de consumidores. Essas e outras informações contábeis são essenciais na tomada de decisões e é fundamental que as instituições divulguem relatórios financeiros confiáveis para seus usuários.

PALAVRAS-CHAVES: Relatório de Auditoria, Normas Brasileiras Contábeis de Auditoria. Consumo Não Cíclico, B3.

ABSTRACT:

The hearing, the elaboration, the revision and the understanding of the same. The auditor should present a comparative analysis to identify the reasons for the discrepancies or distortions, and the facts record a better basis for making their claims. Auditory Audit (NBC TA), analysis of the reports issued in non-critical consumption analysis reports in B3. In order to evaluate the audit issues for each of the Non-Cyclic Consumption companies, the group in B3, as their opinions issued. It is, therefore, an exploratory, qualitative and descriptive research, of bibliographical and documentary nature. The documentary research was elaborated from the verification of the selected audit programs, extracted from the B3 digital platform. Submission is out of the ordinary, among which are the original themes, paragraph registrations, and programming paragraphs, disciplined, especially by NBC TA 700. of recipes and dividends at times considered only in crises, and may be defensive and enter into an investment portfolio to diversify and counterbalance investment in non-cyclical consumer companies. These and other information are critical to making decisions and are critical to spreading finances and their users.

KEYWORDS: Audit Report, Brazilian Accounting Standards. Non-Cyclic Consumption, B3.

¹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis no Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP). E-mail: niciuslp@hotmail.com

² Professor Orientador: Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE/PPGCC), Contadora registrada pelo CRC/PE, Docente dos Cursos de Ciências Contábeis e Gestão Financeira no Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP). E-mail: isabellavalentim.prof@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

O Relatório de auditoria documentadamente no exercício de auditar, subsiste desde os tempos antigos, utilizado para ter a veracidade das contas e gastos da administração pública, ampliando-se, também para as empresas públicas e privadas, melhorando juntamente com estas, à medida que iam se evoluindo, evidencias nos dias de hoje, a realização dos princípios contábeis e saúde financeira das empresas auditadas.

Para Almeida (2012) a Auditoria tem como resultado final a emissão de um relatório com a materialização da opinião do auditor independente sobre a qualidade das demonstrações contábeis preparadas pela administração, com vistas a aumentar o grau de confiabilidade das mesmas para os diversos usuários.

Tendo suma importância a necessidade das partes interessadas (*stakeholders*) obterem fidedignas informações das demonstrações contábeis destas empresas, na auditoria é de total importância, analisar e emitir opinião sobre estas demonstrações este é o papel fundamental do auditor externo, gerando assim o relatório do auditor independente, este relatório é a ferramenta que confirma a veracidade dos materiais colhidos para exames. Sendo o relatório uma peça fundamental, pois o auditor pode efetuar um excelente trabalho em campo, porém se não conseguir expressar adequadamente os assuntos a serem comentados, o trabalho será prejudicado.

Em dias atuais a necessidade da adaptação das normas contábeis nacionais com as *International Financial Reporting Standards* -IFRS, são essenciais pois foram nestes padrões que surgiram as NBC TA (Normas Brasileiras de Contabilidade e Técnicas de Auditoria). O antigo parecer do auditor deixou de existir posteriormente a aprovação da NBC TA em 2009, que se deu ao lugar de Relatório do Auditor Independente, as normas foram modificadas e alinhadas com as normas internacionais de auditoria ditadas pela *International Federation of Accounting* - IFAC, que vigoraram a partir do exercício de 2010.

Este novo instrumento escrito em papel impresso ou digitado por meio eletrônico, gerando a opinião do auditor independente, de acordo com os requisitos da estrutura do relatório financeiro aplicável (NBC TA 700, item12) é de suma importância, o auditor deve avaliar se as demonstrações contábeis são produzidas de acordo aos aspectos relevantes.

Para que se possa efetuar um excelente trabalho em campo, permitindo que o auditor obtenha evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas, o relatório de auditoria é fundamental, pois é nele que irá expressar devidamente correta os assuntos a serem pesquisados, o auditor irá emitir o relatório apresentando o produto final, expressando sua opinião mediante a documentação de forma clara e objetiva das demonstrações contábeis auditadas.

Foi determinado em 1976, a Lei nº 6.404/76, art.177 (Lei das Sociedades por Ações), determinante que as demonstrações financeiras ou contábeis das companhias abertas (ações negociadas em Bolsa de Valores) serão por obrigação auditadas pelos auditores independentes devidamente registrados na (CVM) Comissão de Valores Mobiliários.

O que motivou a produção desse projeto foi entender melhor a inserção verificada com a norma NBC TA 700 (2016), sobre a formação da opinião e emissão dos relatórios do auditor independente, retratando os conceitos, definições, decisões e amostra no aspecto da auditoria par formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, partes interessadas com estudo nos princípios que regem a Auditoria no Brasil. (Portal da Contabilidade). Norma gerais de contabilidade.

Em continuidade ao movimento de convergência às normas internacionais, o CFC em julho de 2016 aprovou seis Normas que compõem um conjunto chamado de Novo Relatório do Auditor Independente (NRA), que são as: NBC TA 260 (R2), NBC TA 750, NBC TA 700, NBC TA 701, NBC TA 705 e NBC TA 706. Esta norma tem vigência para auditorias de demonstrações contábeis de períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016.

Consistindo assim, este estudo tem como finalidade de responder a seguinte problemática: **Quais foram os assuntos de auditoria citados e descritos no relatório do auditor independente no ano 2018 no segmento das Empresas de Consumo não Cíclicas listadas na B3?** Tendo em vista o objetivo consiste em identificar os assuntos divulgados no relatório do auditor independente das empresas do segmento de Consumo não Cíclicas listadas na B3.

Este estudo servirá como contribuição acadêmica, no momento em que leva a reflexão sobre o tema de pesquisa associada a auditoria independente das demonstrações e a importância do relatório com as opiniões dos auditores, de acordo com isso não só levando em conta, somente como uma ferramenta de

cumprimento de requisito, mas depositando a mesma intensidade no processo definitivo dos analistas, investidores e usuários das demonstrações.

A fundamentação teórica e metodológica está baseada em estudo científico por meio de coleta de dados e análises de conteúdo no qual o objeto de estudo é o registro em si, presente em um texto ou em um documento (JÚNIOR; WILSON, 2005), sendo utilizados relatórios de auditoria das empresas no setor de consumo não-Cíclico listadas na B3 no período de 2018 sobre a ótica da NBC TA 700 (2016) – Formação da opinião e emissão dos relatórios do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.

Estas empresas possuem um consumo recorrente que não depende de um determinado ciclo da economia. O setor de consumo não-cíclico é composto por empresas do setor alimentar, fumo, bebidas, saúde etc. Estas empresas são assim denominadas pois nas épocas de crise seus resultados são menos afetados quando comparados com as empresas de consumo cíclico. Isso não quer dizer que estas empresas passam incólumes pelas crises, muito pelo contrário elas podem ser afetadas, mas geralmente são em um nível bem menor. Na prática as empresas de consumo não-cíclico tendem a apresentar uma menor variação tanto de receitas, como de lucros em épocas de recessão e/ou crises, podendo ser consideradas defensivas e entrar em uma carteira de investimentos para diversificar e contrabalancear o investimento nas empresas de consumo cíclico.

A pesquisa está estruturada da seguinte forma: além dessa introdução, na fundamentação teórica será descrito os principais conceitos com relação as normas de auditoria e os Formação da opinião e emissão dos relatórios do auditor independente sobre as demonstrações contábeis no contexto das Empresas de Consumo não Cíclicas listadas na B3. Logo após, serão descritos os procedimentos metodológicos, em seguida serão apresentadas as análises dos resultados e discussões e por fim as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 AUDITORIA: UM BREVE HISTÓRICO

A fim de adquirir segurança aceitável, o auditor deve conseguir evidências adequadas e suficientes para diminuição do risco, permitindo-o que seja à um nível

baixo e aceitável e, com isso proporcioná-lo conclusões razoáveis para que lhes firme sua opinião.

O auditor delineando, desempenhará seu papel com ceticismo profissional, assim considerando que podem existir elementos dentro da empresa auditada situações que causam distorções relevantes nas demonstrações. Assim realizando o julgamento, preparando e concretizando seu relatório de auditoria das demonstrações contábeis.

A Contabilidade e Auditoria se propuseram juntamente em avanço a elaboração e se adaptando as normas de realização dos negócios junto com que forma sendo aperfeiçoados e com isso aumentando o nível de complexidade e controlando um maior risco de informações incertas ou distorcidas da realidade da situação, patrimonial, econômica e financeira das empresas, segundo Maffei (2015).

Sobre a auditoria em algumas décadas passadas, Cardozo (1997) denota que foram instalando-se no Brasil diferentes instituições com associações internacionais de auditoria externa. Essas instituições de fato promoveram a auditoria no Brasil, reunindo assim um conjunto de técnicas de auditorias que mais tarde foram aprofundadas, (CARDOZO, 1997).

Nessa perspectiva, a expressão de “auditores independentes” foi citada pela primeira vez, em 1965, pela Lei nº 4.728 na legislação brasileira, seguindo, em 1972, por meio de uma circular de nº 179, o *Banco Central do Brasil - BCB*, as normas de auditoria, e o *Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – Ibracon*, aprovaram as normas e os procedimentos com a resolução nº321/2 do *Conselho Federal de Contabilidade - CFC*.

De forma bastante simples, pode-se definir auditoria como levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade, onde aponta, Crepaldi (2002), no qual destaca que a origem da própria palavra auditoria, dá-se pistas da função original que vem do latim *audire*, que significa ouvir. Foi utilizado pelos ingleses classificar a tecnologia contábil de revisão (*auditing*), e hoje tem um sentido mais amplo. Do modo que para Maffei (2015), a auditoria externa e interna tem nas atividades nas organizações a auditoria como o principal instrumento de monitoramento de governança corporativa seu desenvolvimento aplicado de forma coordenado.

De acordo com Almeida (2012) a ampliação das empresas, junto com o crescimento das concorrentes e as invariáveis modificações na economia capitalista tornaram claros a necessidade da elaboração de instrumentos que permitissem um maior controle e fiscalização dos registros contábeis dos grupos.

Logo a importância fundamental da auditoria, destaca-se em confiabilidade das informações relatadas aos usuários, que garante a credibilidade e diminuindo os riscos aos investidores, divulgando de forma mais clara as partes interessadas e suas possíveis reais situações das entidades analisadas (CREPALDI, 2007).

O auditor independente necessita para atingir seu objetivo estudar o trabalho adequadamente, avaliando o sistema de controle interno, fazendo a relação com a parte contábil, e verificar a revisão analítica das contas tanto do ativo como passivo, despesas e receitas, estabelecendo assim a proporção dos procedimentos de auditoria verificando com fidedignidade as informações das demonstrações financeiras avaliando todas as evidências, segundo o CFC (2008). Dessa forma, a descrição e a aplicação dos procedimentos de Auditoria deve ser realizada, em razão da complexidade volume das operações, por meio das provas seletivas, testes e amostragens, cabendo o auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários a obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para todos (CFC, 2008).

Segundo Attie (2011), a auditoria é uma das especializações da contabilidade, responsável por testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial de uma entidade, com o objetivo de apresentar uma opinião acerca destes.

Diversos autores, (ATTIE; ALBERTON, 2011) em suas várias publicações, conceituaram a auditoria através de descrições dos objetivos e dos fundamentos fazendo parte dessa técnica, informando relevâncias e familiarizando os leitores com as terminologias específicas. Observa-se que cada definição resume que a finalidade da auditoria é assegurar que a entidade esteja em conformidade com as normas da contabilidade e de acordo com os princípios fundamentais que a regem. Tudo deve ser registrado rigorosamente para que as demonstrações contábeis reflitam a verdadeira situação econômico-financeira do patrimônio da entidade.

Afirma Alberton (2011, p.22), a auditoria pode se manifestar com diferentes formas, pois a mesma tem a capacidade de se desdobrar e estabelecer de acordo com a necessidade da conferencia dos processos, produtos e práticas.

Contudo, Attie (2011) acrescenta que para emitir uma opinião, o auditor independente realiza um conjunto de exames englobando as demonstrações contábeis e todos os itens, formas e métodos que as influenciam; o exame de auditoria deve ser planejado e realizado de acordo com as normas de auditoria, aplicando todos os procedimentos necessários de forma a permitir que o auditor chegue a uma conclusão quanto à razoabilidade das operações e aos seus reflexos nas demonstrações contábeis.

O auditor independente necessita para atingir seu objetivo estudar o trabalho adequadamente, avaliando o sistema de controle interno, fazendo a relação com a parte contábil, e verificar a revisão analítica das contas tanto do ativo como passivo, despesas e receitas, estabelecendo assim a proporção dos procedimentos de auditoria verificando com fidedignidade as informações das demonstrações financeiras avaliando todas as evidências.

Existem diferentes tipos de auditoria, possibilitando reflexos e vantagens para as partes interessadas nos resultados das organizações. Em meio as diversas características têm-se as apresentadas no Quadro 1:

Tipos de Auditoria	ATIVIDADES DE LEVANTAMENTO E AVALIAÇÃO
Auditoria Interna	Observância de normas e procedimentos implantados pela empresa ou pelos órgãos reguladores de determinadas atividades.
Auditoria Operacional	Processos administrativos e operacionais em busca do aprimoramento contínuo dos processos.
Auditoria de Cumprimento	Normativo ou compliance audit com a mesma abordagem da auditoria interna, esta auditoria é mais utilizada em áreas com um maior conjunto de regras, como, por exemplo, os bancos fiscalizados pelo Banco Central.
Auditoria de Gestão	Da eficiência e da eficácia do corpo diretivo e gerencial. Auditoria de Sistemas Da qualidade do sistema de computação de dados e dos controles existentes no ambiente de tecnologia de informações, com o objetivo de garantir a geração de informações e dados confiáveis.
Auditoria Fiscal e Tributária	Análise dos procedimentos adotados para a apuração, controle e pagamentos dos tributos que incidem nas atividades comerciais e operacionais da empresa. Avaliação do planejamento tributário.
Auditoria Ambiental (1)	Avaliação dos processos operacionais e produtivos das empresas visando à identificação de danos ao meio ambiente e quantificação de contingências.
Auditoria Ambiental (2)	Preparação da empresa para receber o certificado ISO 14.000 – International Organization for standardization – meio ambiente.
Auditoria das Demonstrações Contábeis ou Independente	Ou auditoria independente, onde é feita a análise da conformidade dos procedimentos de evidenciação contábil.

Quadro 1 - Tipos de auditoria

Fonte: Vicente, 2011.

Aferindo o Quadro 1, este trabalho está focado na auditoria das demonstrações contábeis (auditoria independente), mais especificamente, na formação da opinião dos relatórios do auditor independente sobre as demonstrações contábeis, do qual trata a NBC TA 700.

Assim, pode-se considerar que a auditoria externa é importante, principalmente devido à sua independência em relação à entidade auditada, o que transmite maior segurança em relação às informações contábeis divulgadas, sobretudo para o mercado acionário, no qual se envolve, por exemplo, investidores, que necessitam conhecer a situação patrimonial e financeira da empresa, como forma de avaliar a liquidez e lucratividade de seu rendimento.

2.2 AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Se teve uma grande evolução no que se refere a contabilidade e consequentemente na auditoria, de modo que as informações tiveram que ser representadas fidedignamente, com a finalidade de serem comparadas em relação aos quesitos auditados das entidades, dos quais foram sendo aprimorados. Nesse sentido, houve um aumento em seu nível de complexidade, que submeteram a um maior risco de informações incorretas ou distorcidas sobre as reais situações: patrimonial, econômica e financeira das organizações.

Nessa perspectiva, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, analisando as expectativas de que as empresas, não alcançando seu regime jurídico e o objetivo social, sejam geridas por uma série de bons princípios que resultem o cumprimento das leis e que todos os agentes que integram a governança corporativa ajam com ética. A auditoria independente de acordo com o artigo 177 da Lei 6.404/76 com as alterações promovidas pela Lei 11.638/07, propõe que ao promover o exame das demonstrações contábeis da entidade, considere em seus trabalhos as práticas adotadas no Brasil e as normas de auditoria, principalmente, os Auditores independentes devem verificar se os processos de gestão de riscos e controles internos estão de acordo com os objetivos e necessidade de cada entidade.

A auditoria será realizada por um profissional independente, portanto, não possui vínculo empregatício com a empresa auditada. Este deve ter registro no IBRACON. Deve exercer sua função com competência profissional, permanecendo seu grau de independência diante da empresa, não podendo ter qualquer interesse ou vantagem sobre o trabalho exercido. Também deve-se ser imparcial aos anseios da empresa.

Segundo Jund (2001) a apresentação razoável das demonstrações financeiras por meio da obtenção de evidências de auditoria de uma forma detalhada e cuidadosa. Onde Jund (2001) a definição da auditoria externa se refere como uma das técnicas utilizadas pela contabilidade, designada a examinar a escrituração e demonstrações contábeis, com finalidade de confirmar sua adequação. A NBC T11, item 11.1.1.1. fundamenta:

A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

Afinal, o que posso concluir sobre a auditoria externa independente das demonstrações contábeis que neste ambiente nasceu a auditoria, conceituada pela literatura como uma objeto da contabilidade que tem por objetivo a verificação de controles internos, revisão e fiscalização das demonstrações financeiras, bem como das transações e resultados de uma empresa, que permite analisar a confiabilidade dessas informações para as organizações empresariais e para aqueles que constituem relações comerciais com as instituições (FRANCO& MARRA, 2001)

2.3 NORMATIZAÇÃO DO NOVO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

O novo relatório do auditor independente compõe-se por novas normas e por aquelas que sofreram alterações durante revisão das normas internacionais realizada em 2015 pela Federação Internacional de Contabilidade – IFAC. Objetivando assim, conforme o CFC (2017), comunicou através do Comunicado Técnico de Auditoria - CTA 25, que as normas fossem devidamente aplicadas após 31 de dezembro de 2016, nos relatórios referentes as demonstrações contábeis.

O Quadro 2 ilustra as normas contábeis de auditoria instituídas recentemente e que passaram a ser obrigatórias para o novo Relatório do Auditor Independente - RAI.

Nº da NBC TA	Nome da Norma	Objetivo
NBC 240 TA	Responsabilidade em Relação à Fraude	Trata-se especificamente sobre a questão da Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Desta forma, a leitura deste normativo é recomendável.
NBC 260 (R2) TA	Comunicação com os Responsáveis pela Governança	Promover a comunicação com os responsáveis pela governança lhes dando ciência de fatos relevantes e de suas responsabilidades.
NBC 570 TA	Continuidade Operacional	Coletar evidências necessárias para emitir opinião sobre a continuidade operacional e uso da base contábil na elaboração das demonstrações contábeis.
NBC 700 TA	Formação da Opinião, Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.	Emitir claramente e com base nas evidências encontradas, a opinião sobre as demonstrações contábeis.
NBC 701 TA	Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente.	Especificar no relatório, conforme o seu julgamento, os assuntos mais relevantes da auditoria.
NBC 705 TA	Modificações na Opinião do Auditor Independente.	Explicar se a opinião modificada, trata-se de falta de evidências ou por haver distorções significativas.
NBC 706 TA	Parágrafo de ênfase e outros assuntos no Relatório do Auditor Independente.	Comunicar aos usuários outros assuntos essenciais para seu entendimento do relatório
CTA 25	Orientação para a Emissão do Novo modelo de Relatório do Auditor Independente.	Comunicado Técnico tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis referentes aos exercícios ou períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016, em decorrência das referidas alterações.

Quadro 2– Normas Brasileiras de Auditoria

Fonte: Adaptado a partir do CFC (2018).

Analisando o Quadro 2, pode-se concluir que as mudanças que incluíram o novo Relatório do Auditor independente, não foram revistos em número elevado, no entanto os relevantes para percepção do relatório aos usuários.

A *Norma de Auditoria Independente de Informação Contábil - NBC TA*, histórica estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração, define dois tipos de trabalhos de asseguração, como “trabalhos de asseguração razoável” e “trabalhos de asseguração limitada” dos quais identifica os objetivos dos dois tipos de trabalhos de asseguração, cuja execução é permitida ao auditor independente.

As auditorias que se encerram em 31 de dezembro de 2016, ou após essa data, estarão sujeitas a um novo conjunto de Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria (NBC TA). Das quais foram denominadas de Novo Relatório do Auditor Independente (NRA), publicadas no Diário Oficial da União (DOU), pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

2.3.1 Tipos de Opinião do Auditor Independente

Dentro do Relatório do auditor Independente, o auditor poderá emitir uma opinião não modificada ou modificada, como mostra o Quadro 3 que segue, de acordo com a obtenção das evidências de auditoria se foram adequadas e suficientes e se as distorções contidas em sua análise podem ser generalizadas ou não:

Tipos de Opinião		Características
Opiniões Não modificadas	Sem ressalva	A opinião sem ressalva é emitida quando o auditor obtiver segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, estão livres de distorção relevante.
Opiniões Modificadas	Com ressalva	A opinião com ressalva é emitida quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor concluir que as distorções, em conjunto ou individualmente, são relevantes, porém não generalizadas, nas demonstrações contábeis.
Opiniões Modificadas	Opinião Adversa	A opinião adversa é emitida quando o auditor obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.
	Abstenção de opinião	A abstenção de opinião é quando o auditor se depara com limitações significativas na extensão de seus exames, impossibilitando-o de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis por não ter obtido comprovação eficiente para embasá-la.

Quadro 3 – Tipos de opinião do auditor independente

Fonte: Adaptado da NBC TA 705.

2.3.2 Estrutura do Relatório do Auditor Independente

Até o ano de 2010 não existia o Relatório do Auditor Independente que conhecemos hoje, ele veio para substituir o antigo Parecer do Auditor Independente (regido pela resolução CFC nº 700, de 24/04/1991).

Até 2009 o Parecer dos Auditores tinha três parágrafos (identificação da entidade e demonstrações contábeis auditadas, extensão dos exames e opinião do

auditor). Agora passa a ter cinco parágrafos, além dos itens como título, destinatário, assinatura, data do relatório e localidade em que o relatório foi emitido, todos já constantes nas normas vigentes até 2009.

O CFC (2016) por meio da NBC TA 700, os parágrafos do relatório de auditoria citados são: parágrafo introdutório, responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis, responsabilidade dos auditores independentes, descrição da auditoria e opinião do auditor. afirma que a nova norma tem como objetivo aumentar o valor do relatório do auditor, tornando as informações mais relevantes para os usuários.

A NBC TA 700 (Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis) que aborda sobre a responsabilidade do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e trata da forma e do conteúdo do relatório emitido como resultado da auditoria das demonstrações contábeis.

Nesse contexto, o relatório do auditor passou por uma reordenação, além de acrescentar alguns novos assuntos que não eram tratados anteriormente, passando a ser estruturado da seguinte forma, conforme a NBC TA 700 (CFC, 2016): a) Título; b) Destinatário; c) Opinião do auditor; d) Base para opinião; e) Continuidade operacional; f) Principais assuntos de auditoria; g) Outras informações; h) Responsabilidades pelas demonstrações contábeis; i) Responsabilidades do auditor independente pela auditoria das Demonstrações contábeis; j) Outras responsabilidades relativas à emissão do relatório; l) Nome do sócio ou responsável técnico; k) Assinatura do auditor; m) Endereço do auditor independente; n) Data do relatório do auditor.

2.3.2.1 Principais Assuntos de Auditoria (PAAs)

A divulgação do parágrafo que se refere os principais assuntos de auditoria, foi a mudança que mais atingiu para a contribuição do novo relatório de auditoria. Tanto que a norma que foi constituída pela NBC TA 701 (2016) onde fala sobre a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente, que tem como objetivo fazer com que seja mais claro, fornecendo informações essenciais e que antes não era tão clara e objetiva na norma, após a sua inserção, a norma e os usuários estão sendo favorecidos na concepção quanto

da entidade que está sendo auditada e, portanto, muitas vezes, envolvem, também, julgamentos difíceis ou complexos por parte do auditor. É incontestável a complexidade e desafios para selecionar os temas que devem ou não ser incluídos como PAAs.

O intuito dos principais assuntos de auditoria é de especificar o que foi estabelecido o que foi mais relevante pelo auditor, dando com mais clareza informações que antes não estavam disponíveis aos usuários com tanta transparência. Destacando ainda que de acordo com a NBC

A NBC TA 701 (2016), se aplica à auditoria de conjuntos completos de demonstrações contábeis para fins gerais de entidades listadas e às circunstâncias nas quais o auditor decide comunicar os principais assuntos de auditoria em seu relatório. Esta norma também se aplica quando o auditor é obrigado, por lei ou regulamento, a comunicar os principais assuntos de auditoria em seu relatório sobre as demonstrações contábeis, assuntos abordados na NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.

2.3.2.2 Parágrafo de ênfase e Outros Assuntos

A NBC TA 706 (2016), é aplicável objetivo do auditor, depois de ter formado opinião sobre as demonstrações contábeis, é chamar a atenção dos usuários, quando necessário, de acordo com o seu julgamento, por meio de comunicação adicional clara no relatório.

Parágrafo de ênfase é o parágrafo incluído no relatório do auditor referente a um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do auditor, é de tal importância que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis.

Parágrafo de outros assuntos é o parágrafo incluído no relatório do auditor que se refere a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações contábeis e que, de acordo com o julgamento do auditor, é relevante para os usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório.

3 METODOLOGIA

O método utilizado para desenvolver o projeto será através de uma pesquisa bibliográfica, buscando referências significativas sobre o tema pesquisado. A pesquisa exploratória tem a finalidade de ampliar o conhecimento e proporcionar uma visão geral a respeito de um determinado fato, ela constitui a primeira etapa de uma investigação mais ampla e normalmente envolve levantamento bibliográfico e documental (GIL, 2008).

Este estudo iniciou-se pela fase exploratória, que constitui uma caracterização do problema, do objeto, das teorias e do percurso metodológico. Na percepção de Gil (2008), a pesquisa descritiva objetiva caracterizar uma determinada população ou fenômeno, utilizando-se de técnicas padronizadas de coleta de dados. Nesse sentido, a pesquisa é classificada como descritiva, pois observou, analisou e descreveu as características dos relatórios dos auditores independentes, bem como os Principais Assuntos de Auditoria, parágrafo de ênfase e outros assuntos, tratados após a adoção do novo modelo de relatório de auditoria, sem o envolvimento do pesquisador nos resultados encontrados.

Todos os 15 relatórios analisados, de ambos os exercícios sociais, são do tipo sem ressalvas, ou seja, não possuem modificação na opinião do auditor.

Razão Social	Atividade Principal	Firma de Auditoria	Opinião
Biosev S. A	Produção. Processamento. Industrialização. Distribuição E Comercialização de Cana-de-açúcar E seus Derivados. Açúcar E Etanol; Entre Outros.	BDO RCS Auditores Independentes	Sem Ressalva
Bombril S. A	Produção e fabricação principalmente de lâ de aço, amaciantes, detergentes e limpadores.	ERNST & YOUNG Auditores Independentes	Sem Ressalva
Brasilagro – Cia Bras de Prop Agrícolas	Empresa de Desenvolvimento Agropecuário	Baker Tilly 4Partners Auditores Independentes	Sem Ressalva
BRF S. A	Holding Operacional	KPMG Auditores Independentes	Sem Ressalva
Camil Alimentos S. A	Industrialização E Comercialização de Arroz. Feijão. Pescados E Açúcar.	ERNST & YOUNG Auditores Independentes	Sem ressalva
Conserva Oderich S. A	Indústria de Alimentos	DRS Auditores	Sem ressalva
CTC- Centro de Tecnologia Canavieira S. A	Com Sua Atuação em Biotecnologia E Melhoramento Genético O CTC Busca Promover O Aumento Da	KPMG Auditores Independentes	Sem Ressalva

	Produtividade. A Redução de Custos E Soluções Agrícolas E Industriais Para O Setor Sucroenergético.		
M.Dias Branco S.A Ind. Com de Alimentos	Produção E Comercialização de Biscoitos. Massas. Farinha de Trigo E Farelo. Margarinas E Gorduras. Bolos. Snacks. Mistura Para Bolos E Torradas	Auditores Independentes Pricewater house Coopers	Sem Ressalva
Marfig Global Foods S. A	Produção E Distribuição de Alimentos à Base de Carne Bovina. Suína. Ovina E Avícola. In Natura. Elaborados E Processados. Couros Semi-terminados E Terminados. Além de Outros Produtos Alimentícios.	Grant Thornton Auditores Independentes	Sem Ressalva
Minerva S. A	Líder Na América Do Sul Na Exportação de Carne Bovina In Natura E Seus Derivados. E Que Atua Também No Segmento de Processados.	Grant Thornton Auditores Independentes	Sem Ressalva
Natura Cosméticos S. A	Comércio Atacadista de Comércio E Produtos de Perfumaria	KPMG Auditores Independentes	Sem Ressalva
Pomifrutas S. A	Pomicultura Produção. Comercialização E Exportação	Verdus Auditores Independentes	Sem Ressalva
São Martinho S. A	Fabricação E Comércio de Açúcar. álcool E Derivados.	ERNST & YOUNG Auditores Independentes	Sem Ressalva
SLC agrícola S. A	Produção E Comercialização de Algodão. Soja. Milho. Café. Entre outros.	ERNST & YOUNG Auditores Independentes	Sem Ressalva
Terra Santa Agro S. A	Produção E Comércio de Produtos Vegetais (soja. Milho E Algodão) - Industrialização E Comércio de Biocombustíveis. óleo Vegetal E Subprodutos	KPMG Auditores Independentes	Sem Ressalva

Quadro 4: Empresas Analisadas

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

Sendo assim, o trabalho é considerado documental, visto que para a obtenção de dados foram utilizados os relatórios dos auditores divulgados na *plataforma digital* da B3.

Para Creswell (2007) os métodos qualitativos de coleta e análise de dados e de redação do relatório diferem das abordagens tradicionais, qualitativas. A utilização de amostras intencionais, a coleta de dados, as análises de texto ou

imagens, a representação da informação em gráficos e tabelas, e a interpretação pessoal dos resultados das averiguações, todas constituem subsídios aos procedimentos qualitativos.

Logo, o interesse por esse método partiu pela necessidade de um melhor aprofundamento do que diz as normas e procedimentos relacionados a esta análise bibliográfica; utiliza-se enquanto técnica da análise de dados a forma exploratória e qualitativa, dando ênfase aos principais aspectos dos textos do relatório de auditoria e explanando os principais assuntos de auditoria, parágrafos de ênfase e outros assuntos.

Será analisado neste estudo, o segmento das Empresas de Consumo não Cíclicas listadas na B3, com enfoque nos seus parágrafos, foram analisados e categorizados de acordo com a necessidade de condensar cada parágrafo a modo de permitir a padronização dados das informações, com uma amostra de 15 empresas, do qual foi constada apenas 6 apresentando os principais assuntos de auditoria (PAA), 4 que possuem parágrafo de ênfase e 6 não apresentaram estes requisitos, mas todas apresentaram parágrafos de outros assuntos, verificando de forma qualitativa, detalhadamente, nos relatórios de auditoria, dentro das análises, identificar ainda as justificativas dadas pelas firmas de auditorias em seus relatórios.

4 ANALISE DOS DADOS E RESULTADOS OBTIDOS

Ao realizar a análise bibliográfica dos parágrafos de Principais Assuntos de Auditoria - PAA dos relatórios de 06 empresas da amostra, foram identificadas algumas dificuldades no entendimento do que fosse estabelecido como PAAs nestes relatórios de auditoria. Fato este, que não condiz com o principal objetivo proposto pelo Novo Relatório do Auditor Independente, que se refere a uma comunicação mais transparente e informativa.

A coleta de dados foi feita por meio do site da B3 e quando não encontradas, as consultas foram feitas por meio das *plataformas digitais* das empresas individuais. Dessa forma, foram extraídos dos relatórios de auditoria, os principais assuntos de auditoria (PAAs), parágrafo de ênfase e outros assuntos, assim como informações adicionais, tais como: firmas de auditoria, tipos de opinião e também informações financeiras das empresas estudadas.

Após a coleta de dados das empresas, foram constadas que apenas 6 possuíam PAAs sendo as informações compiladas através de quadros e tabelas. O período de referência utilizado, foi extraído nos Formulários de Informações Trimestrais – ITR, referente ao trimestre findo 31 dezembro de 2018, de forma a expressar as conclusões sobre estas informações, já na vigência das normas do Novo Relatório do Auditor Independente. Feito tal coleta e a tabulação dos dados, estes foram extraídos e alocados em planilha eletrônica do *Microsoft*®, sendo identificado no Quadro 4, as empresas analisadas, suas atividades principais, as firmas de auditoria responsáveis e o tipo de opinião expressa.

Foi verificado através do Quadro 5 quais as 06 empresas que apresentaram os principais assuntos de auditoria, as 04 empresas que possuem parágrafo de ênfase e outros assuntos, dos quais foram destacados nos relatórios emitidos:

Qtde	Companhia	Opinião	Base de Opinião	Ênfase	Outros assuntos	PAAs
1	Biosev S. A	X	X	X	X	
2	Bombril S. A	X	X		X	X
3	Brasilagro—Cia Bras de Prop Agrícolas	X	X		X	
4	BRF S. A	X	X	X	X	
5	Camil Alimentos SA	X	X		X	
6	Conserva Oderich S. A	X	X		X	X
7	CTC- Centro de Tecnologia Canavieira S. A	X	X		X	
8	M.Dias Branco S.A Ind. Com de Alimentos	X	X		X	
9	Marfrig Global Foods S. A	X	X		X	X
10	Minerva S. A	X	X	X	X	X
11	Natura Cosméticos S. A	X	X		X	X
12	Pomifrutas S. A	X	X	X	X	
13	São Martinho S. A	X	X		X	
14	SLC agrícola S. A	X	X		X	
15	Terra Santa Agro S. A	X	X		X	X

Quadro 5: Relação da amostra por Empresas

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019.

O exame de cada relatório constatou no quadro 5, que no ano de 2018 apenas seis empresas apresentaram PAAs, onde a NBC TA 701, estabelece este tratamento, no qual fala que o auditor independente relata o motivo pelo qual o assunto foi considerado de maior importância, alguns assuntos abordados descritos no quadro 6, divulgam os principais assuntos de auditoria. Que as empresas buscaram padrões para elaborar a justificativa do assunto.

4.1 PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA POR EMPRESA

As PAAs falam de questões relacionadas a estimativas que podem possibilitar o gerenciamento de resultados, de mensurações dos eventos econômicos, mostrando aos gestores as escolhas que podem prejudicar ou melhorar as perspectivas das empresas, pois estão associadas aos riscos de emissões de opiniões. As PAAs, são assuntos que o auditor considera em seu relatório relevantes devido a demanda de esforço que foi proporcionado durante o trabalho.

No quadro 6, estão reunidas as informações referentes às 06 empresas de Consumo não Cíclicas listadas na B3 que possuem PAAs, dos quais foram verificadas, a partir da análise bibliográfica os principais assuntos de auditoria contidas no relatório do auditor independente para as demonstrações contábeis com exercícios findos em 31 de dezembro de 2018, em que o principal objetivo é agregar maior transparência ao documento. ANBC TA 701 indica que o tratamento dos principais assuntos de auditoria, informando pelo auditor independente deve comunicar o motivo pelo qual o assunto foi considerado de suma importância, e a maneira que foram transpassados no trabalho do auditor.

Companhias Analisadas	PAAs	
	Assunto	Descrição
Bombril S. A	Liquidação voluntária (CPC 15)	A Cia fez-se um plano de reestruturação societária para efetivar a liquidação da controlada, resultando na eliminação de saldos de ativos e passivos entre as controladas, baixa de ativos com partes relacionadas onde as perdas já estavam confirmadas.
	Processos tributários, cíveis e trabalhistas (CPC 25)	Houve por parte da Cia uma provisão reconhecida no momento que a obrigação foi considerada provável, quando os assessores jurídicos opinaram com segurança. Essas obrigações de acordo com a evolução do processo, seja judicial, administrativo ou encargos financeiros, puderam reverter a probabilidade de desembolso caso não seja considerada provável sua baixa, ou ter sido liquidada.
	Recuperabilidade do imposto de renda e contribuição social diferidos ativos	Após a provisão para o IR e CSLL que foi calculado com base no lucro tributável, foi reconhecido as diferenças temporárias, verificadas

	(CPC32)	no final do exercício, entre os saldos de ativos e passivos reconhecidos nas informações contábeis, levando em consideração a análise dos resultados futuros.
Conserva Oderich S. A	Clientes (CPC 47)	Foi considerada pelos eventuais equívocos na sua mensuração podendo acarretar em distorções relevantes para determinar o resultado da Cia. Verificado os cálculos e critérios operacionais e contábeis, também como apropriação da variação cambial e das perdas inerentes a inadimplência.
	Perda estimada para crédito de liquidação duvidosa (PECLD) (CPC 48)	Foram feitos testes nos controles internos para obter evidências quanto a exatidão e mensuração das informações apuradas dentro dos critérios previstos na norma vigente.
Marfrig Global Foods S. A	Reconhecimento de Receita (CPC 47)	A Cia reconheceu as receitas quando os produtos foram entregues devidamente e aceito por seus clientes, onde os riscos e benefícios relacionados a propriedade foram transferidos.
	Avaliação da perda por redução a valor recuperável de ativos, incluindo intangíveis sem vida útil definida ("goodwill") (CPC 01)	Foi registrado o <i>ágio</i> , decorrente de aquisições de investimentos onde será possível recuperar na expectativa geração de lucros futuros, a Cia estimou os resultados que raramente são iguais resultando as estimativas e premissas que apresentarem um risco significativo, assim a probabilidade de sofrer um ajuste é relevante nos valores contábeis dos ativos.
	Realização dos créditos tributários federais e estaduais (CPC 32)	Foram calculados os créditos tributários com base na melhor estimativa de realização de saldos de impostos a recuperar da Cia, feita principalmente sobre os créditos de PIS/COFINS, realizando a revisão das estimativas dos créditos acumulados, reavaliando suas projeções limitando ao prazo de cinco anos.
	Avaliação do julgamento e estimativa para registro das provisões para riscos trabalhistas, tributários e civis (CPC 25)	A Cia e suas controladas são participantes de vários processos, então foi constituída provisões para atender esta demanda se necessário. De acordo com assessores legais é suficiente para fazer frente a possíveis e eventuais perdas.
Minerva S. A	Reconhecimento da Receita (CPC 47)	A Companhia classifica no reconhecimento inicial seus ativos financeiros em três categorias; i) ativos mensurados ao custo de amortização, ii) valor justo por meio do resultado, iii) valor justo por meio de outros resultados abrangentes. Assim as compras e as vendas regulares de ativos financeiros são reconhecidas na data de negociação, ou seja, data na qual a Cia se compromete a comprar ou vender o ativo.
	Avaliação da perda por redução no valor recuperável de ativos não-financeiros, incluindo intangíveis sem vida útil definida (goodwill) (CPC 01)	Foi registrado o <i>ágio</i> , decorrente de aquisições de investimentos onde será possível recuperar na expectativa geração de lucros futuros, a Cia estimou os resultados que raramente são iguais resultando as estimativas e premissas que apresentarem um risco significativo, assim a probabilidade de sofrer um ajuste é relevante nos valores contábeis dos ativos.

