

REVISTA ELETRÔNICA

APRENDER CONTÁBIL



Setembro de 2012

Edição Nº 02

ARTIGOS

MONOGRAFIAS

TCC

Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal

Conselho Diretor

Presidente Contador Adriano de Andrade Marrões
Vice-pres. de Administração Contadora Clara Salgado Azevedo Lima
Vice-pres. de Controle Interno Contadora Ana Maria Mallmann Costi
Vice-pres. de Fiscalização e Ética Contador Marcelo Daia Barreto
Vice-pres. de Registro Profissional Contadora Maria Lúcia de Sousa Moraes
Vice-pres. de Desenvolvimento Profissional Contador Fábio Macedo Valois

Câmara de Controle Interno

Vice-presidente Contadora Ana Maria Mallmann Costi

Membros Efetivos: Contador José Luiz Marques Barreto; Técnico em Contabilidade Lúcia de Fátima Ribeiro Confessor.

Membros Suplentes: Contador Fernando de Freitas Melo; Contador Messias Raimundo de Faria; Técnico em Contabilidade Maria Elzira da Costa.

Câmara de Fiscalização

Vice-presidente Contador Marcelo Daia Barreto

Membros Efetivos: Contadora Sandra Maria Batista; Contadora Daniela Priscila Alves de Oliveira; Técnico em Contabilidade Jucimei Geraldo da Costa.

Membros Suplentes: Contadora Onésia Delfino; Contador Fernando Emilio Ferrari Sabino; Contador Carlos Alberto Torres Pires; Técnico em Contabilidade Flávio Carvalho Miranda.

Câmara de Ética e Disciplina

Vice-presidente Contador Marcelo Daia Barreto

Membros Efetivos: Contadora Sandra Maria Batista; Contadora Daniela Priscila Alves de Oliveira; Técnico em Contabilidade Pedro Duarte e Costa Filho; Técnico em Contabilidade Jucimei Geraldo da Costa.

Membros Suplentes: Contador Carlos Alberto Torres Pires; Contador Fernando Emilio Ferrari Sabino; Contadora Onésia Delfino; Técnico em Contabilidade Flávio Carvalho Miranda; Técnico em Contabilidade José Pereira de Araújo.

Câmara de Registro Profissional

Vice-presidente Contadora Maria Lúcia de Sousa Moraes

Membros Efetivos: Contadora Francisca Tomaz Rodrigues; Técnico em Contabilidade Francisco Chagas de Melo.

Membros Suplentes: Contador Ricardo Gomide Castanheira; Contador Salvador de Carvalho Leal; Técnico em Contabilidade Cezar Alves de Medeiros.

Câmara de Desenvolvimento Profissional

Vice-presidente Contador Fábio Macedo Valois

Membros Efetivos: Contadora Clara Salgado Azevedo Lima; Técnico em Contabilidade Robson Santos Cândido.

Membros Suplentes: Contador Eduardo Tadeu Vieira; Contador José Arimatéa Soares de Oliveira; Técnico em Contabilidade Adalberto da Silva Nascimento.

Revisita Aprender Contábil

Publicação do Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal

Conselho Editorial:

Contador Adriano de Andrade Marrocos
Contadora Ana Maria Mallmann Costi
Contador Eduardo Tadeu Vieira
Contador Fábio Macedo Valois
Contador João Alberto de Arruda
Contador José Antonio de França
Contador José Arimatéa Soares de Oliveira

Projeto e Design Digital:



www.publicare.com.br
publicare@publicare.com.br

Carta ao Leitor

O lançamento da primeira edição da revista eletrônica “APRENDER CONTÁBIL”, com trabalhos dos estudantes dos cursos de Bacharelado em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior do Distrito Federal, nos trouxe muita alegria. Ao longo deste período, recebemos o apoio e incentivo de professores e acadêmicos e assim, a certeza de que estávamos no caminho certo.



Como desafio, restou para nós, consolidar este instrumento de divulgação do conhecimento.

Com esta segunda edição, confirmamos o compromisso da atual gestão do CRC/DF e dos coordenadores dos cursos de graduação em contribuir para a divulgação das idéias e do conhecimento construído nas Instituições de Ensino Superior para a classe contábil do DF e do Brasil.

Destaco que os autores são homenageados pelo CRC/DF com a outorga do Prêmio Mérito Acadêmico. Esta foi a forma de reconhecer o esforço de pesquisa dos estudantes tanto pela Classe Contábil, quanto pela atual gestão do CRC/DF, que se sente honrada por oportunizar esta divulgação, afinal de contas, estamos tratando dos melhores trabalhos de conclusão de curso.

Em tempo, parabenizamos também, os professores orientadores e os coordenadores dos cursos pelo empenho e dedicação. Para conhecer mais sobre o Prêmio Mérito Acadêmico, leia a Resolução CRC/DF nº 147/2010 e a Portaria CRC/DF nº 86/2010.

Assim, você, estudante em curso de Ciências Contábeis, convidamos a aproveitar esta oportunidade de divulgar seu trabalho de conclusão de curso em nossa revista.

Um abraço.

Adriano Marrocos

Presidente

Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal

Prefácio



Publicar um artigo representa um exercício de divulgação de conhecimento e, provavelmente, essa disseminação no âmbito da sociedade é o principal fator de fortalecimento da cidadania, além de contribuir para mudanças e alterações comportamentais, sociológicas, econômicas e políticas. Em última instância, contribui para o nosso crescimento e evolução como cidadão.

“Armazenar” um conhecimento pode ser caracterizado como um ato de egoísmo. Por mais competente e profissionalmente correto, guardar um conhecimento para si sem dar a oportunidade de compartilhar suas ideias e dúvidas é, no mínimo, um desperdício de talento.

O Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal por intermédio do novo periódico APRENDER CONTÁBIL abre espaço aos alunos, professores e profissionais da área contábil que buscam canal de comunicação para divulgar suas ideias, e/ou participar de forma efetiva, seja discutindo e aprimorando os conhecimentos, discordando ou concordando com as opiniões.

O foco principal do periódico é o de trazer uma contribuição que tenha caráter científico e não baseado em opiniões e julgamentos pessoais do autor. A base científica deve ser fundamentada num arcabouço conceitual teórico sólido e a questão da pesquisa deve ser solucionada com base em evidências empíricas, quantitativas ou qualitativas que possam corroborar a conclusão obtida.

Da mesma forma, artigos técnico-profissionais que prescrevem muitas vezes “o que é”, “como fazer”, ou “como classificar” poderão ser também aceitos na medida em que sejam revestidos de um cunho científico.

Congratulo-me com o Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal por essa iniciativa que certamente trará frutos importantes para a profissão e permitirá que se avance cada vez mais o objetivo principal da contabilidade que é o de proporcionar informações de qualidade, relevantes e úteis para nossos usuários.

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

Doutor em Contabilidade e Controladoria pela FEA/UPS com pós-doutorado em Contabilidade Internacional pela Universidade de Otago (Nova Zelândia).

Sumário

Apresentação	03
Prefácio	04
Normas Contábeis Aplicáveis às Micro e Pequenas Empresas no Brasil: segundo as Normas Internacionais de Contabilidade	06
Minasson Elias Ferreira Centro Universitário do Distrito Federal – UDF	
O Controle Interno no Serviço Público: O Caso do Fundo de Participação do PIS-PASEP	14
Rafael Soares Caetano Centro Universitário de Brasília – UniCEUB	
PIS e COFINS: Um Estudo comparativo entre as Sistemáticas de Apuração das Empresas optantes pela Tributação do Lucro Real e Lucro Presumido	27
Eva Karolina Vieira Barboza Centro Universitário do Distrito Federal – UDF	
Planejamento Tributário de Micros e Pequenas Empresas: Um Estudo Exploratório sobre a oferta desses Serviços na opinião de Contabilistas da Região Administrativa de Taguatinga	36
Rejane de Souza Pinheiro e Wendell Simão da Rocha Universidade Católica de Brasília – UCB	
Reconhecimento e Evidenciação de Ativos Intangíveis: Uma Análise nos Clubes de Futebol Brasileiros	47
Érika Carvalho Silva Centro Universitário de Brasília – UniCEUB	
Um Estudo sobre a Satisfação dos Empresários do Ramo da Construção Civil em relação aos Serviços prestados pelos Contadores no Município de Formosa - GO	56
Patrícia Barreto Spíndola de Ataídes Centro Universitário de Brasília – UniCEUB	
ANEXO I - RESOLUÇÃO CRC/DF Nº 147/2010	68
ANEXO II - PORTARIA CRC/DF Nº 086/201	69

101100101010 00011010 101011011001011101 10001101111001011010001011 0
001 11001 11001010101100 110101101011011 0101 1010100 1101111001 11010

Normas Contábeis Aplicáveis às Micro e Pequenas Empresas no Brasil: segundo as Normas Internacionais de Contabilidade

001 11001 11001010101100 110101101011011 0101 1010100 1101111001 11010
101100101010 00011010 101011011001011101 10001101111001011010001011 0



MINASSON ELIAS FERREIRA

Centro Universitário Distrito Federal – UDF

Curso: Ciências Contábeis

Coordenador: Gesiel de Oliveira Vicente

Professor Orientador: Gesiel de Oliveira Vicente

RESUMO

A adequação das Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade, através de pronunciamentos do CPC (Comitê de Pronunciamentos contábeis), está sendo considerado avanço significativo para o crescimento econômico e um melhor posicionamento das empresas brasileiras no mercado internacional. No que tange as Micro e Pequenas Empresas, tais normas chegaram em momento oportuno, pois a inexistência de normas adequadas obrigavam a adotar em normas que não refletiam tais mudanças. Embora tais empresas não sejam obrigadas a publicarem suas demonstrações contábeis, a implementação de normas contábeis específicas para a Micro e Pequenas Empresas tem por objetivo a padronização das práticas contábeis a este setor igualando-se aos demais seguimentos que já utilizam o padrão de normas internacionais IFRS. Esta implementação se deu por meio de compilação da IFRS Full, ao que é adequado a realidade das Micro e Pequenas Empresas no Brasil. Assim as premissas das normas contábeis aplicadas as Micro e Pequenas Empresas no Brasil segundo o IFRS tornam-se um marco de grandes importância para a contabilidade deste setor.

Palavras chave: Adequação; Normas Internacionais; Micro e Pequenas Empresas; IFRS

1. INTRODUÇÃO

Com as mudanças introduzidas no Brasil, pela adoção das Normas Internacionais de Contabilidade no mercado empresarial, surgiram diversos desafios para as empresas, não obstante para Micro, Pequenas e Médias Empresas.

O presente artigo tem como problemática a ocorrência da implementação de normas contábeis para Micro e Pequenas Empresas, segundo as Normas Internacionais de Contabilidade. E com o principal objetivo de realizar, pesquisas e estudos para apresentar as principais normas existentes de acordo com a lei nº 11.638-07.

Os resultados obtidos permitirão uma melhor compreensão das mudanças ocorridas na Contabilidade das Micro e Pequenas Empresas, como também a sua importância para estes empreendimentos.

A primeira parte deste artigo apresenta o conceito de Micro e Pequenas Empresas em seus diversos critérios de classificação bem como as Normas Contábeis e de IFRS. A segunda parte apresenta as Normas específicas as MEP.

A terceira e última parte evidenciam algumas mudanças e os benefícios das novas, bem como outros fatores relevantes que auxiliam a Pequena Empresa a sobreviver em um mercado competitivo.

Neste contexto compreende-se, a relevância da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade adotada pelo Brasil entre outros países, como é ressaltado pelos autores. Também fica evidente a necessidade da homogeneidade de normas Contábeis em um mundo globalizado e de economia tão interdependentes.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O contexto a que se remetem tais modificações é explicitado por Romani (2010 apud ERNST & YOUNG, 2010, p.1):

A crise econômica mundial tornou ainda mais evidente a quanto os países estão interdependentes, chamando a atenção para a necessidade de uma linguagem contábil única que permita a comparação das demonstrações financeiras em diferentes mercados. Neste sentido, as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), adotadas ou em processo de adoção em mais de cem países, ganha relevância no ambiente mundial de negócios e mostra-se em linha com as necessidades das empresas e dos investidores.

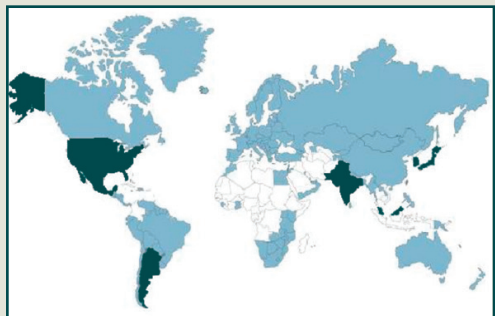
Perspectiva confirmada por Maciel (2009, p. 7) no seguinte trecho:

Os últimos anos estão sendo os mais relevantes em relação à evolução das técnicas contábeis no Brasil, assim como do processo de harmonização das práticas locais às Normas Internacionais de Contabilidade, ou IFRSs. Com certeza a sigla IFRS – *Internacional Financial Reporting Standards* já é considerada pela maioria das empresas públicas, de grande

porte, ou multinacionais, mas agora chegou o momento de se ter contato mais detalhado e próximo com essa nova literatura contábil, principalmente em termos de implementação.

Segundo Maciel (2009) a perspectiva é que, gradativamente a convergência ao padrão internacional seja ampliada e o novo sistema contábil utilizado no país torne-se padrão para todas as empresas brasileiras, das gigantes multinacionais até os empreendimentos de pequeno porte. Diante desse cenário, torna-se obrigatória a preparação e formação adequada em IFRS de todos os profissionais da área contábil.

A convergência aos padrões internacionais de contabilidade (IFRS)



Fonte: Conselho Regional de Contabilidade de Rio Grande do Sul. 2011

- Já utilizam a IFRS
- Estão em Processo de convergência

2.1 CONFIGURAÇÃO ECONÔMICA DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS NO BRASIL

A adoção de normas internacionais confere a qualquer empresa brasileira as condições de ingressar no mercado internacional, com o mesmo nível de comparabilidade, não descaracterizando a Contabilidade Brasileira, mas permitindo que ela seja comparada no mercado internacional de maneira igualitária. (CARNEIRO, 2008).

Em entrevista à Revista Boletim CR CSP¹ (2010), o Presidente do CFC (Conselho Federal de Contabilidade) Jurez Carneiro afirma que, o processo de adesão ao padrão internacional é de caráter global,

¹ Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo

por englobar várias outras nações, e que sendo a economia globalizada, faz-se necessário que todos falem a mesma língua no que se refere a negócios, ou seja, adotem normas contábeis compreensíveis e aplicáveis a todos. E, não apenas se tratando de grandes empresas; pois, por exemplo, no ano passado do (2010) foi publicada uma NBC (Norma Brasileira de Contabilidade) que trata da Contabilidade para pequenas e médias empresas.² Tais ocorrências requerem dos Contabilistas constante atualização, sendo que, a informação neste mundo globalizado não é somente útil, é o capital e a chave.

Não obstante, observa-se, segundo o Presidente do CFC Sr. Juarez Carneiro, a adoção de Normas Internacionais de Contabilidade, além de um processo irreversível, equipar a a contabilidade brasileira com padrões internacionais agrega diversas vantagens aos investidores e ao mera do brasileiro. Ressalta também a constante e necessidade de atualização dos profissionais da Contabilidade no Brasil. E comenta sobre a publicação uma Norma Brasileira de Contabilidade voltada à Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, objeto de nossos estudos.

O segmento empresarial composto pelas Micro e Pequenas empresas representa 25% do PIB (Produto Interno Bruto) brasileiro e geram 60% dos empregos formais do país, segundo dados do SEBRAE (2008), que podem ser observados a seguir:

Influenciado pelos negócios que empregam até quatro pessoas – que geraram 88 mil postos de trabalhos –, desempenho repetiu fevereiro dados do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) do Ministério do Trabalho e Emprego mostram que as microempresas, sozinhas, foram as responsáveis pela geração dos 34,8 mil postos de trabalho formais do mês de março de 2009. E foram influenciadas pelos negócios que empregam até quatro trabalhadores, que geraram 88,3 mil ocupações. [...] O Comportamento das demissões e desligamentos no mercado formal de trabalho brasileiro: análise da evolução dos indicadores das micro e pequenas empresas no período de dezembro/08 a março de 2009. No primeiro trimestre do ano, os pequenos negócios deram importante contribuição para a manutenção e geração de postos de trabalho no Brasil. No bimestre fevereiro/março de 2009, o setor de Serviços foi responsável pelo maior saldo de empregos. Foram 57,5 mil postos em fevereiro e 49,2 mil em março. O resultado deve-se basicamente à capacidade de criação de empregos nas microempresas 36,8 mil em fevereiro e 32 mil em março. (SEBRAE – Emanuel Malta Falcão Calóete).

Santos (2011, p.11) confirma tal fato neste trecho:

“Esse setor da economia é tão expressivo que, segundo Bedê, há 5,1 milhões de empresas. Desse total, 98% são micro e

pequenas empresas (MPEs), responsáveis por 67% do pessoal ocupado no setor privado. A cada ano, e este seguimento ocupa mais nichos de mercado, abertos pelos movimentos da terceirização e pelo avanço do progresso técnico.”

Inferem-se do texto que, a importância das Micro e Pequenas Empresas para Brasil podem ser medidas pelos seus relevantes números, na geração de empregos e impostos, e seu impacto no PIB Brasileiro. Segundo importantes fontes tais como DIESE, SEBRAE, SERASA e outras. Os motivos pelo quais levou a publicação de normas voltadas especificamente a este seguimento.

3. CLASSIFICAÇÃO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS NO BRASIL

Neste capítulo, discorre-se acerca de como são classificadas as Micro e Pequenas Empresas no Brasil. Porém, não existe consenso sobre um conceito que seja mundialmente aceito ao que se refere a Micro e Pequenas Empresas.

No Brasil, existem alguns conceitos mais comumente aceitos, segundo: sua receita anual, sua obrigatoriedade de publicação de demonstrações contábeis ou pelo seu número de empregados. Estas definições segundo legislação específica podem ser como descritas por Almeida e Espenser, que devido as mudanças na área contábil e no mercado empresarial, foram criadas várias definições para as Micro e Pequenas Empresas, de acordo com o porte.

3.1 CLASSIFICAÇÕES SEGUNDO A LEI COMPLEMENTAR Nº 123 DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006, QUE INSTITUI O ESTATUTO NACIONAL DA MICROEMPRESA

A classificação abaixo foi definida segundo critérios do Estatuto da Micro e Pequena Empresa, de 1999. Eles garantem que os estabelecimentos de cada tipo usufruam dos benefícios e incentivos previstos na lei. Segundo o Estatuto, o critério para conceituar micro e pequena empresa é a receita bruta anual.

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, auflua, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

² Grip meu

II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Conforme legislação Lei nº 123 de 2006 classifica-se da seguinte forma:

TABELA 1- CLASSIFICAÇÃO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE ACORDO COM O FATURAMENTO ANUAL

Porte	Simplex Nacional Faturamento Anual
Micro empresas	Até R\$ 240 mil
Empresa de Pequeno Porte	Acima de R\$ 240 mil a até R\$ 2,4 milhões

Fonte: Simplex Nacional, Lei Complementar Federal nº 123, de 14/12/2006.

3.2 CLASSIFICAÇÕES SEGUNDO O COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME - CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS - NBC T 19.41

Em 2009 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a sua norma Brasileira de Contabilidade para as Pequenas e Médias Empresas (CPC-PME), baseada no IFRS para SMEs do International Accounting Standard Board (IASB). A NBC T19.41 que na verdade trata-se de uma simplificação das IFRS full, adequando as necessidades e peculiaridades das PME brasileiras.

O termo PME foi adotado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e posteriormente foi homologado pela Resolução do CFC – nº 1.255/09, com o objetivo de facilitar a adoção do CPC PME. Esse termo foi definido como Sociedade por ações fechada. Definindo a classificação de Micro e Pequenas Empresas segundo o conceito abaixo explicitado.

3.2.1 PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS SÃO EMPRESAS QUE:

CPC	CPC - PME
Empresas com obrigação de prestação pública de conta.	Empresas sem obrigação de prestação pública de contas e apresentam demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos.
Exemplos: <ul style="list-style-type: none"> Sociedades por ações abertas – listadas em bolsa Limitadas e demais sociedades enquadradas como “grande porte” pela Lei nº 11.638/07 Instituições financeiras* Seguradoras* 	Exemplos: <ul style="list-style-type: none"> Limitadas e demais sociedades não enquadradas como sociedades de grande porte pela Lei nº 11.638/07* Estimamos que mais de 6 milhões de empresas no Brasil serão elegíveis para CPC-PME
* Sujeitos a atos de homologação/aprovação do regulado.	* Inclusive sociedades por ações fechadas sem negociação no mercado, mesmo que obrigadas à publicação de suas Demonstrações Contábeis.

Fonte: Contabilidade com ênfase em Micro, pequena e Médias Empresas. 2011

3.2.2 UMA EMPRESA TEM OBRIGAÇÃO PÚBLICA DE PRESTAR CONTAS?

SE:

Basicamente, todas as empresas com instrumentos de dívida (debêntures, por exemplo) ou de capital aberto (ações) no mercado financeiro têm obrigação de prestar informações contábeis para órgãos reguladores. No caso brasileiro, de acordo com a IFRS ficam definidos os seguintes casos:

- (a) seus instrumentos de dívida ou patrimônio são negociados em mercado de ações ou estiverem no processo de emissão de tais instrumentos para negociação em mercado aberto (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão incluindo mercados locais ou regionais); ou
- (b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios.

3.3 CLASSIFICAÇÕES DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE ACORDO COM O NÚMERO DE EMPREGADOS

Para o SEBRAE, além do critério estabelecido pelo Estatuto da Micro e Pequena Empresa (conforme tabela 1), utiliza-se também o número de funcionários das empresas para segmentá-las em micro ou pequena. Veja a classificação segundo este critério - Conforme o número de empregados, as empresas podem ser classificadas da seguinte forma:

TABELA 2 - CLASSIFICAÇÃO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE ACORDO COM O NÚMERO DE EMPREGADOS

Porte/Setor	Indústria	Comércio e Serviços
Microempresa	Até 19	Até 9 empregados
Empresas de Pequeno Porte	De 20 a 99	De 10 a 49
Média	De 100 a 499	De 50 a 99
Grande ³	500 ou mais	100 ou mais

Fonte: Contabilidade com ênfase em Micro, pequenas e Médias Empresas. 2011.

3.4 A PROMULGAÇÃO DA LEI

Com a emissão, em 09 de julho de 2009, pelo IASB a IFRS para PMEs, passa a vigorar, sendo emitida no Brasil pelo CFC, em 10 de dezembro de 2009, através da Resolução CFC nº 1.255. E sua vigência efetiva a partir de, 10 de dezembro de 2010. Sendo facultada a opção da IFRS para PMEs ou a IFRS (FULL), para as Micro e Pequenas Empresas.