	Utilização de instrumentos financeiros derivativos (CPC 39)	Para se proteger dos riscos associados ao seu negócio e às exposições financeiras, apresentando resultados substanciais em suas demonstrações contábeis individuais e consolidadas. A Cia realiza o monitoramento e gestão de riscos financeiros, avaliando a exposição aos riscos de taxa de câmbio, taxa de juros e índices de oscilação do preço da arroba bovina existentes nos ativos, passivos e operações que estão sendo cobertas, como resultado.
Natura Cosméticos S. A	Valor recuperável de ágio e outros intangíveis com vida útil (CPC 01 e CPC 04)	A Cia manteve seu balanço valores relevantes referentes a aquisição de controle de uma empresa, cuja estimativa do valor recuperável do ágio e intangíveis com vida útil indefinida decorrentes desta aquisição envolve julgamentos significativos pela administração na determinação de premissas das taxas de crescimento de receitas, de desconto utilizados na determinação de fluxos de caixas futuros, dentre outras
	Divulgação dos impactos do novo pronunciamento contábil CPC 06 (R2) e IFRS 16 Operações de Arrendamento Mercantil (CPC 06)	O objetivo foi definir se existe um arrendamento nos contratos ou se o contrato é uma prestação de serviço. Após esta definição, se um contrato contiver um arrendamento, deverá ser contabilizado no ativo, a ser depreciado e no passivo com apropriação de encargos financeiros
Terra Santa Agro S. A	Realização de saldo de IR e CS diferidos dos ativos (CPC 32)	Compreendem sendo reconhecidos na demonstração de resultado, exceto se estiverem relacionados com itens reconhecidos no PL ou na DRA, nesse caso serão reconhecidos diretamente no PL e na DRA. É calculado nas leis tributárias promulgadas. Sendo avaliadas pela Cia e suas controladas com relação a situação apropriada dentro da regulamentação, utilizam-se da sistemática do lucro real, calculando e registrando seus tributos com base das alíquotas vigentes.
	Avaliação do valor Recuperável de Ágios originados em combinação de negócios (CPC 01 e CPC 15)	O resultado do ágio vai da combinação de negócios se houver no líquido a perda acumulada no valor recuperável.
	Mensuração dos ativos Biológicos (CPC 29)	A Cia e suas controladas correspondem as culturas de algodão, soja e milho sendo mensurado pelo valor justo menos as despesas de venda. No qual são culturas temporárias e colhidos em períodos determinados com o plantio. Seu reconhecimento inicial e na data base das demonstrações financeiras podendo ter ganho ou perda na variação do valor justo de acordo com os custos incorridos do plantio, e tratos culturais até o momento da avaliação deduzindo variações acumuladas de exercícios anteriores.

Designação de Contabilidade de Proteção contabilidade (“ <i>hedge accounting</i> ”) (CPC 48)	A Cia após adotar este modelo de contabilidade assegurou os riscos gerados por seus objetivos e estratégias de gestão. Não sofrendo nenhuma impactação para com a Cia, sito que a norma trouxe maior flexibilidade para empresa com a utilização do <i>hedge</i> .

Quadro 6: Relação dos Principais Assuntos de Auditoria por Empresa

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

Após a leitura dos relatórios de auditoria, observados nesta pesquisa, pode-se concluir quais destes demonstram o trabalho enfático do auditor independente. Dessa forma, foram descritas no quadro 7, os principais assuntos de auditoria dessas empresas. Nota-se que os aspectos dessas empresas foram distintos uma das outras, porem em importância para os ativos de cada empresa.

4.2 PARAGRAFO DE ÊNFASE POR EMPRESA

Os assuntos apresentados no parágrafo de ênfase são geralmente relacionados com incertezas (litígio, contingência, transações entre as partes, problemas de continuidade), cujo desfecho poderia afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da empresa.

No quadro 7 estão reunidos os pontos relacionados as 04 empresas de Consumo não Cíclicas listadas na B3 com a finalidade de verificar, a partir da análise bibliográfica quais o parágrafo de ênfase, contidas no novo relatório do auditor para as demonstrações contábeis com exercícios findos em 31 de dezembro de 2018, além da discussão dos resultados encontrados.

O uso do parágrafo de ênfase dá-se quando o auditor avaliar necessário, chamando a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que é fundamental para o entendimento das mesmas, contanto que não tenha sido exigido que o auditor modificasse a opinião e o assunto não tenha sido determinado como um assunto principal de auditoria, aponta a NBC TA 706.

Companhias Analisadas	Parágrafos de Ênfase	
	Ênfase	Descrição
Biosev S. A	Transações com partes relacionadas	As transações com partes relacionadas apresentadas na Biosev, referem-se basicamente a: (i) operações de venda de produtos no mercado interno e externo por preço acordado entre as partes, tomando por base a cotação de

	(CPC 22)	mercado; (ii) operações de mútuo; (iii) compartilhamento de custos relacionados a compartilhamento mútuo de estruturas; (iv) prestação de serviços de corretagem de operações com derivativos; (v) operações de performance de exportação de commodities; (vi) operações de compra de insumos, cana de açúcar, arrendamento rural e/ou parceria agrícola, serviços de elevação e estocagem de açúcar.
BRF S. A	Informações contábeis intermediárias (CPC 21)	A Cia foi alvo de duas investigações externas denominadas “Operação Carne Fraca” em 2017 e “Operação Trapaça” em 2018. As investigações independentes originam, impactos já registrados, incertezas quanto aos desdobramentos dessas operações que podem resultar em penalidades, multas e sanções normativas, restrições de direito e outras formas de passivo, onde a Cia não é capaz de produzir estimativa confiável do potencial de perda. De acordo com as investigações decidiu afastar, independentemente do resultado, todos os funcionários citados no inquérito da Polícia Federal da Operação Trapaça até o completo esclarecimento dos fatos. a BRF prosseguirá com as investigações internas lideradas pelo Comitê Independente de Investigação e pelo Comitê de Auditoria e Integridade para esclarecer todos os fatos que foram ou venham a ser levantados.
Minerva S. A	Reapresentação dos valores correspondentes (CPC 03)	A elaboração das demonstrações dos fluxos de caixa, revisou algumas de suas práticas contábeis referente a reclassificação e apresentação sobre determinadas operações que resultaram em impacto no fluxo de caixa das atividades operacionais, de investimento e financiamento no demonstrativo do fluxo de caixa, resumidas a seguir que refletem as reclassificações dos valores.
Pomifrutas S. A	Incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional (CPC 00)	A CIA não vinha gerando resultados para cobrir os custos de produção, suas despesas e suas obrigações. Ingressou com pedido de Recuperação judicial, entregou um plano de recuperação, onde foi deferido. Atualmente trabalha em estabelecer um fluxo de caixa capaz de permitir equilíbrio econômico e financeiro.
	Homologação de programa de parcelamento (CPC 32)	A Cia aderiu ao Programa de regularização tributária onde consistia seus débitos previdenciários, migrando seus débitos de INSS que estariam parcelados em outros programas, na adesão deste programa a CIA reconheceu de forma antecipada os benefícios previstos em lei liquidando seus débitos com a utilização de prejuízos fiscais.

Quadro 7: Relação dos Parágrafo de Ênfase por Empresa

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

4.3 PARÁGRAFO DE OUTROS ASSUNTOS POR EMPRESA

Os parágrafos de outros assuntos, cuja diferenciação reside no tipo de assunto abordado que não deve estar divulgado pelo conjunto de demonstrações financeiras, já que se relaciona, conforme visto, com assunto relevante para os usuários entenderem a auditoria, a responsabilidade do auditor ou o relatório de

auditoria, ou seja, relacionada com o trabalho do auditor, se reportam a divulgação de informação suplementar.

Cada empresa possui uma particularidade diferente, mas nas 15 empresas analisadas foi possível identificar uma generalização que apresenta no parágrafo de outros assuntos, já que em algumas delas não foram citas nem PAAs e nem Parágrafos de ênfase. Com isso, verificou-se que os temas apontados foi em comum, relacionados a Demonstração do Valor Adicionado - DVA, no texto apresentado no quadro 8, o motivo da semelhança pode-se dar por conta da aplicabilidade da NBC TA 706. O conteúdo do parágrafo de outros assuntos reflete claramente que não há exigência de que esse outro assunto seja apresentado e divulgado nas demonstrações contábeis, não incluindo informações que o auditor esteja proibido de fornecer por lei, regulamentando outras normas profissionais, por exemplo, normas éticas relativas à confidencialidade das informações.

Companhias Analisadas	Parágrafo de Outros Assuntos
	Descrição do Outros Assuntos Identificados
Biosev S. A	Demonstração do valor adicionado (DVA) As empresas mensuram a riqueza que constituíram, de forma em geral, é medida pela diferença entre o valor das vendas e os insumos de terceiros adquiridos, incluindo também valores adicionados recebidos em transferência de terceiros. Observou-se que o DVA é importante para todos, tanto internos como externos. Trazendo informações importantes para gestão, e seus usuários, ela analisou o desempenho de cada empresa. (CPC 09)
Bombril S. A	
Brasilagro—Cia Bras de Prop Agrícolas	
BRF S. A	
Camil Alimentos SA	
Conserva Oderich S. A	
CTC- Centro de Tecnologia Canavieira S. A	
M.Dias Branco S.A Ind. Com de Alimentos	
Marfrig Global Foods S. A	
Minerva S. A	
Natura Cosméticos S. A	
Pomifrutas S. A	
São Martinho S. A	
SLC agrícola S. A	
Terra Santa Agro S. A	

Quadro 8: Relação dos Outros Assuntos por Empresa

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

O estudo compreendido pelo conteúdo pesquisado das Empresas de Consumo não Cíclicas listadas na B3, descreverá nas análises e resultados obtidos

afim de responder à questão da pesquisa mostrando os Principais Assuntos de Auditoria, Parágrafo de Ênfase e Outros assuntos, informando a importância da NBC TAs 700, 701, 706 (2016), onde o auditor vê na demonstração contábil, alguns assuntos importantes, chama atenção e ressalva para este assunto. Quando não está exposto diretamente o assunto, acha importante ver as demonstrações contábeis e cita identificando pontos para as partes interessadas.

Desse modo, pode-se concluir que há uma espécie de consenso ou padronização entre os auditores em relação aos assuntos abordados nos relatórios, pois mesmo sendo firmas diferentes, verificou-se que os temas apontados nos parágrafos de: Ênfase; Principais Assuntos; e Outros Assuntos, no período de 2018, serviram para expressar a mesma linha de conclusão desses tópicos neste ano.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados apurados de todas as empresas citadas demonstraram que em seus relatórios foram cumpridas as normas vigentes, disponibilizando mais transparência as informações necessárias. Tendo em vista o objetivo pode-se identificar os assuntos divulgados no relatório do auditor independente das empresas do segmento de Consumo não Cíclicas listadas na B3. Onde os assuntos citados foram os Parágrafos de Ênfase, Outros Assuntos e Principais Assuntos de Auditoria divulgados nos relatórios do auditor.

Identificando os fatos abordados nos Principais Assuntos, Parágrafos de Ênfase, e nos Parágrafos de Outros Assuntos dos relatórios de auditoria, emitidos para as empresas do segmento de Consumo não cíclico listadas da B3, e analisar o tratamento destes, quanto às orientações estabelecidas nas NBC TA's que regulam o assunto.

Como sugestões para novos estudos, recomenda-se a ampliação da análises de assuntos em outros segmentos e outras empresas listadas na B3, também como outras opiniões, e modificações de empresas de auditoria. Sendo possível que a amostra venha a ser expandida no decorrer dos próximos estudos.

Assim, pesquisas futuras, sugere-se: replicar o estudo sob outras técnicas nas análises dos dados, comparar o espaço utilizado pelo auditor, para a comunicação do assunto ao espaço dedicado ao tratamento que dado.

REFERÊNCIAS

ALBERTON, Luiz. **Auditoria Interna e Externa Pública**. Livro Didático da Disciplina Controle da Gestão Pública do Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Florianópolis, 2011. Acesso em: 07 mar. 2019

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012. Acesso em: 07 mar. 2019

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011. Acesso em: 07 mar. 2019

B3, **Brasil, Bolsa Balcão**. Disponível em: <http://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/empresas-listadas.htm>. Acesso em 04 de janeiro de 2019.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Publicado em 17 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em 13 mar. 2019

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as sociedades por ações**. Publicado em 17 de dezembro de 1976. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L604consol.htm, Acesso em 13 de mar. 2019

CARDOZO, J. **Origem e conceitos de auditoria**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da Uerj, **América do Norte**, 2, jun. 2013. Disponível em: <http://www.aten.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/view/1570/1548>. Acesso em: 11 mar 2019

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **CTA 25: Orientação para a Emissão do Novo modelo de Relatório do Auditor Independente**. Brasília: CFC, 2016. Acesso em: 07 mar. 2019

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 240: Responsabilidade em Relação à Fraude**. Brasília: CFC, 2016. Acesso em: 07 mar. 2019

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 260 (R2): Comunicação com os Responsáveis pela Governança**. Brasília: CFC, 2016. Acesso em: 07 mar. 2019

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 570: Continuidade Operacional**. Brasília: CFC, 2016. Acesso em: 07 mar. 2019

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 700: Formação da Opinião, Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis**. Brasília: CFC, 2016. Acesso em: 07 mar. 2019

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 701: Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente**. Brasília: CFC, 2016. Acesso em: 07 mar. 2019

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 705: Modificações na Opinião do Auditor Independente**. Brasília: CFC, 2016. Acesso em: 07 mar. 2019

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 706: Parágrafo de ênfase e outros assuntos no Relatório do Auditor Independente**. Brasília: CFC, 2016. Acesso em: 07 mar. 2019

CREPALDI, Silvio Aparecido - **Auditoria Contábil – Fundamentos de Auditoria**, ed. Atlas 6ª ed. Acesso em: 07 mar. 2019

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto** / John W. Creswell; tradução Luciana de Oliveira da Rocha. - 2. ed. - Porto Alegre: Artmed, 2007. Acesso em 13 mar. 2019

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2001. Acesso em 13 mar. 2019

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008. Acesso em 13 mar. 2019

LUNELLI, Reinaldo Luiz. **AUDITORIA - RESPONSABILIDADE LEGAL E ÉTICA POFISSIONAL**. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/noticias/auditoria-responsabilidade-etica.htm> Acesso em: 06 mar 2019

IBRACON, **Produtos e serviços, empresas listadas**. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=3738> Acesso em: 06 mar 2019

IBRACON. **Instituto dos Auditores Independentes do Brasil**. Disponível em: <www.ibracon.com.br>. 10 de outubro de 2016. <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detArtigo.php?cod=20> Acesso em: 04 fev.2019

IBRACON. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - **O Papel do Auditor**.17 ed. 2015. [Online]. Available: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/lisRevistaTransparencia.php>>. Acesso em: 04 fev. 2019.

JUND, Sérgio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. Rio de Janeiro: Consulex, 2001. Acesso em: 13 mar. 2019

JÚNIOR, Wilson Corrêa da Fonseca; WILSON, C. **Análise de conteúdo. Métodos e técnicas de pesquisa em comunicação**. São Paulo: Atlas, p. 380, 2005. Acesso em:11 mar 2019

MAFFEI, José Luiz. **Curso de auditoria: introdução à auditoria de acordo com as normas internacionais e melhores práticas** / José Luiz Maffei. - São Paulo: Saraiva, 2015. Acesso em: 11 mar 2019

Normas brasileiras de contabilidade: **NBC TA – de auditoria independente: NBC TA estrutura conceitual, NBC TA 200 a 810/** Conselho Federal de Contabilidade. 2012. <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/> Aceso em: 04 jan. 2019

Normas brasileiras de contabilidade: **NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis**. <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm> Acesso em: 04 jan. 2019

Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade: **auditoria e perícia / Conselho Federal de Contabilidade**. – 3. ed. – Brasília: CFC, 2008. p. 227. Acesso em: 13 mar. 2019

SANTOS, Fabricio, **Comunicação CFC**.<<https://cfc.org.br/noticias/normas-de-auditoria-e-comunicado-tecnico-sao-aprovados-pelo-plenario-do-cfc/>>Acesso em: 06 mar 2019

VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. **Auditoria Contábil**. Livro Didático da Disciplina Auditoria Contábil do Curso de Graduação a Distância em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Florianópolis, 2011. Acesso em: 10 mar. 2019

PERCEPÇÃO ACERCA DO INVESTIDOR-ANJO: UM ESTUDO COM EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL

Walleska dos Anjos Oliveira¹
Teófilo Augusto da Silva Soares²

RESUMO:

Após várias tentativas de imposição de um sistema simplificado para arrecadação de impostos, a Lei nº 9.317/96 entrou em vigor com o regime unificado chamado de Simples Federal, hoje chamado Simples Nacional. Sua arrecadação em 2018, no Brasil, foi de R\$ 605.771,12. Para melhorar seu funcionamento inúmeras alterações e complementações a Lei que o rege vem ocorrendo. Neste trabalho será abordado às alterações da Lei Complementar nº 155/16 no quesito investidor-anjo, com o objetivo de analisar o conhecimento dos empresários, com empresas optantes pelo Simples Nacional, acerca da figura do Investidor-Anjo proposto por esta lei. Na fundamentação teórica será abordado os regimes de tributação vigentes no Brasil, as alterações trazidas pela Lei Complementar nº 155/16 e a figura do investidor-anjo. A metodologia adotada inicialmente é de caráter bibliográfica em redes digitais, também foi realizado uma pesquisa exploratória de caráter quantitativo por meio de um questionário aplicado a empresários, com empresas optantes pelo Simples Nacional, na região metropolitana de Bayeux e João Pessoa, onde 21 empresários tiveram a disponibilidade de resposta. Os resultados apresentados mostram um déficit de conhecimento por meio destes no que diz respeito ao investidor-anjo, o que deixa claro a necessidade de uma transmissão melhor desta figura aos empresários, trazendo maior relevância à esse estudo.

PALAVRAS-CHAVES: Simples Nacional. Lei Complementar nº 155/16. Investidor-Anjo.

ABSTRACT:

After several attempts to impose a simplified system for tax collection, Federal Law No. 9.317/96 came into force along with a taxation regime initially called Simples Federal, now known as Simples Nacional. In 2018, its revenue was R\$ 605.771,12. To improve the regime's running, countless alterations and complements to its Law are being made. In this essay, a study about the changings in the Federal Complementary Law No. 155/16 will take place. These changings are related to the Angel Investors, and this study aims to analyze the knowledge of businessmen behind companies that are adepts of Simples Nacional about these investors. The theoretical framework section will discuss the taxation regimes in force in Brazil, changings caused by the Federal Complementary Law No. 155/16, and the figure of the Angel Investor. The methodology used was initially based on bibliographical research through digital sources. It was followed by a quantitative exploratory search, based on the application of a questionnaire for businessmen behind companies located in the metropolitan area of Bayeux and João Pessoa. Only 21 executives were available to answer the questions. The results showed a lack of knowledge from this group about the Angel Investors, making clear the need for a better explanation about this topic, and bringing more relevance for this study.

KEY WORDS: Simples Nacional. Complementary Law No. 155/16. Angel Investor.

¹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba, IESP, E-mail: walleskaoliveira17@gmail.com

²Professor Orientador, Graduado em Ciências Contábeis, pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba, IESP, Especialização em MBA em Contabilidade Controladoria e Finanças, pela Faculdade Integrada de Patos, FIP, docente do Curso Superior de Bacharel em Ciências Contábeis da disciplina de Contabilidade Tributária e Planejamento Tributário, Contabilidade Internacional e Contabilidade Introdutória II, E-mail: teofilo@ts7contabilidade.com.br

1 INTRODUÇÃO

As micro e pequenas empresas geram 27% do Produto Interno Bruto – PIB brasileiro, segundo dados revelados pelo presidente do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, Luiz Barretto. A importância na escolha do regime de tributação influencia nesse crescimento consideravelmente. Neste contexto, o Simples Nacional surgiu para simplificar a arrecadação dos tributos. Até Julho de 2019 o número de optantes desse regime chegou à cerca de 13.667.268 de empresas em todo o território brasileiro, segundo a Receita Federal³ do Simples Nacional.

Entretanto, as empresas vinham sofrendo na obtenção de recursos, pois, quando disponíveis, apresentavam altas taxas de juros. Sem incentivos a investidores, muitos deixavam de investir em projetos inovadores com receio dos riscos que teriam de assumir além do esperado. Tendo em vista estas outras dificuldades enfrentadas pelas micro e pequenas empresas, foi criado um Projeto de Lei Complementar (PLC) 25/2007- Crescer Sem Medo, chamado assim pelo presidente do SEBRAE, Guilherme Afif Domingos, sancionado em 27 de Outubro de 2016 pelo presidente Michel Temer, tornando-se Lei Complementar nº 155/16, com o intuito de estimular o crescimento, garantindo a sustentabilidade da economia com novas oportunidades, alterando a Lei Complementar nº 123/06.

Dentre as mudanças se encontra regulamentada a figura do investidor-anjo, algo presente em nossa sociedade há muito tempo, embora informalmente, trazendo mudanças significativas na captação de recursos para empresas em seu estágio inicial. Entretanto, poucos são os que fazem jus a essa figura. Nesse contexto se apresenta a seguinte questão problema: Qual a percepção dos empresários, com empresas optantes pelo Simples Nacional, em relação à figura do Investidor-Anjo proposto pela Lei Complementar nº 155/16? Para responder esta inquietação, objetiva-se analisar o conhecimento dos empresários, com empresas optantes pelo Simples Nacional, acerca da figura do Investidor-Anjo proposto pela Lei Complementar nº 155/16.

O desdobramento deste trabalho é oportuno visto que no Brasil há 7.750 investidores-anjo, um volume de investimento de apenas 1,2% do que é investido

³ Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx>.> Acesso em: 17 Ago 2019.

em startups nos Estados Unidos, que chegam a aproximadamente US\$ 23,1 bilhões anuais, afirma o Jornal do Paraná Folha de Londrina⁴. A falta de conhecimento da existência desse tipo de investimento também interfere no nível dos dados.

Portanto, embasado em normativas como a legislação pertinente, estudos, pesquisas em plataformas digitais que discutem a característica de investidor, este trabalho pode se constituir em uma contribuição para aprofundamento de outras pesquisas, uma vez que o investidor-anjo, ainda que pouco divulgado, é o responsável pelo passo inicial de muitas das grandes *startups* existentes em todo o país, e pouco se discute sobre a temática nos meios acadêmicos, trazendo maior relevância a este estudo.

A metodologia adotada inicialmente é de cunho bibliográfico, utilizando como fonte dados disponíveis em plataformas digitais, outros artigos científicos a respeito do conteúdo abordado e será elaborado um questionário aplicado a empresários optantes pelo Simples Nacional com o intuito de se obter o nível de conhecimento destes a respeito da figura do investidor-anjo. E a fundamentação teórica reúne estudos à cerca dos regimes de tributação, utilizado os autores Pêgas (2017) e Rezende; Pereira; Alencar (2010), das dificuldades enfrentadas pelas micro e pequenas empresas na captação de recursos antes da existência da Lei Complementar nº 155/16, alterando a Lei Complementar nº 123/06, e como esta influenciou significativamente para o desenvolvimento das *startups* no Brasil, baseado na mídia da Anjos Do Brasil, plataforma digital oficial criada por Cassio Spina, que tem hoje como uma das principais representantes desse investimento Maria Rita Spina Bueno, diretora-executiva da Anjos do Brasil, uma organização sem fins lucrativos que visa fomentar o crescimento do investimento anjo no cenário brasileiro. Também será apresentado o crescimento desse tipo de investimento no Brasil, ainda que baixo relativo a outros países, tendo como referência pesquisas feitas pela Anjos do Brasil.

O trabalho encontra-se estruturado em introdução, fundamentação teórica, metodologia, pesquisa de campo e considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

⁴ Disponível em: <<https://www.folhadelondrina.com.br/economia/apenas-12-dos-investidores-anjo-no-brasil-sao-mulheres-2949204e.html>>. Acesso em: 07 Set 2019.

Segundo o Anuário do Trabalho nos Pequenos Negócios de 2016, elaborado pelo SEBRAE junto ao Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos –DIEESE, mesmo com a recessão iniciada em 2014 afetando a atividade econômica do país, a queda de emprego foi menor nas micro e pequenas empresas do que nas médias e grandes. O que comprova que as micro e pequenas possuem um esquema estratégico para a retomada do crescimento econômico, aumento de produtividade e distribuição de renda.

O Sistema Tributário Brasileiro é conhecido como um dos mais complexos do mundo, apresentada como sendo extensa e complicada tanto na apuração dos tributos quanto em sua carga tributária, afirma a plataforma digital IBPT Educação⁵. Ao abrir uma empresa, é preciso fazer um planejamento escolhendo qual a forma de tributação mais adequada para esta, para depois seguir com o processo de formalização.

2.1 REGIMES TRIBUTÁRIOS

Regime tributário é o conjunto de leis que normatizam a forma de tributação da pessoa jurídica no que se refere ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL). O Planejamento é a melhor opção para um enquadramento adequado à sua empresa. No Brasil, atualmente, existem 03 tipos de regimes vigentes: O Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. Existe ainda uma opção arbitrária, como o próprio nome já diz, o Lucro Arbitrado, que é aplicado em situações onde a escrituração contábil e fiscal são desclassificadas pela autoridade fiscal, como deixar de apresentar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação quando obrigado ao Lucro Real, indícios de fraude, erro, ou quando o contribuinte opta indevidamente pelo Lucro Presumido. Como também há casos específicos onde não tenha como utilizar os livros fiscais por conta de algum extravio, perda, mas que seja possível apurar sua receita bruta, a empresa pode adotar o Lucro Arbitrado para cálculo do tributo, conforme explica a mídia digital Conta Azul⁶.

⁵ Disponível em: <<https://educacao.ibpt.com.br/blog/sistema-tributario-nacional-brasileiro/>> Acesso em: 16 Set 2019.

⁶ Disponível em: <<https://blog.contaazul.com/o-que-e-lucro-arbitrado>> Acesso em: 16 set. 2019.

2.1.1 Lucro Real

O Lucro Real é obrigatório para empresas com faturamento superior a R\$ 78.000.000,00 por ano, o teto do faturamento do Lucro Presumido, também para empresas que utilizam dos benefícios fiscais de isenção ou redução para cálculos de imposto de renda. De acordo com Rezende; Pereira; Alencar (2010) o Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração de acordo com a legislação societária, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda. Os autores ainda acrescentam que qualquer empresa pode optar por esse regime, porém algumas são obrigadas devido à dimensão e atividade desenvolvida.

2.1.2 Lucro Presumido

O Lucro Presumido é obrigatório para empresas com faturamento de até R\$ 78.000.000,00 por ano. Muitas das vezes ocorre da empresa passar pra esse regime por conta dos débitos existentes ou pelas atividades não serem permitidas quanto ao Simples Nacional. Rezende; Pereira; Alencar (2010) define como sendo uma modalidade simplificada de apuração em relação ao Lucro Real, onde a presunção se dá pela aplicação de um percentual, a suposta margem de lucro, sobre a receita bruta obtida pela empresa no período. Percentual este estabelecido em legislação que também varia em função do tamanho e da atividade do estabelecimento.

2.1.3 Simples Nacional

O Simples Nacional é utilizado por Microempresas (ME), com faturamento limite, a partir de 2018, de até R\$ 360.000,00 anual, e Empresas de Pequenos Porte (EPP), com faturamento entre R\$ 360.000,01 à R\$ 4.800.000,00 anual, incluindo a figura do Microempreendedor Individual (MEI), com limite de faturamento anual de R\$ 81.000,00, simplificando a forma de arrecadação, unificando os tributos em uma única guia: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), além do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para as indústrias ou

equiparadas, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) para as empresas contribuintes destes impostos e desobrigadas ao pagamento das contribuições para órgãos como: Serviço Social do Comércio (SESC), Serviço Social da Indústria (SESI) ou Serviço Social do Transporte (SEST) – 1,5%, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) ou Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT) – 1%, SEBRAE (0,6%) e Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) – 0,2%, além do salário-educação (2,5%), como cita Pêgas (2017), e reduzindo os tributos com alíquotas diferenciadas.

Antes das Leis que impôs e alterou esse regime, a Constituição Federal de 1988 já previa em seu art. 179 que “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”. Em atendimento a este artigo veio o Simples Federal, instituído pela Lei n 9.317/96, porém era facultado para os Estados ou Municípios a sua adesão. Os que firmassem acordo por meio de convênio passariam o ICMS e o ISS a compor o regime tributário. Então os Estados optaram por criar seus próprios regimes tributários voltado às MEs e EPPs, afirmando Silas Santiago (2013) não ter sido bem-sucedida a primeira implantação de uma unificação de tributos de diferentes entes federados no país. Até ser criado o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Lei Complementar 123/06).

O Gráfico 1 apresenta a quantidade de optantes pelo Simples Nacional, em janeiro de cada ano, em todo o território brasileiro, maior parte concentrada na região Sudeste pelo fato das grandes cidades que lá se estabelecem, São Paulo e Rio de Janeiro. Em segundo lugar temos a região Sul, em seguida Nordeste, Centro-Oeste e Norte.

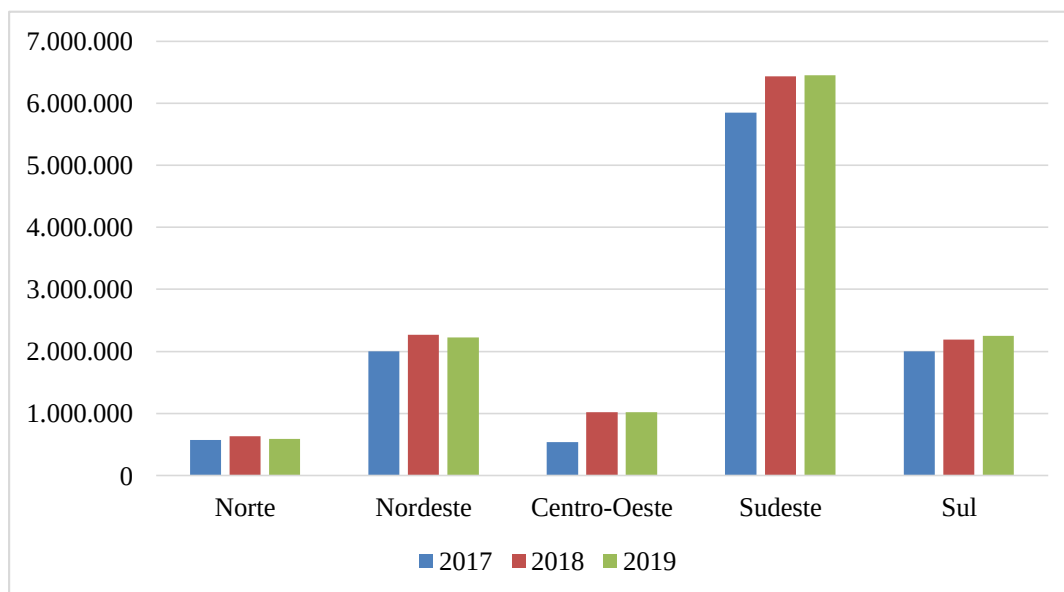


Gráfico 01: Optantes do Simples Nacional

Fonte: (RECEITA FEDERAL, N/D)

2.2 ALTERAÇÕES APRESENTADAS PELA LEI COMPLEMENTAR N.º 155/16

A aprovação do Projeto de Lei Complementar (PLC) n.º 25/2007, o “Crescer Sem Medo”, transformando-se, após passados 08 anos, em Lei Complementar nº 155/16, trouxe inúmeras alterações ao Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (Lei Complementar nº 123/06). Como o próprio nome já diz, o intuito do Projeto, segundo o presidente do SEBRAE, Guilherme Afif Domingos, é tirar do empreendedor o medo de crescer, e ainda completa dizendo que “[...] aqui no Brasil, sair do Simples, cai no complicado, e quem cai no complicado pode morrer de morte súbita”. Como todos já sabem, pequenas empresas quando perdem o Simples Nacional, na maioria das vezes por inadimplência, correm o risco de imergir ainda mais caso não haja o controle, devido aos encargos dos outros regimes serem bem elevados. Entretanto, mudanças foram solicitadas e atendidas nessa nova, dentre elas se destacam: elevação do teto de enquadramento da receita bruta anual para permanecerem no regime do Simples Nacional sobe de R\$ 3.600.000,00 para R\$ 4.800.000,00; para o Microempreendedor Individual (MEI) de R\$ 60.000,00 anual para R\$ 81.000,00 anual; a criação de um parcelamento especial em até 120 meses os débitos vencidos até a competência do mês de maio de 2016; adição de novas atividades, o que contribui bastante para o desenvolvimento das empresas iniciantes; redução do número de faixas de tributação, de 20 para 06, e quando a

empresa ultrapassar o limite de sua faixa a nova alíquota será aplicada em cima do montante ultrapassado, apenas; redução do número de tabelas de tributação para as empresas de serviço; unificação do recolhimento do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS em um única guia; a implantação da figura do salão parceiro, onde os valores repassados para os profissionais parceiros (manicure, cabeleireira, esteticista, dentre outros) não fazem parte da receita bruta para fins de enquadramento do Simples Nacional; e a inclusão da figura do investidor-anjo para o incentivo das atividades de inovação em produtos, serviços e processos.

2.3 O INVESTIDOR-ANJO

De acordo com a plataforma digital Jornal Contábil⁷, antes da alteração o Estatuto que rege as empresas do Simples Nacional não permitia a presença de pessoas jurídicas como sócios ou até mesmo a participação da empresa optante pelo Simples em outras pessoas jurídicas. Tais vedações foram contornadas impondo a figura do investidor-anjo, através da Lei Complementar nº 155/16.

O termo “anjo” surgiu nos teatros da *Broadway*, dado aos patrocinadores das peças teatrais, afirma a mídia Anjos do Brasil⁸. Um trabalho científico elaborado por um aluno da PUC do Rio de Janeiro aponta que os anjos ficavam no anonimato, sem se expor ao público para manter o fluxo dos negócios sem arriscar sua privacidade.

O investidor-anjo pode ser uma pessoa física ou jurídica, que investem de 5% a 10% do seu patrimônio geralmente, em *startups*, novas empresas que estão em fase de desenvolvimento e que possuem grande potencial de crescimento, com ideias inovadoras e produtivas através de um contrato de participação com vigência máxima de até 07 anos e prazo máximo de remuneração de até 05 anos, não podendo esta remuneração ser superior a 50% dos lucros da microempresa ou de pequeno porte e obtém esse direito de resgate depois de corridos, no mínimo, 02 anos do aporte de capital ou período superior estabelecido no contrato de participação, não podendo este valor ultrapassar o investido devidamente corrigido.

⁷ Disponível em: < <https://www.jornalcontabil.com.br/os-principais-motivos-que-excluem-empresas-do-simples-nacional/>> Acesso em: 16 Set 2019.

⁸ Disponível em: <<https://www.anjosdobrasil.net/para-investidores.html>> Acesso em: 17 Ago 2019.

Caso prescrito em contrato, o investidor-anjo poderá também transferir sua titularidade de aporte à terceiros, e também caso os sócios decidam vender a empresa o investidor-anjo terá preferência na compra e venda conjunta da titularidade do aporte de capital nas mesmas condições ofertadas aos sócios regulares. Quanto às exceções:

§ 4º O investidor-anjo:

I – não será considerado sócio nem terá qualquer direito a gerência ou voto na administração da empresa;

II – não responderá por qualquer dívida da empresa, inclusive em recuperação judicial, não se aplicando a ele o art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil; (BRASIL, 2016)

2.3.1 Perfil do Anjo

Segundo a plataforma digital Anjos do Brasil⁹, associação que incentiva o investimento anjo, o perfil desse investidor quase sempre são pessoas que já tiveram o seu negócio, passaram por fracassos e superaram barreiras, tendo assim experiência no mercado. Empresários, empreendedores que acumularam, no decorrer de seus investimentos, recursos suficientes para destinar uma parte à investimentos em novas empresas. No geral, são pessoas com grande interesse pelo empreendedorismo e vontade de gerar novos negócios.

2.3.2 Investimento e retorno anjo

O investimento anjo não é uma atividade caridosa. O investidor tem como objetivo aplicar em negócios com potencial de alto retorno que impactem positivamente a sociedade gerando emprego e renda. É feito em conjunto com outros investidores, normalmente um grupo de 02 a 30 investidores, estrategicamente pensado para a divisão dos riscos e compartilhamento das experiências, tendo 01 ou 02 líderes para agilizar o processo de cada negócio. A mídia da Anjos do Brasil¹⁰ calcula que o investimento médio por empresa é de R\$

⁹ Disponível em: <<https://www.anjosdobrasil.net/perfil-do-anjo.html>> Acesso em: 17 Set 2019.

¹⁰ Disponível em: <<https://www.anjosdobrasil.net/o-que-e-um-investidor-anjo.html>> Acesso em: 10 Set 2019.

200.000,00 à R\$ 600.000,00, já na Eqseed¹¹, uma plataforma de investimentos anjo online, os investimentos variam de R\$ 50.000,00 à R\$ 600.000,00.