O IASB emitiu no segundo semestre de 2009, o documento para ser aplicado às Pequenas e Médias Empresas (PMEs). O

³Embora não seja objeto de nossos estudos fornecemos e a informação para fins didáticos.

CPC, [...] emitiu seu Pronunciamento relativo a tal documento, aprovado pelo CFC pela sua Resolução nº 1.255/09. É interessante notar que as maiores diferenças que existem, na forma de simplificação, para as PMEs, quando comparadas as normas com os Pronunciamentos Técnicos do CPC, e que trata-se de um documento que se salienta fortemente por uma linguagem bem mais acessível e por resumir a praticamente a 10% o volume total de páginas quando comparadas com os IFRSs. Além do mais contém diversas simplificações. (IUDÍCIBUS, et al., 2010, p 25) .

NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas Segundo Resolução nº 1.255 – 10 de dezembro de 2009 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no exercício de suas atribuições legais e regimentais, CONSIDERANDO que o CPC tem por objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos de Contabilidade e divulgar informações dessa natureza, visando a permitir a emissão de normas uniformes pelas entidades-membro, levando sempre em consideração o processo de convergência às normas internacionais, CONSIDERANDO que o comitê de Pronunciamentos Contábeis, a partir do IFRS for SMEs do IASB, aprova o Pronunciamento Técnico PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. (BUGARIM; Maria Clara Cavalcante, 2009, p 25).

4. O QUE MUDA COM O IFRS NO BRASIL

As mudanças introduzidas pela IFRS aplicam-se na alteração da lei nº 6404-76 pela lei nº 11638-76, permitindo a convergência das normas de contabilidade adotadas no Brasil de acordo com às normas internacionais. Embora as Normas Internacionais de Contabilidade sejam destinadas principalmente às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações. Vale ressaltar que tais regras são aplicáveis a todas as sociedades.

4.1 CONCEITOS DE IFRS NO BRASIL

Segundo (MARCIEL; Ricardo R.), “IFRSs – *International Financial Reporting Standards* – Normas Internacionais de Contabilidade, representadas por normas e interpretações adotadas pelo IASB – International Accounting Standards Board – Diretoria das Normas de Contabilidade Internacional”:

Adicionalmente, a Lei 11.638, promulgada em 28.12.2007, definiu que as normas expedidas pela CVM deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade. As empresas de capital fechado do poderão optar pelas normas sobre as demonstrações contábeis expedidas pela CVM para empresas abertas. A referida lei, assim como as normas emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, torna-se parte de um relevante processo de

Harmonização em tre as práticas contábeis adotadas no Brasil e aquelas exigidas pela IFRS. (MACIEL; Ricardo R, p19).

Podemos definir por analogia que IFRS tem um significado mais amplo do que “*International Financial Reporting Standards*”. IFRS faz alusão a um conjunto de leis que estabelece diretrizes de padrões internacionais para a Contabilidade brasileira.

4.2 IFRS PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

Mediante a necessidade de normas e específicas para as Pequenas e Micro foi criada a simplificação das IFRS com o objetivo de atender a essas necessidades, surgindo assim, as IFRS para PMEs.

Portanto, no Brasil as sociedades por ações fechadas (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado e que não possuam ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações contábeis, são tidas, para fins deste pronunciamento, como pequenas e médias empresas, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte. As sociedades limitadas e demais sociedades comerciais, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte, também são tidas, para fins deste pronunciamento, como pequenas e médias empresas. (IUDÍCIBUS, et al., 2010,p.).

O Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com outras entidades, é membro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC nº. 1.055/05; o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a partir da IFRS for SMEs do IASB, aprovou o Pronunciamento Técnico PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, resolve:

Art. 1º. Aprovar a NBC T 19.41 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

Art. 2º. Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010.

Como podemos observar as IFRS para PMEs, possuem os mesmos princípios fundamentais das IFRSs full. Porém, escrita em linguagem mais simples e direta, sendo um pronunciamento único e independente. A resolução de CFC, RES. CFC nº 1255/09 estabelece que todas as empresas, consideradas PEQUENAS e MÉDIAS deverão adotar NBC T 19.41.

4.3 PRINCIPAIS BENEFÍCIOS

Após os pronunciamentos à adoção das Normas para o exercício de 2010, as micros, pequenas e médias empresas devem adequar a sua contabilidade às regras internacionais, e com isso, a tendência é a eficiência e a eficácia na qualidade das informações contábeis do

segmento. Segundo Marcos Apostolo, diretor da Rede Nacional de Contabilidade, a princípio, as dificuldades de adaptação são pequenas em relação aos benefícios que irão obter. Apostolo (2011) afirma que:

Elas terão que investir, por exemplo, na qualificação de mão de obra para a geração de informações interna de gestão, fazer levantamento de números nunca antes levantados, como os Ativos Circulantes e não Circulantes, o quanto se espera vender, realizar ou consumir do ativo durante o ciclo operacional normal da empresa, posição do fluxo de caixa pelo método direto e indireto, natureza e liquidez e rentabilidade dos ativos, valores da natureza e prazo dos passivos, enumerar. As mudanças obrigam, ainda, a entidade a reconhecer fatos e atos contábeis nas estimativas contábeis, de modo geral. [...] As mudanças introduzidas pelas IFRS para essa empresa propiciam ferramentas de gestão para a tomada de decisão e, conseqüentemente, a melhoria no desempenho de gestão de projetos para a geração de riqueza. Além disso, elas terão a possibilidade de melhorar o acesso ao capital, a melhor comparabilidade e o progresso da qualidade da informação.⁴

Segundo Apostolo (2011), entende-se que um dos grandes benefícios para essa empresa é a qualidade da melhoria na geração de informações dos valores presentes líquidos, que demonstram o valor real de liquidez dos Ativos e exigibilidade líquida dos Passivos.

5. OUTRAS NORMAS CONTÁBEIS PARA MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Entre as leis destinadas às Micro e Pequenas Empresas destaca-se o Simples Nacional, com o objetivo de unificar a arrecadação dos tributos e contribuições devidos pelas Micros e Pequenas Empresas no Brasil nas esferas federal, estadual e municipal. Mas, é classificado como regime especial de arrecadação e não como tributo. Trata-se de:

Um dos marcos jurídicos importantes é a Lei 9.317, de 5 de dezembro de 1996, que ficou conhecida como Lei do Simples Federal. Dispôs sobre o regime tributário para o setor e criou o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples). Foi à primeira regulamentação do artigo 179 da Constituição, que estabelecia “o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido” para o segmento, com 31 artigos. Aprisentada pelo então Presidente da República Sr. Luiz Inácio Lula da Silva, com o apoio de 27 governadores, a Proposta da Emenda Constitucional nº 41 ou PEC 41. A proposta visava a criação de uma lei complementar que visse a regular a tratamentodiferenciado, simplificado e favorecido para os pequenos negócios. (GIANNI; SILVANO. SEBRAE, 2003).

5.1 SIMPLES NACIONAIS

Um instrumento importante para as Micro e Pequenas é a Lei 9.317, de 05 de dezembro de 1996, que ficou conhecida como Lei do Simples Federal.

A ME e a EPP optantes do SIMPLES Nacional apresentarão, anualmente, declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais que será entregue à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da internet, até o último dia do mês de abril do ano-calendário subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores dos impostos e contribuições previstos no SIMPLES Nacional (O Comitê Gestor do Simples Nacional aprovou a Resolução CGSN nº 59, com o seguinte dispositivo: “As Declarações Anuais do Simples Nacional – DASN, relativas ao ano-calendário 2008, transmitidas entre 5 e 20 de maio de 2009, serão consideradas entregues em 4 de maio de 2009”. (BERSELLI, 2011).⁵

O setor produtivo esperava uma manifestação do Governo quanto ao cumprimento efetivo da determinação constitucional de dispensar às microempresas e empresas de pequeno porte tratamento diferenciado que lhes proporcionasse a simplificação de suas obrigações tributárias, tratamentoque superasse a Lei nº 9.317 - Simples Federal – datada de 1996 e carente de inovações – e promovesse uma perfeita harmonização com as inúmeras legislações estaduais. Para tanto, aprovou-se recentemente a Lei Complementar nº 123, que instituiu o Simples Nacional e trouxe no que tange à matéria tributária, a unificação dos tributos federais, estaduais e municipais, tendo em vista que, ao contrário do que vigora até então, a partir de 1º de julho de 2007 a arrecadação dos principais tributos se dará obrigatoriamente de forma unificada, inclusive o recolhimento dos valores referentes ao ICMS e ISS. Assim, as microempresas e empresas de pequeno porte que fizerem a opção pela nova sistemática de recolhimento de tributos recolherão unificadamente, e com base no valor da sua receita bruta, os valores devidos a título de IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, Contribuição Previdenciária da pessoa jurídica, ICMS e ISS. (ANDRADE, 2011).⁶

5.2 ALCANCE DA LEI Nº 11.638/07

Segundo Bugarim, esta Norma é voltada às Pequenas e Médias Empresas. Segundo definição apresentada no Item 3, pag. 08, subitem 3.3, constante neste trabalho.

Portanto, no Brasil as sociedades por ações, fechadas (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado e que não possuam

¹ Disponível em: <http://softlogictbr.blogspot.com/2011/04/ganhos-para-pequenas-e-microempresas-ao.html>. Acesso em: out. 2011.

² Disponível em: <http://www.sebrae.com.br>. Acesso em: 25 set. 2011.

⁴ Disponível em: <http://www.sebraeminas.am.br>. Acesso em: 25 set. 2011.

ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações contábeis, são tidas, para fins desta Norma, como pequenas e médias empresas, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte. As sociedades limitadas e demais sociedades comerciais, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte, também são tidas, para fins desta Norma, como pequenas e médias empresas. (BUGARIM; Maria Clara Cavalcante, 2009, p 03).

Quando a norma estabelece a adoção das novas práticas contábeis pelas Pequenas e Médias Empresas, segundo a IFRS MPES, apenas simplifica em alguns aspectos as normas adotadas pelas grandes empresas, mas em suma, as práticas contábeis são as mesmas.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após esta leitura conclui-se que, os resultados da adoção da IFRS como padrão contábil traz grandes benefícios às empresas brasileiras tais como: uma padronização internacional utilizada em mais de cem países; linguagem contábil global que serve de base em negociações; maior procura de investidores nas empresas brasileiras. Não obstante, verifica-se a qualidade das informações geradas, trazendo mais compreensão, relevância e confiabilidade, entre outras.

Sendo que, as Micro e Pequenas Empresas exercem uma relevante influência na economia do país, e o processo de internacionalização da Contabilidade é irreversível e visa tornar o Brasil, e as Pequenas e Micro Empresas, mais competitivas para o mercado internacional.

O processo de convergência que modernizou a referida Lei 6404/76 promoveu às Micro e Pequenas Empresas maior grau de investimentos, alinhamento mundial no que tange às práticas contábeis e a competitividade, e maior transparência e credibilidade das demonstrações.