As *startups* e empresas em expansão passam por várias rodadas de investimento até alcançar seus objetivos de crescimento acelerado. A cada rodada o *valuation* (valor da empresa) usualmente aumenta, valorizando o investimento. Ao mesmo tempo em que apresentam alto risco por estarem em desenvolvimento, quando ocorre o lucro inicial, na maioria dos casos, reinvestem, fazendo acelerar o crescimento. E por conta desse risco se faz necessário a diversificação na carteira de investimentos, para se atingir bons resultados futuramente. No final, o que vale é o investimento anjo como um todo. Entretanto, caso a empresa seja bem-sucedida, seu destaque atrairá grandes corporações com interesse em fusão ou aquisição da empresa, afirma a Eqseed¹². Na hipótese de venda, o investidor também vende sua participação quase sempre por um valor bem maior que o investido; a empresa pode também negociar suas ações em bolsas de valores; ou se tratando de distribuição de dividendos, o investidor recebe o proporcional à sua participação.

Um grande exemplo de sucesso é a *Apple*, iniciada por Steve Jobs e Steve Wosniak, teve como investidor-anjo Mike Markkula. Nos Estados Unidos o investimento anjo é mais desenvolvido pelo fato de haver uma maior proteção a esses investidores por meio de regulamentação mais aplicados, garantindo que a dívida da empresa não atinja o investidor-anjo.

A maneira de fazer investimento anjo já teve seus tempos difíceis, ter que analisar as empresas do mercado, identificar as melhores, negociar, tudo requeria esforços e gastos, correndo o risco até mesmo de não dar certo. Hoje existem empresas com equipes especializadas que intermediam esse trabalho, a exemplo da EqSeed, já citada, uma plataforma digital direcionada ao investimento em *startups* de forma online. Utilizam de formas criteriosas para seleção, análise e validação jurídica da empresa, onde menos de 1% delas são aprovadas.

2.3.3 O Investimento Anjo no Brasil

¹¹ Disponível em: <<http://blog.eqseed.com/investimento-anjo-o-que-e-como-fazer/>> Acesso em: 16 Set 2019

¹² Disponível em: <<http://blog.eqseed.com/investimento-anjo-o-que-e-como-fazer/>> Acesso em: 16 Set 2019.

O investimento anjo no Brasil cresceu em 16% em 2017 com relação ao ano de 2016, assim como o número de investidores-anjo, 8%, com a vigência da Lei Complementar nº 155/16, trazendo uma maior segurança jurídica para o investidor, além da queda da taxa de juros e um aumento de investidores com uma maior proatividade pro negócio, afirma a pesquisa divulgada pela plataforma digital Anjos do Brasil.

Segundo a revista eletrônica Valor Investe¹³, através de matéria escrita por Naiara Bertão, o mercado de *foodtech*, empresas de tecnologia com foco no segmento de alimentação, é um ramo a ser explorado e já possui investidores interessados em primeiras iniciativas no Brasil. A pesquisa apresentada pela Anjos do Brasil, mostra que 32,6% dos 181 investidores ouvidos mostram interesse nesse setor. Mostra ainda que as *startups* de serviços financeiros, as *fintechs*, são as que mais atraem os investidores, 52,1% dos entrevistados afirmaram o interesse. As que trabalham com inteligência artificial ou *softwares* com novas tecnologias vêm logo após, com 46,3% dos entusiasmados e em terceiro lugar a área da saúde ou biotecnologia, as chamadas *healthtechs*, com 45,6%. Apresentado no Gráfico 2.

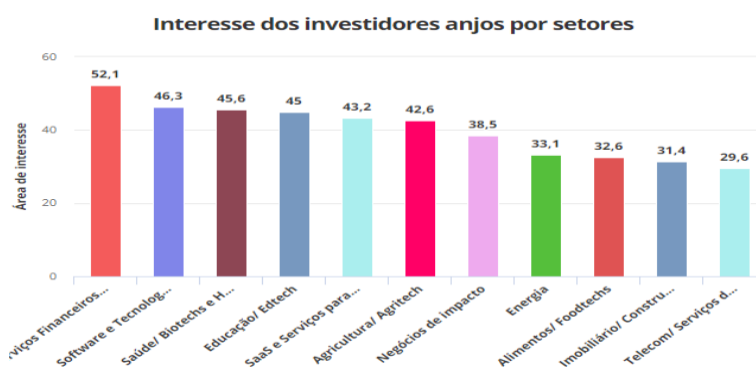


Gráfico 2: Interesse dos investidores anjos por setores
 FONTE: (VALOR INVESTE, 2019)

Maria Rita Spina Bueno, diretora-executiva da Anjos do Brasil, acredita muito nesse perfil de investidor, afirma que podem contribuir para o desenvolvimento do país. Não se satisfazendo com a pequena participação feminina na Anjos do Brasil, criou o Mulheres Investidoras Anjo – MIA, integrando à rede, junto com Ana Fontes e Camila Farani, compartilhando a mesma visão e completando conhecimentos. Para se ter uma ideia, nos Estados Unidos a participação de mulheres investidoras chega

¹³ Disponível em: < <https://valorinveste.globo.com/objetivo/empreenda-se/noticia/2019/09/10/interesse-por-foodtechs-cresce-no-radar-dos-investidores-anjos.ghtml> > Acesso em: 18 Set 2019.

a 22%, enquanto no Brasil 9%, segundo pesquisas da Anjos do Brasil junto à MIA e *EllalImpact*, uma rede feminina de apoio ao desenvolvimento. Como resultado dessa pesquisa, as dificuldades encontradas pelas mulheres estão na falta de conhecimento de possíveis investimentos, assim como de outros investidores, e conhecimentos financeiros específicos.

Embora atingido os R\$ 984 milhões de reais em 2017, o investimento anjo teve uma queda em 2018 de 0,4%, afirma Naiara Bertão na revista digital Valor Investe¹⁴. Ainda completa que os investimentos proativos aumentaram, porém os passivos, que investem naquilo que já conhecem, caiu tanto em número quanto em volume de investimento. Isso devido a evasão do dinheiro para investimento em Portugal, muitos investidores-anjo brasileiros emigraram do país. O investimento anjo no Brasil é lento, a saída de investidores do país desacelera ainda mais esse crescimento. O montante investido no país foi de apenas 1,2% se comparado ao que é investido nos Estados Unidos. Quando levado em conta o PIB do Brasil é um volume consideravelmente baixo. Como apresentado no Gráfico 3.

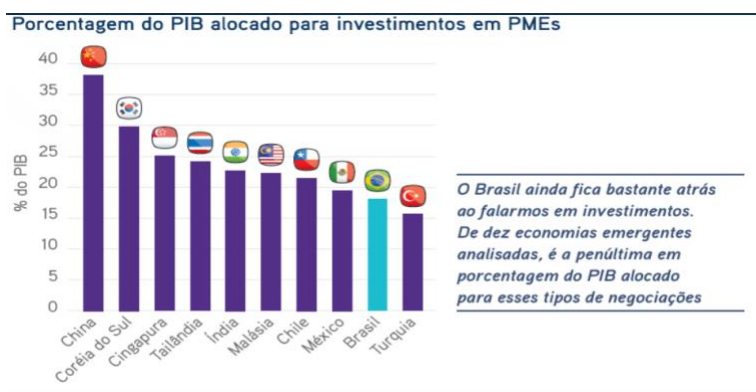


Gráfico 3: Porcentagem do PIB alocado para investimentos em PMEs
 FONTE: (ANJOS DO BRASIL, 2018)

A Receita Federal, em 19 de julho de 2017, editou a Instrução Normativa nº 1.719, que tributa investimentos anjo em startups, segundo Marco Medeiros na rede digital Jornal Contábil, o que dificulta ainda mais a condição de investidor.

Para Cassio Spina, presidente da Anjos do Brasil, “O que falta ao Brasil são políticas de estímulo para investimento em *startups* como as aplicadas por inúmeros outros países e que não reduzem a arrecadação tributária”. O que sempre é comentado no Brasil por diversos autores, a queixa em relação à falta de incentivos

¹⁴ Disponível em: <<https://valorinveste.globo.com/objetivo/empreenda-se/noticia/2019/06/26/investimento-anjo-cai-pela-primeira-vez-desde-2010.ghtml>> Acesso em: 08 Dez 2019.

nas áreas que mais podem alavancar a economia, até porque toda empresa pra ser grande um dia, começou aos poucos.

Acredita Lúcio Feijó, sócio fundador do escritório de advocacia Feijó Advogados, que a Medida Provisória 881 (MP 881), sancionada e convertida em Lei no dia 20/09/2019, conhecida como MP da Liberdade Econômica, pode estimular anjos, dentre outros fundos, pois na prática essa medida vem pra separar o patrimônio dos sócios das dívidas da empresa e proibir que bens de empresa de um mesmo grupo sejam utilizados para quitar débitos de uma outra, explica a mídia digital Valor Investe¹⁵, em coluna escrita por Naiara Beltrão.

3 METODOLOGIA

Segundo Marconi e Lakatos (2010), o método é o conjunto de atividades sistemáticas e racionais que permite alcançar o objetivo com uma maior segurança e economia. Por se tratar de uma análise de resultados, esta pesquisa é classificada como sendo de caráter descritivo quantitativo, com base no levantamento e análise de dados coletados de uma amostra, apresentados através de gráficos e tabelas; e bibliográfica por meio de estudos realizados em sites, outros artigos científicos disponíveis no *Google Acadêmico* e livros, como explica Marconi e Lakatos (2010, p. 166), que:

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc.

Desta forma, este estudo inicialmente partiu de uma pesquisa bibliográfica. Nesta, verificou-se todo o apanhado referente ao tema. Em seguida, foi feito um levantamento, o qual permitiu que deste *corpus* fosse selecionado o que efetivamente resultaria em um embasamento teórico. Assim sendo, a partir deste apanhado, foi então feito o processo de leitura, escrita descritiva e explicativa, compondo a fundamentação teórica deste.

Como esta pesquisa parte da base teórica para um aprofundamento em campo na busca de uma resposta à problemática inicial, esta se caracteriza como uma pesquisa de campo. Todavia, neste estudo, para a coleta de dados, será

¹⁵ Disponível em: < <https://valorinveste.globo.com/objetivo/empreenda-se/noticia/2019/09/10/interesse-por-foodtechs-cresce-no-radar-dos-investidores-anjos.ghtml> > Acesso em: 18 Set 2019.

utilizada a técnica do questionário, conforme apresentado em Apêndice. Este instrumento tem o propósito de contribuir para análise do conhecimento dos empresários, com empresas optantes pelo Simples Nacional, acerca da figura do Investidor-Anjo proposto pela Lei Complementar nº 155/16.

O questionário contém 09 (nove) questões de múltipla escolha, diversificadas e com a aplicação da Escala *Likert*, apresentado pessoalmente aos empresários. Embasado no perfil do investidor anjo traçado pela plataforma digital Anjos do Brasil. Utilizando como ambiente de objeto de pesquisa a região metropolitana correspondente às cidades de Bayeux e João Pessoa, durante o período de 12 de novembro de 2019 à 14 de novembro de 2019. O critério do público alvo foi o grande centro das cidades, em Bayeux a Avenida Engenheiro de Carvalho e Liberdade, em João Pessoa o Mercado Central e Torre. Ao serem consultados, apenas 21 empresários tiveram a disponibilidade de responder.

4 PESQUISA DE CAMPO

4.1 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

O levantamento de dados é de suma importância para saber diretamente dos empresários, que possuem empresas do Simples Nacional, seu conhecimento a respeito do investidor-anjo e se, mesmo que indiretamente, obteve ajuda de alguém em seu negócio.

Gênero	Quantidade	Porcentagem
Masculino	10	47,62%
Feminino	11	52,38%
Total	21	100%

Tabela 1 – Gênero dos empresários pesquisados
Fonte: Elaboração própria (2019).

Na Tabela 1, da amostra de 21 questionários aplicados aos empresários da região metropolitana de Bayeux e João Pessoa 48% foram respondidos pelo gênero Masculino e 52% foram respondidos pelo gênero Feminino. Isso não quer dizer que o empreendimento por pessoas do gênero Feminino é maior que o Masculino, até porque a aplicação foi aleatória. Ser empreendedor(a) não quer dizer que também é investidor(a), e a pesquisa feita pela Anjos do Brasil, junto a MIA e *EllalImpact*, afirma

que o número de mulheres investidoras no Brasil é relativamente baixo, se comparado aos Estados Unidos. Todavia, pode-se observar que a diferença é pequena, mesmo o gênero feminino sendo maior, o que nos aponta para uma resposta relativa em termos de gênero.

Quanto à segunda questão, referente à faixa etária, podemos observar a partir da Tabela 2 que os empresários acima dos 30 anos de idade apresentam-se com maior índice, apontando 52,38%, e os demais estão divididos entre 19 e 30 anos de idade, 47,62%. Os jovens de 19 a 30 anos de idade, muitas das vezes, em sociedade com algum de seus familiares.

Faixa etária	Quantidade	Porcentagem
Entre 19 e 24 anos	5	23,81%
Entre 25 e 30 anos	5	23,81%
Acima de 30 anos	11	52,38%
Total	21	100%

Tabela 2 – Idade dos Empresários pesquisados
Fonte: Elaboração própria (2019).

Entretanto, se optássemos por duas categorias, chegaríamos a conclusão que os empresários de 19 a 30 anos seriam 48%, o que nos faz refletir que o índice dos empresários acima dos 30 anos permanece superior, o que nos aponta para inúmeras outras reflexões, dentre elas, o amadurecimento necessário para empreender.

Referente ao nível de escolaridade, uma questão se apresentou de forma singular. O maior percentual de escolaridade, conforme pode ser observado na Tabela 3, refere-se a "Ensino Médio", precisamente 52,38%.

Escolaridade	Quantidade	Porcentagem
Analfabeto	0	0,00%
Ensino Fundamental	2	9,52%
Ensino Médio	11	52,38%
Ensino Superior	6	28,57%
Pós-graduação	2	9,52%
Total	21	100%

Tabela 3 - Nível de Escolaridade
Fonte: Elaboração própria (2019).

Ainda na Tabela 3 é apresentado que nenhum dos entrevistados é analfabeto, 9,52% tem apenas ensino fundamental, 28,57% possui ensino superior e 9,52% tem pós-graduação. Embora estejamos utilizando um método indutivo, do qual o argumento fundamenta-se em premissas e a observação refere-se ao recorte determinado, não podemos deixar de pontuar um fator preocupante referente ao preparo em termos de conhecimentos específicos dos empresários. No entanto, fica evidente o percentual deste público com o Ensino Básico apenas, o que nos provoca a reflexão referente a inúmeros conhecimentos necessários que implicam, muitas vezes, no fracasso dos negócios pela falta de conhecimento necessário para a proatividade no ramo exercido.

Número de empresas	Quantidade	Porcentagem
1 Empresa	17	80,95%
2 Empresas	2	9,52%
3 Empresas	1	4,76%
4 Empresas	1	4,76%
5 ou mais empresas	0	0,00%
Total	21	100%

Tabela 4 – Número de empresas que os empresários possuem

Fonte: Elaboração própria (2019).

Com relação ao número de empresas que os empresários possuem, o que se refere na Tabela 4, percebe-se que dos empresários pesquisados 80,95% possuem apenas 01 empresa, em sua maioria. 9,52% têm 02 empresas, 4,76% têm 03 empresas, mesma porcentagem para os que possuem 04 empresas, e nenhum dos empresários tem 05 ou mais empresas. O fato de a maioria possuir apenas 01 empresa faz com que o negócio seja mais produtivo, tenha mais dedicação e atenção do empresário para os acontecimentos dentro do estabelecimento. Não foi colocado em questão o número de filiais, pois possa ser que ele possua uma empresa, porém com diversas filiais.

Foi utilizada em uma das perguntas do questionário a Escala *Likert* para avaliar o nível de concordância dos empresários pesquisados, de acordo com o Gráfico 4 e 5.

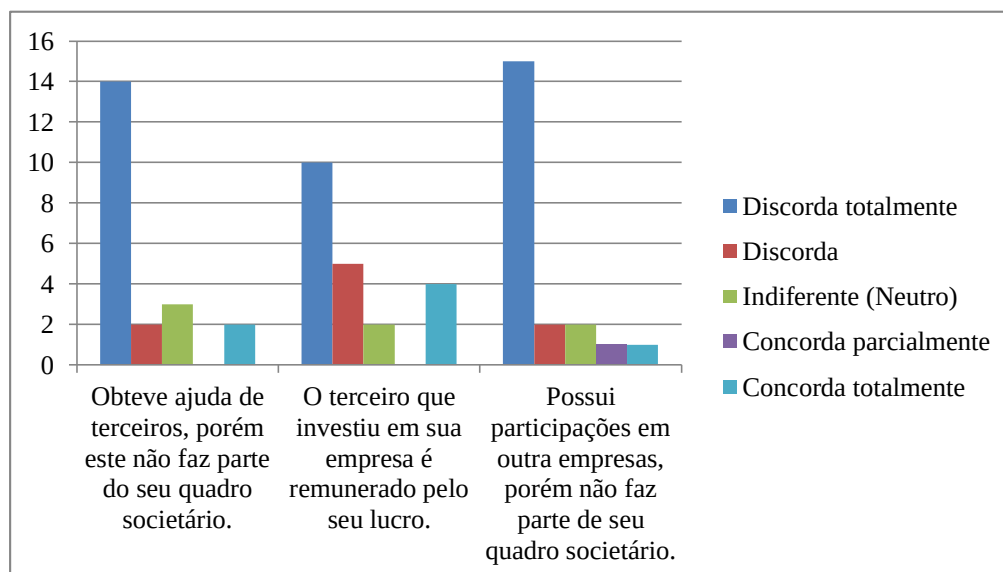
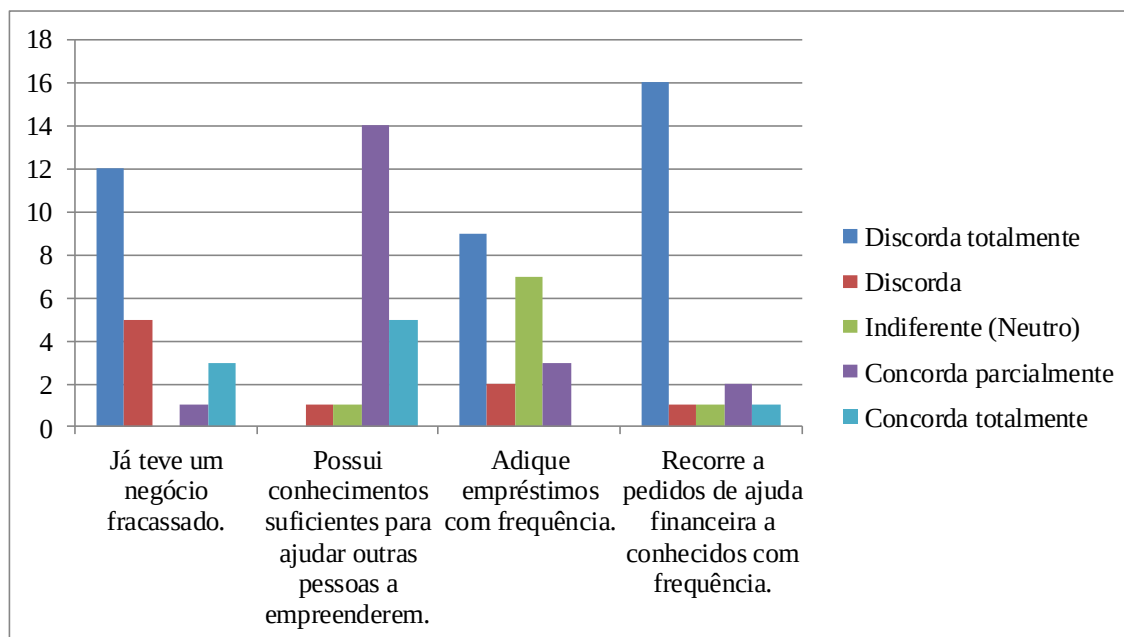


Gráfico 4 – Escala *Likert* (Questões 5.1 a 5.3)
 Fonte: Elaboração própria (2019).

Na fundamentação teórica é traçado o perfil do investidor-anjo e algumas de suas características, no entanto foram elaboradas algumas afirmativas utilizando a Escala *Likert* para se observar se algum dos empresários pesquisados, mesmo sem conhecer a figura do investidor, tivesse alguma correlação com o mesmo.

No Gráfico 4, o índice dos que não tiveram ajuda de terceiros para iniciar sua empresa é relativamente superior aos demais, dos 21 empresários que responderam a pesquisa 16 discordam totalmente ou apenas discordam, 03 ficaram neutros e os outros 02 obtiveram ajuda. Como consequência na próxima afirmativa 15 deles não possuem sócio, 02 ficaram neutros e os outros 04 possuem sócio, sejam em seu quadro societário ou indiretamente, o que pode caracterizar a figura de um investidor-anjo, já que o mesmo não faz parte da sociedade, porém é remunerado pelo lucro. Ainda no Gráfico 4, na terceira afirmativa, 17 deles não possuem participações em outras empresas, cujo qual não é sócio, 02 ficaram neutros e outros 02 concordaram, embora que parcialmente ou totalmente, o que também retrata um investimento anjo.



Gráf

Gráfico 5 – Escala Likert (Questões 5.4 a 5.7)
 Fonte: Elaboração própria (2019).

No Gráfico 5, dos 21 empresários pesquisados 17 discordam terem tido um negócio fracassado e os outros 04 já tiveram, mesmo que parcialmente. No perfil traçado pela plataforma digital Anjos do Brasil, o investidor-anjo quase sempre são pessoas que já tiveram o seu negócio, passaram por fracassos e superaram barreiras. Para ser um investidor-anjo também é preciso possuir conhecimentos suficientes para ajudar outras pessoas a empreenderem, daí surge a próxima afirmativa onde 19 dos empresários, embora que alguns parcialmente, afirmam ter esse conhecimento, os outros 01 discordou e 01 permaneceu neutro. Na afirmativa seguinte, 11 deles discordam adquirir empréstimos com frequência, 07 ficaram neutros e 03 concordaram parcialmente. Assim como também, logo em seguida, 17 deles discordam em recorrer por ajuda financeira a conhecidos, 01 ficou neutro, 02 concordaram parcialmente e 01 totalmente. Os que adquirem empréstimos bancários, ou recorrem a conhecidos, obtêm uma forma indireta de investimento, embora não caracterizado como anjo, como forma de manter seu negócio funcionando ou para ampliação do já existente.

Quanto tempo investe em outras empresas	Quantidade	Porcentagem
2 anos	1	4,76%
3 anos	0	0,00%
5 anos ou mais	0	0,00%

Não sou investidor	20	95,24%
Total	21	100%

Tabela 5 – Tempo de investimento em outras empresas

Fonte: Elaboração própria (2019).

Na Tabela 5, dos 21 empresários que responderam o questionário, 95,24%, equivalente a 20 deles, responderam não ser investidor e apenas 4,76%, que equivale a 01, respondeu ser a 02 anos. O investidor-anjo tem um histórico de sucesso, o tempo de investimento conta muito para sua aceitação nas empresas. Normalmente, ele deve realizar ao menos um investimento por ano.

Conhecer esse tipo de investidor pode ser uma alternativa para um negócio que esteja à beira do fracasso. É importante ressaltar que o empresário que afirmou ser investidor não é do tipo anjo.

Conhece o Investidor-anjo	Quantidade	Porcentagem
Sim	4	19,05%
Não	17	80,95%
Total	21	100%

Tabela 6 – Conhece o Investidor-anjo

Fonte: Elaboração própria (2019).

Após as perguntas gerais, foi aprofundado ao específico. A Tabela 6 apresenta o investidor-anjo. 80,95% dos empresários pesquisados afirmam não o conhece, e o restante, 19,05%, o conhece. O conhecimento da figura do investidor-anjo poderia até trazer melhorias aos negócios que andam em processo de queda no mercado, que estejam com dificuldades financeiras para manter o negócio, pois o investidor-anjo não entra apenas com o capital, ele é um profissional experiente com conhecimentos suficientes para dar uma alavancada no seu negócio, ele vai servir como uma espécie de conselheiro.

O fato de não conhecer o investidor-anjo faz com que muito dos empresários não estejam abertos ao recebimento deles em sua empresa.

É aberto ao recebimento de investidor-anjo em sua empresa	Quantidade	Porcentagem
Sim	5	23,81%
Não	16	76,19%
Total	21	100%

Tabela 7 – Abertura ao investidor-anjo

Fonte: Elaboração própria (2019).

Como apresentado na Tabela 7, 76,19% dos empresários entrevistados responderam não para o investidor-anjo, isso inclui 03 dos que responderam já o conhecer, mesmo assim não está aberto a receber esse tipo de investidor em sua empresa. Os outros 23,81% responderam sim, inclusive 03 dos que afirmaram não o conhecer. O que muitos não sabem é que ele vem para ajudar no desenvolvimento de todos os processos da empresa em troca de uma pequena e justa participação.

E por fim, no último quesito em questão para saber qual deles fazia investimento anjo, a Tabela 8 apresenta que apenas 01 dos 04 que responderam o conhecer, e dos 05 que afirmaram está aberto a esse investidor, faz investimento anjo.

Faz investimento anjo	Quantidade	Porcentagem
Sim	1	4,76%
Não	20	95,24%
Total	21	100%

Tabela 8 – Faz investimento anjo
Fonte: Elaboração própria (2019).

Porém há controvérsias, pois o mesmo que se identificou em fazer investimento anjo, respondeu em outra questão não ser um investidor, o que dificultou a análise do quesito.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei Complementar nº 155/16 trouxe inúmeras mudanças para as micro empresas e empresas de pequeno porte, dentre elas legalizar uma figura que já existia entre os empresários, porém de forma discreta e anônima, já que o terceiro que ajudava o empresário não tinha participação alguma legalmente em sua empresa.

A presente pesquisa teve como objetivo analisar o conhecimento dos empresários, com empresas optantes pelo Simples Nacional, acerca da figura do Investidor-Anjo proposto pela Lei Complementar nº 155/16, a partir de uma amostra coletada, trazendo como resultado que poucos possuem conhecimento sobre esse tipo de investidor, visto que dos 21 empresários pesquisados apenas 04 deles afirmam o conhecer.

Conclui-se devido à indagação de alguns empresários, quando estiveram respondendo os questionários, que a falta de conhecimento desse tipo de investidor faz com que não estejam abertos a recebê-los, porém, para alguns, ele seria a peça chave para um melhor desenvolvimento do seu negócio, visto que não recorrem a empréstimos bancários pela alta taxa de juros muitas das vezes, nem a terceiros para não se comprometerem com mais dívidas.

Como informado na fundamentação, o investimento no Brasil é lento quando levado em conta o PIB do país. Através de iniciativas dos investidores-anjo que existem pelo país, levar esse conhecimento aos leigos pode mudar a situação atual dessas empresas, junto a todo o seu conhecimento e experiências em negócios, transformar as pequenas e médias empresas em cases de sucesso atrairia um bom retorno financeiro para ambos. O nível de escolaridade, um caso preocupante, em torno de 52,38% possuem apenas Ensino Médio, e em sua maioria estão com idade entre 25 anos e acima de 30 anos.

Diante da boa oportunidade que traz um investidor-anjo, podemos sugerir temas para futuras pesquisas realizando uma análise, como essa, abrangendo maiores regiões, não apenas com empresários, mas também em meio acadêmico visto que o nível de escolaridade da maioria dos entrevistados é básico. Reeducar essa classe ao assunto investimento é de grande importância para abrir o leque do conhecimento e fazer com que possam futuramente ajudar outras pessoas, sendo um investidor-anjo.

REFERÊNCIAS

ARRAIS, Yure. As barreiras enfrentadas pelos investidores anjos no Brasil. **Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro – PUCRIO**, dez. 2006. Disponível em: <https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/9381/9381_4.PDF> Acesso em: 08 nov. 2019.

BARRETTO, Luiz. Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil. **SEBRAE**, Mato Grosso, set. 2014. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil.ad0fc70646467410VqnVCM2000003c74010aRCRD>> Acesso em: 17 ago. 2019.

BEGNOCHE, Brian. Investimento anjo: O que é e como fazer? **Egseed**. n/d. Disponível em: <<http://blog.egseed.com/investimento-anjo-o-que-e-como-fazer/>> Acesso em: 16 set. 2019.

BERTÃO, Naiara. Interesse por *foodtechs* cresce no radar dos “investidores anjo”. **Valor Investe**, São Paulo, set. 2019. Disponível em: <<https://valorinveste.globo.com/objetivo/empreenda-se/noticia/2019/09/10/interesse-por-foodtechs-cresce-no-radar-dos-investidores-anjos.ghtml>> Acesso em: 18 set. 2019.

BERTÃO, Naiara. Investimento anjo cai pela primeira vez desde 2010. **Valor Investe**, São Paulo, jun. 2019. Disponível em: <<https://valorinveste.globo.com/objetivo/empreenda->

<se/noticia/2019/06/26/investimento-anjo-cai-pela-primeira-vez-desde-2010.ghtml>> Acesso em: 08 nov. 2019.

BUENO, Maria Rita; FONTES, Ana; FARANI, Camila. **Quem somos**. Mulheres Investidoras Anjo, n/d. Disponível em: <<http://www.mulheresinvestidoras.net/na-midia.html>> Acesso em: 17 set. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). Título VII - Da Ordem Econômica e Financeira, Capítulo I - Princípios Gerais da Atividade Econômica, art. 179. **Senado Federal**, jul. 2016. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_12.07.2016/art_179.asp> Acesso em: 10 set. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 123, altera as leis nº 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 de 14 de dezembro de 2016, **Planalto**, Brasília, DF, 28 dez. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp155.htm> Acesso em: 11 set. 2019.

BUENO, Maria Rita; FONTES, Ana; FARANI, Camila. **Mídia**. Mulheres Investidoras Anjo, n/d. Disponível em: <<http://www.mulheresinvestidoras.net/na-midia.html>> Acesso em: 17 set. 2019.

CANAL EXECUTIVO. Estudo inédito traça perfil das investidoras anjo no Brasil. **Canal Exeutivo**, São Paulo, 2019. Disponível em: <<https://canalexecutivoblog.wordpress.com/2019/06/17/estudo-inedito-traca-perfil-das-investidoras-anjo-no-brasil/>> Acesso em: 17 set. 2019.

CARDOSO, Francivânia. Conhecimento dos alunos de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte quanto às novas atualizações do Simples Nacional a partir do ano de 2018. **Google acadêmico**, 2018. Disponível em: <<https://onedrive.live.com/?authkey=%21ADZWITVoCae3nb0&cid=4FAF13D0A8A7A702&id=4FAF13D0A8A7A702%212626&parId=4FAF13D0A8A7A702%21676&o=OneUp>> Acesso em: 08 nov. 2019.

CHIBA, Mie Francine. Apenas 12% dos investidores anjo no Brasil são mulheres. **Folha de Londrina, O Jornal do Paraná**, jul. 2019. Disponível em: <<https://www.folhadelondrina.com.br/economia/apenas-12-dos-investidores-anjo-no-brasil-sao-mulheres-2949204e.html>>. Acesso em: 07 set. 2019.

CLM CONTROLLER. Conheça as vantagens e desvantagens do Simples Nacional. **Portal da Contabilidade**, n/d. Disponível em: <<https://portaldacontabilidade.clmcontroller.com.br/tributos/simples-nacional/>> Acesso em: 17 set. 2019.

DOMINGOS, Guilherme Afif. Conheça o Projeto Crescer Sem Medo. **YouTube**, fev. 2016. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=XC5amgwOmSs>> Acesso em: 18 ago. 2019.

GONÇALVES, Pablo; MADURO, Arruda. O novo investidor anjo nas Startups a partir da LC 155/16 (Parte 1). **Migalhas**, jul. 2017. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI262391,21048-O+novo+investidor+anjo+nas+Startups+a+partir+da+LC+15516+Parte+1>> Acessado em: 10 set. 2019.

IBPT EDUCAÇÃO. Sistema Tributário Nacional Brasileiro – entenda como funciona. **IBPT Educação**, fev. 2018. Disponível em: <<https://educacao.ibpt.com.br/blog/sistema-tributario-nacional-brasileiro/>> Acesso em: 16 set. 2019.

MARCONI, Marina; LAKATOS, Eva Maria. Fundamentos de metodologia científica. São Paulo, Editora Atlas S.A., 2010.

MEDICON. Os principais motivos que excluem empresas do Simples Nacional. **Jornal Contábil**, mar. 2019. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/os-principais-motivos-que-excluem-empresas-do-simples-nacional/>> Acesso em: 16 set. 2019.

MEDEIROS, Marco. O investidor anjo nas empresas optantes pelo Simples Nacional. **Jornal Contábil**, ago. 2018. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/o-investidor-anjo-nas-empresas-optantes-pelo-simples-nacional/>> Acesso em: 08 nov. 2019.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. São Paulo, 9ª edição, Atlas, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597011890/cfi/6/10/4/2@0:0>> Acesso em: 16 set. 2019.

RECEITA DA FAZENDA. Estatísticas: Quantidade de Optantes-Simples Nacional (inclusive SIMEI). **Simples Nacional**. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx>> Acesso em: 17 ago. 2019.

REDAÇÃO. Afinal, o que é um investimento anjo? **AGEvolution HUB Agrodigital**, jan. 2019. Disponível em: <<https://agevolution.canalrural.com.br/afinal-o-que-e-um-investimento-anjo/>> Acesso em: 11 set. 2019.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta. **Contabilidade Tributária – Entendendo a Lógica dos Tributos e seus Reflexos sobre os Resultados das Empresas**. São Paulo, Editora Atlas S.A., 2010. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522480173/cfi/3/4/4@0:00:60:1>> Acesso em: 16 set. 2019.

SANTIAGO, Silas. Simples Nacional – O exemplo do federalismo fiscal. **Google acadêmico**, São Paulo, 2ª edição, Saraiva, 2013. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=2StrDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT5&dq=simples+nacional&ots=P3_h3mSloH&sig=mmz2iqgKi7T8eApogP0xP0Vv7xE#v=onepage&q=simples%20nacional&f=false> Acesso em: 17 ago. 2019.

SEBRAE. Anuário do Trabalho nos Pequenos Negócios 2016. **SEBRAE**; **DIEESE**, São Paulo, 8ª edição, 2018. Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anu%C3%A1rio%20do%20Trabalho%20nos%20Pequenos%20Neg%C3%B3cios%202016%20VF.pdf>> Acesso em: 14 set. 2019.

SEBRAE. Crescer sem Medo vira lei. **SEBRAE**, Santa Catarina, out. 2016. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sc/noticias/crescer-sem-medo-vira-lei.c3515278e1708510VqnVCM1000004c00210aRCRD>> Acesso em: 11 set. 2019.

SPINA, Cassio. A importância do investimento anjo. **Anjos do Brasil**, n/d. Disponível em: <<https://www.anjosdobrasil.net/a-importancia-do-investimento-anjo.html>> Acesso em: 10 set. 2019.

SPINA, Cassio; BUENO, Maria Rita; FONTES, Ana; FARANI, Camila; JOHANSSON, Julia. Mulheres investidoras anjo – Barreiras e Oportunidades. **Mulheres Investidoras**, n/d. Disponível em: <http://www.mulheresinvestidoras.net/uploads/8/8/2/9/8829968/as_barreiras_e_oportunidades_para_mulheres_investidoras_anjo.pdf> Acesso em: 17 ago. 2019.

SPINA, Cassio. Mídia. **Anjos do Brasil**, n/d. Disponível em: <<https://www.anjosdobrasil.net/na-imprensa.html>> Acesso em: 11 set. 2019.

SPINA, Cassio. O que é um investidor anjo. **Anjos do Brasil**, n/d. Disponível em: <<https://www.anjosdobrasil.net/o-que-e-um-investidor-anjo.html>> Acesso em: 10 set. 2019.

SPINA, Cassio. Para Investidor – Introdução. **Anjos do Brasil**, n/d. Disponível em: <<https://www.anjosdobrasil.net/para-investidores.html>> Acesso em: 17 ago. 2019.

SPINA, Cassio. Para Investidor – Perfil do Anjo. **Anjos do Brasil**, n/d. Disponível em: <<https://www.anjosdobrasil.net/perfil-do-anjo.html>> Acesso em: 17 set. 2019.

SPINA, Cassio. O Crescimento do Investimento Anjo – Pesquisa 2018. **Anjos do Brasil**, ago. 2018. Disponível em:
<https://www.anjosdobrasil.net/uploads/7/9/5/6/7956863/pesquisa_crescimento_do_investimento_anjo_-_anjos_do_brasil_-_ago-18.pdf> Acesso em: 07 nov. 2019.

TOM, Carin. O que é Lucro Arbitrado e quando ele é aplicado. **Conta Azul**, ago. 2017. Disponível em:
<<https://blog.contaazul.com/o-que-e-lucro-arbitrado>> Acesso em: 16 set. 2019.

FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA COM BASE NO CUSTO DE PRODUÇÃO EM UMA INDÚSTRIA DE PORCELANATO

Ewerton Lucas Felinto Martins¹
Ricardo da Silva Pereira²

RESUMO

O empresário brasileiro procura uma forma de aumentar sua lucratividade com as mudanças ocorrendo no mercado financeiro, com as crises e a alta carga tributária. Logo, para formação do preço de venda numa indústria de porcelanato, precisa de um controle mais minucioso e eficiente dos processos produtivos, e como resultado disso tornar-se mais rentável. Portanto, como deve ser calculado o custo de produção para formação do preço de venda em uma indústria de porcelanato, que possui grandes linhas produtivas e que faz com que necessite de sistemas de custeio bem estruturados para que não haja desperdícios e consiga coletar as informações necessárias de forma íntegra com a realidade. Esse estudo de caso foi elaborado por meio de uma pesquisa quantitativa e baseada numa análise de todo o processo produtivo com intuito de poder encontrar as variáveis relevantes para o custeio. Então tem-se como propósito mostrar o que deve ser levado em consideração para o custeio da produção e como que é formado o preço de venda, de forma que seja lucrativo para a empresa e atrativo para o mercado. Conforme proposto, o resultado final permitiu compreender todo o processo produtivo em uma indústria de porcelanato e possibilitou o motivo de ter um sistema de custeio bem estruturado, dessa forma conseguindo reduzir custos e despesas.

PALAVRAS-CHAVES: Custos. Sistemas de Custeio. Cálculo. Rateio. Preço de Venda. Porcelanato.

ABSTRACT

The Brazilian businessman is looking for a way to increase his profitability with the changes occurring in the financial market, with the crises and the high tax burden. Therefore, for the formation of the selling price in a porcelain industry, you need a more detailed and efficient control of the production processes, and as a result of this become more profitable. For this, how the cost of production should be calculated to form the sale price in a porcelain industry, which has large production lines and which requires well-structured costing systems so that there is no waste and is able to collect the necessary information fully with reality. This case study was developed through a quantitative research and based on an analysis of the entire production process in order to be able to find the relevant variables for costing. So, the purpose is to show what should be taken into account for the production cost and how the sales price is formed, so that it is profitable for the company and attractive to the market. As proposed, the final result made it possible to understand the entire production process in a porcelain tile industry and made it possible to have a well-structured costing system, thereby reducing costs and expenses.

KEY WORDS: Costs. Costing Systems. Calculation. Apportionment. Sale Price. Porcelain tile.

1 INTRODUÇÃO

No âmbito econômico atual todas as empresas devem estar preparadas para a forte concorrência no mercado procurando formar um preço de venda competitivo e lucrativo. Logo, visando estar em destaque no mercado, é preciso que se chegue a

1 Graduando do Curso de Ciências Contábeis na Instituição IESP/FATEC – PB E-mail: ewertonlucas390@gmail.com

2 Professor Orientador, Graduado em Ciências Contábeis e Administração de Empresas, pela Universidade Federal da Paraíba – Campus I João Pessoa – PB, Especialização em Contabilidade pela Universidade Federal da Paraíba Docente dos Cursos Superiores de Ciências Contábeis e Gestão Financeira pela Universidade IESP/FATEC – PB E-mail: rspjp@uol.com.br

um preço final atrativo, mas que consiga cobrir todos os custos e despesas provenientes do processo produtivo para chegar ao produto.

Essa competitividade de mercado obriga os empresários a buscar uma análise mais profunda do processo de fabricação, gerando um controle minucioso de cada segmento, assim evitando gastos desnecessários. Através disso, irá diminuir o custo da produção, e conseqüentemente, aumentar a lucratividade da empresa.

O setor de custos, durante muito tempo, não teve a devida visibilidade e relevância no corpo organizacional da empresa, uma vez que pouco conhecido o notório retorno que poderia ser conquistado por meio de um controle de gastos que pudesse tornar a empresa mais rentável. Todavia, uma indústria para se manter competitiva precisa ter uma lucratividade que consiga cobrir seus gastos e possibilite crescimento. Entretanto, na crise econômica que o Brasil vem enfrentando e com a alta carga tributária, o empreendedor precisa estruturar um controle interno bem estabelecido dentro da corporação, que consiga expor todas as informações necessárias para a tomada de decisão, visto que um setor de custos bem organizado e coerente faz com que o empreendedor tenha o controle de interno da empresa.

Diante deste contexto, surge o seguinte questionamento: **Como deve ser calculado o custo de produção para formação do preço de venda em uma indústria de porcelanato?**

Para responder a esta inquietação, objetiva-se demonstrar como deve ser calculado o custo de produção para formação do preço de venda em uma indústria de porcelanato, localizada no Conde – PB. Levando em conta o questionamento proposto, será necessário levantar as características específicas de uma indústria produtora de porcelanato; demonstrar as principais variáveis a serem consideradas no cálculo do custo e formação do preço de venda do produto carro-chefe de faturamento da empresa em estudo; bem como identificar o método de custeio utilizado a fim da formação do preço do produto em estudo; encontrar a margem de contribuição adotada.

Este estudo se torna relevante para o campo do conhecimento específico, uma vez que aborda a questão de custos e formação de preço de maneira teórica, aprofundando a discussão na prática, no campo real da sociedade, o que pode se constituir em uma possível contribuição para outros estudos futuros, como também, para o conhecimento de futuros profissionais que atuarão no mercado de trabalho

contábil. Todavia, são analisados os sistemas baseados em fundamentos que controlem todos os processos envolvidos na produção, dessa forma gerando informações para tomada de decisão do ponto de vista gerencial e que possibilite a formação de preço de venda que possa cobrir todos os gastos e que dê lucratividade. Sendo assim, este pode tornar-se uma pesquisa de referência aplicada a realidade levando em conta o estudo de custos e formação do preço de venda por outros pesquisadores e estudiosos do assunto.

A fundamentação teórica está baseada em livros de contabilidade de custos como o de Dutra (1995) “Uma Abordagem Prática”, o qual vai abordar de forma mais técnica conceituando termos na área de estudo. Leone (2010) “Contabilidade de Custos”, mostrando sistemas que podem ser empregados em vários segmentos; “Tecnologia de Fabricação de Revestimentos Cerâmicos” Oliveira (2015), que consegue detalhar o processo de fabricação de revestimentos cerâmicos mostrando todas as etapas; entre outros.

O caminho metodológico adotado é inicialmente de cunho teórico, por meio da pesquisa bibliográfica, as quais explicam sistemas de custeio, como identificar os tipos de custos e aplicar isso numa linha produtiva, neste caso, a principal referência utilizada é a de Leone (2010). E para aprofundamento da temática apresenta-se um estudo de caso feito em uma indústria de porcelanato.

A estrutura deste artigo se organiza com esta introdução, a fundamentação teórica, metodologia, estudo de caso e considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CUSTOS DE PRODUÇÃO

Em meio a concorrência a fim de conseguir um preço atrativo no mercado diante da crise é necessário ter um controle do que é gasto bem estruturado e fundamentado em princípios, principalmente na linha de produção que pode ocorrer custos desnecessários e perdas implicando na lucratividade da empresa. Portanto, com a intenção de ficar mais clara a formação do cálculo do custo da produção, é importante o conhecimento de alguns termos técnicos, tais como:

- ✓ Classificação dos custos com relação à unidade produzida: custos diretos e custos indiretos;
- ✓ Classificação dos custos com relação ao volume produzido: custos fixos e custos variáveis;
- ✓ Sistemas de acumulação dos custos;
- ✓ Custeio por ordem de produção ou encomenda;
- ✓ Custeio por processo ou produção contínua;
- ✓ Sistemas de custeio;
- ✓ Custeio direto ou variável;
- ✓ Custeio por absorção;
- ✓ Mecanismo de apuração dos custos;
- ✓ Implantação.

2.1.1 Classificação dos Custos com relação à unidade produzida: Custos Diretos e Custos Indiretos;

Os **custos diretos e indiretos** de fabricação diferem se o custo pode ser ou não apropriado à produção. Dutra (1995) explica os **custos diretos** como responsáveis por serem apropriados diretamente à produção, por exemplo, tem-se os materiais diretos - MD, materiais de aplicação direta na produção e mensuráveis de maneira clara ou a mão de obra direta - MOD. Já os **custos indiretos** são aqueles que não têm como apropriar diretamente a determinado processo ou bem, ou seja, não se consegue identificar, segregar qual parcela se refere à certa etapa da produção. Nesse caso, é necessário fazer um rateio, quer dizer, identificar um valor-base e dividir pelo que se julgar ter de um processo, por exemplo, a cola que é usada a fim de colar o papelão da embalagem, é estipulado um valor, visto que não é algo preciso. Por conta disso, existe a possibilidade de gastar mais cola para fechar uma caixa e menos cola para fechar outra. Nessa situação, por meio de um rateio consegue-se estipular um valor que consiga atender essa demanda.

2.1.2 Classificação dos Custos com relação ao Volume Produzido: Custos Fixos e Custos Variáveis

Segundo Leone (2010), os **custos fixos ou despesas fixas** não variam de acordo com o volume produzido, ou seja, independentemente da quantidade produzida os custos serão os mesmos. Deste modo, quanto maior for o volume produzido, menor será o custo fixo do produto. Os **custos variáveis ou despesas variáveis** em contrapartida variam de acordo com a quantidade produzida, então quanto maior for o volume produzido, o custo irá ser proporcionalmente maior. O custo variável ainda pode ser progressivo ou constante. Dutra (1995) aborda o custo progressivo dizendo que a variação do custo aumenta em proporção maior que a variação de volume, em outras palavras, quanto maior o volume, o custo aumentará proporcionalmente mais e quanto menor o volume produzido, o custo será proporcionalmente menor. Contudo o custo constante ocorre na mesma proporção do volume produzido, se o volume da produção aumentar, o custo ampliará na mesma proporção.

Em uma indústria tem-se como custo fixo, por exemplo, o aluguel das empilhadeiras usadas na produção, visto que o valor do contrato será o mesmo independentemente do volume produzido. Agora os custos variáveis seriam os insumos usados na produção, como a energia elétrica que é proporcional à hora/máquina, gás natural, mão de obra direta, entre outros, os quais são influenciados pelo volume produzido.

2.1.3 Sistemas de Acumulação dos Custos

De acordo com Leone (2010) os sistemas de acumulação dos custos servem para juntar informações relacionadas à produção de forma direta ou indireta e são estruturados para atender as necessidades da gerência. Os sistemas de acumulação de custos podem ser feitos de duas formas: pelo sistema de acumulação dos custos por ordem de produção ou sistema de acumulação dos custos por processo. A diferença entre eles é o objeto de custeio, no **sistema de acumulação dos custos por ordem de produção** o objeto é o custo de produto ou serviço, já no **sistema de acumulação dos custos por processo** o interesse é determinar os custos e despesas relacionadas aos processos produtivos.

Outro ponto que pode aumentar a possibilidade de sistemas de acumulação são os tipos de custos, que podem servir de base: **reais, estimados ou padrões**. Os **custos reais** destinam-se a calcular quase exclusivamente os produtos e

livro de Leone (2010) é que partes do processo de fabricação que tenha a interferência de terceiros dentro ou fora da empresa devem estar na OP em destaque. Para visualizar melhor o sistema segue a **Figura 02**.

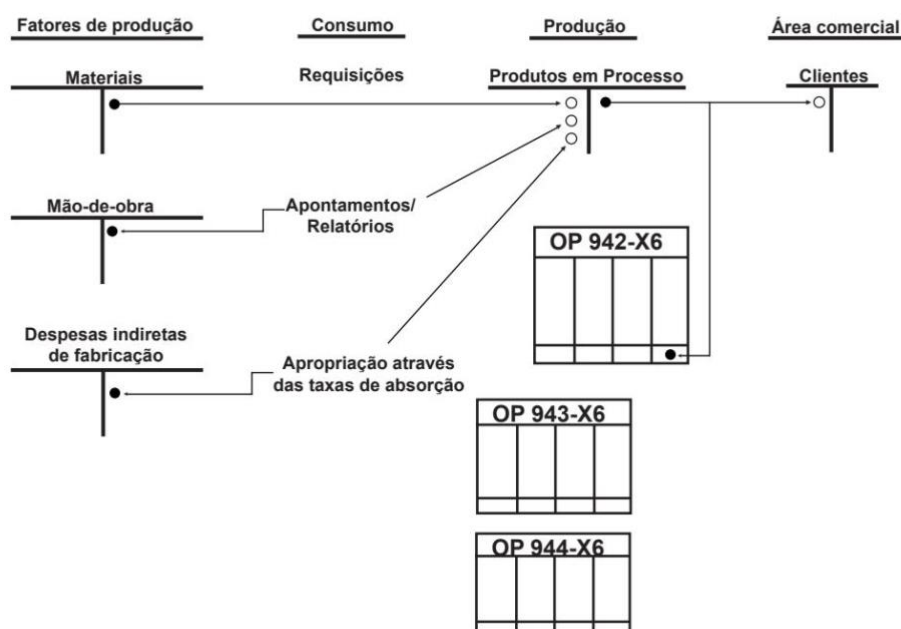


Figura 02: Sistema de custos por OP.
Fonte: (Figura reproduzida do livro de LEONE p.198, 2010).

Os principais objetivos desse método são: organizar o processo produtivo mediante documentos que conterão informações do que será preciso para produzir determinado produto, ou todos os setores necessários. Dessa forma, possibilitando ajustar o estoque e acompanhar o andamento da produção (LOPES, 2016).

2.1.5 Custeio por Processo

O sistema de acumulação por processo diferentemente do sistema por ordem de produção que está relacionado ao produto, visa os processos da produção. Um processo pode ser uma fase, um segmento ou departamento fabril. A principal característica desse processo é pela **produção contínua**³, ou seja, fabricação em série de produtos padronizados. Porém, acarreta em um problema: à falta de

³ **Produção Contínua:** “Uma produção feita continuamente ou fluxo em linha, sem interrupções e pausas, podendo ser de um produto único ou com diferenciações. No entanto, são muito padronizadas e fluem de um posto a outro ao longo da linha.” (MASSARDI, 2017)

controle do que está sendo consumido por conta de sempre no começo ou no fim de um período, ainda ter produtos em processamento. Como a produção é contínua, os produtos são semelhantes e produzidos em grande escala. O cálculo dos custos e das despesas acumuladas dentro de um mês é dividido pelo volume produzido. Este cálculo denominado de “unidades equivalentes” divide os custos acumulados no período pelas unidades equivalente.

Existem algumas situações que Leone (2010) comenta que podem ocorrer: (a) não existem ou é quase zero unidades em processamento no início ou final do período, neste caso fica a critério da contabilidade de custos se é necessário levar em consideração ou não; (b) o estoque inicial não é relevante, mas o estoque final é significativo e precisa ser custeado; (c) existe um estoque relevante de produtos ainda em processo do período anterior que não foram terminados e produtos em processo no fim do período, diante disso as unidades completadas deverão ser consideradas no custo do estoque inicial em processamento no início do período e os custos dos recursos requisitados. Essas situações não estão levando em consideração as perdas, desperdício, unidades defeituosas e entre outras ocorrências.

O cálculo das unidades equivalentes possui formas diferentes de serem calculados, entre elas, os principais critérios são através do “custo médio” ou o “custo PEPS” (Primeiro que Entra, primeiro que Sai). O **custo médio** mensura o valor do estoque sem levar em consideração a ordem de entrada. É feita uma média do estoque inicial, com o que se comprou e consumiu num determinado período. Já o **custo PEPS**, leva em consideração a ordem cronológica de acordo com a movimentação do estoque. Outro ponto importante no custeio por processo é saber diferenciar o **custo do material** e o **custo de transformação**. O custo do material geralmente entra no início do processo, porém o custo de transformação será os recursos produtivos, por exemplo, Mão de Obra Direta e Indireta – MOT e Gastos Gerais de Fabricação Direta e Indireta – GGFT.

As vantagens deste sistema de acumulação dos custos por processo é por ter: (a) um conhecimento maior sobre as operações, por se tratar de produções contínuas e padronizadas; (b) os custos passam a ser mais fáceis de identificação, visto que os custos indiretos para os produtos se tornam diretos em relação aos processos; (c) os documentos que tratam do consumo produtivo podem ser mais facilmente padronizados; (d) os custos-padrão (custo predeterminado que leva em

consideração a condição normal de produção) se adaptam melhor a esse sistema; (e) é bem menos burocrático comparado ao sistema por ordem de produção. Em contrapartida as desvantagens: (a) os custos são médios mesmo levando em consideração os critérios PEPS e UEPS; (b) se existir variações dos preços, eficiências, ineficiências e capacidade não utilizada, tudo isso ficará diluído nos custos unitários; (c) a produção deve evitar um maior volume de produtos em processo no final de períodos; (d) o processo produtivo deverá ser mais segmentado, podendo trazer resultados econômicos melhores, apesar de ser mais trabalhoso.

2.1.6 Sistemas de Custeio

Depois de decidido o sistema de acumulação de custos, é preciso escolher o sistema de custeio que será adotado. Contudo, serão abordados dois métodos de custeio: o método variável ou também conhecido como método direto e o método por absorção.

2.1.7 Custeio Direto ou Variável

O **custeio variável** ou **custeio direto** se trata de um critério voltado ao controle gerencial, em consequência de não ser aceito legalmente, e por função tem de mostrar a diferença entre a receita de vendas e o custo variável da produção através da **contribuição marginal** ou **margem de contribuição**. Deste modo, com esse resultado viabilizará um melhor controle gerencial na tomada de decisões de curto prazo, porque mostrará o que sobrou da receita de vendas, depois de reduzido os custos e despesas variáveis. Através desse resultado é possível detectar quais produtos, departamentos, clientes ou outros segmentos que são lucrativos. Contudo, as desvantagens com o resultado por meio desse método não podem ser utilizadas para fins legais e nem para preparação de demonstrações contábeis de uso externo. As informações são de aplicação à curto prazo, ou seja, não servem para planejamento ou solucionar problemas de longo prazo. Para facilitar o entendimento na **Figura 03**, segue o gráfico mostrando como se comporta cada custo de acordo com o volume produzido.

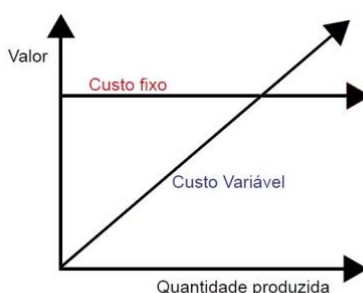


Figura 03: Gráfico Custos Variáveis e Fixos
 Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019).

Um ponto importante do custeio variável é permitir que a empresa possa estudar as mudanças decorrentes do volume de produção, possibilitando mais informações nas tomadas de decisões, por exemplo, aumentar o tamanho da fábrica, parcerias, novos produtos, comprar ou fazer os próprios produtos e muitos outros.

2.1.8 Custeio por Absorção

O sistema de **custeio por absorção** segundo Leone (2000) inclui no custo do produto todos os custos da produção, sejam custos diretos ou indiretos, custos variáveis ou fixos. Esses custos são absorvidos por sistemas de rateio, independente da natureza.

Esse critério tem como vantagem sua aceitação para fins legais, mas por conta de sua apropriação de todos os custos, acaba não sendo um instrumento ideal para controle gerencial, por efeito de englobar custos e despesas de todas as naturezas, gera distorções ao distribuí-los entre os produtos e serviços (PORTAL DA CONTABILIDADE).

2.1.9 Implantação

Após definido a natureza dos custos, os sistemas, os critérios que serão adotados e a implantação, de acordo com Leone (2000), algumas considerações precisam ser estabelecidas, por exemplo:

- ✓ Os sistemas de custos colherão todas as informações necessárias, como exemplo, dados monetários ou não monetários, externos e internos, para gerar informações para auxiliar no gerenciamento;
- ✓ Os custos e despesas precisam estar bem definidos e quantificados através de metas, parâmetros e orçamentos;
- ✓ Implantação de um sistema de dados gerenciais, que precisará contar com o apoio da alta administração para coleta dos dados monetários, visto que o sistema de custos não gera os dados.

Um dos fatores importantes são as relações humanas, o encarregado pela implantação precisa fazer um planejamento, projeto para que não haja resistência e acabe gerando conflitos. Outro ponto é a coleta dos dados, uma empresa mal organizada não gerará dados satisfatórios, é preciso criar sistemas internos para controle do estoque, produção e pessoal. Essa falta de organização produzirá informações incorretas e comprometerá os dados, independentemente se o sistema foi bem estruturado ou não, como produzirá informações gerenciais confiáveis com dados que foram coletados incorretamente.

2.2 PREÇO DE VENDA

2.2.1 Conceito e Objetivo

O preço de venda de um produto ou serviço é o que determina para o cliente sua decisão de compra. Através disso, as empresas precisam fornecer preços justos, mas que cubram seus gastos e tragam lucratividade. O preço é definido por aquele valor pago pelo consumidor e adquirido pela empresa em troca de um produto ou serviço. Por tanto, o preço de venda é de fundamental importância para o planejamento empresarial para proporcionar competitividade e rentabilidade para empresa, por causa de ele ser um fator de decisão de compra.

Existem três fatores determinantes para o preço de venda: demanda, custo e concorrência, **Figura 04**. A demanda está relacionada à procura dos clientes pelo produto. Se um produto é muito procurado e a oferta de disponibilidade do mercado é baixa, o preço aumenta, caso ocorra o contrário, o preço diminui. O custo é o gasto da empresa para produção de um determinado produto ou prestação de um

serviço. Já na concorrência, o empresário precisa fazer um levantamento no mercado dos preços ofertados por outras empresas. Caso se depare com alguma empresa praticando um preço mais baixo, é preciso procurar fatores que possibilitem tal prática, por exemplo, acesso a fornecedores com preços melhores, volume de compra maior, volume de venda maior (RESENDE 2013).

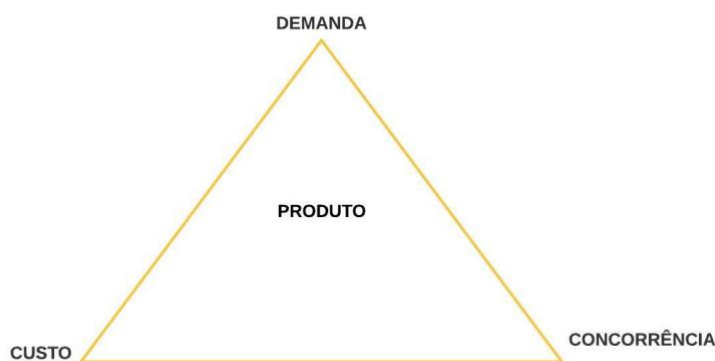


Figura 04: Esquema dos Fatores Determinantes para o Preço de Venda
Fonte: (Figura reproduzida do e-book de RESENDE p.51, 2013).

2.2.2 Métodos de Formação de Preços

A importância de estabelecer um preço de venda adequado é fundamental, uma vez responsável pela rentabilidade da empresa, por conta disso é necessário que seja atrativo e competitivo. Para isso é ideal aplicar métodos que irão ser utilizados de acordo a necessidade ou preferência da gestão (PREÇO CERTO, 2018). Como por exemplo o método markup que serve para encontrar o preço de venda por meio de percentuais, estimando-se através de índices. Deste modo, o preço da mercadoria final conseguirá cobrir todos os gastos. Por meio de percentuais que representam os valores gastos ou estimados, por exemplo, as despesas administrativas, despesas com distribuição, impostos deduzidos, lucro estimado, etc. Logo, a fórmula que resultará no valor que será aplicado em cima do custo da mercadoria com finalidade de encontrar o preço de venda (CAMARGO, 2017):

$$\text{Markup} = 100\% / [100\% - (DA + DD + LE)]$$

- DA = percentual das despesas administrativas;
- DD = percentual das despesas com distribuição;
- LE = percentual do lucro estimado.

Outro método é a **margem de contribuição**. Este é um dos métodos mais recomendado para encontrar o lucro efetivo da venda de uma determinada mercadoria, responsável por mostrar o resultado após serem deduzidos os custos e despesas variáveis. A empresa poderá indicar o que vai ganhar sobre qualquer produto através de uma margem. A flexibilidade desse método possibilita a empresa diminuir essa margem e conseguir ficar mais competitiva no mercado por um determinado período. Também é responsável por proporcionar um maior controle gerencial e auxiliar na tomada de decisões.

Margem de contribuição = Preço de venda – Custos e Despesas Variáveis

Existe também o método de **pesquisa de preços** que realiza um estudo no mercado dos preços ofertados pela concorrência. Esse método serve para deixar a empresa em destaque no mercado através do preço do item, para isso é preciso primeiro listar os concorrentes que serão acompanhados identificando quais estabelecem os preços mais altos e menores ofertados. Porém não basta só abaixar o preço, em razão de não conseguir ter lucros por conta dos gastos que precisam ser levados em consideração.

2.3 CARACTERIZAÇÃO DA INDÚSTRIA DE REVESTIMENTOS CERÂMICOS NO BRASIL

2.3.1 Origem da Produção de Revestimento Cerâmico

De acordo com a plataforma digital Associação Nacional dos Fabricantes de Cerâmica para Revestimentos, Louças Sanitárias e Congêneres – ANFACER foi por meio da cultura indígena que se iniciou aqui no Brasil a produção artesanal de cerâmicas, na ilha de Marajó, um material altamente elaborado que compreendia de várias técnicas. Com a chegada dos colonizadores portugueses, se instalou as

primeiras olarias, dessa forma modificando o processo de fabricação artesanal. A indústria brasileira de revestimentos cerâmicos partiu das fábricas de tijolos, blocos e telhas de cerâmicas. A partir de 1960 com a criação do Sistema Financeiro de Habitação, todas as indústrias voltadas à construção civil passaram por uma fase de crescimento. Com isso, a produção de revestimentos cerâmicos passou por várias inovações e mudanças.

2.3.2 Considerações sobre o Processo Produtivo de Revestimentos Cerâmicos

Conforme o Oliveira (2015), os revestimentos cerâmicos têm por finalidade recobrir o chão, paredes ou mesmo tetos, e isso define o seu processo produtivo. Este, portanto se inicia com as matérias-primas que são identificadas por meio de três grupos com características intrínsecas: plásticas, fundentes e refratárias. Basicamente as matérias-primas plásticas são as argilas que pertencem ao grupo das caulinitas, montmorilonitas e ilitas, que tem papel importante na produção por conta de sua plasticidade, o que é necessário para a prensagem das peças. Já as fundentes podem ser naturais ou sintéticas, e tem por função diminuir a temperatura das massas na queima por meio da formação da fase vítrea viscosa de baixa temperatura. O tipo da fase vítrea e sua quantidade determinam a densidade e porosidade do produto. As matérias-primas refratárias são os quartzos e os quartzitos são todos os elevados com teores de sílica (85% a 96% em média) e tem por função diminuir a plasticidade do material após a secagem, dessa forma reduzindo a retração.

Enfim, o processo produtivo se inicia na moagem das matérias-primas, que pode ser feita a seco ou úmida. O critério capaz de definir qual método vai ser usado será de acordo com os tipos de matérias-primas que serão utilizadas e se as características forem bastante variadas. Nesse caso de uma grande variação das matérias-primas, a moagem úmida é indicada, porque além de moer, também é feita a mistura homogênea dos componentes. Desse modo, dando continuidade ao processo produtivo usa-se a moagem úmida, uma vez que utilizada na indústria em estudo. O material resultante da moagem é a barbotina, que é filtrada para tanques e assim bombeada para o atomizador. No atomizador é removida a água da barbotina de forma controlada, mas não total, para a massa não perder sua plasticidade e dando origem ao pó atomizado.

O pó atomizado é destinado à prensa, aonde acontece a conformação dele. De acordo com a plataforma digital Archtrends Portobello (2018), para isso, o pó é submetido a uma elevada pressão específica de acordo com o tipo da peça, e o material resultante dessa prensagem é o biscoito cerâmico. Ao sair da prensagem, o biscoito cerâmico passa pelo processo de secagem, que tem por objetivo eliminar todo o resíduo de água contido. Após a secagem segue em destino à esmaltação que objetiva impermeabilizar, decorar e determinar suas características superficiais, como textura e resistência ao desgaste. Nessa etapa com a tecnologia de impressão digital, as peças podem ser decoradas com um grau da qualidade melhor (através da HD na indústria em estudo).

Depois de esmaltada, a peça é “queimada” em um forno, onde o produto passa por toda sua extensão que pode ultrapassar 1200 °C. Durante o processo da queima, ocorrem algumas reações químicas que transformam o produto e define suas características finais, como sua absorção e resistência mecânica. Dependendo do tipo do produto ainda tem outra etapa do polimento. Nela a peça é polida a fim de dar brilho. Nessa etapa existe uma retificadora que independente do produto é feita a retífica das laterais, deixando todas as peças iguais (OAZULEJISTA, 2014). Dando andamento a linha de produção no setor de classificação e qualidade é possível identificar prováveis defeitos na superfície e nas dimensões dos produtos e classificá-los (primeira linha, segunda linha e cacos reutilizados na preparação da massa). Em seguida são embalados, paletizados, identificados e estocados na expedição.

2.3.3 Aspectos Relevantes do Mercado de Cerâmica no Brasil

Após todo o processo produtivo é necessário enfrentar o mercado em meio a essa crise da construção civil que reflete no mercado de revestimentos cerâmicos, o qual não está nos seus melhores momentos. De acordo com a Nakamura (2019), pode haver a retomada, o que vai depender de medidas governamentais que ainda não estão concretizadas, o que é um bom sinal.

O polo industrial de segmentos cerâmicos encontra-se nas regiões sul e sudeste por conta da facilidade para encontrar matéria-prima, energia e maior densidade demográfica, entre outros fatores. Porém, no Nordeste existe um

crescente avanço com a implantação de novas indústrias (Associação Brasileira de Cerâmica – ABCERAM, 2016).

3 METODOLOGIA

Nessa etapa apresenta-se os métodos adotados para conduzir o trabalho desenvolvido. Fachin (2017) define que “o método é um instrumento do conhecimento que proporciona aos pesquisadores, em qualquer área de sua formação, orientação geral que facilita planejar uma pesquisa.”. Deste modo, o método optado foi o quantitativo através de tabelas e gráficos, desta maneira, melhorando a maneira de visualizar os valores e os sistemas de custeio aplicados para encontrar o custo da produção. A coleta dos dados foi a partir de valores aproximados da realidade, porém os valores foram arredondados para facilitar nos cálculos e na forma de visualizar, pois o intuito desse estudo é demonstrar como o cálculo é feito e o que é levado em consideração nele.

Esse estudo de caso será de uma indústria de porcelanato localizada no Conde – PB, onde as informações foram cedidas de forma aproximada com a realidade por conta do sigilo, mas que foram necessárias para conclusão do que foi proposto. Os sistemas e métodos adotados para o rateio foram feitos a partir de cunho teórico e com informações coletadas por parte dos setores responsáveis. O nome da empresa também foi alterado para ALFA para manter o anonimato.

Portanto a partir de agora será apresentada a contextualização da empresa, objeto de estudo, em seguida sua estruturação por meio do organograma funcional e o fluxograma do processo produtivo. Na sequência decorrerá a distinção das variáveis integrantes do cálculo dos custos de produção e do preço de venda do carro-chefe de faturamento da empresa.

4 ESTUDO DE CASO: RESULTADO E DISCUSSÃO

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA

O estudo de caso será aplicado na empresa ALFA consolidada no mercado há trinta e cinco anos no ramo de revestimentos cerâmicos, atende demandas de todo o Brasil e para fora do país. Conta com cinco fábricas modernas que

comportam grandes linhas de produção, sendo três voltadas ao porcelanato e duas à cerâmica. Possuem uma capacidade produtiva anual de quatro milhões de m² por mês. Em vista disso, das cinco fábricas foi selecionado uma de porcelanato com dezoito anos de atividade e que porta uma capacidade produtiva diária de vinte mil m² por dia.

4.2 ORGANOGRAMA FUNCIONAL

No organograma funcional da empresa mostra como que é estruturado a produção, partindo da diretoria para o gerente industrial e que se ramifica em seis frentes. Portanto, para começar, o **Setor do Laboratório** que tem por finalidade criar a formulação da massa, acompanhar todo o processo de fabricação verificando se está atendendo um nível satisfatório e realizar testes de qualidade nas peças, por exemplo, resistência mecânica e ataques químicos. Na sequência a **Coordenação da Produção I e II** responsável pela produção, a divide em duas frentes, a primeira está responsável pela preparação da massa e conformação das peças, criando a base para a produção (o “biscoito cerâmico”), e a segunda está incumbida de dar o acabamento e controlar a qualidade final do produto. Dando continuidade, o **NGE** é um modelo de gestão que tem por finalidade padronizar o gerenciamento de todas as fábricas. E por último, a **Coordenação da Manutenção Mecânica I e II** caracteriza-se da mesma forma da coordenação da produção, divide-se em duas, uma voltada mais para manutenção predial e a outra a parte mecânica. Por meio deste organograma, Figura 05, fica mais claro visualizar estas ramificações citadas.

ORGANOGRAMA FUNCIONAL DA EMPRESA ALFA

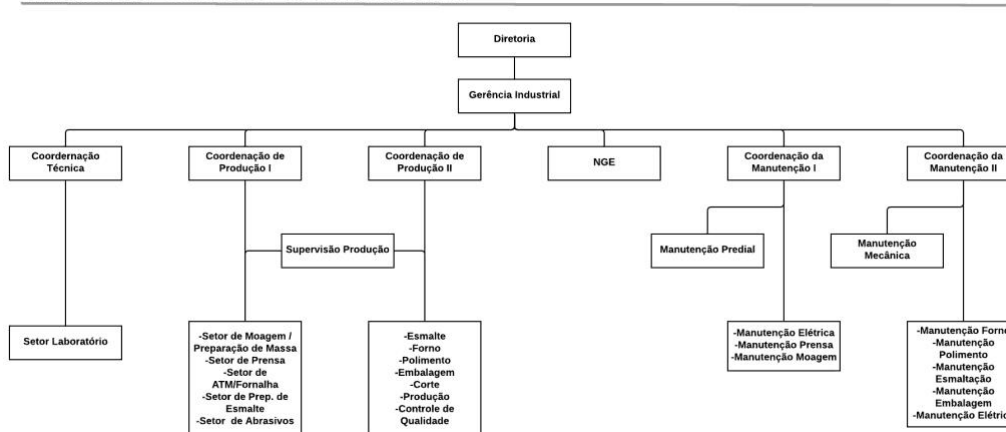


Figura 05: Organograma Funcional

Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, dados cedidos pela empresa objeto de estudo, 2019)

4.3 FLUXOGRAMA DO PROCESSO PRODUTIVO

O Fluxograma do processo produtivo está dividido em 2 momentos: Fábrica I, caracterizado pelo material ainda “cru” e a Fábrica II pelo material “assado”. Um ponto importante é o setor da esmaltação que divide e participa dos dois momentos. Então uma parte dele será considerada nas duas ocasiões. Segue abaixo o fluxograma demonstrando a divisão das duas fábricas na **Figura 06**.

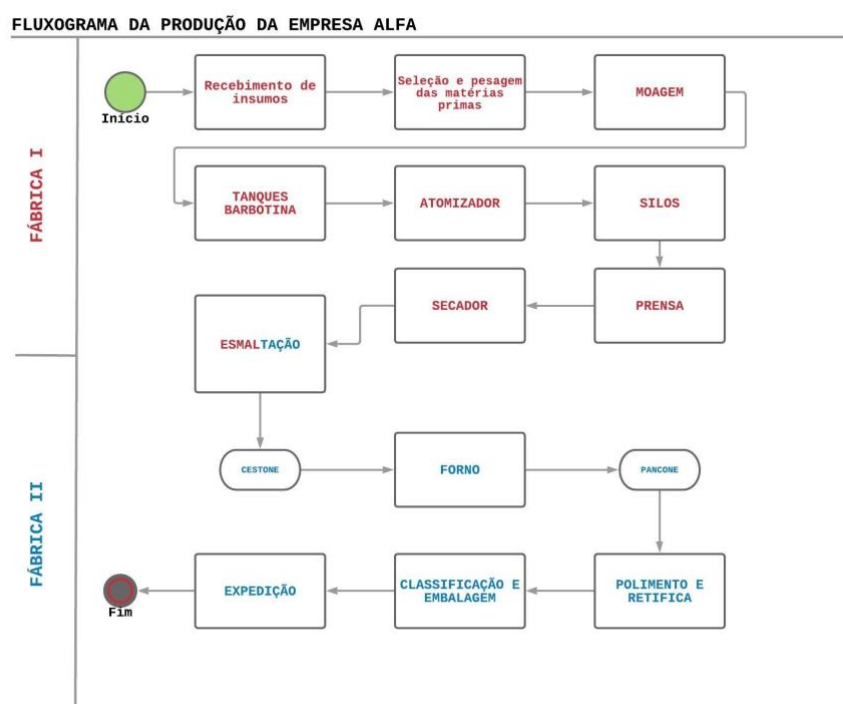


Figura 06: Fluxograma da Produção
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

Antes de tudo, o objeto de estudo será o carro-chefe da fábrica e por ser um material mais simples, irá passar direto por determinados setores, por exemplo: não será esmaltado e nem polido. Portanto, alguns custos com esmaltes e abrasivos serão desconsiderados.

De início na **Fábrica I**, conforme explicado, está responsável pelo material cru, ou seja, antes de passar pelo forno. Desse modo, abrange desde a preparação da massa até à esmaltação. Para fins de custeio, o que deve ser levado em consideração nesse momento, de início, são os custos da moagem que serão os insumos e os componentes necessários para moer, como esferas de aluminas responsáveis por triturar os materiais dentro dos moinhos. No atomizador é utilizado

o gás natural e coque para criar o pó atomizado, mas o gás natural também será utilizado no secador.

Por diante, na **Fábrica II**, trabalha ainda um pouco com o material cru na esmaltação, porém, logo em seguida, vai para forno e dará continuidade com o material assado até o fim do processo produtivo. Nessa frente também precisará do gás natural no forno, assim como no setor de classificação e embalagem que irá demandar de materiais, por exemplo, papelão, adesivo, fita e cantoneiras.

Outros custos que deverão ser considerados nos dois momentos, serão com energia elétrica, depreciação, mão de obra direta – MOD e custos indiretos de fabricação - CIF, por exemplo: manutenção mecânica, mão de obra indireta, materiais indiretos, depreciação. Um ponto importante para ser levado em consideração é como a água vem de poços e é tratada depois de utilizada na produção em estações de tratamentos. Porém, apesar de não ter o gasto com a água, existe o custo do tratamento feito nas estações e por meio disso é preciso de compostos químicos para limpar a água. Os gastos com as empilhadeiras também estão inclusos nos custos indiretos de fabricação. Elas têm por finalidade ajudar no abastecimento de materiais dentro da produção, por exemplo, encher a balança com os insumos antes da moagem.

4.4 CÁLCULOS DO CUSTO PARA FORMAÇÃO DO PREÇO EM UMA INDÚSTRIA DE PORCELANATO

Neste tópico será apontado valores estipulados para o cálculo do custo da produção para a formação do preço de venda. Deste modo, ficará dividido em dois tópicos, no primeiro irei apontar as variáveis integrantes no custo da produção e por sequência no preço de venda.

Por outro lado, será definido o preço de venda através do método de markup e posteriormente a margem de contribuição que tem fins gerenciais.

4.4.1 Variáveis Integrantes do Cálculo Dos Custos De Produção

Numa indústria de porcelanato roda vários formatos de porcelanato, com mais de uma linha produtiva, e por conta disso é necessário fazer o rateio para cada formato, lembrando que para cada um vai existir vários produtos com especificações

diferentes. Na indústria em estudo, o produto carro-chefe é o **Formato A** que corresponderá a 78% da produção de todos os formatos. Essa porcentagem será aplicada em cima dos valores encontrados para determinar o custo de um determinado formato. De início será identificado por meio de gráficos e tabelas as variáveis e classificação correspondente, materiais diretos, mão de obra direta e gastos gerais de fabricação. Todos os valores encontrados serão calculados em metros quadrados e serão obtidos através de relatórios obtidos. Uma ressalva é com a depreciação, todas as máquinas e equipamentos serão consideradas como totalmente depreciadas. Nessa situação, no quadro abaixo contém todas as variáveis do cálculo do custo da produção e suas classificações correspondentes: materiais diretos – MD, mão de obra direta - MOD e custo indireto de fabricação - CIF, **Quadro 01**.