Paralelamente, empresários, contadores e investidores têm se adequando ao novo padrão contábil. Motivos que mediante estes fatos, o presente artigo discorreu sobre As Normas Contábeis Aplicadas às Micro e Pequenas Empresas segundo as Normas Internacionais adotadas pelo Brasil, trazendo alguns conceitos e os principais aspectos de mudanças para este seguimento, bem como um breve histórico de como ocorreram tais mudanças, a fim de que, a quem interessar, este seja uma fonte de pesquisa para ação e reflexão posterior.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Manual Prático de Interpretação Contábil da Lei Societária**. São Paulo: Atlas, 2010, p.1-18.
- APOSTOLO, Marcos. **Ganhos para pequenas e microempresas ao aderirem ao IFRS**. Disponível em: <<http://softlogicbr.blogspot.com/2011/04/ganhos-para-pequenas-e-microempresas-ao.html>>. Acesso em: out. 2011>.
- BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças Contábeis na Lei Societária - Lei nº 11.638, de 28-12-2007**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 1-19.
- CARNEIRO, Juarez Domingues. Agência Brasil. **Empresas começam a adotar padrões internacionais de contabilidade este ano (SEBRAE)**. Globalização, ago. 2008. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/integ_noticia?noticia=10454868>. Acesso em: ago. 2011.
- CARNEIRO, Juarez Domingues. **Entrevista do presidente do Conselho Federal de Contabilidade**. Revista Boletim CR CSP. São Paulo, Ano XL, nº 175, mar. 2010, p. 17.
- ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS Versus Normas Brasileiras**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 3-19.
- FERNANDES, Edison Carlos. **Impacto da Lei Nº 11.638/07 Sobre os Tributos e a Contabilidade**. 2 e d. São Paulo: Atlas, 2009, p. .
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 1-20.
- MACIEL, Ricardo R. **Como Implementar as Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS Adoção da IFRS 1 Normas Internacionais Diagnósticos e Mensuração**. Curitiba: Juruá, 2009, p. 4-26.
- NIYAMA, Jorgir Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 165.
- NOVAS regras contábeis só serão disseminadas em cinco anos**. Diário do Nordeste. Ago. 2011. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=5805>>. Acesso em: ago. 2011.
- SANTOS, Fernando de Almeida; VEIGA, Windsor Espenser. **Contabilidade com Ênfase em Micro, Pequena e Médias Empresas - Atualizado pela Legislação a 16 de abril de 2011**. São Paulo: Atlas, 2011.
- SEBRAE e Dieese Anuário do Trabalho na MPE – 2009**. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br>>. Acesso em: 27 set. 2010.



O Controle Interno no Setor Público: o caso do Fundo de Participação do PIS-PASEP

RAFAEL SOARES CAETANO

Centro Universitário de Brasília - UniCeub

Curso: Ciências Contábeis

Coordenador: Rogério Ramos Marques

Professor Orientador: Antônio Eustáquio Corrêa da Costa

RESUMO

Este estudo objetiva demonstrar como uma aplicação eficiente de um controle interno no setor público pode gerar benefícios para o Estado e consequentemente para a sociedade, bem como evitar possíveis desvios de recursos públicos com os gastos realizados. Ao controle interno cabe a responsabilidade de verificar se esses gastos do Governo estão sendo realizados de forma correta, ou seja, seguindo os princípios e normas estabelecidos por lei, para a gestão dos gastos públicos. Para a realização do trabalho, foram utilizados resultados de uma pesquisa, onde foi possível obter dados e informações sobre o controle interno no setor público e, consequentemente, a importância dos gastos públicos realizados serem controlados. Dados que foram adquiridos pela operação feita pela Controladoria-Geral da União sobre a base de cálculo utilizada para a remuneração dos agentes financeiros Caixa e Banco do Brasil pelos serviços prestados ao Fundo de Participação PIS-PASEP, todos presentes nos relatórios de nº 100206 e 100207, no período 2001/2002. Além da pesquisa mencionada anteriormente, foram utilizadas pesquisas em livros, revistas, artigos, normas e leis relacionadas ao controle interno no setor público, como é o caso das Normas Brasileiras de Contabilidade, e especificamente, a NBC T 16.8, que trata do controle interno das entidades públicas. Com a pesquisa, pode-se concluir que a área responsável pelo controle interno, quando realiza um trabalho de acompanhamento, verificação e fiscalização eficiente, seus resultados são utilizados para a tomada de decisão dos responsáveis pelos órgãos ou entidades fiscalizados. Ao serem acatadas as constatações e sugestões feitas pelo controle interno, pode-se inferir que o mesmo pode evitar que ocorram desvios de recursos públicos, preservando o patrimônio público e do próprio trabalhador.

Palavras-Chave: Controle Interno; Gasto Público; Setor Público

1. INTRODUÇÃO

Os gastos públicos são realizados pelo governo para prestar os serviços públicos necessários para a sociedade.

O governo utiliza a política fiscal para a arrecadação dos impostos, taxas e outros tributos. Os gastos são diretamente ligados a demanda, já que quanto maior o gasto público, maior a demanda pelos serviços prestados pelo governo. Com isso, pode ser observado que a economia do país é influenciada pela atuação do governo, pois é através de seu envolvimento que os gastos são determinados, mesmo sabendo que para medir os gastos públicos a forma mais utilizada é a de comparar as despesas públicas com o Produto Interno Bruto (PIB).

Os gastos podem sofrer aumento em proporção aos fatores que possam tomar parte da situação, como é o caso dos serviços de saúde, segurança e educação que com o crescimento da população sofrem para se adaptar e atender uma maior demanda e, para que isso ocorra, o Estado utiliza mais de seus recursos.

Os gastos precisam ser controlados de forma a possibilitar maior eficiência e eficácia. Segundo Catelli (2001, p. 402), “[...] eficácia é usada para descrever o sucesso com o qual os objetivos são alcançados”. Enquanto eficiência “[...] implica consumo adequado de recursos por unidade produzida, ou consumo adequado de recursos para um determinado nível de atividade de em um departamento.”

O tema escolhido para ser apresentado é resultado do interesse de se aprofundar e ter maior conhecimento sobre o assunto, já que é um assunto com grande importância para os que querem seguir o caminho do setor público na área financeira. Portanto, a escolha deste assunto visa aproveitar a oportunidade de demonstrar e explicar a importância de ter um controle interno na administração pública, que por utilizar recursos públicos, tem a necessidade de ser fiscalizada para assegurar que os objetivos estão sendo alcançados de maneira confiável e que atenda aos métodos e procedimentos estabelecidos por lei.

Neste contexto, estabelece-se o problema do referido artigo: De que forma uma eficiente e atuação do controle interno pode evitar prejuízos aos cofres públicos?

Considerando que os gastos públicos são controlados pela administração orçamentária e financeira, há que se dizer, que se as entidades da administração pública mantiverem sistemas de controle interno, então os gastos públicos podem ser melhor geridos.

O estudo tem como objetivo geral demonstrar como uma aplicação eficiente de um controle interno pode gerar benefícios para o Estado e consequentemente para a sociedade, e evitando que os gastos públicos sejam mal aplicados.

Para que esse resultado seja alcançado, foram apresentados os conceitos da Administração Pública e de seu controle interno; a apresentação dos órgãos e entes públicos relacionados com a atuação e fiscalização desses controles; e por fim, a apresentação dos dados obtidos com a finalidade de solucionar e responder a “questão-problema” apresentada.

O Estado assegura a satisfação das necessidades coletivas através da Administração Pública, que trata da gestão dos interesses públicos, sendo dividida em administração direta e indireta.

Segundo Paludo (2010, p.30), a administração direta compreende as competências e serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, assim como a parte administrativa dos poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público da União. A administração direta é composta pelos próprios órgãos dos poderes que compõem as pessoas jurídicas de Direito Público com capacidade política ou administrativa.

A administração indireta, segundo Paludo (2010, p.31), é composta, exclusivamente, por pessoas administrativas. As entidades da Administração indireta exercem de forma descentralizada as atividades administrativas ou exploram atividade econômica, e encontram-se vinculadas aos órgãos da Administração direta (ao Ministério correspondente).

Assim como as pessoas necessitam obter um controle sobre seus gastos, o ente público necessita de um controle interno, já que este administra recursos públicos em prol da melhoria para a sociedade. Esse controle é feito através de órgãos que fiscalizam os gastos públicos.

Segundo a Instrução Normativa SFC nº 01/2001:

O controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Há que se dizer, que uma gama de órgãos foi criada pela legislação brasileira para o controle e a fiscalização dos gastos públicos de modo que os objetivos das unidades da administração pública sejam alcançados de forma confiável vel estando de acordo com as normas estabelecidas e com os objetivos fixados pelo Poder Público para uma confiável gestão, podendo assim, assegurar uma transparência das despesas públicas realizadas. Esses órgãos estão determinados nos artigos 70 a 74 da Constituição de 1988.

Dentre os órgãos criados estão a Controladoria-Geral da União (CGU) e Tribunal de Contas da União (TCU).

2. METODOLOGIA

Para a realização do presente estudo, foram utilizados os resultados de uma pesquisa feita pela CGU diante dos agentes financeiros Caixa e Banco do Brasil e de suas bases de cálculos para a remuneração desses agentes, que são responsáveis pelos financiamentos feitos aos programas do PIS e do PASEP, respectivamente. Através desta

pesquisa feita a través da operação da CGU, dados e informações sobre a atuação do controle interno foram obtidos. Com base nesses dados obtidos pela CGU sobre a base de cálculo utilizada pelos agentes financeiros citados anteriormente, foi possível identificar a importância dos gastos públicos realizados passarem por um controle e fiscalização. Dados que foram adquiridos através de operações feitas pela Controladoria Geral da União sobre a unificação dos fundos PIS e PASEP, que através deste estudo foi possível verificar se a aplicação de um controle interno eficiente pode ajudar a evitar prejuízos aos cofres públicos. Os resultados dos exames realizados estão disponíveis nos relatórios de nº 100206 e 100207, relacionados ao Fundo de Participação PIS-PASEP no período 2001/2002.

A pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental, geralmente, são consideradas semelhantes em suas definições, mas segundo Oliveira (2007, p. 8), “a documental caracteriza-se pela busca de informações em documentos que não receberam nenhum tratamento científico”, como os dados que foram analisados pela CGU para gerar relatórios com as informações obtidas e demais constatações. Com isso, a pesquisa realizada é denominada como documental.

A presente pesquisa é classificada como bibliográfica, que segundo Lakatos e Marconi (2007, p. 185), “[...] abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias [...]”. Para a realização do presente estudo, foram feitas pesquisas em livros, artigos publicados, revistas e normas e leis relacionadas ao controle interno no setor público, como é o caso das Normas Brasileiras de Contabilidade, e especificamente, a NBC T 16.8, onde trata do controle interno das entidades públicas.

A pesquisa também pode ser classificada como explicativa, já que tem como finalidade explicar o porquê de se ter um controle interno na administração pública e demonstrar os fatores que contribuem para as atuações existentes.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

Este estudo trata da necessidade de o Governo obter um eficiente controle sobre os gastos e a utilização de recursos públicos.

O controle geralmente é visto como uma ação burocrática ou de sentido negativo pelos que necessitam ser controlados.

Na Administração Pública, o controle tem como objetivo tornar os resultados e gestões mais eficientes. Já que são utilizados recursos públicos para a melhor atender a sociedade.

Segundo Alessandro Dantas Coutinho, professor de Direito Administrativo da Escola de Magistratura do ES, Escola do Ministério Público do ES, para auxiliar no processo do controle, alguns tipos de controle podem ser aplicados:

a) Controle Interno- É realizado por órgãos da própria Administração Pública;

b) Controle Externo- É realizado por estrutura diversificada, como os Poderes Legislativo e Judiciário;

c) Controle Prévio- É o que ocorre antes da atividade ser realizada;

d) Controle Concomitante- É o que ocorre no momento em que a atividade é realizada;

e) Controle Administrativo- Feito no âmbito administrativo;

f) Controle Legislativo- Feito pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas respectivo.

O controle pode ser classificado como foi demonstrado, pelos órgãos de controle, pelo âmbito, pelo momento, etc. Mas no seguinte estudo será tratado sobre o controle interno e controle externo da Administração Pública. Esses controles têm a finalidade de garantir que sejam aplicados os princípios explícitos e implícitos pela Constituição Federal que são: legalidade, moralidade, finalidade, motivação, impessoalidade e publicidade.

O controle interno da administração pública tem como órgão central de fiscalização a Controladoria-Geral da União. Já o controle externo é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

3.1 CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO

O controle se fez presente diante da necessidade de prestar contas do objeto administrado, as quais eram feitas utilizando os devidos registros. Slomski (2009, p.3) menciona que “[...] o controle das coisas e a contabilidade vêm se aprimorando, com o desenvolvimento da humanidade, até chegar naquele que hoje denominamos controladoria.”.

Segundo Mileski (2003), não é raro o exercício de poder da autoridade estatal, induz a abusos, impondo-se, por esse motivo a criação e a utilização de controles para uso do poder.

Um tipo de controle que deve ser utilizado na Administração Pública é o controle interno que segundo Machado e Peter (2003, p.24):

Constituem controles internos o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, e videnciando eventuais desvios ao longo da gestão até a consecução dos objetivos fixados pelo poder público.

A maioria dos Ministérios e órgãos conta com o seu controle interno ou auditoria interna, mas o órgão de controle interno do Poder Executivo Federal é representado pela Controladoria-Geral da União, com o apoio da Secretaria Federal de Controle Interno- SFC, que tem como função realizar ações de controle para avaliar a execução dos programas de governo e os resultados da gestão dos administradores públicos.

A Secretaria Federal de Controle e o Tribunal de Contas da União vêm discutindo sobre a melhoria do sistema de controle no serviço

público, tentando fazer com que funcione o controle dos gastos. O patrimônio público como é de propriedade de toda a sociedade, de veria ser vigiado pela sociedade. Mas como pertence às autoridades da gestão governamental, cabe aos gestores implantar e manter controles internos eficientes.

Ao TCU foi conferido pela Constituição Federal de 1988 o papel de auxiliar o Congresso Nacional no exercício do controle externo, seu objetivo é garantir que o dinheiro público seja utilizado de forma eficiente atendendo aos interesses públicos, segundo a sua conceituação.

O artigo 74 da Constituição Federal dispõe sobre as finalidades do sistema de controle interno que é mantido pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Dentre essas finalidades está o de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. Com isso, pode-se entender, que os órgãos determinados como controladores e fiscalizadores da Administração Pública devem combater a corrupção com a capacitação de gestão das entidades públicas, acompanhando os gastos realizados ao longo do exercício e assegurando que o governo trate das despesas públicas com maior transparência, tendo acesso aos dados e informações necessárias.

Ao falar sobre receita pública e seus conceitos, Francisco Glauber afirma que no mundo das finanças públicas, costuma-se defender que o objetivo de um órgão público, normalmente definido no momento de sua criação, não é gerar superávits (nem déficits), mas sim obter o necessário ponto de equilíbrio financeiro, de modo que todos os gastos gerados no desenvolvimento de suas atividades e projetos contem com fonte de recursos financeiros equivalente.

Isso mostra que os órgãos públicos gastam dinheiro para atender as demandas da sociedade e não com o objetivo de gerar déficit. Para cobrir seus gastos, utilizam-se dos impostos, taxas e outras rendas que são consideradas como receita pública pelo Estado.

3.2 CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU)

A Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão do Governo Federal responsável por assistir direta e imediatamente ao Presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria. A CGU também deve exercer como órgão central, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno e o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária.

A Controladoria-Geral da União (CGU) foi criada no dia 2 de abril de 2001, pela Medida Provisória nº 2.143-31. Inicialmente de

nomina a Corregedoria-Geral da União (CGU/PR), o órgão é vinculada diretamente à Presidência da República. A CGU teve, originalmente, como propósito declarado o de combater, no âmbito do Poder Executivo Federal, a fraude e a corrupção e promover a defesa do patrimônio público. Quase um ano depois, o Decreto nº 4.177, de 28 de março de 2002, integrou a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI) à estrutura da então Corregedoria-Geral da União. O mesmo Decreto nº 4.177 transferiu para a Corregedoria-Geral da União as competências de Ouvidoria-geral, até então vinculadas ao Ministério da Justiça.

Mais recentemente, o Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006, alterou a estrutura da CGU, conferindo maior organicidade e eficácia ao trabalho realizado pela instituição e criando a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), responsável por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção. Assim, a CGU passou a ter a competência não só de detectar casos de corrupção, mas de antecipar-se a eles desenvolvendo meios para prevenir a sua ocorrência. O Ministério de Estado do Controle e da Transparência representa o pico hierárquico na CGU. O Gabinete, a Assessoria Jurídica e a Secretaria Executiva são unidades de assistência direta e imediata ao Ministro de Estado. Logo abaixo, encontram-se as diretorias de Desenvolvimento Institucional, de Sistemas e Informação e de Gestão Interna. Além disso, a CGU está estruturada em quatro unidades executoras das funções finalísticas: a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), cuja principal incumbência é o Controle Interno; a Corregedoria-Geral da União (CRG), responsável pelas ações correionais; a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), coordenadora de ações preventivas contra a corrupção; e a Ouvidoria-Geral da União (OGU), responsável pelas ações de ouvidoria. Contém ainda, as Controladorias-Regionais nos estados.

Desta forma, o agrupamento das principais funções exercidas pela CGU – controle, correição, prevenção da corrupção e ouvidoria – foi efetivado, consolidando-as em uma única estrutura funcional.

Há que se ver que todo este arcabouço de órgãos tem que buscar atender ao que a sociedade espera e exige de um Governo, que é a melhoria nos serviços públicos prestados para a população que necessita ser atendida por esse tipo de serviço, já que muitos não têm a condição de utilizar o serviço particular, que também deixa a desejar muitas vezes.

3.2.1 CORREGEDORIA GERAL DA UNIÃO (CRG)

A correição é uma das áreas de atuação fundamentais da CGU e consiste nas atividades relacionadas à apuração de possíveis irregularidades cometidas por servidores públicos e à aplicação das devidas penalidades. A unidade da CGU responsável pelas atividades relacionadas à "correição" é a Corregedoria-Geral da União (CRG). A

missão da CRG é zelar pela probidade no poder executivo federal, promovendo, no âmbito da CGU, a sua função disciplinar, atuando na responsabilização administrativa de agentes públicos.

A CRG atua no combate à impunidade no âmbito da administração pública federal promovendo, coordenando e acompanhando a execução de ações disciplinares que visem à apuração de responsabilidade de servidores públicos. Cabe-se dizer aqui que a mesma realiza encontros e cursos com o objetivo de discutir e disseminar as melhores práticas relativas do exercício do Direito Disciplinar; e fortalecendo as unidades componentes do Sistema de Correição do Poder Executivo Federal (SisCor).

Em junho de 2005, com a publicação do Decreto nº 5.480, foi criado o “Sistema de Correição do Poder Executivo Federal”. São integrantes do sistema de correição do poder executivo federal a CGU atuando como órgão central; as Unidades Setoriais - junto aos ministérios (vinculação técnica e hierárquica); as Unidades Seccionais - os órgãos que compõem as estruturas dos Ministérios, Autarquias e Fundações (orientação normativa e supervisão técnica); e; Comissão de Coordenação de Correição - instância colegiada com funções consultivas.

A portaria nº 335/06 regulamentou o sistema de correição do poder executivo federal. Atribuem como instrumentos disciplinares (apuração de irregularidades) a investigação preliminar, a sindicância investigativa, a sindicância punitiva (apuração de responsabilidades), o processo administrativo disciplinar (apuração de responsabilidades) e a sindicância patrimonial (cultura de combate à lavagem de dinheiro). Desta forma, este Sistema objetiva integrar as atividades de correição no âmbito do Poder Executivo Federal.

3.2.2 SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO (SFC)

A CGU é o órgão do Poder Executivo Federal responsável, entre outras funções, por fazer auditorias e fiscalizações para verificar como o dinheiro público está sendo aplicado. Essa atribuição é exercida pela CGU por meio da sua Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), área responsável por realizar ações de controle com o objetivo de avaliar a execução dos programas de governo e os resultados da gestão dos administradores públicos quanto à eficácia e à eficiência, bem como verificar a economicidade e comprovar a legalidade de suas ações, além de fiscalizar a implementação desses programas e fazer auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados, de forma sucinta em relatórios e ações de controle e analisa tudo o que envolve recursos públicos federais. Esta Secretaria aprovou a Instrução Normativa nº 1, de 06 de abril de 2001, que regula todas as suas atividades.

3.2.3 SECRETARIA DE PREVENÇÃO DA CORRUPÇÃO E INFORMAÇÕES ESTRATÉGICAS (SPCI)

Além de ser responsável por fiscalizar e detectar fraudes em relação ao uso do dinheiro público federal, a CGU também é responsável por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção. O objetivo é que a CGU não apenas detecte casos de corrupção, mas que, antecipando-se a eles, desenvolva meios para prevenir a sua ocorrência. Essa atividade é exercida pela Controladoria por meio da sua Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI).

A SPCI foi criada em 24 de janeiro de 2006, com a publicação do Decreto nº 5.683. Até então as ações de inteligência e de prevenção da corrupção eram implementadas de forma dispersa pelas várias unidades da CGU. Com a criação da SPCI, passou a existir uma área específica capaz de centralizar todas essas ações. Esse novo modelo dotou a Controladoria dos instrumentos e da capacidade de utilizar técnicas inovadoras na prevenção da corrupção.

De acordo com o relatório de gestão 2009 a SPCI coordena as ações de prevenção e combate à corrupção no âmbito do Poder Executivo Federal; detém competência regimental para atuar no incremento da transparência pública; na produção de informações e estratégias; no fomento ao controle social; além de promover a centralização e o fomento das ações preventivas, a nova estrutura tornou viável a organização de uma unidade de inteligência, colocando o Brasil em sintonia com os países que se encontram na vanguarda da prevenção à corrupção.

Para realizar seus projetos e ações, a CGU mantém convênios e parcerias com órgãos públicos, sociedade civil e organizações não governamentais com o intuito de aprimorar e ampliar os instrumentos e as técnicas de prevenção e de combate à corrupção.

3.2.4 OUVIDORIA GERAL DA UNIÃO (OGU)

A Ouvidoria-Geral da União é responsável por receber, examinar e encaminhar reclamações, elogios e sugestões referentes a procedimentos e ações de agentes, órgãos e entidades do Poder Executivo Federal. A OGU também tem a competência de coordenar tecnicamente o segmento de Ouvidorias do Poder Executivo Federal, bem como de organizar e interpretar o conjunto das manifestações recebidas e produzir indicadores quantificados do nível de satisfação dos usuários dos serviços públicos prestados no âmbito do Poder Executivo Federal.

De acordo com o relatório de gestão 2009 a CGU, por intermédio da OGU, exerce a supervisão técnica das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, a orientação da atuação dessas unidades; o exame de manifestações referentes à prestação de serviços públicos

pelos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal; bem como propõe medidas para a correção e a prevenção de falhas e omissões dos responsáveis pela inadequada prestação do serviço público.

Além de essas competências contribui com a disseminação das formas de participação popular no acompanhamento e fiscalização da prestação dos serviços públicos e de promover capacitação e treinamento relacionados às atividades de ouvidoria.