Matérias Primas
Materiais Secundários
Materiais de Embalagem
Mão de Obra Produção
Energia
Gás Natural
Manutenção Mecânica
Gastos Gerais de Fabricação
Total

Quadro 01: Variáveis do Cálculo do Custo da Produção
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

A princípio, as **matérias primas** correspondem a uma grande parcela do custo da produção por constituírem a base do produto. Para fins de estudo, foi levado em consideração só quatro matérias primas de maior relevância: argila, caulim, decomposto e reosil. Nesse caso, foi estipulado uma porcentagem para cada uma, logo encontra-se a seguinte distribuição por meio do **Quadro 02** e o **Gráfico 01**.

Matéria Prima	Consumo por m²	%
Argila	R\$ 2,87	40%
Caulim	R\$ 1,59	22%
Decomposto	R\$ 1,92	27%
Reosil	R\$ 0,80	11%
Total por m²	R\$ 7,18	100%

Quadro 02: Custo dos Materiais Diretos
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

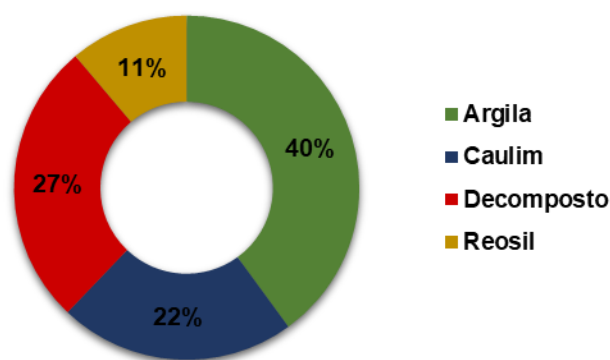


Gráfico 01: Distribuição dos Materiais Diretos
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

Os **materiais secundários** são os componentes que não necessariamente precisam estar ligados ao produto, mas que precisam ser consumidos para dar continuidade à produção. Logo, o coque e as esferas de aluminas que são utilizadas em momentos específicos da produção não compõem o produto, **Quadros 03 e 04**.

Média Mensal	R\$ 500.000,00
Valor estipulado de produção por m ² mensal	450000 m ²
Custo total da Coque por m ²	R\$ 1,11
Valor Estipulado para o Formato A (78%) por m ²	R\$ 0,87

Quadro 03: Custo do Coque
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

Média Mensal	R\$ 200.000,00
Valor estipulado de produção por m ² mensal	450000 m ²
Custo total das Esferas por m ²	R\$ 0,44
Valor Estipulado para o Formato A (78%) por m ²	R\$ 0,34

Quadro 04: Custo das Esferas de Alumina
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

Nos **materiais de embalagem** pela grande quantidade de materiais utilizados, serão citados os de maior relevância. Para encontrar os valores correspondentes de cada material foi preciso primeiro estabelecer o quanto que gasta de cada material desse por metro quadrado, por exemplo, o preço papelão foi encontrado o valor de R\$ 1,11 por unidade e por m² utiliza-se 0,5076 do papelão. Então, se multiplicar esses valores tem-se o valor do papelão por m², logo fica R\$

0,56 por m². O cálculo foi encontrado da mesma forma para os demais materiais. Portanto, para encontrar esse valor utilizado por metro quadrado é preciso um rateio da produção de quanto que é gasto do material. Esse controle é feito por setores que complementam e auxiliam o setor de custo, **Gráfico 02**.

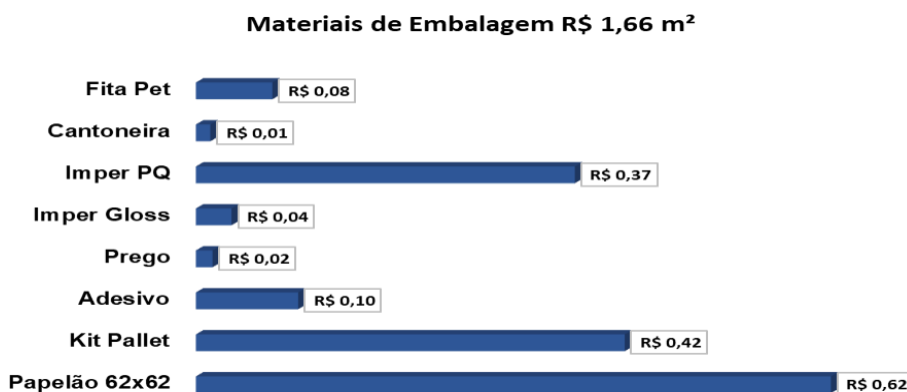


Gráfico 02: Materiais de Embalagem
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

A **mão de obra direta** é encontrada através de um cálculo do número de funcionários e feito um rateio separando o administrativo da produção. Assim, identifica o valor gasto com os funcionários geral e calcula os gastos com a mão de obra. Consequentemente, para fins de estudo foi multiplicado o número de funcionários pela base salarial, que está em torno de R\$1.004,00, portanto foi encontrado os seguintes dados, **Quadro 05**.

Funcionários	240
Salário Base	R\$ 1.004,00
Funcionários Produção %	90%
Funcionários Administrativo %	10%
Funcionários Produção	216
Funcionários Administrativo	24
Funcionários Produção	R\$ 216.864,00
Funcionários Administrativo	R\$ 24.096,00
Valor estipulado de produção por m² mensal	450000 m²
Valor Mão de Obra Produção por m²	R\$ 0,48
Valor Estipulado para o Formato A (78%) por m²	R\$ 0,37

Quadro 05: Mão de Obra Direta
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

A **energia elétrica** precisa-se encontrar por meio de um rateio da quantidade consumida na produção e no administrativo. Pois então foi estipulado um valor 2% para o administrativo e consequentemente 98% para produção, **Quadro 06**.

Média Mensal	R\$ 800.000,00
Valor estipulado de produção por m² mensal	450000 m²
Valor de energia por m²	R\$ 1,78
Valor estipulado de consumo de energia para o ADM	2%
Custo da produção da energia por m²	R\$ 1,74
Valor Estipulado para o Formato A (78%) por m²	R\$ 1,36

Quadro 06: Custo da Energia
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

O **gás natural** utilizado totalmente pela produção foi rateado em cima do volume produzido. O que acontece nesse caso é tomar cuidado com as multas que possam vir a ter, para não serem classificadas como custo, **Quadro 07**.

Média Mensal	R\$ 2.000.000,00
Valor estipulado de produção por m² mensal	450000 m²
Custo total de Gás Natural por m²	R\$ 4,44
Valor Estipulado para o Formato A (78%) por m²	R\$ 3,46

Quadro 07: Custo do Gás Natural
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

A **manutenção mecânica** incluirá tanto os produtos comprados de aplicação direta (produtos que não passam pelo almoxarifado) e os serviços prestados por terceiros. Estes gastos servem tanto para manutenção preventiva, como também a corretiva de máquinas e equipamentos utilizados na produção. O rateio feito será dividido nos produtos comprados, frete e serviços, **Quadro 08**.

Produtos de Aplicação Direta (Mensal)	R\$ 500.000,00
Fretes Mensal	R\$ 15.000,00
Serviços Mensal	R\$ 300.000,00
Total	R\$ 815.000,00

Valor estipulado de produção por m ² mensal	450000 m ²
Custo total por m ²	R\$ 1,81
Valor Estipulado para o Formato A (78%) por m ²	R\$ 1,41

Quadro 08: Custo com Manutenção Mecânica
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

Agora vamos entrar nos **gastos gerais de fabricação**. Nessa parte estará incluso outros custos como gastos com empilhadeiras e almoxarifado por exemplo.

Os **gastos com as empilhadeiras** precisam ser rateados, pois uma parte é consumida na produção e outra na expedição e para o cálculo do custo da produção só é considerado a parte usada. Então, foi estipulado 30% utilizado na produção e 70% na expedição por ter o maior fluxo. Outro ponto que precisa ser levado em consideração é o contrato de locação, pois seu valor será distribuído da mesma forma, segue no **Quadro 09**.

Média Mensal	R\$ 25.500,00
Porcentagem estipulada para a produção 30%	R\$ 7.650,00
Valor estipulado de produção por m ² mensal	450000 m ²
Custo do Gás GLP por m ² (Produção)	R\$ 0,02
Valor Estipulado para o Formato A (78%) por m ²	R\$ 0,01
Valor Contrato Locação Mensal	R\$ 25.000,00
Valor estipulado para produção mensal 30%	R\$ 7500,00
Custo total do Contrato por m ²	R\$ 0,02
Valor Estipulado para o Formato A (78%) por m ²	R\$ 0,01

Quadro 09: Custo Gás GLP
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

A dificuldade encontrada nos custos com o **almoxarifado** foi a falta de acesso às requisições feitas, porque o custo é baseado em cima delas que são feitas ao almoxarifado dentro de um período. Um exemplo, o almoxarifado compra R\$ 5.000,00 de um determinado produto e desse valor só foi requisitado R\$ 2.000,00 em um período. Então, o custo daquele período será em cima dos R\$ 2.000,00. Assim sendo, foi estipulado um valor de requisição de 60% do total do almoxarifado

para dar continuidade ao estudo. Por isso, foi encontrado os seguintes dados através do **Quadro 10**:

Produtos Requisitados (Mensal)	R\$ 320.000,00
Valor estipulado de produção por m² mensal	450000 m²
Custo total por m²	R\$ 0,71
Valor Estipulado para Requisição	R\$ 0,43
Valor Estipulado para o Formato A (78%) por m²	R\$ 0,33

Quadro 10: Requisições Almoxarifado
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

No entanto a partir de todas essas variáveis iremos encontrar os seguintes valores, os quais estão ordenados por relevância, **Quadro 11**. No **Gráfico 03** representa a porcentagem de cada variável:

Custo da Produção m²	R\$ 16,99
Matérias Primas m²	R\$ 7,18
Materiais Secundários m²	R\$ 1,21
Materiais de Embalagem m²	R\$ 1,66
Mão de Obra Direta m²	R\$ 0,37
Energia m²	R\$ 1,36
Gás Natural m²	R\$ 3,46
Manutenção Mecânica m²	R\$ 1,41
Gastos Gerais de Fabricação Total m²	R\$ 0,34

Quadro 11: Custo Total da Produção
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

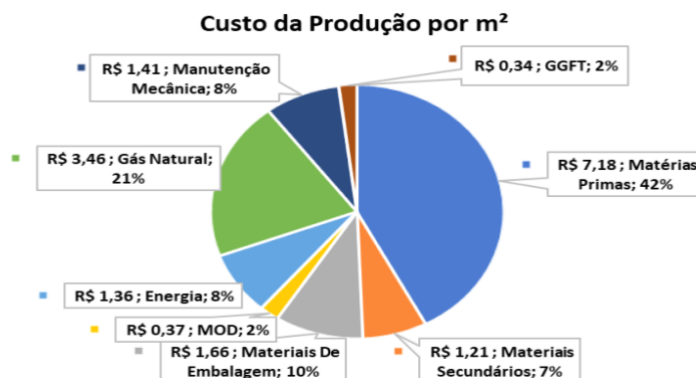


Gráfico 03: Porcentagem de cada Variável
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

À vista disso, é possível verificar que a maior parte da composição do custo da produção são os materiais diretos, o que faz sentido por ser o que constitui a base do produto, no caso, a peça de porcelanato. O total do custo da produção é de R\$ 16,99 por m² e o valor será a base para os cálculos do markup e da margem de contribuição mais a frente para determinarmos o preço de venda.

4.4.2 Variáveis Integrantes do Cálculo Do Preço De Venda

Nessa parte entrará as despesas com distribuição e administrativas para completar o gasto total do produto. Por conseguinte, será utilizado o **método de markup** para encontrar o preço de venda através da fórmula já citada. Todas as despesas serão estipuladas por porcentagens, visto que o foco desse estudo de caso é como calcular o custo da produção.

As despesas são os gastos da empresa que não estão direcionados a produção considerada, para melhor identificá-las, serão divididas em despesas administrativas e despesas com distribuição. Por isso, as **despesas administrativas** são os gastos com mão de obra administrativa, materiais de limpeza e escritório, departamento jurídico, benefícios, seguros etc. Logo, para as **despesas com distribuição** entram o marketing, propaganda, comissões, fretes, logística etc. Os impostos também são levados em consideração no cálculo, mas para fins de estudo já irei colocar o percentual dos impostos a recolher já com os mesmos recuperáveis deduzidos.

4.4.3 Cálculo Markup

Para o cálculo do markup, as despesas administrativas representarão 5%, as despesas com distribuição 7%, os impostos ficarão com 12% para ICMS e 9,25% para PIS e COFINS. Porém ainda é preciso estipular uma porcentagem para o lucro desejado, que será de 15%. Então mediante essas informações já possível estruturar a fórmula:

$$\text{Markup} = 100\% / [100\% - (5\%DA + 7\%DD + 12\%ICMS + 9,25\%P/C + 15\%LD)]$$

$$\text{Markup} = 100 / 100 - 48,25$$

$$\text{Markup} = 100 / 51,75$$

$$\text{Markup} = 1,93$$

- DA = percentual das despesas administrativas;
- DD = percentual das despesas de distribuição;
- LD = percentual do lucro desejado.

Depois de encontrado o markup, multiplica-se esse valor pelo custo da produção que no caso é R\$ 16,81 para encontrar o preço de venda – PV:

$$\text{PV} = \text{R\$ } 16,99 \times 1,93$$

$$\text{PV} = \text{R\$ } 32,79$$

Portanto, o preço de venda por metro quadrado encontrado foi de R\$ 32,79 e com esse valor será possível cobrir todos os gastos necessários para sua produção ser lucrativa e atrativa para o mercado. Segue o **Quadro 12** e o **Gráfico 04**, contendo quanto representa cada parte do preço.

Preço	R\$ 32,79
Despesas Administrativas	R\$ 1,64
Despesas com Distribuição	R\$ 2,30
Impostos	R\$ 6,97
Custo da Produção	R\$ 16,99
Lucro Desejado	R\$ 4,92

Quadro 12: Classificação Fixo ou Variável
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

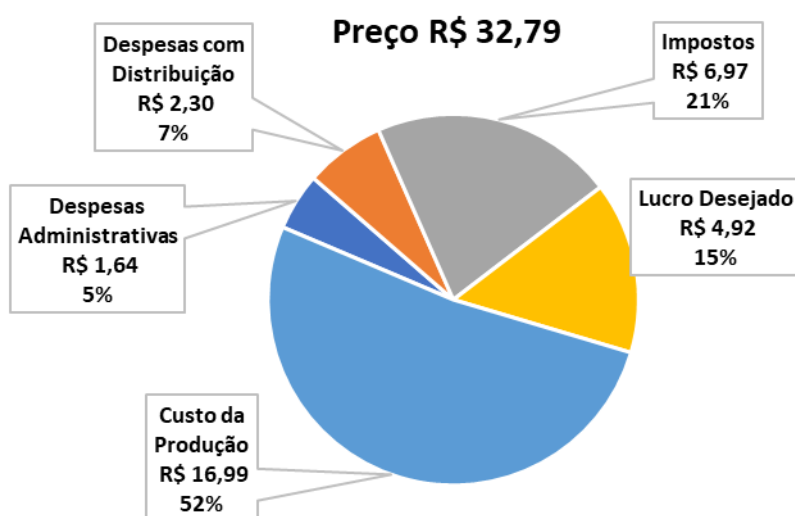


Gráfico 04: Porcentagem de cada Variável
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

4.4.3 Cálculo Margem de Contribuição

Para o cálculo da margem de contribuição é preciso classificar quais custos serão variáveis e fixos. Isto posto, segue a tabela com a classificação de cada, Quadros 13 e 14:

Matérias Primas	Variável
Materiais Secundários	Variável
Materiais de Embalagem	Variável
Mão de Obra Produção	Fixo
Energia	Variável
Gás Natural	Variável
Manutenção Mecânica	30% Fixo 70% Variável
4Gastos Gerais de Fabricação Total	Fixo

Quadro 13: Classificação Fixo ou Variável
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

Custos Variáveis	R\$ 15,86
Custos Fixos	R\$ 1,13

Quadro 14: Total dos Custos Variáveis e Fixos
Fonte: (Autor EWERTON LUCAS, 2019)

O cálculo da margem de contribuição é deduzir do preço de venda os custos e despesas variáveis, ficando da seguinte forma:

Margem de Contribuição = R\$ 32,79 – R\$15,86

Margem de Contribuição = R\$ 16,14

Com esse valor da margem de contribuição é possível tomar decisões gerenciais, por exemplo, aumentar o volume produzido. Por meio dessa margem será possível identificar o quanto que irá influenciar no custo. A margem de contribuição serve também para encontrar os pontos de equilíbrio para saber o quanto que precisa vender para cobrir todos os gastos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo de caso possibilitou a compreensão de todo processo de formação do preço de venda em uma indústria de porcelanato e teve como intuito contribuir ainda mais para o meio acadêmico na área de custos. Para chegar ao resultado foi preciso entender todo o processo produtivo, desde a chegada do insumo nos galpões até a saída do produto paletizado na expedição, onde foi analisado os principais pontos que precisavam ser levados em consideração.

Por meio dessa pesquisa foi possível constatar a importância do custeio da produção, mostrando que é essencial um controle do processo produtivo que possibilita encontrar o que está sendo composto pelo custo da produção. Logo, numa visão mais gerencial, procurar formas e métodos para controlar esses gastos, alternativas que diminuam o custo e buscar formas de investimento ou modernização para melhorar ainda mais o controle do processo produtivo.

Desta maneira, por meio do método de custeio, descobriu-se que a maior parte do custo da produção é advinda de materiais diretos e materiais secundários que compõe a base do produto. Então, para um controle gerencial possibilitando procurar meios de diminuir esses custos, por exemplo, nova formulação do produto, encontrando novos fornecedores com um preço mais acessível ou desperdícios que possam estar ocorrendo em algum determinado ponto do processo.

Outro ponto é a grande interferência que o custo da produção impacta no preço de venda, compondo mais da metade do valor. A margem de contribuição

encontrada é capaz de calcular o ponto de equilíbrio, dessa forma, determina o quanto que é necessário vender para não ter prejuízo.

Uma das dificuldades foi coletar as informações necessárias para colocar no custeio. Por conta disso, alguns dos valores foram estipulados até porque o intuito principal era demonstrar o custeio da produção e o que deve ser levado em consideração no cálculo. Esse difícil acesso a algumas informações impossibilitou uma análise mais precisa, porém o resultado se aproximou muito da realidade.

Tem-se como próximo passo mostrar esse estudo de caso para os gestores dessa indústria e assim identificar formas de contribuir ainda mais para os métodos e sistemas adotados. Tendo em vista que este trabalho se constitui enquanto uma possível contribuição acadêmica e social.

REFERÊNCIAS

ABCERAM, Associação Brasileira de Cerâmica. **Cerâmica no Brasil – Considerações Gerais**, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://abceram.org.br/consideracoes-gerais/>. Acesso em: 19 set. 2019.

ANFACER, Associação Nacional dos Fabricantes de Cerâmica para Revestimentos, Louças Sanitárias e Congêneres. **História da Cerâmica**, São Paulo, S/D. Disponível em: <https://www.anfacer.org.br/historia-ceramica>. Acesso em: 01 set. 2019.

ARCHTRENDS PORTOBELLO. **Porcelanato: História, Evolução e Uso na Decoração e Arquitetura Contemporânea**, 11 out. 2018. Disponível em: <https://archtrends.com/blog/porcelanato/>. Acesso em: 01 set. 2019.

CAMARGO, Renata Freitas. **O que é Markup, por que é importante conhecer sobre precificação e como realizar a formação do preço de venda de produtos e serviços?** 26 jul. 2017. Disponível em: <https://www.treasy.com.br/blog/markup/>. Acesso em 04 nov. 2019.

DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma Abordagem Prática**. São Paulo: Editora Atlas, 4º Edição, p. 35-37 1995.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**, 2017. São Paulo: Editora Saraiva, 6º Edição. Disponível em: https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=7D9nDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT5&dq=metodologia&ots=WVCScYKN5p&sig=QkSUE8IW9Z-Dqpgm-xk127_DI_c#v=onepage&q&f=false. Acesso em: 21 set. 2019.

LEONE, George Sebastião Guerra / LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Atlas, 4º Edição, p 55/185-215 2010.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. São Paulo: Editora Atlas, 3º Edição, p 242/448-450 2000.

LOPES, Camila. **Ordem de Produção: O que é e como fazer?** 21 out. 2016. Disponível em: <https://www.erpflex.com.br/blog/ordem-de-producao>. Acesso em: 25 set. 2019.

MASSARDI, Rafael. **O que é Produção Contínua?** 24 jul. 2017. Disponível em: <http://solucoesufv.com.br/conteudo/e-producao-continua/>. Acesso em: 25 set. 2019.

MARTINS, Tainá. **Custos por Processos Custos por Processos**, 2015. Disponível em: <https://slideplayer.com.br/slide/3720142>. Acesso em: 03 set. 2019.

NAKAMURA, Juliana. **Tendências da Construção Civil em 2019**, 14 mar. 2019. Disponível em: <https://www.buildin.com.br/tendencias-da-construcao-civil-2/>. Acesso em: 01 set. 2019.

OAZULEJISTA. **Como é Fabricado o Porcelanato**, 06 nov. 2014. Disponível em: <https://oazulejista.blogspot.com/2014/11/como-e-fabricado-o-porcelanato.html#axzz5yHw63qnv>. Acesso em: 01 set. 2019.

OLIVEIRA, Antônio Pedro Novaes de. **Tecnologia da Fabricação de Revestimentos Cerâmicos**. Florianópolis: Editora UFSC, 2ª Edição, p. 24-49 2015.

PORTAL DA CONTABILIDADE. **Custeio por Absorção Contábil**. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/custeiooporabsorcao.htm>. Acesso em: 14 set. 2019.

PREÇO CERTO. **Conheça os 4 Principais Métodos de Formação de Preço**, 21 set. 2018. Disponível em: <https://conteudo.precocerto.co/formacao-de-preco/>. Acesso em: 14 set. 2019.

RESENDE, José Flávio Bomtempo. **Como Elaborar Preço de Venda**. Belo Horizonte: Sebrae Minas, Edição 2013, p. 51 2013.

GESTÃO DOS ESTOQUES: ESTUDO DE CASO EM UM EMPREENDIMENTO HOTELEIRO NA CIDADE DE JOAO PESSOA - PB

Yago Hugo Nunes da Silva Maia¹
Ricardo da Silva Pereira²

RESUMO:

Para a sobrevivência de qualquer organização no mercado, são imprescindíveis estratégias e quem tiver as melhores estratégias de mercado se mantém nele por mais tempo e com melhor lucratividade. Para isso, os empreendimentos devem investir em tempo, tecnologia e excelente gestão, especialmente em suas atividades-chave. Na administração moderna, uma dessas atividades é a Gestão de Estoques. Uma Gestão de Estoques bem planejada e bem executada garante ao empreendimento retornos consideráveis e uma excelente visão perante o seu público-alvo. O presente artigo tem como objetivo estudar a Gestão de Estoques em um empreendimento hoteleiro na cidade de João Pessoa – PB. Foi baseado na importância fundamental de uma Gestão de Estoques que esse estudo de caso foi aplicado. A análise realizada foi qualitativa através de um questionário aplicado aos colaboradores do almoxarifado dessa organização e analisado os pontos fortes e fracos da Gestão de Estoques nesse empreendimento. Ao final da análise, foi proposta uma solução para os pontos que ainda precisam ser implantados e os que necessitam de melhoria.

PALAVRAS-CHAVES: gestão, estoques, controle.

ABSTRACT:

For the survival of any organization in the market, strategies are imperative and those who have the best market strategies stay in it for longer and with better profitability. For this, ventures must invest in time, technology and excellent management, especially in their key activities. In modern management, one of these activities is Inventory Management. Well-planned and well-executed Inventory Management ensures the enterprise considerable returns and excellent visibility to its target audience. This article aims to study Stock Management in a hotel development in the city of João Pessoa - PB. It was based on the fundamental importance of Inventory Management that this case study was applied. The analysis was qualitative through a questionnaire applied to the employees of the organization's warehouse and analyzed the strengths and weaknesses of Inventory Management in this enterprise. At the end of the analysis, a solution was proposed for the points that still need to be implemented and those that need improvement.

KEYWORDS: management, inventory, control.

1 INTRODUÇÃO

O setor de turismo, incluindo o segmento de hotelaria, possui papel relevante na economia mundial, sendo uma das atividades de maior representatividade

¹Graduando do Curso de Ciências Contábeis, pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba. E-mail: yagohugo@hotmail.com

² Professor Orientador, Graduado em Ciências Contábeis e Administração de Empresas, pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB. Especialização em Contabilidade pela Universidade Federal da Paraíba. Docente do Curso de Ciências Contábeis e Gestão Financeira do IESP FATEC das disciplinas de Contabilidade e Análise de Custos I e II. E-mail: ricardo.pereira.jp4@gmail.com.

econômica. Segundo informações do Instituto Brasileiro de Turismo (Embratur), o turismo representa uma atividade que gera anualmente em torno de US\$ 4 trilhões e aproximadamente 280 milhões de empregos, sendo responsável por um em cada nove empregos gerados no mundo.

O turismo é um fenômeno social que consiste no deslocamento voluntário e temporário de indivíduos ou grupos de pessoas que fundamentalmente, por motivos de recreação, descanso, cultura ou saúde, saem do seu local de residência habitual para outro, no qual não exercem nenhuma atividade lucrativa nem remunerada, gerando múltiplas inter-relações de importância social, econômica e cultural. (DE LA TORRE, 1992, p. 19).

No Brasil o turismo se insere no setor de serviços, além de ser reconhecido como importante instrumento para desenvolvimento de um país, gerando emprego e renda e garantindo o crescimento econômico e social das diversas regiões. O turismo vem crescendo consideravelmente aumentando a necessidade da criação de empreendimentos hoteleiros que ofereçam conforto e qualidade de serviços, sendo importante ramo gerador de dinheiro e empregos no país, seguindo o exemplo mundial.

Segundo Silva e Farias (2015) para que as atividades deste setor sejam postas em prática satisfatoriamente, a empresa hoteleira deve se planejar quanto aos recursos materiais, promovendo a gestão dos seus estoques. Dessa forma, deverá garantir o alcance de suas metas e objetivos, atingindo os resultados esperados pela organização.

Não somente um empreendimento hoteleiro, mas qualquer organização necessita de um controle de seus recursos materiais. É de fundamental importância para a sustentabilidade da organização uma boa gestão de estoques e custos. É necessária a observação do consumo interno, quer seja pelos hóspedes ou pela equipe. Esse consumo deve ser observado desde produtos de higiene, alimentos, bebidas, materiais de escritório, entre outros e como a reposição desses estoques devem ser realizadas de forma que os mesmos não acarretem gastos desnecessários.

No segmento hoteleiro o estoque de materiais é necessário para que a organização atenda às necessidades dos seus clientes, ofertando seus produtos, buscando qualidade no atendimento e nunca deixando seus clientes sem o consumo

desejado. Neste cenário, os métodos de controle de estoque são instrumentos importantes que permitem identificar itens que podem dispensar maior atenção.

Tendo em vista o aumento da concorrência e a evolução nas organizações, o mercado torna-se cada vez mais exigente e competitivo. Isso faz com que as empresas busquem ofertar produtos e serviços que atendam às necessidades e expectativas do mercado consumidor visando atrair novos clientes. Todavia, a Gestão de Estoques pode se apresentar como um instrumento eficaz para uma boa qualidade dos serviços prestados, pois sua aplicabilidade de maneira eficiente pode contribuir com a minimização dos gastos e aumento do faturamento e lucratividade.

Desta forma, nos deparamos com o seguinte questionamento: **Como a gestão dos estoques pode beneficiar um empreendimento hoteleiro?** Para responder a este questionamento, objetiva-se verificar como a gestão dos estoques pode beneficiar um empreendimento hoteleiro localizado em João Pessoa - PB. Para tanto, buscaremos descrever a importância da gestão dos estoques como ferramenta para tomada de decisões; analisar o processo de controle de entradas e saídas de materiais e verificar se existe planejamento para reposição de estoque.

Este trabalho se justifica por tratar de um assunto de muita importância na contabilidade podendo se tornar uma contribuição aos demais graduandos de Ciências Contábeis, tendo em vista que aborda como é que funciona na prática o gerenciamento dos estoques, que é um dos principais fatores que mobiliza uma organização e o ajuda a ser mais competitivo no mercado. Esta pode impactar significativamente na satisfação do cliente e no resultado do negócio. Para tanto faz-se necessário a utilização de uma equipe treinada em gestão de estoques, assim como o uso de um sistema de controle de estoques, para dessa forma se obter as informações sobre a movimentação dos estoques na atividade operacional de um hotel, e assim, garantir um resultado esperado pelo atendimento aos hóspedes uma vez que a satisfação deste é prioridade no hotel de forma a garantir o resultado esperado pelo negócio.

O caminho metodológico adotado é um estudo bibliográfico para dar ênfase a base teórica de um estudo de caso em um empreendimento hoteleiro, destacando a análise qualitativa. Enquanto fundamentação teórica, dialoga-se com Ballou (2001,2006,2007), Dias (2009), Besen & Alves (2012), entre outros autores.

Estruturalmente, este estudo é composto por cinco partes, Introdução, Referencial Teórico, Metodologia, Estudo de Caso e Considerações Finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Estoque é definido como tudo aquilo que deve ser armazenado a espera de uma utilização futura permitindo assim suprir a necessidade do consumidor, tornando a empresa mais rápida e eficaz, sobretudo mais competitiva.

Segundo Ballou (2001) estoque é uma pilha de matéria-prima, insumos, componentes, produtos em processo e produtos acabados que aparecem em numerosos pontos por todos os canais logísticos e de produção da empresa. Há diversos motivos pelos quais os estoques estão presentes em um canal de suprimentos, e pode-se citar como benefício da manutenção de estoques os seguintes fatores:

- A melhoria de serviço ao cliente, já que a proximidade dos produtos e serviços do cliente, oferece um nível maior de disponibilidade dos produtos e serviços;
- A redução de custos, já que a manutenção de estoques maiores significa uma produção em maior escala e de maior nível barateando o valor unitário do produto ou serviço

Marion (2009, p.309) apresenta o estoque de três formas:

Os estoques assumem diferentes significados conforme o tipo de empresa onde sejam considerados, mas sempre trazem a conotação de algo à disposição, seja de vendas (como as mercadorias nas empresas comerciais ou de produtos acabados em empresas industriais), seja de transformação (como as matérias-primas ou materiais em processo) seja de consumo (o estoque de material de consumo pode acontecer tanto na empresa comercial, indústria como na de serviço).

Percebe – se que os estoques são de extrema importância nas organizações, visto que, permite assegurar que o produto desejado pelo cliente estará disponível, garantindo o consumo conforme a necessidade do cliente.

Os estoques quanto ao seu processo produtivo são classificados em:

- **Estoque de matéria prima** é todo estoque utilizado na transformação para a produção do produto ou serviço.
- **Estoque de produtos em processo**, é todo estoque que está em estágio de processamento para se transformar em material acabado;

- **Estoque de produtos acabados**, é o estoque de produtos finais que já estão prontos para o consumo;
- **Estoque em trânsito**, é o estoque que está sendo transferido de uma organização para outra e que ainda não chegou ao destinatário;
- **Estoque em consignação**, é o estoque que fica com o fornecedor até que a venda seja realizada;
- **Estoque de manutenção**, é o estoque utilizado para a manutenção de equipamentos, não se incorpora ao produto final, apenas ajudam na manutenção das máquinas.

Os níveis de estoque são aqueles que determinam as ações de reposição ou de cautelas a serem tomadas quanto as quantidades armazenadas. Normalmente se apresentam através de gráficos, onde a abscissa (centrada no eixo x) representa o tempo decorrido da demanda do estoque e o eixo das ordenadas (centrado no eixo Y) representa as quantidades de unidades consumidas ou adquiridas.

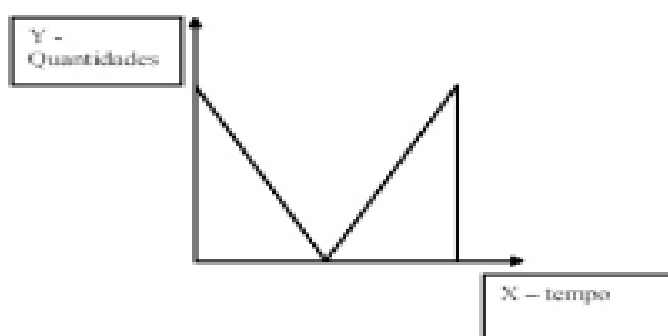


Gráfico 01: Gráfico dente de serra de flutuação de estoques
Fonte: Amaral e Dourado (2011)

Observando o gráfico 01 é possível perceber que o tempo de reposição é o tempo compreendido desde a verificação que o estoque precisa ser repostado até a chegada do material no almoxarifado. E esse tempo de reposição é necessário para se obter o estoque mínimo.

O estoque mínimo ou estoque de segurança é a quantidade mínima que deve existir em estoque, para cobrir eventuais atrasos no fornecimento, garantindo o funcionamento sem interrupções do processo produtivo, sem que haja falhas. Já o estoque máximo é a soma do estoque mínimo e do lote de compras. Em estado

normal, esses lotes de compra variam entre o estoque mínimo e máximo da organização.

A falta dos estoques pode acarretar prejuízos a empresa e fazer que seus serviços sejam comprometidos, que operacionalmente possa gerar dificuldades em reabastecimento dos materiais e até mesmo fazer que os colaboradores sejam prejudicados por falta de materiais de uso diário, em contrapartida os armazenamentos exagerados dos estoques podem trazer problemas com fluxo de caixa, espaço físico e perdas.

Um modo adequado para estocar matéria-prima, peças em processamento e produtos acabados, permite diminuir os custos de operação, melhorar a qualidade dos produtos e acelerar o ritmo dos trabalhos. (DIAS,1993, p.139).

Nos hotéis, há a necessidade de um Almoxarifado para o armazenamento de materiais, quer seja peças, insumos, higiene e matérias primas, além de ser o setor responsável por recebimento das mercadorias e pelo controle de entrada e saída de todas mercadorias estocadas.

2.1 GESTÃO DE ESTOQUES

O controle sobre a quantidade de material estocado, decisão no processo de compra para manutenção dos estoques, a organização dos produtos por identificação, classificação, validade e lote, denomina – se gestão de estoques.

A gestão de estoques faz com que a empresa mantenha a disponibilidade dos estoques, mas com a quantidade adequada para funcionamento operacional da empresa, pois, entende-se que estoque em excesso parado é capital parado. Isto é, não tendo nenhum retorno do capital investido, o mesmo poderia estar suprimindo a necessidade de outro seguimento da empresa, portando, a gestão de estoque busca manter o equilíbrio entre estoque e consumo para evitar problemas de reposição, consequentemente financeiros.

Segundo Silva e Farias (2015) a tendência é que as empresas implementem uma política de estoque integrada, que leve em consideração toda a cadeia de valor. Para executá-la é necessário criar procedimentos de controle que estabeleçam a frequência e em que nível de estoque, os itens serão examinados e comparados

com os parâmetros de ressuprimento. Segundo Hansen e Mowen (1997) esses procedimentos podem ser periódicos ou permanentes.

Ainda segundo Silva e Farias (2015), a eficácia de qualquer política de gerenciamento de estoque a ser adotada, está no ato de assegurar que o produto esteja disponível para o cliente no tempo e na quantidade desejada. Nesta lógica, uma política de gestão de estoque implantada garante que o produto esteja disponível evitando o acúmulo ou falta dos produtos, bem como, auxilia no acompanhamento dos produtos no almoxarifado e permite que as compras sejam feitas com programação, buscando melhor qualidade, mas com preços mais baixos, assegurando o produto na casa.

2.2 CONTROLE DE ESTOQUES

O Controle de Estoques é o responsável por registrar a entrada dos produtos, gerir esses produtos na indústria fiscalizando-os e esse controle deve ser feito desde as matérias-primas, passando pelos produtos em processamento até os produtos acabados e os produtos auxiliares da produção. É também o controle de estoque que ajuda na gestão dos produtos vendidos dando o controle do que sai da organização, auxiliando na política de ressuprimento.

Para se ter o controle de estoque é preciso cadastrar os produtos, processo este, que tem o objetivo de agrupar todos os materiais com características comuns. Fazer o registro de cada item com suas características, necessita de um código que representa sua identificação, facilitando assim a guarda e controle de cada objeto. (BALLOU, 2007).

No controle de estoque, existe a entrada e saída de material, tendo por finalidade controlar tanto os produtos acabados, como produtos fabricados pela própria empresa, ou qualquer outro tipo de material que seja contabilizado no estoque. (BALLOU, 2007).

O Controle de estoques é um fator de muita relevância na rentabilidade da empresa. Os estoques captam investimentos que poderiam ser aplicados de outra forma na empresa, portanto, o uso eficiente dos estoques minimiza a necessidade de um possível investimento excessivo, além de evitar o desperdício e prejuízos com o acúmulo de materiais, podendo instruir no processo de compra, determinando o quanto se pode comprar e o que comprar para não chegar ao desperdício de

matérias ou até mesmo da falta de material em estoque. O controle de estoques é uma ferramenta que quando é bem executado obtém resultado financeiro, visto que, o custeio dos estoques é caro e quando existe planejamento e gerenciamento destes estoques permite que o capital investido seja minimizado.

Segundo Ballou (2007), o controle de estoque deve diminuir o capital total investido em estoques, pois manter estoques custa caro, uma vez que o aumento de estoque implica em aumento de custos. Uma empresa não poderá trabalhar sem estoque, pois, sua função amortecedora entre vários estágios de produção, vai até a venda final do produto.

Para operação do controle de estoque, uma parceria com setor de compras e almoxarifado é essencial, juntos, deverão ser conciliados pela administração da empresa, sem prejudicar o reabastecimento das mercadorias, os materiais caem sobre o almoxarife, que é o responsável pelas solicitações das reposições necessárias.

A disponibilidade e uso de um controle de estoque é importante para que o almoxarife saiba os estoques que tem disponível na empresa visualizando as entradas e saídas de materiais controlando a quantidade e validade, garantindo a confiança nas compras para a reposição deles.

O controle de entrada e saída de materiais deve-se constituir em uma obrigatoriedade a ser cobrada rigidamente pela empresa ao funcionário responsável. Qualquer saída de estoque (produção, transferência, troca etc.) precisa ser acompanhada de uma requisição de saída ou devolução de material, não permitindo retiradas de mercadorias sem a devida requisição, com identificação de quem as retirou (BALLOU, 2007).

É de muita importância um controle de estoque dentro de uma empresa, pois pode controlar desperdícios, desvios, apurar valores para fins de análise, bem como, controlar gastos excessivos, que pode vir prejudicar o capital de giro. (BALLOU, 2007).

2.3 CAPITAL DE GIRO

De acordo com Gitman (1997, p.616), “Capital de giro refere-se aos ativos circulantes que sustentam as operações do dia-a-dia das empresas”. Braga (2008)

relata que o capital de giro são recursos aplicados no ativo circulante, que se compõe essencialmente dos estoques, contas a receber e disponibilidades.

Capital de giro são recursos necessários para uma organização custear suas necessidades operacionais, entre eles, compra de matérias-primas, mercadoria para revenda, despesas operacionais e pagamento de salários e impostos, até a empresa receber pelas vendas de seus produtos, finalizando o ciclo operacional da empresa.

O capital de giro é importante para que a empresa tenha disponível os montantes para seus compromissos sejam pagos em dia, honrando assim suas obrigações com terceiros.

2.4 MÉTODOS DE AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES

Segundo Oliveira et al (2003, p.111):

Para a apuração do custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas consumidas, o contribuinte deverá utilizar-se de registros permanentes de estoques ou do valor dos estoques existentes, de acordo com o livro inventário, no fim do exercício social.

Mesmo sabendo que existem outros métodos de avaliação, vamos citar os três mais destacados pelos autores: Primeiro Que Entra, Primeiro Que Sai (PEPS), Último Que Entra, Primeiro Que Sai (UEPS) e Custo Médio.

2.4.1 Primeiro Que Entra, Primeiro Que Sai - PEPS

Neste método de avaliação, é feita pela ordem de entrada do produto no estoque, se o produto entrou primeiro, segue a ordem cronológica, saindo primeiro.

Quando o método PEPS de avaliação do estoque é utilizado, os custos estão incluídos no custo das mercadorias vendidas, na ordem em que foram incorridos. (WARREN, REEVE, DUCHAC E PADOVEZE, 2009, p.87)

2.4.2 Último Que Entra, Primeiro Que Sai - UEPS

Nesse método, o custo dos produtos que saem, equivale ao custo do último produto que entra. Apesar desse método supervalorizar o custo do material, já que

os materiais que entram por último são mais caros, aqui no Brasil esse método não é permitido. A justificativa para essa proibição é a possibilidade da inflação aumentar e os estoques serem desvalorizados e a lucratividade diminuir.

1 2.4.3 Custo Médio Ponderado

O Custo Médio Ponderado é o Custo Médio da mercadoria em um dado período. É baseado nos preços das retiradas. Na realidade é um estabilizador, equilibrando as flutuações de preços. É o método mais utilizado no Brasil.

Iudícibus e Marion (1990, p. 103) destacam que:

Há uma fusão das quantidades monetárias decorrentes de novas compras com o custo total do que existia em estoque antes da compra. O novo custo unitário passa, então, a ser obtido pela divisão desse valor global pelo total de unidades existentes. Cada nova compra, se for feita por um custo unitário diferente do até então existente, provocará alterações do novo custo unitário.

2.5 COMPRAS

Na Administração de Materiais a função compras é essencial. É graças a esta que há o suprimento de materiais em uma organização. A efetividade na função compras garante que os materiais necessários a organização sejam supridos no momento certo, na quantidade correta e na qualidade ideal pelos colaboradores e clientes.

Quando os materiais não estão disponíveis quando solicitados, a produção de produtos e serviços do empreendimento precisa paralisar as suas atividades gerando assim atraso na entrega desses produtos e serviços ao cliente final e causando perdas para a organização por produção parada.

Segundo Dias (1993, p.259), os objetivos básicos de uma Seção de Compras são:

- a) Obter um fluxo contínuo de suprimentos a fim de atender aos programas de produção;
- b) Coordenar esse fluxo de maneira que seja aplicado um mínimo de investimento que afete a operacionalidade da empresa;
- c) Comprar materiais e insumos aos menores preços, obedecendo padrões de quantidade e qualidade definidos;
- d) Procurar sempre dentro de uma negociação justa e honesta as melhores condições para empresa, principalmente em condições de pagamento.

2.5.1 Solicitação de Compras

A Solicitação de Compras é o processo inicial da compra. Ela dá o aval para o comprador efetuar a mesma. Essa solicitação é feita por documento e esse deve informar o que deve ser comprado, a quantidade, a especificação do produto e o prazo de entrega.

A Solicitação de Compras pode ser feita manualmente, por controle de lote econômico e ponto de pedido, por necessidade da ordem de produção e pela requisição de produtos ao armazém.

2.5.2 Coleta de Preços

Segundo Dias (1993), a cotação é o registro do preço obtido da oferta de diversos fornecedores em relação ao material cuja compra foi solicitada. Ao se fazer uma cotação de preços para determinado equipamento ou produto, os fornecedores em potencial enviam propostas de fornecimento, que informam preço, prazo, reajustes e uma série de condições gerais que estabelecem. A empresa por intermédio do comprador fixa também diversas condições para o fornecedor.

2.5.3 Pedido de Compra

Segundo Dias, o Pedido de Compra é um contrato formal entre a empresa e o fornecedor, devendo representar fielmente todas as condições e características da compra estabelecidas, razão pela qual o fornecedor deve estar ciente de todas as cláusulas e pré-requisitos constantes do impresso, dos procedimentos que regem o recebimento das peças ou produtos, dos controles e das exigências de qualidade, para que o pedido possa legalmente ser considerado em vigor. O Pedido de Compra tem força de contrato e a sua aceitação pelo fornecedor implica o atendimento de todas as condições aí estipuladas, tais como: quantidade, qualidade, frequência de entregas, prazos, preços e local de entrega.

2.6 INVENTÁRIO

Em gestão de estoques, é necessário o controle desse estoque e a ampla noção do que se está estocando. Sabendo-se disso, é de suma importância uma listagem com todos os materiais pertencentes a organização. A feitura dessa listagem damos o nome de inventário. O inventário determina, classifica e dá valor a cada produto existente na organização. É graças a isso que a empresa sabe se os produtos que ela acredita estarem estocados realmente estão disponíveis e se a listagem em tese está em conformidade com a realidade.

Segundo Dias (1993, pg.192), periodicamente a empresa deve efetuar contagens físicas de seus itens de estoque e produtos em processo para verificar

- a) Discrepâncias em valor, entre o estoque físico e o estoque contábil.
- b) Discrepâncias entre registros e o físico (quantidade real na prateleira).
- c) Apuração do valor total do estoque (contábil) para efeito de balanços ou balancetes. Neste caso o inventário é realizado próximo ao encerramento do ano fiscal.

Ainda segundo Dias (1993, pg.192) os inventários nas empresas podem ser gerais ou rotativos.

2.6.1 Inventários Gerais

São efetuados ao fim de cada exercício, onde abrangem todos os itens de estoque. São contagens mais duradouras que por incluírem quantidades elevadas de itens, é necessária a parada de fluxo de entrada e saída de produtos.

2.6.2 Inventários Rotativos

São efetuados com maior frequência e em intervalos menores de tempo. As contagens são feitas com grupos selecionados de produtos com maior fluxo de entrada e saída. Isso se dá devido a necessidade de maior controle desses produtos, não sendo viável o término do exercício financeiro para a contagem.

2.6.3 Reconciliações e Ajustes

Quando há discrepâncias entre o estoque contábil e o inventário, deve ser feito o reajuste, valorizando o inventário na formulação de um relatório chamado “Controle das Diferenças de Inventário”. Os responsáveis pelo estoque deverão justificar essas diferenças no relatório e ajustar os estoques. A empresa é a responsável por definir o percentual de discrepância permitida entre o estoque contábil e o inventário. Já o controle de estoques ajusta e autoriza os ajustes devidos.

3 METODOLOGIA

3.1 TIPO DE PESQUISA

Segundo Acevedo e Nohara (2013), o estudo de caso caracteriza-se pela análise em profundidade de um objeto ou de um grupo de objetos, que podem ser indivíduos ou organizações. O estudo de caso quando descritivo, visa descrever e refutar a teoria científica, mas não a explica. Contudo, serve de base para a ciência. Geralmente são coletados dados qualitativos e tem como objeto de estudo dados de eventos reais. Na verdade, a investigação busca atestar a aplicação da ciência na realidade ambiental que no dado estudo é a organização.

3.2 TÉCNICA

Para a investigação de como o almoxarifado lida com os materiais necessários para o suprimento de cada serviço, a técnica utilizada foi a aplicação de um questionário com perguntas objetivas a respeito do funcionamento do almoxarifado e da percepção que cada um dos respondentes tem da Gestão de Estoques da organização. O questionário foi respondido pelos responsáveis do almoxarifado e do *controller* da empresa. Foi feita a análise a respeito do processo de gerenciamento dos estoques da organização. Foram questionadas as variáveis qualitativas que compreendem a gestão de estoques da empresa estudada. As variáveis coletadas no questionário vão desde o grau de instrução dos respondentes, como cada um vê a importância de uma gestão de estoques e como é dado todo o processo de suprimentos, desde o pedido de compra até o método utilizado para o ressurgimento.

As perguntas feitas foram as seguintes:

- Qual a sua idade e sexo?
- Qual o seu grau de instrução?
- Há quanto tempo você trabalha no setor de estoques dessa organização?
- Existe algum sistema informatizado para a gestão de estoques na organização?
- Onde os estoques são armazenados?
- É delimitado estoque mínimo e máximo?
- Existe um ponto de pedido de compra na organização?
- Existe delimitação de estoque de segurança?
- Como é feito o processo de compra? Existe cotação?
- Como funciona o processo de recebimento de mercadoria?
- Qual o método utilizado no controle dos estoques?
- Como é feita a liberação dos materiais?
- A empresa realiza inventários? Com que frequência?
- Como são tratadas as diferenças de estoques?
- Na sua opinião, em que a gestão de estoques beneficia o empreendimento?

Os resultados obtidos foram comparados com a revisão bibliográfica e teórica a respeito da gestão de estoques para análise de como é aplicada no gerenciamento e suprimento da organização.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 CARACTERIZAÇÃO DO AMBIENTE

O local da pesquisa é o almoxarifado de um hotel com conceito de 4(quatro) estrelas localizado na cidade de João Pessoa mais precisamente na orla da Praia de Cabo Branco. O hotel possui pouco mais de 20 anos de atuação no mercado e 80 funcionários para sua operação. Durante o seu período de funcionamento passou por reformas de ampliação e modernização nas áreas comuns e nos apartamentos.

Estes apartamentos são divididos em quatro categorias desde a mais simples que tem TV LED 32", frigobar, suíte e ar condicionado até a mais luxuosa com vista para o mar. Todos os quartos possuem serviço "*room service*" 24 horas. No hotel existem apartamentos adaptados para portadores de necessidades especiais e as dependências comuns são adaptadas para esse público. O hotel dispõe de um restaurante onde é servido café da manhã, almoço e jantar aos hóspedes e ainda é aberto ao público em geral. O café da manhã é servido no sistema de buffet enquanto as outras refeições são servidas no modo a la carte. Ainda possui dois salões de eventos, academia, salão de jogos, piscina com serviço de bar e serviço de praia.

O hotel recebe turistas nacionais e internacionais, tendo o seu maior fluxo durante os feriados nacionais, festas juninas, réveillon e períodos considerados de alta temporada no país onde o público vem a trabalho ou a passeio para desfrutar das belezas do estado.

4.2 APRESENTAÇÃO, ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS

Os respondentes são do sexo masculino. O almoxarife tem 20 anos de idade e o *controller* tem 32 anos. Nos questionários realizados com o almoxarife e o *controller*, pode-se descobrir que há um sistema informatizado para a Gestão de Estoques do empreendimento hoteleiro estudado, onde o *controller* respondeu que os sistemas utilizados são o Marcos Varanda e CM NET.

É perceptível por meio das respostas que os responsáveis possuem conhecimento a respeito da Gestão de Estoques, tanto pelo tempo trabalhado na organização como no conhecimento prévio. O almoxarife tem curso técnico médio em desenvolvimento e o *controller* está cursando graduação em logística. Os mesmos estão na organização há 3 anos e 12 meses, respectivamente. O almoxarife começou no hotel como Jovem Aprendiz sendo logo após efetivado.

No questionário, pudemos constatar que existe um almoxarifado central no empreendimento, e outros setoriais para facilitar a entrega dos produtos solicitados. O almoxarifado setorial fica perto de setores estratégicos da organização, consequentemente demandando menos tempo na entrega dos materiais e tendo maior controle dos materiais existentes no setor. Em geral, os almoxarifados setoriais são materiais em processamento ou insumos, como alimentos a preparar

ou em fase de preparação e materiais como roupa de cama e itens de higiene pessoal que abastecem os quartos do hotel e áreas comuns que necessitem desses materiais.

Os dois responderam que não é delimitado um estoque mínimo e máximo na organização e que os pedidos são feitos conforme ocorre demanda de material, mas há um ponto de pedido dos materiais essenciais para o empreendimento. Esses pedidos são realizados semanalmente de acordo com a previsão de ocupação da semana corrente e do estoque já existente nos almoxarifados. O *controller* ainda falou que tem dificuldade no controle de estoque devido as oscilações de demanda durante alguns períodos do ano. Em períodos de alta temporada, as demandas aumentam, havendo assim essas oscilações.

Também foi respondido que não há programação prévia para a obtenção de materiais quando ocorre eventos, tendo assim que fazer compras emergenciais para atender a demanda. Ou seja, não há estoque de segurança para possíveis casos atípicos que possam ocorrer, como os congressos ou eventos já citados, assim como atraso no fornecimento de algum material.

Quando é necessário adquirir novos materiais, a primeira etapa para a obtenção do mesmo é a solicitação de compra que é realizada por *e-mail* ou verbalmente, caso seja urgente a chegada desse material no empreendimento e a falta do mesmo implique em paralisação ou dificuldade das atividades.

Após a solicitação de compra é feita a cotação para garantir o melhor custo benefício. De acordo com o *controller*, são feitas, no mínimo, três cotações antes da autorização de compra. Após a autorização de compra, a compra é realizada e o produto recebido pelo empreendimento, entrando assim no grupo de materiais aptos a atenderem os objetivos da empresa.

O fluxograma na figura 01 representa as etapas da Gestão de Estoques na organização, desde a solicitação de compras até a saída do produto ao solicitante.

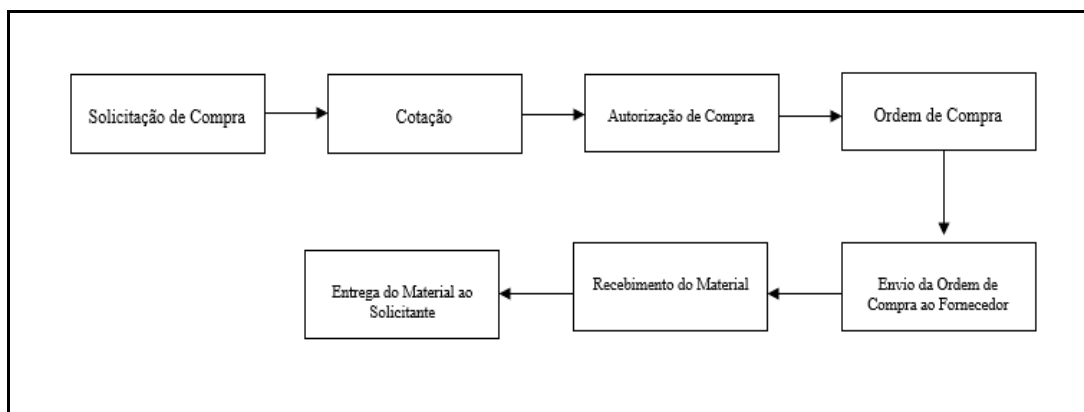


Figura 01: Fluxograma da Gestão de Estoques de um Empreendimento Hoteleiro – Autoria Própria

O recebimento dos materiais é feito pela conferência da ordem de compras, verificando se as quantidades e os produtos discriminados condizem com o material físico. É no recebimento também que é conferida a qualidade do material e a integridade do mesmo, como embalagem, validade, perecibilidade, etc. Após a conferência desses materiais, é feito o registro no sistema informatizado do empreendimento, onde a disponibilidade do material passa a constar no sistema.

Para a saída dos produtos do almoxarifado para o solicitante, é utilizado o sistema informatizado, o qual o solicitante faz a requisição pelo sistema de Controle de Estoques. Ainda vale salientar que é observada na entrega dos materiais solicitados os primeiros produtos que entraram no hotel, esses deverão ser os primeiros a saírem. Em suma, no hotel é utilizado o método PEPS.

Segundo os dois respondentes, o inventário é realizado mensalmente. Ambos responderam que quando ocorrem variações entre a contagem física e contábil é gerado um relatório no sistema para justificar as diferenças que não são tratadas pela Gestão de Estoques.

Quanto a visão do *controller* sobre a importância da Gestão de Estoques para o empreendimento, ele disse saber da importância disto nas atividades da organização. Ainda discorreu que é de suma importância controlar os estoques para que não falte os materiais necessários a organização e que não sejam comprados materiais em demasia, causando desperdício, quer seja por obsolescência dos materiais ou até mesmo pelo custo de armazenar o material no empreendimento sem necessidade. Resumindo, a Gestão de Estoques permite o equilíbrio da organização, tendo o material na quantidade certa, no tempo oportuno e na qualidade ideal.

A percepção do almoxarife vai em convergência a visão do controller. O almoxarife falou que acha importante a Gestão de Estoques para que não falte materiais, assim como também não haja sobras, ainda falou que quando falta materiais o funcionamento do empreendimento pode ser dificultado ou até mesmo haver uma paralisação das atividades e quando os materiais não faltam, é um ponto forte para evitar essa paralisação ou dificuldade das atividades.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o estudo de caso feito pode-se afirmar que a Gestão de Estoques é muito importante na organização hoteleira, porque é peça fundamental para a redução de custos e para o funcionamento do hotel sem interrupções ou dificuldades. Vale salientar que uma Gestão de Estoques bem planejada e executada evita uma possível obsolescência de estoques e a falta de materiais no empreendimento. Ainda proporciona ao empreendimento, a capacidade de negociação nas compras já que a obtenção de materiais feita com antecedência costuma ter melhor poder de negociação e maiores chances de se adquirir esses materiais com um custo mais baixo.

A Gestão de Estoques ainda proporciona um excelente atendimento aos *stakeholders*, garantindo produtos e serviços de qualidade e consequentemente atendendo as necessidades dos clientes e colaboradores. Quando se consegue atender aos clientes conforme a necessidade dos mesmos e há a redução de custos na obtenção de materiais, o giro de estoque é maior e os lucros do empreendimento também crescem proporcionalmente e isso só é possível graças a Gestão de Estoques.

Em geral, a Gestão de Estoques funciona bem no hotel, porém é necessária uma delimitação dos estoques mínimo e máximo e de um estoque de segurança. Por falta dessa delimitação eles têm problemas quanto a falta de estoques, devido a possíveis atrasos de algum fornecedor ou alguma demanda não programada, eles ficam sem estoque para prover as necessidades do empreendimento. Para evitar que isso aconteça, é necessário que eles delimitem um estoque de segurança com o máximo de urgência, já que há muita imprevisibilidade nas demandas do hotel e caso haja uma demanda não esperada e eventual falha na entrega de materiais pelo fornecedor, o empreendimento pode prejudicar as suas atividades ou até mesmo

paralisá-las. Ainda que não haja atraso no fornecimento, mas compras feitas de “última hora” saem mais caras para a organização.

Outra observação a fazer é que os responsáveis pela Gestão de Estoque não discutem as variações ocorridas nos inventários, apesar do sistema gerar relatórios apresentando variações. É necessário que essas perdas sejam discutidas para que sejam minimizadas nas próximas contagens físicas, evitando assim desperdícios.

Com o estudo de caso, foi possível enxergar na prática a importância da Gestão de Estoques, foi visto que um controle de entrada e saída de materiais feito da forma correta, oportuniza a organização a ter o material certo, na hora certa, no tempo oportuno e na quantidade adequada, evitando desperdícios e falta de material.

REFERÊNCIAS

- ACEVEDO E NOHARA. **Como fazer monografias. TCC- Dissertações-Teses**. 4ª. Ed. São Paulo. Atlas. 2013
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- AMARAL, Jéssica Taiani do; DOURADO Laurinda Oliveira. **Gestão de Estoque**. III ENCONTRO CIENTÍFICO E SIMPÓSIO DE EDUCAÇÃO UNISALESIANO (2011)
- BALLOU, R. H. **Gerenciamento da cadeia de suprimentos: Planejamento organização e logística empresarial**. 5 ed. Porto Alegre. Bookman, 2006.
- BALLOU, R. H. **Logística empresarial**. São Paulo. Atlas, 2007.
- BESSEN, F; ALVES, R. Z. **Rotatividade de Estoque: Um Indicador para Gestão do Setor Hoteleiro de Balneário Camboriú**. Caderno de Publicações Acadêmicas – IFSC, v. 1, n 1, 2012.
- BRAGA, Roberto. **Fundamentos e técnicas de Administração Financeira**. São Paulo. Atlas, 2008
- DIAS, M. A. **Administração de Materiais: Princípios, Conceitos e Gestão**. 5 ed. São Paulo. Atlas, 2009.
- GITMAN, Lawrence J. **Princípios da administração financeira**. São Paulo. Hbra, 1997.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. São Paulo. Pioneira, 2001.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, Jose Carlos. **Contabilidade Comercial**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**, 15 ed. São Paulo. Editora Atlas S. A, 2009.
- OLIVEIRA, Luís Martins... et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 2 ed. São Paulo. Atlas 2003.
- SILVA, J. S.; FARIAS, A. P. S. **O Gerenciamento de Estoque num Hotel Localizado no Sertão de Pernambuco**. XI Congresso Nacional de Excelência em Gestão. Ago 2015.
- TORRE, OSCAR DE LA. **El turismo, fenómeno social**. Cidade do México: Fondo de Cultura Económico, 1992.

VIEIRA, W. Q; SOUZA, M. J. B. **Gestão de Custos nos Hotéis de Lazer da Região Sul do Brasil.** Turismo - Visão e Ação - vol. 7, n.3, p. 427 - 438 set. /dez. 2005.

WARREN, Carl S. et al. **Fundamentos de Contabilidade: Aplicações.** 22 ed. São Paulo. Cengage Learning, 2009.

**ANÁLISE DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA
COFINS: APARTIR DO RECURSO 574706/PR DO STF E DA SCI COSIT Nº
13/2018 DA RFB**

Lucas Vasques do Nascimento¹
Teófilo Augusto da Silva Soares²

RESUMO:

O estudo dos tributos tem significância no financiamento das obrigações estatais. Dito isso, o presente estudo objetivou analisar o impacto tributário redutivo perante as novas possibilidades de alterações nas bases de cálculos dos tributos que financiam a seguridade social, PIS e COFINS, com a exclusão da parcela de ICMS. A metodologia usada foi a interpretação resumida às novas regras de apuração, aplicando método comparativo, via estudo de caso, mostrando os impactos à carga tributária no exercício de 2018, de apurações com e sem a exclusão da parcela do ICMS. Estudos nas leis que regem os tributos brasileiros, trouxeram questionamentos, estes foram levados à esfera jurídicas e tiveram suas sentenças. O STF após julgamento de recurso, entendeu que a parcela do ICMS não compõe a base de cálculo do ICMS, logo mais a RFB emitiu uma consulta a contribuintes, informando os meios de envio das informações. Após as normativas, surgiu nova problemática referente a qual será o impacto na atenuação dos tributos? Um estudo de caso realizado mostrou os impactos em uma empresa de comércio atacadista em João Pessoa, sendo o estudo concluído e os valores amplamente discriminados, em um comparativo do método atual e de um simulacro. Observando uma redução de 6,61% na carga tributária total.

PALAVRAS-CHAVES: Seguridade social, Impacto tributário, Comércio varejista.

ABSTRACT:

The study of taxes has a significant impact on the financing of state obligation. That said, this study aimed to analyze the tax impact, given the new taxes calculation basis that support financially the social security, PIS and COFINS, with the exclusion of ICMS installment. The methodology used was the interpretation summarized to the new calculation rules, applying a comparative method, through a case study, showing the impacts to the tax burden in 2018, of calculations with and without the exclusion of the ICMS installment. Studies in the laws that rule Brazilian taxes, brought questions, these were taken to the legal sphere and had their sentences. The Supreme Federal Court after judgment of appeal, understood that the ICMS installment does not compose the calculation basis of the ICMS, soon the Federal Brazilian Revenue issued a consultation to taxpayers, informing the means of sending the information. After the regulations, a new problem arose regarding the tax impact of such decisions. A case study carried out showed the impacts in a retail company in João Pessoa, the final study being concluded and the values widely discriminated, in a comparison of the current method and a simulacrum. Observing a reduction of 6.61% in the total tax burden.

KEY WORDS: Social security, Tax impact, Retail Commerce.

¹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis, na Faculdade IESP, E-mail: lucas.vasquescnt@gmail.com

² Professor Orientador, Graduado em Ciências Contábeis pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP), Especialização em MBA em Contabilidade Controladoria de Finanças pela Faculdade Integrada de Patos. Docente do Curso Superior do Curso de Ciências Contábeis (IESP). E-mail: teofilo@ts7contabilidade.com.br

1 INTRODUÇÃO

Os Tributos estão presentes no cotidiano do Brasil, eles são responsáveis pelo financiamento das obrigações fundamentais do governo, satisfazendo as necessidades da sociedade o qual o Estado tem o dever de cumprir.

A compreensão das leis é fundamental para o desenvolvimento deste tema, pois são elas que determinam a forma de tributação, a competência tributária e quem deve pagar o imposto. Todavia, com a alta carga tributária brasileira, cada vez mais as empresas realizam planejamentos tributários, visando recolher menos impostos de forma legal, para se beneficiar por meio da elisão fiscal. Uma análise das leis que regem o Código Tributário Nacional, e uma interpretação cautelosa podem aperfeiçoar a gestão tributária. Bases de cálculos, fatos geradores, prestações pecuniárias, agentes passivos e ativos na relação tributária, entre outros são conceituados nas leis, e estes trouxeram dúvidas e questionamentos.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário (RE) n. 574706/PR, decretou inconstitucional a inclusão da parcela do ICMS na base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), logo o valor que é repassado a título de ICMS, pelo entendimento dos ministros que votaram a favor, não incorpora-se ao patrimônio empresarial, sendo assim não é caracterizado uma receita ou faturamento da empresa, e sim um simples trânsito contábil ou um repasse de valores a ser totalmente pagos ao fisco estadual. Por sua vez, a Receita Federal do Brasil (RFB) emitiu uma Solução de Consulta Interna - COSIT (SCI - COSIT) n. 13/2018, com o intuito de regular a apuração dos impostos e expressar, por meio de obrigações acessórias transmitidas à Fazenda Federal.

Perante esta perspectiva, tem-se a seguinte problemática: **Qual o impacto tributário, em confronto à exclusão da parcela do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS?** Logo, para responder tal questionamento, objetiva-se uma análise ao impacto tributário, em um estudo de caso comparativo, com a presente forma de apuração em confronto aos entendimentos do STF no RE 574506/PR e da RFB na SCI COSIT Nº 13/2018, os quais excluem a parcela do ICMS a recolher da base de cálculo para apuração do PIS e da COFINS, realizado em uma empresa tributada pelo o Lucro Presumido no Estado da Paraíba.

Partindo desta análise, este estudo se justifica pela interpretação dos conceitos e fundamentos tributários, como base de cálculo do PIS e da COFINS e sua exclusão da parcela de ICMS, sendo amplamente discutido no meio contábil e jurídico, na universidade e no cotidiano do profissional contábil, que são os responsáveis pela escrituração contábil-fiscal.

A metodologia usada foi a interpretação resumida às novas regras de apuração, aplicando método comparativo, via estudo de caso, mostrando os impactos à carga tributária no exercício de 2018, de apurações com e sem a exclusão da parcela do ICMS. Foi realizado um comparativo entre os dois tipos de apuração, de mesma competência, alterando apenas as bases de cálculos da apuração do tributo com bases em decisões jurídicas e normativas.

A fundamentação teórica embasa-se em Leis, instruções normativas e recursos.

Este trabalho está estruturado em: breve contextualização de leis relativas aos tributos e suas espécies, conceitos relacionados ao ICMS e as contribuições, PIS e COFINS, sistema de envio das informações tais como o SPED e a forma de tributação pelo Lucro Presumido. Em sequência, apresentada a metodologia obtida para alcançar o objetivo e refutar a problemática, estudo de caso, e por fim, as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção irá contemplar os conceitos e fundamentos, os quais conduzem os tributos e suas espécies, conforme o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, uma rápida revisão no RE 574706/PR e na SCI COSIT n. 13/2018 da RFB, no delineamento da apuração do Lucro Presumido e nos conceitos e características do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) o qual detém as informações das apurações e valores dos tributos relacionados neste artigo.

2.1 TRIBUTO

Compete ao estado a função de tributar, afirma Machado (2009, p.48) que “o Estado, no exercício de sua soberania, tributa. Mas a relação de tributação não é simples relação de poder. É relação jurídica, pois está sujeita as normas às quais se

submetem os contribuintes e também ao Estado” .Em complemento Nogueira (1995,p. 155) diz que os “tributos são receitas derivadas que o Estado recolhe ao patrimônio dos indivíduos, baseados no seu poder de fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com poder de regular) mas disciplinados por normas de direito público que constituem o direito tributário”. Dito isso, observa-se que os tributos são regulados por uma relação jurídica entre dois agentes, um arrecadador e um pagador do tributo.

O art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, 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 (BRASIL, 1966).

Para Sabbag (2009), tributo é prestação pecuniária, ou seja, obrigação de prestar dinheiro ao Estado. Em complemento Machado (2009, p. 56): “Cuida-se de prestação pecuniária tendente a assegurar ao Estados os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto é de natureza pecuniária.”. Sabbag (2009, p. 372) dispõe também, em sua parte inicial, “em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir”, que “não obstante a redundância no dispositivo objetivou evitar o tributo *in natura* (em bens) ou tributo *in labore* (em trabalho, em serviços) ”.

A compulsoriedade do tributo é caracterizada por Machado (2009, p. 56) como uma “ausência do elemento *vontade* no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade de pagar”. Em afirmativa Carvalho (2002, p. 25) cita que “prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias”. Para Sabbag (2009, p. 373) “é não contratual e não facultativa (...) traduz-se que o tributo é uma receita derivada, uma vez cobrada pelo o Estado, no uso de seu poder de império, tendente a carrear recursos do patrimônio particular para o Estado”.

Sendo assim, o pagamento do tributo é obrigatório, e não há vontade de pagar do devedor do tal, e deve ser liquidado em moeda. Bens e serviços não extinguem a prestação pecuniária.

O tributo não pode incidir sobre algo ilícito, Torres (2005) distingue o tributo e a penalidade como:

[...] inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele que deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. O próprio art. 3º do CTN, ao se definir o tributo, exclui do seu conceito a prestação 'que constitua sanção de ato ilícito. (TORRES, 2005, p. 236).

Em concordância com o art. 3º do CTN (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966) institui que os tributos devem ser instituídos por leis (BRASIL, 1966). Machado (2009, p.60) comenta que “isto ocorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça conforme assegura o Art.150, inciso I, da Constituição Federal”. Amaro (2008, p.26) complementa que “dizer que a prestação tributária é instituída em lei, já expressa que o nascimento da obrigação tributária não tem por base a vontade dos sujeitos da relação jurídica, mas sim o comando legal”.

A cobrança mediante atividade administrativa vinculada, para Machado (2009, p.61) refere-se “à atividade, que se classificam, evidentemente, de acordo com a natureza do poder que disponha a autoridade administrativa”, complementa Sabbag (2009, p. 376) “consoma-se em ato documental de cobrança, por meio do qual se pode quantificar e qualificar a obrigação tributária que lhe é preexistente”.

Desta forma, entendemos que o Tributo é uma prestação em moeda aos cofres públicos, com o intuito de financiar as atividades do Estado, sem que incidido naquilo que não seja permitido, devidamente instituído em leis, obedecendo princípios legais e plenamente vinculado a atividade administrativa, com características qualitativas e quantitativas referente a obrigação tributária, obedecendo as leis de um Estado soberano, como cita Machado (2009, p.29) “o poder de tributar nada mais é do que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”.

2.2 IMPOSTO

Nos termos das definições do imposto, o art. 16 do CTN (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966) regula que imposto é o tributo do qual a obrigação tem por fato

gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (BRASIL, 1966). Machado (2009) comenta:

[...] por isto, que o imposto é uma exação não vinculada, isto é, independente da atividade estatal específica (...) A expressão não vinculada, com que se qualifica o imposto, nada tem a ver com a qualificação da atividade administrativa vinculada, na definição legal de tributo. Quando se diz que o imposto é uma exação não vinculada, o que se está afirmando é que o fato gerador do imposto não liga a atividade estatal ao contribuinte. Quando se fala de atividade administrativa tributária é sempre vinculada a lei, não se admitindo discricionarismo da autoridade administrativa na cobrança de tributos. (MACHADO, 2009, p. 64).

Para Carvalho (2002), o imposto é definido como o tributo que tem por presunção de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público. Este tributo poderá ser instituído pela União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios, conforme o art. 145 da Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988 (BRASIL, 1988).

2.3 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Segundo Machado (2009), as contribuições destinam-se a fornecer os recursos financeiros das entidades da administração pública com atribuições específicas. As contribuições sociais, de acordo com a Constituição Federal de 1988, em seu art. 195, trata as contribuições da seguridade social da seguinte forma:

- I - Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
 - a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
 - b) a receita ou o faturamento;
 - c) o lucro;
- II - Do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;
- III - sobre a receita de concursos de prognósticos.
- IV - Do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (BRASIL, 1988).

Ribeiro e Pinto (2014) declaram que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, diretamente ou indiretamente, observando os parâmetros da lei.

Segundo Sabbag (2009 p. 509/510), as contribuições sociais destacam-se como as mais importantes, tanto no ponto de vista do volume de arrecadação, quando no ponto de vista acadêmico.

2.4 ICMS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é o tributo mais relevante para os Estados e Distrito Federal, posto a ser a principal fonte de receitas desses entes políticos (MATHIAS, 2015).

Instituído pelo o art. 155 da Constituição Federal de 1988 da seguinte forma:

Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II – Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1988).

Amplamente qualificado como agente administrador do tributo, são atribuídos aos Estados e o Distrito Federal, as competências para instituir o recolhimento do ICMS, seus princípios constitucionais do CTN, são controladas por concepções específicas. De acordo com Mauro (2016) é um princípio definido como a não cumulatividade.

A não cumulatividade prevista no art. 122, § 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988:

I – Será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo o Distrito Federal. (BRASIL, 1988).

Essa não cumulatividade é devida, pelo o fato de o ICMS ser um imposto com incidência em todos os estágios da circulação conforme Mauro (2016) e Mathias (2015). O sujeito passivo da operação, o contribuinte tem direito ao crédito tributário, devido à não cumulatividade, esta técnica que contraria à tributação em cascata, logo permite-se o crédito por entradas, pagos anteriormente na operação. Oliveira e Moreira (2013) esclarecem que sobre o valor de compra e de venda de uma mercadoria incidem dois tipos de ICMS os quais são: i) a Recolher e ii) a Recuperar.

Sabbag (2009, p.987) afirma que “o fato gerador (...) implicam a circulação de mercadorias, assim estendida a circulação capaz de realizar o trajeto da mercadoria

da produção até o consumo” e complementa “circulação: é a mudança definitiva de titularidade jurídica do bem”.

2.5 PIS/PASEP e a COFINS

Na perspectiva de Sabbag (2009, p. 524), as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação de Patrimônio do Servidor (PASEP), regulamentados pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970 para o PIS e Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970 para o PASEP, unificadas em julho de 1976, passando a ser denominado PIS/PASEP, tais destinadas a seguridade social.

Fundada na Lei nº 70/91, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), também tem como objetivo financiar a seguridade social, garantindo os direitos inerentes à saúde, à previdência e à assistência social (OLIVEIRA, 2018).

O inciso I, do art. 195 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), embasa-se juridicamente para a incidência das contribuições para o financiamento da seguridade social da seguinte forma:

A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados e Municípios e das seguintes contribuições sociais.

I – Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) receita ou faturamento;
- c) o lucro.

As bases de cálculo para as contribuições correspondem a totalidades das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para essas receitas, observadas as exclusões admitidas em leis específicas (SABBAG, 2009).

2.6 LUCRO PRESUMIDO

Lucro presumido é uma metodologia de tributação em que o lucro efetivo é substituído por uma margem de lucro prevista em lei (*Buckup*), entende-se que é realizado uma presunção de lucro sobre a receita bruta da companhia.

Sendo uma forma de arrecadação do Imposto de Renda por Pessoa Jurídica e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, esta forma de tributação é regulamentada pelo o Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018 (BRASIL, 2018).

Em questão das bases de cálculo do Imposto de Renda optantes pelo o lucro presumido, é estipulada após a serem incididas sobre o faturamento, as alíquotas prefixadas na no art. 15º da Lei 9.249 de 1995 (1,6%, 8%, 16% e 32%).

As alíquotas do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, para o regime cumulativo, sobre o faturamento são respectivamente 0,65% para PIS e 3% para COFINS, totalizando uma contribuição de 3,65% sobre o faturamento.

2.7 RE 574706/PR e a SCI COSIT n. 13/2018 da RFB

O Supremo Tribunal Federal, através do Recurso Extraordinário (RE)574706/PR (BRASIL, 2007), fixaram o entendimento que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS. A relatora do recurso, Min. Carmen Lúcia, considera que o ICMS calculado a recolher pela as empresas, não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social, e os ingressos de caixa relativos a ICMS a ser pagos, são expressamente classificados como trânsito contábil a ser totalmente repassados aos cofres públicos, via matéria vinculada ao jornal STF. Quanto a modulação dos efeitos, afirma que uma análise técnica deverá consolidar os valores pagos indevidamente pelo os contribuintes (MANTOVANI, 2018).