3.3 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU)

A Constituição Federal de 1988 conferiu ao TCU o papel de auxiliar o Congresso Nacional no exercício do controle externo. As competências constitucionais privativas do Tribunal constam dos artigos 71 a 74 e 16 1, conforme descritas adiante.

Além das atribuições previstas na Constituição, há várias outras que têm sido conferidas ao Tribunal por meio de leis específicas. Destacam-se entre elas, as atribuições conferidas ao Tribunal pela Lei de Responsabilidade Fiscal, pela Lei de Licitações e Contratos e, anualmente, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

O Congresso Nacional edita, ainda, decretos legislativos com demandas específicas de fiscalização pelo TCU, especialmente de obras e demandas com recursos públicos federais.

Na hipótese de contrato, cabe ao Congresso Nacional a sustação do ato, que solicitará ao Poder Executivo as medidas cabíveis. Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, nenhuma providência adotar, o Tribunal decidirá a respeito.

A decisão do Tribunal da qual resulte imputação de débito ou cominação de multa torna a dívida líquida e certa e tem eficácia de título executivo. Nesse caso, o responsável é notificado para, no prazo de quinze dias, recolher o valor devido. Se o responsável, após ter sido notificado, não recolher tempestivamente a importância devida, é formalizado o processo de cobrança executiva, o qual é encaminhado ao Ministério Público junto ao Tribunal para, por meio da Advocacia-Geral da União (AGU) ou das entidades jurisdicionadas ao TCU, promover a cobrança judicial da dívida ou o arresto de bens.

Ainda de acordo com o disposto no art. 71, o TCU deve apresentar ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

O art. 72 da Constituição Federal dispõe que o Tribunal deve se pronunciar conclusivamente sobre indícios de despesas não autorizadas, em razão de solicitação de Comissão Mista de Senadores e Deputados. Entendendo-as irregulares, proporá ao Congresso Nacional que sejam suscitadas.

Há que se entender, que a recuperação dos recursos se dá no âmbito do TCU, toda ação de controle da CGU é encaminhada para o TCU, onde os processos são julgados e, após todos os recursos, defesas dos investigados, etc. Se o TCU decidir pela devolução de recursos, então o jurisdicionado é condenado a devolver os recursos desviados. Se caso ele pague é outra questão.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Caso prático: O caso do Fundo de Participação PIS-PASEP

O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor (PASEP) foram criados pelo governo federal em 1970, com o objetivo de promover a integração dos trabalhadores na vida e no desenvolvimento das empresas, viabilizando melhor distribuição da renda por meio de benefícios como o Abono Salarial e o Seguro-Desemprego. O PIS é destinado aos que atuam no setor privado, com o objetivo de financiar o pagamento do seguro-desemprego e abono para os trabalhadores que ganham até dois salários mínimos. O PASEP é destinado aos funcionários e servidores públicos, com o objetivo de proporcionar aos servidores públicos a participação na receita dos órgãos e entidades integrantes da administração pública direta e indireta.

O Fundo de Participação PIS-PASEP foi criado pela Lei Complementar Federal 26/75 para equiparar os benefícios concedidos aos empregadores das empresas privadas aos dos funcionários públicos, unificando os fundos constituídos com os recursos do PIS e do PASEP, passando a denominar-se Fundo de Participação PIS-PASEP.

O mecanismo do PIS e do PASEP consistia em distribuir ao final de cada exercício, entre os servidores das entidades vinculadas, as contribuições arrecadadas.

De acordo com o artigo 239 da Constituição da República, promulgada em 05/10/88, a arrecadação decorrente das contribuições para o PIS e o PASEP passou a custear o Fundo de Amparo ao Trabalhador - FAT (Seguro-Desemprego) Programa do Seguro Desemprego e o Abono Salarial Anual. Assim, a partir de 1989 deixou de existir o crédito da distribuição de recursos nas contas dos participantes, segundo o Manual do Servidor Público Estadual.

A Controladoria-Geral da União realizou em 2002 estudos para mudança na base de cálculo de remuneração dos agentes financeiros Caixa e Banco do Brasil, pelos serviços prestados ao Fundo de Participação PIS-PASEP.

Os trabalhos realizados pela CGU obedeceram às normas de auditoria aplicáveis ao Serviço Público Federal, que segundo os relatórios de nº 100 206 e

100207, elaborados pela CGU, os resultados encontrados têm como objetivo informar a consistência das bases de dados administradas pela Caixa e pelo Banco.

Para a análise dos dados, foi utilizado pela CGU um software de auditoria denominado ACL, que permite a extração e exame de dados que são utilizados na análise, monitoração e exportação de informações para geração de relatórios, habilitando a transformar dados em informação útil.

Diante dos exames realizados nas bases de dados do PIS e PASEP, a CGU apresentou as seguintes constatações:

a) registros em duplicidade

As tabelas a seguir evidenciam o número de contas repetidas e a frequência com que elas aparecem na base de dados. A multiplicação das repetições pelas frequências demonstra o número de registros em duplicidade

Tabela 1: Número de contas repetidas na base de dados do PASEP

Frequências	Repetições	Total
2	17.801	35.602
3	106	318
4	4	16
5	2	10
>=6	0	0
TOTAL	17.913	35.946

Fonte: Relatório nº 1002/07 de Gestão do Fundo PIS-PASEP, exercício em 2001/2002

Tabela 2: Número de contas repetidas na base de dados do PIS

Frequências	Repetições	Total
2	2.479	4.958
3	26	78
4	2	8
>=5	0	0
TOTAL	2.507	5.044

Fonte: Relatório nº 1002/06 de Gestão do Fundo PIS-PASEP, exercício em 2001/2002

O critério utilizado pela CGU para identificação das duplicatas considerou repetições conjuntas, simultâneas e idênticas das seguintes variáveis: CPF/ Nome do Participante/ Nome da Mãe/ Data de Nascimento.

Pelo critério utilizado, pode haver outras repetições, pois se algum item estiver preenchido de forma equivocada, como abreviações de nome ou erros no preenchimento de datas, por exemplo, o critério utilizado não as identificará. Por outro lado, é elevada a segurança acerca das repetições identificadas.

b) existência de saldos em contas com data de cadastramento posterior a 05/10/1988

A arrecadação decorrente das contribuições do PIS e do PASEP deverá ser destinada, após a data de promulgação da Constituição Federal (05/10/1988), para o financiamento do Seguro-Desemprego e do abono salarial, razão pela qual serão consideradas para análise apenas as contas com data de cadastramento até 04/10/1988, com saldo, e sem repetições.

Assim, a CGU compôs a base de dados do PASEP, fornecida pelo Banco do Brasil S.A., da seguinte forma:

Tabela 3: contas ativas e inativas com saldo registradas até 31/12/1989

a) Total de contas identificadas, com data de cadastramento até 31/12/1989, incluídas, neste total, as contas ativas (com saldo maior que zero) e inativas (com saldo igual a zero)	9.626.754
b) Total de contas com saldo = 0,00, até 31/12/1989	2.905.908
c) Total de contas com saldo > 0,00, até 31/12/1989	6.720.846

Fonte: Relatório nº 1002/06 de Gestão do Fundo PIS-PASEP, exercício em 2001/2002

A partir do total das contas com saldo maior que R\$ 0,00, cadastradas até 31/12/1989, alínea “c” da tabela anterior, ao iniciar os exames a CGU chegou aos seguintes dados:

Tabela 4: contas com saldo sem repetição e com duplicidade

d) Total de contas com saldo > 0,00, até 04/10/1988, inclusive	6.674.916
e) Total de contas com saldo > 0,00, até 04/10/1988, inclusive, sem repetição - chamada “base limpa”	6.669.872
f) Total de contas com saldo > 0,00, até 04/10/1988, inclusive, em duplicidade - chamada “base suja”	5.044
g) Total de contas com saldo > 0,00, até 04/10/1988, em duplicidade, sua marida	2.507
h) Total de contas com saldo > 0,00, entre 05/10/1988 e 31/12/1989.	45.930

Fonte: Relatório nº 1002/06 de Gestão do Fundo PIS-PASEP, exercício em 2001/2002

Já quando utilizada a mesma metodologia sobre a base de dados do PIS, fornecida pela CAIXA, a CGU encontrou os seguintes dados:

Tabela 5: contas a ativas e inativas com saldo registradas até 31/12/1989

a) Total de contas identificadas, com data de cadastramento até 31/12/1989, incluídas, neste total, as contas a ativas (com saldo maior que zero) e inativas (com saldo igual a zero)	49.108.734
b) Total de contas com saldo = 0,00, até 31/12/1989	15.909.673
c) Total de contas com saldo > 0,00, até 31/12/1989	33.200.061

Fonte: Relatório nº 1002/07 de Gestão do Fundo PIS-PASEP, exercício em 2001/2002

A partir do total das contas com saldo maior que R\$ 0,00, cadastradas até 31/12/1989, alínea “c” da tabela anterior, ao iniciar os exames a CGU chegou aos seguintes dados:

Tabela 6: contas com saldo sem repetição e com duplicidade

d) Total de contas com saldo > 0,00, até 04/10/1988, inclusive	33.188.360
e) Total de contas com saldo > 0,00, até 04/10/1988, inclusive, sem repetição - chamada de "base limpa"	33.152.414
f) Total de contas com saldo > 0,00, até 04/10/1988, inclusive, e com duplicidade - chamada de "base suja"	35.946
g) Total de contas com saldo > 0,00, até 04/10/1988, em duplicidade, sumariada.	17.913
h) Total de contas com saldo > 0,00, entre 05/10/1988 e 31/12/1989.	11.701

Fonte: Relatório nº 100.207 de Gestão do Fundo PIS-PASEP, exercício em 2001/2002

c) diferença no valor de tarifa cobrada pela prestação de serviços semelhantes

Analisando as propostas apresentadas pela Caixa Econômica Federal para administrar os recursos do PIS e pelo Banco do Brasil S.A. para administrar os recursos do PASEP, a CGU observou que as Entidades apresentavam tarifas aplicadas com o mesmo valor para serviços semelhantes.

Os dados a seguir foram apresentados no período 2000/2001:

Tabela 7: Tarifas cobradas pela prestação de serviços semelhantes

Ações	Base de Cálculo por participantes	Tarifa Em R\$	Valor Em R\$
PIS identificados com valor	20.180.011	1,02	20.583.611,22
Rendimentos Pagos	12.257.781	2,36	28.928.363,16
Quotas liberadas/pagas	408.246	12,45	5.082.662,70
Manutenção do Cadastro	20.180.011	1,44	29.059.215,84
Total			83.653.852,92

Fonte: Relatório nº 100.207 de Gestão do Fundo PIS-PASEP, exercício em 2000/2001

O Conselho Diretor do Fundo de Participação do PIS-PASEP, após as constatações, acatou as recomendações feitas pela CGU e em sua reunião realizada 05/12/2001, aprovou a elaboração pelo GAFIN, de estudos com vistas à modificação da forma de cálculo da comissão paga aos agentes operadores Banco do Brasil S.A. e CAIXA.

Na tabela apresentada, foi observado pela CGU, que o quantitativo base de 2.180.011 participantes, informados pela CAIXA, foi obtido a partir da aplicação de um redutor de 40% incidente sobre o número total de participantes com saldo (33.633.352). Para isso, a Entidade informou que foram consideradas reduções nos custos de identificação e manutenção do cadastro em função de escala (base PIS mais de quatro vezes maior que a do PASEP).