Após o RE 574706/PR, por meio de regulamentos as informações contidas nas obrigações acessórias declaradas ao governo, a Receita Federal do Brasil publicou em seu sítio uma Solução de Consulta Interna - COSIT (SCI - COSIT) n. 13/2018 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018), ato administrativo, que os contribuintes usam para fins de consultas aos aspectos que versem sobre a exclusão da base de cálculo das contribuições do PIS/PASEP e a COFINS, no regime não cumulativo e cumulativo são:

- a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal;
- b) considerando que na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep do período a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação tributária (CST) previsto na legislação da contribuição, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal da contribuição;
- c) a referida segregação do ICMS mensal a recolher, para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS, em cada uma das bases de cálculo da contribuição, será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês;
- d) para fins de proceder ao levantamento dos valores de ICMS a recolher, apurados e escriturados pela pessoa jurídica, devem-se preferencialmente considerar os valores escriturados por esta, na escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFD-ICMS/IPI), transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos à apuração do referido imposto; e
- e) no caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFD-ICMS/IPI, em algum(uns) do(s) período(s) abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de ICMS a recolher, definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos.

O Auditor-Fiscal da Secretaria da Receita Federal, Oliveira (2018), afirma que “[...] já contempla o entendimento da RFB como proceder quanto a exclusão do ICMS da base mensal... em plena sintonia e teor com o teor dos votos dos Ministros do STF [...]”.

Segundo Andrade (2018,p.?), ambas foram atos administrativos para “tentar justificar que não seria a totalidade de ICMS recebido pelo o contribuinte que comporia o cálculo do indébito a recuperar, e sim efetivamente o valor pago a cada mês”.

2.8 SPED FISCAL

O sistema público de escrituração digital, instituído pelo o Decreto nº 6.022/07 ,é ao ferramenta utilizada para o envio das informações fiscais da empresa, para Breda (2010, p.35) é um arquivo digital que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos e de outras informações de interesse do fisco das unidades Federadas e da Receita Federal do Brasil. A RFB menciona que arquivo digital é constituído de blocos, cada qual com um registro de abertura, com registros

de dados e com um registro de encerramento, referindo-se cada um deles a um agrupamento de documentos e de outras informações econômico-fiscais. (Guia Prático EFD-ICMS/IPI).

3 METODOLOGIA

Para a realização do presente estudo, foi usado o método comparativo, entre as duas formas de apuração dos tributos. Segundo Lakatos e Marconi (2003) o método comparativo aceita analisar o dado concreto, deduzindo do mesmo os elementos constantes, abstratos e gerais, as autoras ainda complementam que se pode analisar elementos de estrutura e classificação. Também foi utilizado os métodos bibliográficos, onde foram analisados documentos que consiste na coleta de informações a partir de materiais científicos.

A metodologia usada foi a interpretação resumida às novas regras de apuração, juntamente com estudo de caso, mostrando os impactos à carga tributária no exercício de 2018, fazendo um comparativo de apurações com e sem a exclusão da parcela do ICMS. Foi feita breve contextualização de leis relativas a tributos e suas espécies, conceitos relacionados ao ICMS e as contribuições, PIS e COFINS, a forma de tributação pelo Lucro Presumido.

Foram analisados os valores recolhidos a título de ICMS, PIS e COFINS e suas respectivas bases de cálculo, referente ao exercício social do ano de 2018, com o propósito, de cumprir-se um comparativo aos valores recolhidos com uma apuração simulada, excluindo a parcela de ICMS a recolher informada, para a apuração do PIS e COFINS, observando qual foi o impacto tributário que esta exclusão ocasionou para o recolhimento das contribuições.

Os dados recolhidos foram de uma empresa de pequeno porte, com faturamento anual de 2018 em R\$ 1.201.619,78, localizada no Município de João Pessoa, Estado da Paraíba, fundada em 2005, ativa no comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo. Enquadrada pelo o regime do Lucro Presumido, ela goza dos direitos da não cumulatividade do ICMS e suas alíquotas de recolhimento das Contribuições Sociais PIS e a COFINS, que são respectivamente 0,65% e 3%, totalizando uma incidência sobre seu faturamento de 3,65% para as contribuições.

A empresa disponibilizou e outorgou o uso das informações que se refere as apurações dos tributos entrelaçados neste estudo, em consonância solicitou gentilmente que não fosse divulgada sua razão social, nem tampouco dados cadastrais de consulta pública, sendo denominada apenas como Empresa A.

4 ESTUDO DE CASO: RESULTADO E DISCUSSÃO

Em primeira fase, foram extraídos os valores recolhidos a títulos de impostos e contribuições e bases de cálculo sobre o faturamento da empresa, informadas através de Escriturações Fiscais Digitais (EFD), as quais são EFD – CONTRIBUIÇÕES e EFD – FISCAL ICMS IPI, componentes do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), estas são obrigações acessórias transmitidas por meios digitais ao fisco federal neste exercício estudado, afim de detectar os valores que foram informadas como base de cálculo de faturamento mensal, e parcela à título de ICMS a recolher.

Em segunda fase foi feita uma simulação com a exclusão da parcela a título de ICMS para cálculo das contribuições sociais e em seguida um comparativo entre o que foi arrecadado e a simulação com a tal exclusão.

Informados na EFD – ICMS IPI, os valores de crédito e débito são informados nas escrituras “E110” e o valor a título de ICMS a Recolher ou Recolhido na “E116”. Com isto fez-se necessário uma planilha para evidenciar os valores informados na apuração do ICMS, resultando na seguinte forma expressada na Tabela 1.

Competência 2018	Créditos entradas(R\$)	por Débitos saída (R\$)	por ICMS a recolher (R\$)
Janeiro	14.374,99	17.782,19	3.407,20
Fevereiro	10.562,51	17.176,66	6.614,15
Março	17.923,57	24.508,46	6.584,89
Abril	7.529,14	18.443,36	10.914,22
Maiο	10.277,95	17.361,93	7.083,98
Junho	8.641,52	13.642,32	5.000,80
Julho	7.386,62	13.919,12	6.532,50
Agosto	13.248,48	20.103,84	6.855,36
Setembro	6.710,39	15.652,69	8.942,30
Outubro	6.230,45	11.956,95	5.726,50

Novembro	7.445,35	16.035,77	8.590,42
Dezembro	14.320,59	17.554,56	3.233,97
Total	124.651,56	204.137,85	79.486,29

Tabela 01 – Valores informados na apuração do ICMS

Fonte: Produção do Autor

Vistos na Tabela 1, os somatórios das competências que resultaram no ICMS a Recolher das empresas, somaram um total de R\$ 79.486,29. Para Ibelli (2017), em matéria vinculada no Diário do Comercio, “o ICMS é a principal fonte de recursos dos estados, continua a ser o tributo de maior peso no bolo fiscal.”. Fazendo uma proporção aos valores pagos a títulos de ICMS ao faturamento de R\$ 1.201.619,78, este imposto equivale a 6,61%.

Para a obtenção dos dados que se referem as bases de cálculo das Contribuições, foram localizadas nas escrituras fiscais “M210” para o PIS e na “M610” para a COFINS, analisados nos documentos, foram elaborados uma planilha de auxílio através de ferramentas técnicas, afim de discernir, por competência os dados informados. Com a tributação regida pelo o Lucro Presumido, foi aplicado as alíquotas de PIS (0,65%) e da COFINS (3%), sobre o faturamento e a totalização das contribuições repassadas à União no exercício social de 2018.

Na Tabela 2, são observados os valores das bases de cálculos e de PIS a recolher.

Competência 2018	Faturamento (R\$)	Base de Cálculo das Contribuições (R\$)	PIS a recolher (0,65%) (R\$)
Janeiro	109.469,31	109.469,31	711,55
Fevereiro	93.924,71	93.924,71	610,51
Março	124.342,26	124.342,26	808,22
Abril	118.424,68	118.424,68	769,76
Maior	104.383,24	104.383,24	678,49
Junho	82.900,69	82.900,69	538,85
Julho	80.008,54	80.008,54	520,06
Agosto	120.846,5	120.846,50	785,50
Setembro	96.720,31	96.720,31	628,68
Outubro	75.495,49	75.495,49	490,72
Novembro	84.329,6	84.329,60	548,14
Dezembro	110.774,45	110.774,45	720,03
Total	1.201.619,78	1.201.619,78	7.810,53

Tabela 02 – Valores das bases de cálculos e valores de PIS
Fonte: Produção do Autor

Na Tabela 3, observa-se os valores das bases de cálculos e valores de COFINS.

Competência 2018	Faturamento (R\$)	Base de Cálculo das Contribuições (R\$)	COFINS recolher (3%) (R\$)	a
Janeiro	109.469,31	109.469,31	3.284,08	
Fevereiro	93.924,71	93.924,71	2.817,74	
Março	124.342,26	124.342,26	3.730,27	
Abril	118.424,68	118.424,68	3.552,74	
Maio	104.383,24	104.383,24	3.131,50	
Junho	82.900,69	82.900,69	2.487,02	
Julho	80.008,54	80.008,54	2.400,26	
Agosto	120.846,50	120.846,50	3.625,40	
Setembro	96.720,31	96.720,31	2.901,61	
Outubro	75.495,49	75.495,49	2.264,86	
Novembro	84.329,60	84.329,60	2.529,89	
Dezembro	110.774,45	110.774,45	3.323,23	
Total	1.201.619,78	1.201.619,78	36.048,59	

Tabela 03 – Valores das bases de cálculos e valores de COFINS
Fonte: Produção do autor.

Com os respectivos dados das Contribuições, fora composta uma ferramenta para saber os valores totais arrecadados no exercício social, vistos na Tabela 4.

Dados competência 2018 com ICMS na base de apuração	
Faturamento (R\$)	1.201.619,78
Base das contribuições (R\$)	1.201.619,78
PIS (R\$)	7.810,53
COFINS (R\$)	36.048,59
Valor total contribuições (R\$)	43.859,12

Tabela 04 – Valores totais arrecadados no exercício social
Fonte: Produção do autor.

Observa-se que da forma do que é recolhido, as alíquotas do PIS e a COFINS são incididas no faturamento informada nas escritas fiscais digitais, sem a exclusão da parcela do ICMS, nota-se que as contribuições equivalem a 3,65% do faturamento total.

Após a coleta dos dados essenciais para a análise principal deste artigo, foi mais uma ferramenta de auxílio nos estudos desta apuração, como simulacro, representado pela Tabela 5, para atender as normas passadas pelo RE 574706/PR e na SCI COSIT n. 13/2018 da RFB, onde exclui a parcela de ICMS que foi a recolher no exercício social de 2018.

Competência 2018	Faturamento (R\$)	ICMS a recolher (R\$)	Base de Cálculo das Contribuições simulada (R\$)	PIS a recolher (0,65%) (R\$)
Janeiro	109.469,31	3.407,20	106.062,11	689,40
Fevereiro	93.924,71	6.614,15	87.310,56	567,52
Março	124.342,26	6.584,89	117.757,37	765,42
Abril	118.424,68	10.914,22	107.510,46	698,82
Maio	104.383,24	7.083,98	97.299,26	632,45
Junho	82.900,69	5.000,80	77.899,89	506,35
Julho	80.008,54	6.532,50	73.476,04	477,59
Agosto	120.846,50	6.855,36	113.991,14	740,94
Setembro	96.720,31	8.942,30	87.778,01	570,56
Outubro	75.495,49	5.726,50	69.768,99	453,50
Novembro	84.329,60	8.590,42	75.739,18	492,30
Dezembro	110.774,45	3.233,97	107.540,48	699,01
Total	1.201.619,78	79.486,29	1.122.133,49	7.293,87

Tabela 05 – Simulacro
Fonte: Produção do autor.

A primeira, na Tabela 6, discrimina os valores de PIS por competência.

Competência 2018	Faturamento (R\$)	ICMS a recolher (R\$)	Base de Cálculo das Contribuições simulada (R\$)	PIS a recolher (0,65%) (R\$)	COFINS a Recolher (3%) R\$	Total das Contribuições Simuladas (R\$)
Janeiro	109.469,31	3.407,20	106.062,11	689,40	3.181,86	3.871,27
Fevereiro	93.924,71	6.614,15	87.310,56	567,52	2.619,32	3.186,84
Março	124.342,26	6.584,89	117.757,37	765,42	3.532,72	4.298,14
Abril	118.424,68	10.914,22	107.510,46	698,82	3.225,31	3.924,13

Maio	104.383,24	7.083,98	97.299,26	632,45	2.918,98	3.551,42
Junho	82.900,69	5.000,80	77.899,89	506,35	2.337,00	2.843,35
Julho	80.008,54	6.532,50	73.476,04	477,59	2.204,28	2.681,88
Agosto	120.846,50	6.855,36	113.991,14	740,94	3.419,73	4.160,68
Setembro	96.720,31	8.942,30	87.778,01	570,56	2.633,34	3.203,90
Outubro	75.495,49	5.726,50	69.768,99	453,50	2.093,07	2.546,57
Novembro	84.329,60	8.590,42	75.739,18	492,30	2.272,18	2.764,48
Dezembro	110.774,45	3.233,97	107.540,48	699,01	3.226,21	3.925,23
Total	1.201.619,78	79.486,29	1.122.133,49	7.293,87	33.664,00	40.957,87

Tabela 06 – Valores de PIS por competência
Fonte: Produção do autor.

A segunda, na Tabela 7, discrimina os valores de COFINS também por competência.

Competência 2018	Faturamento (R\$)	ICMS a recolher (R\$)	Base de Cálculo das Contribuições simulada (R\$)	COFINS a recolher (3%) (R\$)
Janeiro	109.469,31	3.407,20	106.062,11	3.181,86
Fevereiro	93.924,71	6.614,15	87.310,56	2.619,32
Março	124.342,26	6.584,89	117.757,37	3.532,72
Abril	118.424,68	10.914,22	107.510,46	3.225,31
Maio	104.383,24	7.083,98	97.299,26	2.918,98
Junho	82.900,69	5.000,80	77.899,89	2.337,00
Julho	80.008,54	6.532,50	73.476,04	2.204,28
Agosto	120.846,50	6.855,36	113.991,14	3.419,73
Setembro	96.720,31	8.942,30	87.778,01	2.633,34
Outubro	75.495,49	5.726,50	69.768,99	2.093,07
Novembro	84.329,60	8.590,42	75.739,18	2.272,18
Dezembro	110.774,45	3.233,97	107.540,48	3.226,21
Total	1.201.619,78	79.486,29	1.122.133,49	33.664,00

Tabela 07 – Valores de COFINS]
Fonte: Produção do autor.

Com os dados expostos, a análise resultou em valores brutos, representados da seguinte forma, observados na Tabela 8.

Dados com a exclusão do ICMS na base do ICMS

Faturamento anual (R\$)	1.201.619,78
ICMS a recolher (R\$)	79.486,29
Base de cálculo simulada (R\$)	1.122.133,49
PIS s/ faturamento (R\$)	7.293,87
COFINS s/ faturamento (R\$)	33.664,00
Total contribuições (R\$)	40.957,87

Tabela 08 – Dados com a exclusão do ICMS

Fonte: Produção do autor.

Com todos os dados expressamente apresentados, antes e depois da exclusão da parcela do ICMS a recolher, mais uma ferramenta foi criada para chegar ao objetivo do estudo, na qual faz um comparativo da carga tributária anterior e posterior, vistos na Tabela 9.

Competência 2018	Faturamento (R\$)	Base Cálculo das Contribuições com ICMS (R\$)	Total das Contribuições com ICMS (R\$)	Base Cálculo das Contribuições simulada sem o ICMS (R\$)	Total das Contribuições Simuladas sem o ICMS (R\$)	Redução da Base de Cálculo (Respectivo ICMS) (R\$)	Diferença em valores do da redução da carga tributária (R\$)
Janeiro	109.469,31	109.469,31	3.995,63	106.062,11	3.871,27	3.407,20	588,43
Fevereiro	93.924,71	93.924,71	3.428,25	87.310,56	3.186,84	6.614,15	241,42
Março	124.342,26	124.342,26	4.538,49	117.757,37	4.298,14	6.584,89	240,35
Abril	118.424,68	118.424,68	4.322,50	107.510,46	3.924,13	10.914,22	398,37
Maio	104.383,24	104.383,24	3.809,99	97.299,26	3.551,42	7.083,98	258,57
Junho	82.900,69	82.900,69	3.025,88	77.899,89	2.843,35	5.000,80	182,53
Julho	80.008,54	80.008,54	2.920,31	73.476,04	2.681,88	6.532,50	238,44
Agosto	120.846,50	120.846,50	4.410,90	113.991,14	4.160,68	6.855,36	250,22
Setembro	96.720,31	96.720,31	3.530,29	87.778,01	3.203,90	8.942,30	326,39
Outubro	75.495,49	75.495,49	2.755,59	69.768,99	2.546,57	5.726,50	209,02
Novembro	84.329,60	84.329,60	3.078,03	75.739,18	2.764,48	8.590,42	313,55
Dezembro	110.774,45	110.774,45	4.043,27	107.540,48	3.925,23	3.233,97	118,04
Total	1.201.619,78	1.201.619,78	43.859,12	1.122.133,49	40.957,87	79.486,29	2.901,25

Tabela 09 – Comparativo da carga tributária anterior e posterior

Fonte: Produção do autor.

Em consonância com a Tabela 9, foi criada a Tabela 10, resumindo e apresentando valores em porcentagem:

Comparativo

Bases		%
Atual	Simulada	
1.201.619,78	1.122.133,49	-6,61
Contribuições		%
Atual	Simulada	
43.859,12	40.957,87	-6,61
ICMS		%
Atual	Simulada	
79.486,29	79.486,29	0,00
Carga tributária		%
Atual	Simulada	
123.345,41	120.444,16	-2,35

Tabela 10 – Valores em porcentagem
Fonte: Produção do autor.

Observa-se nas Tabela 6, 7 e 9 que nas bases de cálculo do PIS e da COFINS foi excluído a parcela de ICMS, alterando os respectivos valores das contribuições sociais que antes era de R\$ 43.859,12 passa a ser R\$ 40.957,87. Observando uma redução na carga tributária apenas das contribuições sociais de 6,61%, observadas na Tabela 10, respectivamente o valor representado do ICMS na base das apurações, esta redução representa um valor de R\$ 2.901,25, que é a diferença entre o que foi pago e o que a simulação resultou.

A carga tributária anual total da Empresa A, somando o ICMS, o PIS e a COFINS, é R\$ 123.345,41 equivalente a 10,26% sem a exclusão parcela julgada inconstitucional, após o simulacro que convém que o ICMS seja excluído das bases de apuração do PIS e da COFINS, observamos que a carga tributária total passa a ser de R\$ 120.444,16, representando 10,02% uma redução de 0,23% da carga tributária comparada ao faturamento e de uma redução de 2,35% na carga tributária pagas no exercício que foi analisado e realizado o estudo.

A Valor Tributário afirma que o PIS e a COFINS é um dos tributos mais onerosos e está presente em todos os segmentos da cadeia produtiva, logo sua incidência é o faturamento (VALOR TRIBUTÁRIO, 2019). O sistema de cobrança é complexo e o valor depende do tamanho da empresa, comenta o G1 (2017).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo estudou o impacto tributários após o RE 574706/PR e da SCI COSIT n. 13/2018 da RFB, onde, por meios legais, que possivelmente exclui o ICMS da base de cálculo da apuração do PIS e da COFINS. Foi realizado um estudo de caso em uma empresa de pequeno porte, localizada em João Pessoa, no Estado da Paraíba, a mesma com optante pelo regime de tributação Lucro Presumido, onde dispõe de crédito de ICMS, por ser não cumulativo, e suas alíquotas de apuração do PIS em 0,65% e da COFINS em 3%, ambas com incidência sobre o faturamento. Embasado nas Escriturações Fiscais Digitais (EFD), obrigações acessórias enviadas ao fisco federal, obteve-se informações relevantes para o estudo da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, logo as escriturações possuem valores que influenciam diretamente no estudo o qual foi tratado neste.

Realizado a pesquisa, que obteve sucesso na coleta de dados, foram diretamente expressados através de ferramentas auxiliares de estudo, todos os valores que fomentaram a necessidade do estudo de caso no tocante a redução da carga tributária. Devidamente comparados os valores, em porcentagem e moeda, trouxeram o impacto tributário no exercício social da empresa.

O PIS e a COFINS são contribuições onerosas aos cofres da União, tanto ao ICMS aos cofres estaduais, este estudo mostra uma redução positiva ao contribuinte, e negativa a que se refere a arrecadação de tributos.

O setor atacadista é importância a economia nacional, logo contribui para a geração de rendas e empregos. A redução da carga tributária é um dos ensejos dos empresários brasileiros, onde tais tributos, estão vinculados na maioria das ações privadas. Esta redução pode contribuir indiretamente aos valores das mercadorias para o consumidor final, e entende-se que será um estímulo para o consumo.

A exclusão o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, trazem bastante discussão no meio contábil e jurídico, ainda em andamento, pois estão entrelaçadas de formas técnicas e conceituais, a forma de apuração. Em técnicas contábeis, o ICMS é tratado como uma despesa sobre a venda, não como uma receita, logo entra em consonância com o julgamento do RE 574706/PR, onde trata que os ingressos ICMS não caracterizam receitas tributárias, e sim um trânsito-contábil a ser totalmente repassado ao fisco estadual.

Por tratar-se de um processo em andamento, as novas bases de cálculos estão sendo discutidas perante o âmbito jurídico, sendo assim ainda é tratado como uma possibilidade, entretanto empresas já fazem a exclusão da parcela do ICMS na apuração das contribuições.

Por fim, espera-se que este trabalho contribua para que todos os impactos tributários após este estudo de caso sejam observados, revelando de fato sua redução e benefícios.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDRADE, André Martins de. Uma análise sobre a gênese da Solução de Consulta Interna Cosit 13. **Consultor Jurídico** [s.l.], 27 nov. 2018. Opinião. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-nov-27/andre-andrade-analise-genese-sci-cosit-13>>. Acesso em: 06 jun. 2019.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 dez. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 28 maio. 2019.

BRASIL. Constituição Federal, 5 de outubro de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 05 maio 2019.

BRASIL. Decreto-Lei n. 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 nov. 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm> Acesso em: 28 maio. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574706/PR. Relatora: Min. Cármen Lúcia. **Diário de justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm> Acesso em: 28 maio. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

G1, 2017. **Possível alteração nas regras do PIS/Cofins preocupa empresariado**. Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-nacional/noticia/2017/08/possivel-alteracao-nas-regras-do-pis-cofins-preocupa-empresariado.html>>. Acesso em: 01 jun. 2019.

IBELLI, Renato Carbonari. ICMS: o peso-pesado dos impostos. **Diário do Comércio**, São Paulo, 09 jan. 2017. Disponível em: <<http://www.fenacon.org.br/noticias/icms-o-peso-pesado-dos-impostos-1387/>>. Acesso em: 01 jun. 2019.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MANTOVANI, Rafael. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. **Estadão**, São Paulo, 04 out. 2018. Política. Disponível em: <<https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins/>>. Acesso em: 01 jun. 2019.

MATHIAS, Bruno Queiroz. 2015. Competência da Lei Complementar para Estruturar o ICMS. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; BRITO, Demes; PARISI, Fernanda Drummond (coord.). **Temas Atuais do ICMS**. 2015. cap. 1, p. 23-34.

MAURO, Lucas L. Análise do ICMS - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. **JusBrasil**, 2016. Disponível em: <<https://lukasmauro.jusbrasil.com.br/artigos/313502671/analise-do-icms-imposto-sobre-operacoes-relativas-a-circulacao-de-mercadorias-e-sobre-prestacoes-de-servicos-de-transporte-interestadual-intermunicipal-e-de-comunicacao>>. Acesso em: 01 jun. 2019.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, M. S.; MOREIRA, S. C. **Noções de contabilidade básica para cursos técnicos**. Brasília, DF: Editora IFB, 2013.

OLIVEIRA, Jonathan. **Entrevista**: Jonathan oliveira. [s.l.]: Receita Federal publica orientações sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição, out. 2018. Entrevista concedida a Rafaella Feliciano. Disponível em: <<https://cfc.org.br/noticias/receita-federal-publica-orientacoes-sobre-a-exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-da-contribuicao/>>. Acesso em: 01 jun. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RFB. **Solução de Consulta Interna – Cosit, n. 13 de 18 de outubro de 2018**. Contribuição para o PIS/PASEP exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição. Brasília, DF: RFB. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=anotado&idAto=95936&taMHA=0>>. Acesso em: 28 maio. 2019.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução a Contabilidade Tributária**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VALOR TRIBUTÁRIO, 2019. **PIS e Confins**. Disponível em: <<https://www.valortributario.com.br/tributos/piscofins/>>. Acesso em: 01 jun. 2019.

VARIAÇÕES DOS GASTOS PÚBLICOS: UMA ANÁLISE NO MUNICÍPIO DE CABEDELO-PB NO PERÍODO DE 2015 A 2018

Josimar Barbosa Rodrigues¹
Isabella Christina Dantas Valentim²

RESUMO:

Entende-se que a gestão dos gastos públicos, dos quais pode-se denominar de despesas públicas, necessita de uma boa administração pública, visto que seu objetivo é o seu retorno em forma de investimentos para os municípios. Nesse sentido, esta pesquisa tem como objetivo geral, analisar a variação do processo orçamentário durante o período de 2015 a 2018 no município de Cabedelo/PB. Os dados foram extraídos diretamente da plataforma digital do Tribunal de Conta do Estado da Paraíba (TCE) e do Portal da Transparência de Cabedelo/PB. Quanto a abordagem adotada foi a qualitativa e quantitativa e os objetivos descritivos junto com a pesquisa documental. Os resultados desta pesquisa demonstram que houve redução da previsão da receita corrente de 2015 a 2017, no tocante às despesas apenas no ano de 2017 ocorreu de o montante da despesa fixada para a educação ser inferior ao da saúde. Em relação a despesa fixada da educação, em 2015 aproximadamente 43% das receitas previstas foram absorvidos pelas despesas referentes à saúde, segurança e educação, já em 2016 esse percentual foi de 47,77%, no ano de 2017 pouco mais de 51% e em 2018 este percentual se aproximou dos 50%. Os resultados apresentaram variações orçamentárias nas receitas previstas e despesas fixadas nos quatros anos de análises.

PALAVRAS-CHAVES: Contabilidade Pública, Receitas, Despesas, Orçamento Público.

ABSTRACT:

It is understood that the management of public expenditure, which can be termed public expenditure, needs good public administration, since its objective is to return it in the form of investments to the municipalities. In this sense, this research has as general objective, to analyze the variation of the budget process during the period from 2015 to 2018 in the municipality of Cabedelo/PB. The data were extracted directly from the digital platform of the Court of Account of the State of Paraíba (TCE) and the Transparency Portal of Cabedelo/ PB. The qualitative and quantitative approaches adopted, and the descriptive objectives together with the documentary research. The results of this research show that there was a reduction in the current revenue forecast from 2015 to 2017, in terms of expenditures only in 2017 occurred that the amount of education spending was lower than that of health. Regarding fixed education expenditure, in 2015 approximately 43% of the expected revenues were absorbed by health, safety and education expenditures, by 2016 this percentage was 47.77%, in 2017 just over 51% and in 2018 this percentage approached 50%. The results presented budgetary variations in the expected revenues and departures fixed in the four years of analysis.

KEY WORDS: Public Accounting, Revenues, Expenses, Public Budget.

1 INTRODUÇÃO

O Orçamento Público é uma ferramenta moderna da administração pública, considerado nos dias atuais como ato preventivo e autorizativo das despesas que o

¹Formado: Técnico em Contabilidade, graduando Curso de Ciências Contábeis E-mail: josimarbr2009@hotmail.com

² Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN, Mestre em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis e Gestão Financeira. E-mail: isabellavalentim.prof@gmail.com.

Estado deve realizar em seu exercício. Para Silva, (2011, p.172), “o orçamento público está intimamente ligado ao desenvolvimento dos princípios democrático [...]”, uma vez que aprovação do orçamento, no caso dos Municípios, é de competência da Câmara de Vereadores. A Lei Orçamentária Anual, doravante LOA, depois de aprovada, vai para a sanção do Chefe do Poder Executivo, o Prefeito, e segue para a publicação oficial.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, dita as normas para fiscalização e controle da gestão. As finanças públicas devem ser estimadas e planejadas. Existe um regulamento a ser seguido, o processo de planejamento Municipal, primeiramente começa com Plano Diretor, que mostra meios de desenvolvimento. O artigo da 165 da Constituição Federal de 1988 apresenta as normas que são de iniciativa do Poder Executivo: O Plano Plurianual (PPA) que é um instrumento de transparência e controle da gestão, junto com as Leis de Diretrizes Orçamentária (LDO), e a Lei Orçamentária Anual (LOA). A Lei n.º 4.320/64 agrega valores de direito financeiro para preparação do orçamento da União, dos Estados, dos Municípios e Distrito Federal. De acordo o Art. 2º “A Lei do orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade.

Nessa perspectiva, entende-se que a gestão dos gastos públicos, dos quais pode-se denominar de despesas públicas, necessita de uma boa administração pública, visto que seu objetivo é o seu retorno em forma de investimentos para os municípios. Nesse sentido, pretende-se analisar o comportamento dos dispêndios públicos do Município de Cabedelo-PB, no qual compreende o período de 2015 a 2018, pois se refere ao primeiro e segundo mandato do prefeito, conseguindo então, demonstrar todos os investimentos nas áreas que pretendem ser analisadas na pesquisa como: a área de saúde, educação e segurança.

Para esta pesquisa serão analisadas as previsões das receitas públicas e as fixações das despesas públicas, depois da votação, aprovação e execução da Lei Orçamentária Anual – LOA, Plano Plurianual e Lei de Diretrizes Orçamentárias, no ano de 2015 a 2018, dos quais serão demonstrados.

Alguns trabalhos já abordaram sobre o assunto como: Laércio da Silva (2012), que tratou sobre o tema das despesas públicas correntes no Município de

João Pessoa/PB. Como também Joanna Silva (2018), que por sua vez analisou as receitas previstas e realizadas nos Municípios Paraibanos do ano de 2017.

Partindo deste contexto, pretende-se responder ao seguinte questionamento:

De que forma variou o processo orçamentário do Município de Cabedelo/PB entre o período de 2015 a 2018?

Para responder ao problema proposto, tem-se como objetivo geral, analisar a variação do processo orçamentário durante o período de 2015 a 2018 no município de Cabedelo/PB. Como objetivos específicos, pretende-se elaborar uma análise comparativa da previsão das receitas públicas e da fixação das despesas públicas do Município estudado, referente às áreas de saúde, educação e segurança pública; levantar os conceitos na literatura pertinente; construir um resumo das despesas e receitas do Município analisando o recorte temporal de 2015 a 2018; e comparar, através do estudo de caso, receitas e despesas com relação às áreas de saúde, educação e segurança.

Este estudo pode se constituir em uma contribuição acadêmica e social referente ao Município de Cabedelo–PB, uma vez que possa ser pesquisado por outros estudantes e pesquisadores que já estejam atuando no mercado, podendo utilizar esta análise na prática da sociedade.

O tema se mostrou bastante interessante, pois permite conhecer de forma detalhada como funciona o processo de arrecadação de receitas e como ocorre a distribuição das despesas, avaliando se foram destinadas aos fins específicos, e se estão em conformidade com a legislação pertinente. Em pesquisa preliminar foi observado que não existem nenhum trabalho direcionados ou se dedicam a compreensão das variações dos gastos públicos do município de Cabedelo na perspectiva adotada, dessa forma, o trabalho pode se apresentar como original.

A metodologia inicialmente é de cunho bibliográfico e documental, visto que serão analisados alguns relatórios disponíveis para a população em relação ao tema proposto, que será ainda aprofundando em um estudo de caso.

Esse estudo está organizado em quatro seções: com a introdução, fundamentação teórica, metodologia, análise do estudo de caso e por fim as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS PÚBLICOS

Segundo Baleeiro, (2004, p.75), “Os gastos designam conjunto de dispêndios do Estado, ou outra entidade de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos”. Como é uma das suas principais funções para o Município, os gastos públicos têm que proporcionar proveitos positivos na vida de seus munícipes. De acordo com Rezende (2001) os gastos públicos são classificação de conforme finalidade, natureza e quanto ao agente encarregado de sua execução. No primeiro, os gastos são normalmente classificados dependendo da função, programada e subprograma, considerando o grau de agregação adotada.

Segundo Rezende (2001, p.67), é interessante “notar que as classificações das despesas por funções são necessárias para efetivar implantação da técnica do orçamento-programado, que objetiva e aumenta a eficiência na programação dos dispêndios governamentais”. Vale ressaltar também, que os gastos apresentam quatro principais categorias econômicas de despesas, são elas: o custeio, o investimento, as transferências, e as inversões financeiras.

Ainda nas propostas de Rezende (2001), toda espécie de planejamento requer maior destaque em convicta circunstancia de desembolso. Projeto de preservação, por exemplo, depende principalmente da utilização de mão-de-obra, exibindo uma presença elevada dos gastos com os empregados no total das despesas do programa. A melhoria da infraestrutura de transportes está baseada essencialmente na realização de despesas de investimentos, enquanto que as transferências assumem papel preponderante nos programas de previdência social (REZENDE, 2001).

Para Rezende (2001), em condições associadas, a classificação por meio de qualidade dos gastos precisa assim da disposição operacional da despesa. Acerca de conceitos, de quanto superior é a quantia das despesas públicas reservada à elaboração do capital, melhor atuação dos desembolsos, com os empregados, no pleno orçamento, durante toda operação, mais alta do capital. Nesse caso, continuará relacionada, o roteiro de desenvolvimento e crescimento da infraestrutura econômica, no qual é capaz de ser modificado a forma de andamento dos projetos e pôr a administração do governo, ponto esse destacado por:

A administração direta, ou central, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da presidência da república e dos ministérios. A administração indireta, ou descentralizada, que compreende entidades dotadas. Personalidade jurídica própria e organizadas sob a forma de Autarquia, Fundações, Empresas Públicas e Sociedade de Economia Mista (REZENDE, 2001, p, 68).

Sem um vasto trabalho para consolidação, é provável que alguns equívocos ocorram na análise de dados acerca da administração dos recursos públicos por categoria econômica de despesas. Exemplifica Rezende (2001, p. 68) que com a “decisão de criar uma autarquia ou empresa para executar um programa que vinha sendo executado pela Administração Direta”, em seu orçamento, a parcela de recursos alocada anteriormente a esse programa constaria como despesas de transferência, causando uma redução dos gastos com pessoal, de consumo e de investimentos. Assim, este autor, afirma que “uma análise parcial da evolução das despesas da Administração Direta poderia apontar modificações em sua composição” causadas, simplesmente, pelas mudanças de sua estrutura administrativa, sem que houvesse qualquer variação real na estrutura dos dispêndios governamentais.

Uma outra forma de resolver a execução dos dados dos programas, seja direta ou indiretamente, segundo Rezende (2001), é mediante contratação de empresas privadas. O autor exemplifica com o caso da saúde. A forma utilizada para a prestação de serviço de saúde está intrinsecamente ligada à estrutura dos dispêndios na assistência médica da previdência social.

Se a preferência recair sobre a prestação direta dos serviços, isto é, a manutenção de ambulatórios e hospitais próprios, o resultado será a elevada participação de despesas de pessoal e a aquisição de material de consumo no total do orçamento do programa. Se por outro lado, a opção for de prestar o serviço indiretamente via contratação ou credenciamento de entidades particulares, a maior parcela do dispêndio será representada pelo pagamento de serviços prestados por terceiros, modificando radicalmente a estrutura dos gastos em termos de participação percentual de cada item no total do orçamento (REZENDE, 2001, p, 69).

2.2 AS RECEITAS PÚBLICAS

A receita orçamentária é classificada em categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital que, por sua vez, desdobram-se em origens, espécies, rubrica, alínea subalínea. Assim são as receitas correntes, as receitas tributárias, patrimonial, agropecuárias, industrial, de serviços e diversas e, ainda, as transferências correntes, ou seja, os recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado quando destinado a atender as despesas classificáveis em despesas corrente, a receita tributária é resultante da cobrança de tributos que podem ser definidos como sendo a receita derivada que o Estado arrecada

mediante o emprego de sua soberania, nos termos fixados em lei, sem contraprestação diretamente equivalente, e cujo produto se destina ao custeio das atividades gerais ou específicas que lhe são própria (SILVA, 2011, p, 235).

São as receitas de capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas, operação de crédito, da conversão em espécie de bens, alienação de bens, e direitos, amortização de empréstimos concedidos, as transferências de capital, ou seja, as decorrentes de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinadas a atender despesas classificáveis em despesas de capital (SILVA, 2011, p, 236).

A receita pública pode ser definida segundo Lima e Castro (2000) como o recebimento efetuado pela instituição pertencente ao Estado, com a finalidade de ser aplicado em gastos operativos e de administração. Deve-se distinguir duas modalidades de recebimentos: as receitas efetivas quando se realizam entradas de numerários sem as correspondentes saídas de outros elementos do ativo ou outras entradas no passiva; e as receitas por mutação patrimonial- cujos recebimentos decorrem da exclusão de valores do ativo ou da inclusão de valores no passivo. (LIMA; CASTRO, 2000).

Para Silva (2011) a disponibilidade de recursos ou rendas entregues pela sociedade, face sua necessidade pode ser denominada de receita pública. Nesse sentido, o Estado irá arcar com as manutenções da administração pública, com o custeio do seu serviço, com a segurança, com as iniciativas de fomento e desenvolvimento econômico e social e com o seu próprio patrimônio. (SILVA, 2011).

Segundo Silva (2011), classifica a receita sobre dois enfoques: enfoque orçamentário e o enfoque patrimonial, com base no enfoque orçamentário, percebemos que a utilização do regime de caixa, e no enfoque patrimonial é o regime de competência. Este autor descreve ainda que:

Sobre o enfoque orçamentário, corresponde a todos os ingressos disponíveis para cobertura das despesas orçamentárias e operações que, mesmo não havendo ingresso de recursos, financiam despesas orçamentárias. No enfoque orçamentário (SILVA, 2011, p, 229).

Sobre o enfoque patrimonial, Silva (2011) destaca que a receita representa um aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumentos de ativos ou diminuição de passivos, que resulte em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade. E pressupõem ainda que a receita deverá ser registrada

no momento da ocorrência de seu fato gerador, independentemente do seu recebimento (SILVA, 2011).