Considerando a aplicação do mesmo redutor (40%) sobre a base, 33.170.327 participantes, as ações "PIS identificados" e "manutenção de cadastro" passariam para um valor total de R\$ 20.300.240,12 e R\$ 28.659.162,24, respectivamente, o que representa uma redução de R\$ 683.424,70 em relação à proposta apresentada pela CAIXA, passando o montante da tarifa para R\$ 82.970.428,22.

O valor da tarifa a ser cobrado do PIS deveria ser da ordem de R\$ 0,98 por conta, que é o valor fixado para o serviço semelhante no âmbito do FAT, deduzida a parcela de cadastramento (R\$ 0,94). Assim, o valor total a ser cobrado para a ação "PIS identificados com valor" passaria para R\$ 19.504.152,28, o que representa uma redução de R\$ 76.087,84, em relação ao montante encontrado.

A tarifa de R\$ 2,36 para a ação "Rendimentos pagos" teve por base o valor cobrado para pagamento de abono junto ao Ministério do Trabalho e Emprego, que tem operações semelhantes.

A ação "Quotas liberadas/pagas" teve a sua tarifa, R\$ 12,45 fixada a partir do valor que a Caixa Econômica Federal remunera aos Bancos que pagam o FGTS, em locais onde não há agências da CAIXA.

Considerando as situações identificadas, a Controladoria-Geral da União sugeriu ao Conselho Diretor do Fundo analisar a conveniência e oportunidade de condicionar o pagamento da tarifa "manutenção de cadastro" à depuração da base e ao saneamento das inconsistências, pela Instituição Financeira.

Nos dados a seguir, são apresentadas as tarifas propostas pelo Banco do Brasil para administrar os recursos do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público- PASEP:

Tabela 8: Tarifas cobradas pela prestação de serviços semelhantes

Custos Variáveis	Custo Unitário em R\$	Quantitativos Anuais	Taxa de Performance	Custo Anual em R\$
Rede de Agências - Identificação e emissão de autorização para saque	1,02	6.847.286	10%	6.285.808,55
Rede de Agências - pagamento de principal	12,45	134.848	-	1.678.857,60
Rede de Agências - pagamento de rendimentos	2,36	3.728.156	-	8.798.448,16
Manutenção de contas e processamento de Dado	1,80	6.847.286	10%	11.092.602,60
Total				27.855.716,91

Fonte: Relatório nº 100.206 de Gestão do Fundo PIS-PASEP, exercício em 2000/2001

Assim como feito nas tarifas aplicadas e apresentadas pela CAIXA, o mesmo foi acatado pelo Conselho Diretor do Fundo para a modificação nos cálculos para os agentes do Banco do Brasil apresentados na tabela referente ao relatório nº 100206.

Para a análise foi considerada a mesma metodologia utilizada nos dados disponibilizados pela CAIXA apresentados anteriormente.

Conseqüentemente, com a aplicação do mesmo redutor (40%) sobre a base, o montante dos custos variáveis passaria para R\$ 27.411.803,66.

Assim sendo, se o valor da tarifa a ser cobrada do PASEP fosse o da ordem de R\$ 0,98 por conta, que é o valor fixado pelo serviço semelhante no âmbito do FAT (R\$ 1,92), deduzido da parcela de cadastramento (R\$ 0,94). Com isso, o valor total a ser cobrado teria uma redução de R\$ 85.937,67, em relação ao montante encontrado com a depuração da base.

d) inconsistências de registros e informes gerenciais

Foram extraídas pela CGU informações demonstradas a seguir,

sobre a consistência da base de dados do PIS e às tarifas apresentadas para a administração do Programa, fornecidas pelo agente operador Caixa Econômica Federal e, também informações sobre a consistência da base de dados do PASEP, fornecidas pelo agente operador Banco do Brasil S.A.

As informações foram extraídas da base que contém os participantes inscritos no programa até o dia 04/10/1988, com saldo, excluídos aqueles que apresentaram repetições de registros.

A tabela seguinte demonstra a estratificação dos participantes do Programa por faixa etária:

Tabela 9: Estratificação dos participantes por faixa etária (PASEP)

Anos de Idade	Participantes		Saldo	
	Quantidade	%	%	Valor - R\$
0 a 10	1	0,00%	0,00%	37,58
10 a 20	4	0,00%	0,00%	5.619,93
20 a 30	28.308	0,42%	0,07%	3.082.143,53
30 a 40	1.557.821	23,36%	11,37%	517.193.008,88
40 a 50	2.668.284	40,01%	37,55%	1.707.193.689,03
50 a 60	1.416.876	21,24%	29,80%	1.354.989.061,85
60 a 70	543.510	8,15%	12,28%	558.158.278,81
> 70	455.068	6,82%	8,93%	406.238.875,38
Total	6.669.872	100,00%	100,00%	4.546.860.714,99

Fonte: Relatório nº 100206 de Gestão do Fundo PIS-PASEP, exercício em 2001/2002

As idades apresentadas pela tabela anterior foram obtidas por meio de cálculo retroativo a partir de 28/02/2002.

Considerando que a interrupção de ingressos de recursos no Programa, por força do contido no art. 239 da Constituição Federal, um participante que hoje tenha

20 anos de idade deveria ter sido inscrito no programa com aproximadamente seis anos, o que configura, em relação às faixas de idade até 10 anos e entre 10 e 20 anos, inconsistências de registro, o que reforça a necessidade de tratamento da base de dados.

Quanto aos recursos do Fundo, apresentados na tabela da base de dados do PASEP, a concentração mais significativa de recursos,

quando comparada ao número de participante por faixa etária, encontra-se situada entre 60 a 70 anos de idade (R\$ 1.026,95), já que se levando em conta o valor médio por participante é onde 8,15% dos participantes (543.510) detém 12,28% do saldo do Programa (R\$ 558.158.278,81).

Já na tabela que são apresentados a base de dados do PIS, a concentração mais significativa é encontrada nos participantes na faixa etária entre 50 e 60 anos de idade, com o valor médio de R\$ 699,69, onde 18,28% dos participantes (6.060.426) detém 24,30% do saldo do Programa (R\$ 4.240.421.979,63). Como mostra a seguir:

Tabela 10: Estratificação dos participantes por faixa etária (PIS)

Anos de Idade	Participantes		Saldo	
	Quantidade	%	%	Valor - R\$
0 a 10	21	0,00%	0,00%	9.226,98
10 a 20	46	0,00%	0,00%	31.294,12
20 a 30	544.522	1,64%	0,40%	70.292.067,23
30 a 40	10.558.084	31,85%	22,10%	3.855.913.304,70
40 a 50	11.686.036	35,25%	39,37%	6.869.642.166,05
50 a 60	6.060.426	18,28%	24,30%	4.240.421.979,63
60 a 70	2.542.202	7,67%	9,11%	1.589.168.956,82
> 70	1.761.077	5,31%	4,71%	821.553.140,03
Total	33.152.414	100,00%	100,00%	17.447.032.135,56

Fonte: Relatório nº 100207 de Gestão do Fundo PIS-PASEP, exercício em 2001/2002

Em face dos exames realizados na base de dados do PIS e do PASEP, administrados pela Caixa e Banco do Brasil, respectivamente. Foi observado por este pesquisador, que os resultados obtidos pelas constatações feitas pela CGU, ajudar a mostrar que era necessário um tratamento na base de dados dessas Entidades para que ajudasse

a fornecer subsídios ao Conselho para a tomada de decisões acerca da nova metodologia de cálculo da remuneração dos agentes operadores do PIS e do PASEP.

A evolução do patrimônio líquido do Fundo está representada na tabela abaixo.

Tabela 11: Evolução do Patrimônio Líquido do PIS-PASEP

EVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO				
EXERCÍCIO	PIS	PASEP	PIS-PASEP	CRESCIMENTO ANUAL %
				Em R\$ mil
2010/2011	28.639.094	7.440.978	36.080.071	0,32
2009/2010	28.470.828	7.494.826	35.965.654	5,82
2008/2009	26.853.233	7.133.864	33.987.097	0,04
2007/2008	26.757.607	7.217.270	33.974.877	4,46

Fonte: Relatório de Gestão do Fundo PIS-PASEP, exercício 2010/2011

A tabela apresentada significa o crescimento anual de cada programa após ser utilizada a nova metodologia recomendada pela CGU, que seria a metodologia do ABC, para calcular um valor justo de remuneração para os Bancos. Já que em um trabalho de auditoria feito pela CGU, foi constatado que a taxa de administração cobra da CAIXA e pelo Banco do Brasil para administrar recursos e efetuar pagamentos aos beneficiários, que seria no valor de 1% do patrimônio líquido do Fundo, não levava em conta os efetivos custos incorridos pelos Bancos na operação do Fundo.

Caso a forma de remuneração dos agentes financeiros CAIXA e Banco do Brasil não tivesse sido alterada, em função dos trabalhos desenvolvidos pela Equipe da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União, seria pago para cada agente 0,375% sobre o patrimônio líquido dos fundos, conforme tabela a seguir:

Com a nova metodologia, as despesas com remuneração dos agentes financeiros pela prestação de serviços ao Fundo nos exercícios financeiros de encerrados em junho de 2011 e junho de 2010 estão demonstradas na tabela a seguir.

Tabela 13: Despesas com a remuneração dos agentes financeiros

Valores em R\$ mil

Despesas de Comissão de Agentes	Exercícios	
	2010/2011	2009/2010
- Banco do Brasil S.A.	(26.613)	(28.882)
- BNDES	(10.209)	(10.428)
- Caixa Econômica Federal	(51.886)	(52.962)
TOTAL	(88.708)	(92.272)

Fonte: Relatório de Gestão do Fundo PIS-PASEP, exercício 2010/2011

Tabela 12: Evolução do Patrimônio Líquido dos agentes financeiros

Valores em R\$ mil

Despesas de Comissão de Agentes	Exercícios	
	2010/2011	2009/2010
- Banco do Brasil S.A.	135.300	134.871
- Caixa Econômica Federal	135.300	134.871
TOTAL	270.601	269.742

Fonte: Relatório de Gestão do Fundo PIS-PASEP, exercício 2010/2011

Estas despesas são as mais relevantes para a análise sobre a evolução do patrimônio líquido do Banco do Brasil e da Caixa Econômica Federal, pois são valores que representam a evolução econômica sobre o que seria pago para cada agente, que como foi falado anteriormente, seria pago 0,375% do patrimônio líquido para cada um desses agentes financeiros se caso não fosse utilizada a nova metodologia.

Para este pesquisador, os dados apresentados mostram que as despesas realizadas pelos agentes financeiros tiveram saldos negativos depois de acordada pelo Conselho Diretor a nova metodologia recomendada pela CGU, para a remuneração dos agentes financeiros Caixa e Banco do Brasil, pode-se observar ainda, que o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social está sendo apresentado na tabela como um dos agentes, já que os benefícios do Abono Salarial e Seguro-Desemprego passaram a ficar a cargo do BNDES. Os dados apresentados na tabela ainda demonstram a importância do trabalho da Controladoria-Geral da União, o que gerou benefícios para o trabalhador, considerando que os recursos que compõem o Fundo PIS-PASEP não são federais, mas do próprio trabalhador, mostrando a ação de um controle eficiente.

Este pesquisador ainda assevera que o trabalho desenvolvido pela Controladoria-Geral da União pode explicar como funciona um controle interno e a sua relevância diante de situações que interessam

não somente uma entidade com sua gestão, mas também a sociedade em si por fazer parte da aplicação de recursos públicos que são utilizados pelo Governo para realização das despesas e gastos públicos para a melhoria dos serviços prestados.