Ademais, conhecido os preceitos sobre as entradas de recursos sobre os quais farão o desenvolvimento e atendimento as necessidades sociais, denominadas de receitas públicas, serão abordados então os conceitos sobre o orçamento público.

2.2.1 As Despesas Públicas

As despesas públicas, segundo Lima e Castro (2000), é o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de Direito Público, para o funcionamento dos serviços públicos. Nesse sentido, a despesa, como parte do orçamento, compreende as autorizações para os gastos com várias atribuições e funções governamentais. Em outras palavras, “as despesas públicas correspondem a distribuição e ao emprego das receitas para os custeios de diferentes setores da administração e para os investidores.” (LIMA; CASTRO, 2000, p, 53).

Para Silva (2011, p. 247) as despesas podem ser definidas como:

Todos os desembolsos efetuados pelo o 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. E também pode ser definida sobre dois aspectos fundamentais, sob aspecto geral, designa o conjunto de dispêndios do Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse da população, constitui o programa anual do governo, sob o aspecto específico, a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente dentro de uma autorização Legislativa.

Contudo, após as classificações dos gastos públicos e sua análise a partir das perspectivas de sua aplicação e destino, e as características que definem as despesas, faz-se necessário então, conhecer os conceitos que envolvem as receitas públicas.

2.3 O ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público na perspectiva de Giacomoni (2003) é caracterizado por possuir uma multiplicidade de aspecto: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo entre outros, no qual tem sofrido significativas mudança ao longo do tempo, em decorrência da evolução de suas funções, hoje marcadamente

diversas daquelas que distinguiam no passado. Nesse sentido, para entender do seu conceito atual a partir da análise que caracterizou a transformação de seus papéis principais, que por sua vez, determinaram alterações na importância relativa de cada um dos aspectos (GIACOMONI, 2003).

Nessa perspectiva, Lima e Castro (2000) corrobora no sentido de que o:

Orçamento público é um planejamento feito pela Administração Pública para atender, durante determinado período, aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação das receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade (LIMA; CASTRO, 2000, p.19).

2.3.1 Princípios Orçamentários

Os princípios orçamentários para Aparecido e Simões (2013) funcionam como um núcleo, sobre o qual se sustentam as condições aceitas como verdadeiras para o objetivo em estudo. A Lei 4.320/64, cria regras de direito financeiro para elaboração de orçamento da União, Estados, Municípios e Distrito Federal e conforme o seu Art. 2º aborda que a lei do orçamento contará a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a Política econômica financeira e o programa de trabalho do governo, obedecendo os princípios da unidade, da universalidade, e da anualidade (APARECIDO; SIMÕES, 2013).

Para Giacomoni (2003) os princípios orçamentários não têm caráter absoluto ou dogmático, estão sujeitos a transformação e a modificação em seu conceito por antes constituírem categorias histórica.

Lima e Castro (2000, p.19) relatam sobre tais princípios que:

O Orçamento Público surgiu para atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do governo. Entretanto, para a real eficácia desse controle, é necessário que a constituição orgânica do orçamento se vincule a determinadas regras ou princípios orçamentários, que formam os pilares de uma boa gestão dos recursos públicos.

A lei de orçamento tem como finalidade fazer cumprir a lei devendo ser levado em consideração os princípios no momento da elaboração do orçamento público.

De acordo com Silva, (2011, p,83), o “Princípio da Anualidade corresponde a um ano civil, sendo o orçamento temporário, onde via de regra todas as receitas e despesas tem seu prazo estabelecido até 31 de dezembro”.

Já na perspectiva de Giacomoni (2003), tradicionalmente, todas as despesas e receitas do Estado devem constar no princípio da universalidade, sendo amplamente aceito pelos tratadistas clássicos, sendo considerada indispensável para o controle parlamentar das finanças públicas.

Segundo Sant'Anna e Silva (1962), é possível ao legislativo: a) conhecer a priori todas as receitas e despesas do governo e da prévia autorização para respectiva arrecadação; b) impedir ao Executivo a realização de qualquer operação de receita e despesas sem prévia autorização parlamentar; c) conhecer o exato volume global das despesas projetadas pelo governo, a fim de autorizar a cobrança dos tributos estritamente necessários para atendê-las.

Nessa perspectiva, Giacomoni (2003) diz que o princípio da exclusividade, no § 8º do artigo 16, tem o objetivo de impedir que a lei de orçamento, na vigente Constituição Federal, com isso a o autor relata que “em função da natural celebridade de uma tramitação no legislativo, fosse utilizada como meio de aprovação de matérias outras que nada tinham que ver com questões financeiras, passou a ser regra constitucional desde a reforma de 1926” (GIACOMONI, 2003, p.83).

Já em relação ao princípio da especificação Giacomoni (2003) relata que pode ser considerada um apoiador do trabalho fiscalizador dos parlamentares acerca das finanças do executivo, cujo próprio autor relata que as “receitas e as despesas devem aparecer no orçamento de maneira discriminadas, de tal forma que se possa saber, pormenorizadamente, a origem dos recursos e suas aplicações” (GIACOMONI, 2003, p. 82).

Giacomoni (2003) conclui ainda que o princípio da publicidade desperta muito interesse por sua importância e significação, o orçamento público merece ampla publicidade, formalmente. Como as demais leis, tudo deve e é publicado nos diários oficiais. Porém, a publicidade ideal deve ser clara, ter resumos comentados da proposta orçamentárias e amplamente divididos, de forma que possibilitasse ao maior número possível de pessoas inteirar-se das realizações pretendidas pelas administrações públicas. (GIACOMONI, 2003).

Já o princípio do equilíbrio, fora do âmbito específico orçamentário, é o que tem merecido maior atenção, fora do âmbito específico do orçamento, interessando de perto às outras áreas econômicas, como finanças públicas, política fiscal, desenvolvimento econômico etc. (GIACOMONI, 2003).

Princípio da não afetação da receita, assim definido por Herveieu (1962, p.26), “nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos e determinados gastos”, mesmo não sendo considerado como um dos clássicos, foram elaborados a partir do interesse parlamentar, exigência de que as receitas não sofram vinculação. Este princípio, segundo Giacomoni (2003) antes de mais nada, é uma imposição de bom-senso, já que qualquer administrador prefere dispor de recursos sem comprometimento, para poder atender às despesas conforme as necessidades. Para este autor, as dificuldades podem ser sinônimas dos recursos excessivamente vinculados, advindos das sobras em programas de menor importância e falta em outros de maior prioridade.

O princípio da totalidade orçamentária segundo Herveieu (1962), respeita as separações orgânicas que dão origem à descentralização administrativa, por território e por serviços. Nesse sentido, o Estado deve ter seu domínio orçamentário próprio, distinto dos departamentos, comunas e territórios de além-mar e do domínio das empresas, estabelecimentos públicos nacionais, serviços autônomos e todas as outras pessoas jurídicas satélites do Estado (HERVEIEU, 1962).

O princípio da clareza no orçamento público, segundo Giacomoni (2003) ao cumprir múltiplas funções, deve ser apresentado em linguagem clara e compreensível a todas aquelas pessoas que, por força de ofício ou por interesse, precisam utilizá-los. É uma regra de difícil observação, pois, devido exatamente aos seus variados papéis, o orçamento reveste-se de uma linguagem complexa, acessível apenas aos especialistas. Nessa perspectiva, o autor propõe que “a solução talvez esteja em melhorar os atuais anexos sintéticos, transformando-os em peças comentadas com informações globais sobre a programação orçamentária” (GIACOMONI, 2003, p.86).

Em relação ao princípio da legalidade, tal princípio diz respeito às limitações que o Estado possui quanto ao seu poder de tributar e incluir as seguintes vedações segundo Silva (2011, p. 99 e 100):

- a) Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- b) Instituir tratamento desigual entre contribuinte que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exigida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
- c) Cobrar tributos 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 publicado a lei que os instituiu ou aumentou.

III - Antes de decorrido 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 interestadual ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Por fim, o princípio da flexibilidade, para Sanches (2004), assegura certa mobilidade, pois pode haver uma certa necessidade de ajuste no orçamento, contingência operacionais acontecem e asseguram certa flexibilidade para um necessário ajuste a essas urgências. Apesar da execução orçamentária ter como princípio o ajuste e a programação aprovada pelo Legislativo, retificações são necessárias no decorrer do exercício (SANCHES, 2004).

Contudo, para melhor compreensão o Quadro 01 foi elaborado no intuito de destacar os princípios que norteiam o orçamento público:

Princípios	Características
Princípio da Anualidade	O orçamento deve ter vigência de um exercício financeiro.
Princípio da Universalidade	Todas as receitas e todas as despesas devem constar da lei orçamentária, não podendo haver omissão.
Princípio da Exclusividade	Não pode conter matéria que não seja referente à fixação das despesas e à previsão das receitas.
Princípio da Especificação	Indica que a receita e a despesa públicas devem constar no Orçamento com um satisfatório nível de detalhamento, isto é, elas devem ser autorizadas pelo Legislativo não em bloco, mas em detalhe.
Princípio da Publicidade	Garantia da transparência e de pleno acesso a qualquer interessado às informações necessárias ao exercício da fiscalização sobre a utilização dos recursos arrecadados dos contribuintes.
Princípio do Equilíbrio	Os valores autorizados para a realização das despesas devem ser compatíveis com os valores previstos para a arrecadação das receitas.
Princípio da Não Afetação da Receita	Nenhuma parcela da receita poderá ser reservada ou comprometida para atender a determinados gastos.
Princípio da Totalidade Orçamentária	Todas as receitas e despesas devem constar na peça orçamentária com seus valores brutos.
Princípio da Clareza	O orçamento deve ser claro e de fácil compreensão a qualquer cidadão.
Princípio da Legalidade	A elaboração do orçamento deve observar as limitações legais em relação aos gastos, às receitas e, em especial, às vedações impostas pela Constituição Federal de 1988.

Princípio da Flexibilidade	O orçamento público deve ajustar-se no essencial, às determinações do programa do órgão, aprovado pelo Poder Legislativo ou a quem a Constituição ou as leis tenham delegado competência.

Quadro 01 – Princípios Orçamentários

Fonte: Elaboração própria (2019)

2.4 PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL

2.4.1 Plano Plurianual (PPA)

O plano plurianual é um planejamento de características orçamentária e tem duração de 4 (quatro) anos, a vigência se estende até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, e objetiva garantir a continuidade dos planos e programas instituídos pelo governo anterior (LIMA; CASTRO, 2000).

O PPA é uma das principais novidades do novo marco constitucional. Segundo Giacomoni, (2002, p. 198), “passa a se constituir na síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública, orientando a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como do próprio orçamento anual”.

Para Lima e Castro (2000) o Plano Plurianual:

A Lei que instituir o PPA estabelecerá, por regiões, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras dela decorrente, bem com as relativas aos programas de duração continuada (ações que tendem a ser permanentes) (LIMA; CASTRO, 2000, p, 21).

2.4.2 Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO)

Após a CF de 1988, segundo Giacomoni (2003) o modelo de elaboração orçamentária foi sensivelmente afetado dentro das três esferas de governo. A cada ano, do Poder Executivo ao Poder Legislativo, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias quando aprovada, estabelece metas, prioridades, metas fiscais, e orienta a elaboração da proposta orçamentária (GIOCOMONI, 2003).

Lima e Castro (2000) salientam que, no nível federal, a LDO vem sendo elaborada reiteradamente, mesmo que de forma imprópria, com a intenção de cobrir lacunas que possam existir em função da desatualização da Lei nº 4.320/64, frente às nova e modernas práticas da administração pública, como também, aos mandamentos da Constituição Federal de 1988. Nesse sentido estas regras atingem, inclusive, as práticas contábeis dos órgãos e entidades públicas e a

aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) veio solucionar um desses problemas (LIMA; CASTRO, 2000, p,21).

2.4.3 Lei orçamentária anual (LOA)

A LOA segundo Lima e Castro (2000) disciplina todas as ações do Governo Federal, isto é, nenhuma despesa pública pode ser executada fora do que conste no orçamento. Para estes autores, as ações dos governos estaduais e municipais devem estar registradas nas leis orçamentárias de cada Estado e Município. 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, nesse sentido, pode-se constatar que é o orçamento propriamente dito.

Contudo, é no projeto de Lei Orçamentária Anual (LOA) que o governo define as prioridades contidas no PPA e as metas que deverão ser atingidas naquele ano. A denominação de LOA veio por meio de que ela está consignada na Constituição Federal de 1988.

Enfim, o orçamento é considerado um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz, em termos financeiro, para determinado período, os planos e programas de trabalho, ajustando o ritmo de execução ao fluxo de recursos previstos, de modo a assegurar a contínua e oportuna liberação desses recursos (LIMA; CASTRO, 2000).

Desse modo, pode-se considerar que o planejamento governamental seguirá o fluxo como proposto da Quadro 01:

PLANO PLURIANUAL - PPA Programas com metas e indicadores para quatro anos
LEI DAS DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS - LDO Demonstração das metas para cada ano
LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL - LOA Fornecerá recursos para a execução das ações necessárias ao alcance das metas

Quadro 01 – Processo do Planejamento Orçamentário

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

É fundamental que a Contabilidade Pública seja regida pelos princípios acima citados, pois eles contemplam aspectos estruturais, conceituais e legais, o que proporciona solidez em todos os procedimentos realizados.

3 METODOLOGIA

A metodologia desta pesquisa caracteriza-se como qualitativa e quantitativa quanto à abordagem. Qualitativa, pois busca analisar a variação orçamentária das receitas e despesas destinadas à Saúde, Educação e Segurança do município de Cabedelo-PB. Quantitativa porque serão usados percentuais e valores monetários para evidenciação dos dados.

Quanto aos objetivos é descritiva, pois visa fazer o relacionamento entre variáveis (GIL, 2010). Quanto aos procedimentos é uma pesquisa documental, que “vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa” (GIL, 2008, p. 51), e estudo de caso que “é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos” (GIL, 2008, p. 57).

Tratando-se das fontes especificadamente, elas são de ordem primária, tendo em vista que são informações coletadas no primeiro semestre de 2019, no recorte temporal corresponde ao período de 2015 a 2018, por meio da plataforma digital do portal de transparência da Prefeitura Municipal de Cabedelo/PB³, referente aos demonstrativos, balanços orçamentários e os financeiros do município. Inicialmente serão evidenciados os montantes previstos para as receitas e fixados para as despesas destinadas às áreas da saúde, educação e segurança do município de Cabedelo/PB. Posteriormente, os valores encontrados serão comparados entre os anos estudados tanto em valor (montante) quanto em percentual de aplicação.

Os dados sobre as receitas previstas dos respectivos anos correspondentes, destacando-se as receitas tributárias, receitas patrimoniais, receitas de serviços, receitas de transferências correntes, outras receitas correntes, receitas de alienações de bens, receita de transferência de capital, receitas de contribuição, receita intraorçamentaria, e deduzida de outras receitas.

³ Disponível em: cabedelo.pb.gov.br17/. Acesso em: 17/05/2019

Quanto às fontes primárias, elas foram inicialmente coletadas e em seguida tabuladas a partir de planilha elaborada do *software Excel 2013*. Quanto ao tratamento das fontes secundárias coletadas, foram extraídos diretamente da plataforma digital do Tribunal de Conta do Estado da Paraíba (TCE). As despesas fixadas, foram extraídas da plataforma digital *sagres-pb*⁴, na forma da natureza das despesas, modalidade e aplicação: saúde, educação e segurança e os balaços financeiros e orçamentários, foram coletados do portal da Prefeitura Municipal de Cabedelo-PB, informações essas repassada para a plataforma digital *Sagres-PB*, no primeiro semestre do ano corrente. Enquanto caminho metodológico, vamos utilizar uma análise comparativa entre todas as receitas previstas e despesas fixadas nos períodos correspondentes

Fazendo confrontos de todos exercícios estudados.

4. ESTUDO DE CASO: RESULTADO E DISCUSSÃO

4.1 MUNICÍPIO DE CABEDELLO

A cidade de Cabedelo é um município da região metropolitana de João Pessoa, capital do Estado da Paraíba, e integra a mesorregião da zona da Mata Paraibana. Possui uma área territorial de 31,915 km², com medidas singulares: 18 quilômetros de extensão por apenas três quilômetros de largura, além da Ilha da Restinga, localizada ao oeste da cidade, na foz do Rio Paraíba. Sua população foi contabilizada em 2010, pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 57.944 habitantes, com uma densidade demográfica de 1.815,57 habitantes por quilômetro quadrado (IBGE, 2010).

É uma cidade portuária e fica numa península entre o Oceano Atlântico e a foz do Rio Paraíba. O município teve, durante muito tempo, a pesca da lagosta e da baleia, como principal atividade econômica. Atualmente, a economia é baseada na indústria, comércio e turismo. É nela que começa a BR-230, principal rodovia da Paraíba, e uma das maiores do Brasil que, ao passar pela Região Norte do Brasil, é conhecida como Rodovia Transamazônica.

⁴ Disponível em: sagresonline.tce.pb.gov.br/. Acesso em: 17/05/2019

O porto de Cabedelo, o mais oriental das Américas, entrada e saída comercial do Estado da Paraíba, exerce sua área de influência para além das divisas do Estado. É fonte de receitas para o Município e o Estado, assim como empresa geradora de empregos locais e para os chamados “embarcados” (IBGE, 2010).

De acordo com a plataforma digital do Município de Cabedelo (2019), a Prefeitura está dividida em 24 secretarias que são: da Administração, da Assistência social, do Comércio e Portos, da Comunicação Social e Institucional, da Controladoria, da Cultura, da Defesa Civil, do Esporte e Laser, da Educação, das Finanças, da Indústria, o Instituto de Previdência dos Servidores, da Infraestrutura – IPSEMC, do Meio Ambiente, da Mobilidade Urbana, da Mulher, do Planejamento Urbano e Habitação, o Procon, a Receita Municipal, da Saúde, da Segurança, do Transportes e do Turismo.

4.2 RECEITAS E DESPESAS DE CABEDELLO

4.2.1 Previsões das receitas para os anos 2015, 2016, 2017 e 2018

Para fins deste estudo não houve maior detalhamento, principalmente no que se refere à receita corrente, uma vez que não seria relevante evidenciar item por item, resguardando-se a mensurar os valores referentes à receita tributária, patrimonial e transferências correntes. Todavia, o total das receitas correntes e de capital foi mensurado para manter a realidade do montante total da receita orçamentária, conforme mostra o Quadro 02.

RECEITAS	2015	2016	2017	2018
RECEITA CORRENTE	234.848.000,00	232.729.846,00	203.207.232,00	277.775.854,00
TRIBUTÁRIA	35.736.000,00	37.938.725,00	43.176.542,00	51.717.940,00
PATRIMONIAL	7.526.000,00	7.224.146,94	1.992.000,00	21.888.723,00
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	191.922.200,00	167.906.974,06	142.778.430,00	186.734.219,00
OUTRAS RECEITAS	26.742.000,00	45.183.215,78	42.707.260,00	41.422.092,00
FUNDEB (-)	- 27.078.200,00	- 25.523.215,78	-27.447.000,00	-23.987.120,00
RECEITA DE CAPITAL	10.152.000,00	8.582.154,00	21.520.000,00	7.442.640,00
ALIENAÇÃO	32.000,00	32.000,00	20.000,00	21.300,00
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	7.120.000,00	5.550.154,00	21.500.000,00	7.421.340,00
OUTRAS RECEITAS	3.000.000,00	3000.000,00	0,00	0,00

RECEITA INTRAORÇAMENTARIA	0,00	8.438.000,00	0,00	14.942.087,00
TOTAL DA RECEITAS	245.000.000,00	249.750.000,00	224.727.232,00	300.160.581,00

Quadro 02 – Receitas orçamentárias previstas

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Um fato que chama atenção é a redução da previsão da receita corrente de 2015 a 2017, uma variação negativa superior a 13%. Em 2018 a previsão da receita corrente foi mais de 277 milhões, cerca de 70 milhões a mais que o ano anterior.

Quanto à receita de capital, percebe-se em 2017 um valor acima da média dos anos estudados, um valor superior a 21 milhões, enquanto nos outros anos, a receita de capital não chegou a 11 milhões. Em termos gerais, a receita total orçamentária prevista apresentou seus menores valores em 2015 e 2017, tendo os maiores valores nos anos de 2016 e 2018, dos quais apresentam R\$ 249.750.000,00 para o ano de 2018 e R\$ 300.160.581,00.

Portanto o ano de 2018, a receita corrente apresentou o melhor resultado na previsão de arrecadação orçamentaria, e a menor estimativa na arrecadação da receita de capital dos quatros anos examinados nesse estudo.

No entanto para receita de capital, o ano mais favorável da previsão orçamentária no arrecadamento foi em 2017, e obteve o menor recebimento de receita corrente comparado aos quatros anos pesquisados.

Os valores negativos no quadro 2, representam a receita retificadora do fundo de manutenção de desenvolvimento da educação básica FUNDEB, são verbas do Governo Federal destinada para financiar a educação do município, os valores variam a cada ano, conforme o número de alunos matriculados na rede pública.

De acordo com o gráfico 1, mostra toda evolução das receitas correntes e as receitas de capital em relação as receitas previstas.

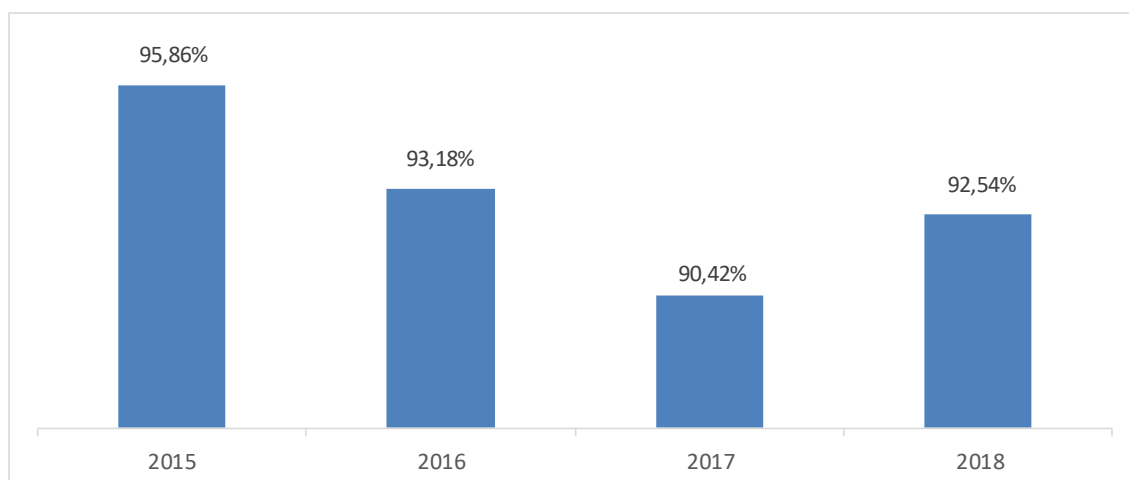


Gráfico 01 – Percentual da receita corrente frente o total de receitas previstas

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

O Gráfico 01 evidencia o percentual total da receita orçamentária prevista, contemplada pela receita corrente. Nos quatros anos analisados as receitas correntes representam mais de 90% do total da receita prevista orçamentária, ou seja, as receitas orçamentárias totais previstas, as receitas correntes ultrapassam a representação das receitas de capital.

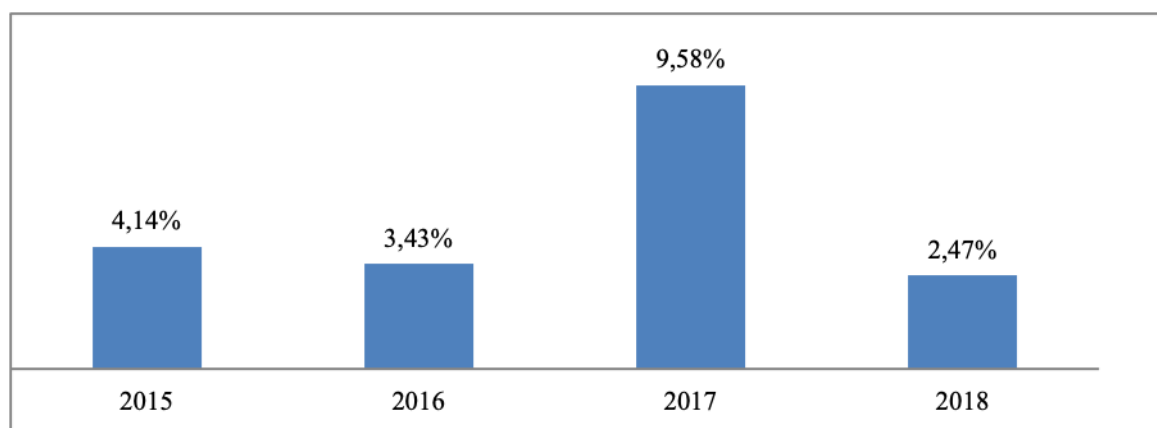


Gráfico 02 – Percentual da receita de capital frente o total das receitas previstas

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Em contrapartida, o Gráfico 02 evidencia o percentual da receita de capital perante o total da previsão da receita orçamentária. Nota-se que a média em 3 (três) dos anos estudados (2015, 2016 e 2018) é inferior a 5% da receita prevista, e em 2017, de forma análoga ao evidenciado no Gráfico 01 o percentual foi bem acima da média 5%, no qual alcançou quase 10% da receita prevista. Nos três anos analisados (2015, 2016, e 2018), dos quais houve uma média inferior a 5%, está relacionado a uma diminuição acerca da arrecadação das receitas de capital. Já no

ano de 2017 o percentual obtido de 9,58% da receita prevista, refere-se a uma ação de arrecadação das receitas de capital nesse período.

4.2.2 Despesas fixadas para as secretarias de Saúde, Segurança e Educação

A seguir o Quadro 03, demonstra o montante destinado à fixação das despesas com saúde, segurança e educação. Vale ressaltar que os valores apresentados correspondem aos fixados no orçamento para a despesa, não considerando o valor realizado.

DESPESAS	2015	2016	2017	2018
SAÚDE	43.136.706,00	55.051.343,00	52.710.538,00	64.065.505,00
SEGURANÇA	8.216.594,00	6.171.778,00	11.404.203,00	13.770.100,00
EDUCAÇÃO	53.573.643,00	58.099.669,00	51.408.879,00	69.776.614,00
TOTAL	104.926.943,00	119.322.820,00	115.523.620,00	147.612.219,00

Quadro 03 – Despesas fixadas para Saúde, Segurança e Educação

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Nos 4 (quatro) anos analisados nota-se uma similaridade nos montantes da despesa fixados para saúde e educação.

Apenas no ano de 2017 ocorreu de o montante da despesa fixada para a educação ser inferior ao da saúde (51,4 mil e 52,7 mil respectivamente). Essa situação justifica-se, devido a uma redução na verba do fundo de manutenção de desenvolvimento da educação básica do município destinado para esse período analisado.

A despesa fixada para a segurança teve uma evolução crescente a partir de 2016 para 2018, em contrapartida, pode ser observada uma regressão de 2015 para 2016, no qual houve uma redução nos investimentos voltado para essa área de mais de 2 milhões no total da despesa fixada nesse exercício estudado.

Quanto à despesa fixada da saúde, o montante cresceu, porque teve um maior investimento no fundo de desenvolvimento municipal, destinado para esta área no período de 2015 para 2016, houve um decréscimo em 2017, porque não conseguiu manter um crescimento para esse exercício, só voltou a aumentar em 2018, onde o fundo municipal da saúde, teve a sua maior evolução em relação a todos os períodos estudados, chegando a um valor superior a 10 milhões.

Em relação a despesas fixada para educação, houve uma crescente evolução do ano 2015 para 2016, isto corresponde, pois houve uma alta no fundo de desenvolvimento municipal destinado a educação, em contrapartida, no ano de 2017 houve uma redução, pois tal fundo de investimento, não conseguiu manter o crescimento previsto para esse período. Enquanto isso, no ano de 2018 foi percebido a maior evolução se comparados a todos os anos analisados, considerando o intervalo examinado, no qual apresentou uma alta superior a 18 milhões. Esse desenvolvimento aconteceu, devido um maior investimento de recurso por parte do fundo de manutenção desenvolvimento da educação básica municipal, destinado para ano de 2018.

4.3 RECEITAS *VERSUS* DESPESAS

O Quadro 4 demonstra o confronto das receitas previstas com as despesas fixadas e os percentuais entre estas contas, referentes a todos os anos pesquisados para a saúde, segurança e educação.

Dessa forma, será evidenciado quanto da receita prevista orçamentária foi consumido por estas 3 (três) áreas. Contudo, será equiparado, os totais das despesas fixadas referente as áreas em relação com as receitas previstas orçamentarias totais, para chegar-se ao percentual atual de cada campo estudado.

RECEITAS PREVISTA	2015	2016	2017	2018
RECEITA CORRENTE	234.848.000,00	232.729.846,00	203.207.232,00	277.775.854,00
RECEITA DE CAPITAL	10.152.000,00	8.582.154,00	21.520.000,00	7.442.640,00
OUTRAS RECEITAS	0,00	8.438.000,00	0,00	14.942.087,00
TOTAL DA RECEITAS	245.000.000,00	249.750.000,00	224.727.232,00	300.160.581,00
DESPESAS	2015	2016	2017	2018
SAÚDE	43.136.706,00	55.051.343,00	52.710.538,00	64.065.505,00
SEGURANÇA	8.216.594,00	6.171.778,00	11.404.203,00	13.770.100,00
EDUCAÇÃO	53.573.643,00	58.099.669,00	51.408.879,00	69.776.614,00
TOTAL DAS DESPESAS	104.926.943,00	119.322.820,00	115.523.620,00	147.612.219,00
DESPESAS FIXADAS	2015	2016	2017	2018
SAÚDE	17,60%	22,04%	23,46%	21,34%
SEGURANÇA	3,35%	2,47%	5,07%	4,58%
EDUCAÇÃO	21,86%	23,26%	22,88%	23,25%
TOTAL DESPESAS	42,82%	47,77%	51,41%	49,18%

Quadro 04- confronto das receitas previstas com as despesas fixadas paralelo a seus percentuais

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Para o cálculo do percentual das despesas fixadas, frente ao total das receitas orçamentárias previstas, ao qual se refere o quadro 4, foi necessário confrontar as despesas fixadas de cada período analisado no estudo (saúde, segurança e educação) e dividir pelo total das receitas previstas orçamentárias para atingir o percentual de cada campo examinado.

Feito isso, pode-se perceber que em 2015, foram aplicados pouco mais de 42% da receita prevista orçamentária em relação aos investimentos nas despesas fixadas referentes à saúde, segurança e educação, onde a primeira participou com 17,60%, a segunda com 3,35% e a terceira com 21,86%. Observa-se então a partir dessa análise, esse foi a menor percentual de aplicação de recursos de todos os exercícios analisados.

Em 2016, o percentual da receita prevista consumida pelo total das despesas fixadas analisadas neste trabalho foi no máximo de 47,77%, dos quais 22,04% refere-se ao valor da despesa fixado para a saúde, 2,47% focou direcionado para a segurança e 23,26% destinado para a educação. Nota-se que o percentual da despesa fixado para a segurança diminuiu cerca de 1% enquanto os valores fixados para as outras áreas aumentaram, se compararmos com o ano anterior.

Em 2017 pouco mais de 51% do montante previsto da receita orçamentária foi absorvido pelas áreas das despesas fixadas estudadas. Deste total, 23,46% achou-se fixado destinado a Saúde, 5,07% direcionado a segurança e 22,88% esteve fixado com o objetivo a educação. Percebe-se a partir de então um crescimento percentual na área de segurança que até então tendia a ser decrescente.

Em 2018, o percentual das despesas fixadas para as áreas da saúde, segurança e educação aproximou-se dos 50% da receita orçamentária prevista para esse período, com destaque para o percentual fixado para a educação, que se aproximou de 24%.

A despesa fixada para a saúde totalizou pouco mais de 21% e para a segurança chegou próximo dos 5%.

Em todos os anos estudados a média aritmética no campo da saúde e educação absorveram pouco mais de 20% do total da receita orçamentária prevista, enquanto os valores das despesas fixados para a segurança não chegaram a 6%.

Nesta análise pode-se observar que houve uma baixa previsão de investimento em todas as áreas estudadas, e na segurança pública municipal principalmente, pelo montante da receita prevista orçamentaria para cada período.

Tal situação reflete na população, no momento em que o Gestor Público deixa de fazer investimentos no qual necessite utilizar recursos nos campos essenciais para o desenvolvimento do município, como no caso dos investimentos nas qualidades de vidas das pessoas, percebendo-se que na realidade não acontece.

A área da saúde está precária, com filas enormes nos hospitais, e postos de saúde sem atendimento médicos, sem remédios para atender a população, nas escolas os professores desmotivados e com baixos salários, uma evasão escolar cada vez maior. Enquanto isso, na área de segurança, do qual pode-se perceber através desse estudo, possui o menor percentual de investimento acarretando, atinge cada vez mais a população através da insegurança.

Nesse sentido, pode-se refletir na perspectiva de que quando os três pilares das despesas públicas (saúde, segurança e educação) não forem pensados de maneira que possa trazer qualidade de vida para sociedade, ou seja, tais investimentos não prosperar, poderá trazer insatisfação por parte da população e traz consequências sérias por todo período do mandato desse Gestor, dos quais tais aplicações podem ser vistas como de interesses individuais e não da coletividade que deveria ser a finalidade da gestão pública.

Dessa forma, o papel de administrar os recursos público sem a devida responsabilidade, não geram efeitos no nível de eficácia para Gestão Pública municipal, como foi visto até então, deve-se perceber que os cumprimentos as normas estabelecidas constitucionais é um dever e cada pessoa, da qual carece conhecer de seus direitos e o Estado consciência e atitude em sua execução.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Orçamento Público, ferramenta principal da administração pública, considerado nos dias atuais como ato preventivo e autorizativo das despesas, do qual o Estado deve realizar em seu exercício. De tal modo, este estudo objetivou analisar as variações nos processos orçamentários durante o período de 2015 a 2018 no município de Cabedelo/PB.

Os resultados mostraram que houve redução nas previsões das receitas correntes de 2015 a 2017, uma variação negativa superior a 13%. Quanto à receita de capital, percebe-se que em 2017, obteve um valor acima da média dos anos estudados, pouco mais de 21 milhões, quando nos outros períodos, a receita de capital não chegou a ultrapassar 11 milhões.

No tocante às despesas nos 4 (quatro) anos analisados nota-se uma similaridade nos montantes das despesas fixados para saúde e educação.

Apenas no ano de 2017 ocorreu de o montante da despesa fixada para a educação ser inferior ao da saúde, devido a uma redução no recurso do fundo de manutenção desenvolvimento da educação básica para esse exercício e foi verificada uma crescente evolução no ano de 2015 com relação a 2016, já no ano de 2017 aconteceu outra diminuição nos recursos destinados para esse campo, enquanto que no ano de 2018, foi percebido o maior investimento do fundo municipal da educação de todos os anos analisados.

Em 2015 pouco mais de 57% da receita prevista orçamentaria foi o que sobrou, depois de todos investimentos nas despesas fixadas referentes à saúde, segurança e educação. Já em 2016, o percentual da receita prevista consumido pelas despesas fixadas analisadas neste trabalho foi de um total de 47,77%. Para o ano de 2017 pouco mais de 51% do montante previsto para a receita orçamentária foram absorvidos pelas áreas de despesas fixadas estudadas. E finalmente em 2018, o percentual da despesa fixada para as áreas da saúde, segurança e educação representou aproximadamente 50% da receita orçamentária prevista.

Nesse sentido, através dos resultados encontrados foram comprovadas algumas variações nos processos orçamentários do Município de Cabedelo/PB entre o período de 2015 a 2018, dos quais foram percebidos que tais variações afetaram as áreas da saúde, educação e segurança analisadas neste estudo, e que a boa alocação de tais destinações de despesas, podem afetar de forma consistente a qualidade de vida da população e o desempenho do Estado frente aos desafios da gestão pública municipal.

Para futuras pesquisas, sugere-se que sejam feitas diversas análises através de outros municípios e até mesmo outros estados, para perceber a variação quanto a destinação dos recursos as áreas de saúde, educação e segurança. Pode-se ainda serem desenvolvidas análises em comparação entre municípios do mesmo estado e tentar abranger a dimensão temporal do estudo.

REFERÊNCIAS

APARECIDO, Silvio Crepaldi; SIMÕES, Guilherme Crepaldi. **Orçamento Público: Planejamento, Elaboração e Controle**, 1 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

BRASIL, **Leis Complementar nº101**, de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 09 de abril de 2019.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 09 de abril de 2019.

BRASIL, **Lei no 4.320**, de 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 09 de abril de 2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16 eds. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 11 ed. São Paulo, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HERVEIU, Sebastião de Sant' Anna Silva. **Os princípios orçamentários**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1962.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA ESTATÍSTICA- (IBGE).

Disponível em: < <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pb/cabedelo/panorama>>. Acesso em: 02 de junho de 2019.

LIMA, Diana Vaz; CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade Pública**. 1 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

PORTAL DE NOTÍCIAS DE CABEDELLO. **Paraíba Criativa**. Disponível em: <<http://www.paraibacriativa.com.br/artista/cabedelo/>>. Acesso em: 02 de junho de 2019.

PORTAL INFORMAÇÕES DO MUNICÍPIO DE CABEDELLO. Disponível em: <<https://www.mfrural.com.br/mobile/cidade/cabedelo-pb.aspx>>. Acesso em: 02 de junho de 2019.

PREFEITURA DE CABEDELLO. Disponível em: <<http://cabedelo.pb.gov.br/>>. Acesso em: 02 de junho de 2019.

PORTAL DO SAGRES ONLINE. Disponível em: <<https://sagresonline.tce.pb.gov.br/>> Acesso em: 17 de maio de 2019.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. **Prefeitura Municipal de Cabedelo**. Disponível em: <<http://portal.datransparencia.publicsoft.com.br/sistemas/ContabilidadePublica/views/>>. Acesso em: 09 de abril de 2019.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental**, 9 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

SANCHES, Osvaldo Maldonado, **Dicionário de orçamento**, planejamento e área afins, 2. ed. atual. e ampl. Brasília: OMS, 2004. 393p.