Percebe-se ainda, que os agentes financeiros cumpriram as atribuições, visto que conseguiram resultados suficientes para garantir remuneração adequada às contas e para assegurar aumento do Patrimônio Líquido. As decisões tomadas pelo Conselho Diretor foram para assegurar que o Fundo tivesse bom desempenho no exercício e proporcionasse remuneração compatível com o tipo de poupança vinculada, que é o PIS-PASEP.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pretendeu-se no presente estudo apresentar, de forma teórica e prática, a importância da presença de um controle diante das despesas públicas realizadas.

O objetivo geral definido para a consecução do estudo foi demonstrar "O controle interno no setor público", visando discorrer sobre a relevância de uma eficiente aplicação de controle para evitar possíveis desvios de recursos públicos para a gestão de gastos do Governo, e este objetivo foi atingido com a apresentação dos resultados obtidos através da pesquisa realizada sobre os relatórios e dados apresentados pela CGU com relação ao Fundo de Participação PIS-PASEP.

Com os resultados apresentados diante de fundamentações teóricas e de um caso prático, apresentado sobre exames realizados em operação pela CGU em relação ao Fundo de Participação PIS-PASEP, com o objetivo de modificar a base de cálculo da remuneração dos agentes financeiros (Caixa e Banco do Brasil) pelos serviços prestados ao Fundo, conclui-se que o controle interno não somente traz benefícios à sociedade preservando o patrimônio público, como também defende o patrimônio do trabalhador. Desta forma, como foi apresentado o trabalho da CGU sobre o controle feito na base de dados do Fundo de Participação PIS-PASEP, é demonstrado como o controle interno pode causar ao erário sua contribuição para que os gastos possam ser bem administrados e geridos com competência e eficiência, causando uma tranquilidade e transparência com a sociedade, que sempre está preocupada com o destino de seu dinheiro, taxas, impostos e outras contribuições passadas ao Governo. E o controle tem justamente a finalidade de evitar que valores sejam apresentados e utilizados incorretamente, utilizando as informações necessárias e suficientes para verificar a aplicação de recursos para a tomada de decisão, como foi feito no estudo apresentado pelos exames realizados pela CGU em sua operação, que garante a segurança das informações apresentadas e, principalmente, auxilia para que não aconteçam prejuízos aos cofres públicos.

Como a partir de 1989 o Fundo assumiu outro perfil, com a destinação dos recursos de arrecadação, o custeio do Programa do Seguro-Desemprego, do abono salarial e o financiamento de programas de desenvolvimento econômico a cargo do BNDES. Registra-se ainda pelos relatórios de gestão do PIS-PASEP 2005/2006, um estoque de contas com saldo. Já que várias transformações foram apresentadas após a utilização do PIS-PASEP referente ao ano de realização da pesquisa apresentada no trabalho (2002), por causa disso, algumas descrições do ponto de vista operacional efetuadas neste trabalho, podem não estar mais adequadas à situação vigente.

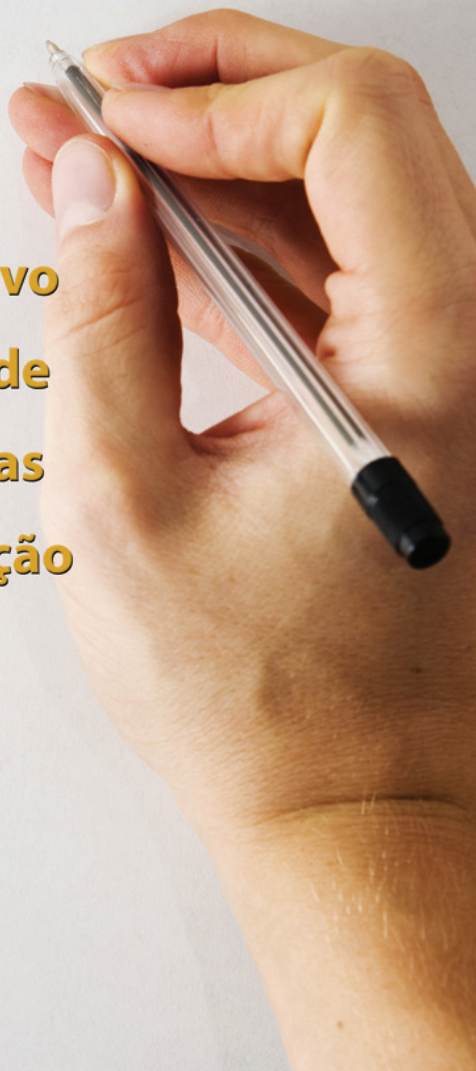
REFERÊNCIAS

- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010. MACHADO, M. V.V.; PETER, M. da G. A. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MILESKI, Hélio Saul. **O controle da Gestão Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público**. 1. ed. Brasília, 2009.
- OLIVEIRA, M. M. **Como fazer pesquisa qualitativa**. Petrópolis, Vozes, 2007.
- PALUDO, Augustinho Vicente. **Administração Pública**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- SLOMSKI, V.. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.
- SITIO DA CGU**. Competências da CGU.
Disponível em: < www.cgu.gov.br/CGU/Competencias/index.asp >. Acesso em: 22 de agosto de 2011.
- SITIO DO TCU**. Institucional, Competências do TCU.
Disponível em: < http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/conheca_tcu/institucional_competencias >. Acesso em: 22 de agosto de 2011.
- SITIO DA STN**. Relatórios de Gestão Fundo PIS-PASEP.
Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pis_pasep/index.asp >. Acesso em 31 de agosto de 2011.
- SITIO DO PLANALTO**.
Disponível em: < <http://www2.planalto.gov.br> >. Acesso em: 21 de setembro de 2011.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n. 1.135. *Aprova a NBC T 16.8- Controle Interno*. Brasília, 21 de novembro de 2008.
Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1135.doc >. Acesso em: 3 de setembro de 2011.
- COUTINHO, Alessandro Daniel. **Controle da Administração Pública, parte introdutória**.
Disponível em: < http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/aless_daniel_arte1.pdf >. Acesso em: 13 de novembro de 2011.
- BRASIL. *Constituição (1988)*. **Texto Constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com alterações adotadas pelas emendas constitucionais nº 1 de 1992 a 66 de 2010 e pelas emendas constitucionais de revisão nº 1 a 6/94**. Brasília, DF: Senado, 2010.
- _____. Ministério da Fazenda. Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001. Dispõe sobre as diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf >. Acesso em: 06 de outubro de 2011.
- _____. *Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975*. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP).

Real

Presumido

**PIS e Cofins:
Um Estudo Comparativo
entre as Sistemáticas de
Apuração das Empresas
optantes pela Tributação
do Lucro Real e
Lucro Presumido**



EVA KAROLINA VIEIRA BARBOZA

Centro Universitário Distrito Federal - UDF

Curso: Ciências Contábeis

Coordenador: Gesiel de Oliveira Vicente

Professor Orientador: Clóvis de Assis Geraldo

RESUMO

O Brasil possui uma elevada carga tributária que atinge as empresas com personalidade jurídica equiparada à legislação do imposto de renda, onde parte desta está concentrada na arrecadação do PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) que compõem a receita auferida aos cofres públicos. Examinando as legislações, pode-se constatar que o recolhimento mensal destes se dar por meio de duas sistemáticas de apuração cumulativa e não-cumulativa e opção tributária. Cada uma destas sistemáticas de apuração possui suas peculiaridades devido a sua escolha por uma melhor tributação realizada sempre ao início do ano calendário civil, onde ficará explícita a opção desejada por cada empresa junto a Receita Federal do Brasil, após o primeiro recolhimento da guia DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais), e as mesmas deverão permanecer no regime tributário definido a té que se finde o ano em exercício, para então poder retroagir quanto à definição tributária por um novo regime de tributação e incidência. Ao realizar esta escolha será necessário que o profissional contábil, por sua vez, faça um planejamento minucioso a fim de buscar dados relevantes a respeito do orçamento financeiro e organizacional da empresa, para que seja feita a melhor opção tributária.

Palavras - chave: PIS e COFINS, sistemáticas de apuração, Lucro Real, Lucro Presumido, Planejamento Tributário.

1. INTRODUÇÃO

O Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo, onde parte desta consiste em tributos e contribuições que incidem sobre a receita, faturamento bruto das empresas com personalidade jurídica e as equiparadas pela legislação do imposto de renda. Alguns destes atingem uma boa parte das empresas e sua receita por elas auferida mensalmente. Independentemente do seu ramo de atividade, seja comercial ou prestação de serviços, as empresas devem efetuar o devido recolhimento dos impostos que atingem sua receita mensal, como é o caso das contribuições sociais PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), conforme disposto no Art. 2º da Lei Nº 9.718/98. As contribuições para o PIS e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

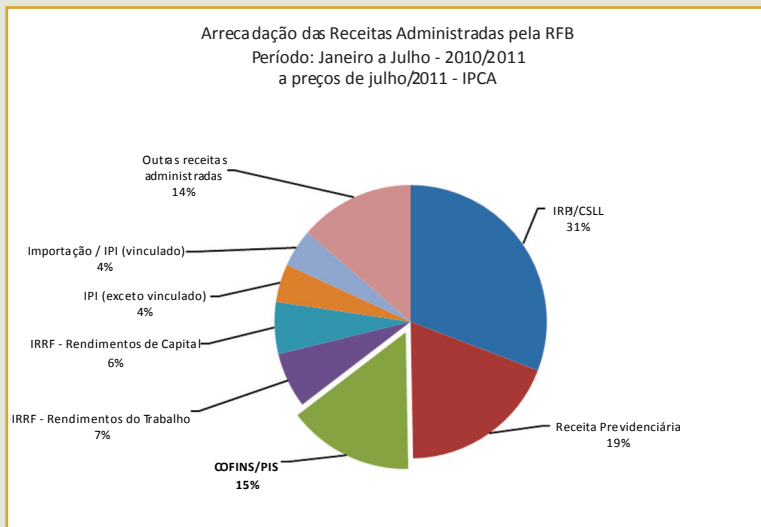
Ambas as contribuições (aqui não precisa da vírgula) surgiram em nosso cenário tributário com destinação específica a fim de financiar a seguridade social. O PIS foi criado pela Lei Complementar Nº 7 de 7/9/1970, com a finalidade de promover a integração social. Já o COFINS, foi criado pela Lei Complementar Nº 70 de 30/12/1991, sendo atualmente regido pela Lei Nº 9.718/1998, e suas alterações

subsequentes, com o objetivo de financiar as despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência social e assistência social. Esses, por sua vez, possuem função fiscal, ou seja, de arrecadação, que incidem sobre as receitas faturamento bruto mensal auferido pelas empresas.

Historicamente na década de 80, os tributos possuíam uma participação de arrecadação da receita total aos cofres públicos uma porcentagem entre 40% e 45%. Já nos anos 90, este cenário tributário teve um aumento nessa receita na ordem de 46% e 52%. Esse crescimento é explicado em grande parte pelo montante total arrecadado que correspondem às contribuições como é o caso do COFINS e do PIS, que desde então vem elevando cada vez mais os valores em recursos financeiros repassados aos cofres públicos da UNIÃO. Valores estes atribuídos ao grande número de recolhimento dos tributos e contribuições aos pais.

Assim, pode-se observar que a distribuição da carga tributária brasileira discriminada, por tributos e contribuições, revela que a despeito do grande número de impostos existentes no país, a arrecadação significativa para os cofres públicos concentra-se em alguns deles: conforme gráfico ilustrativo a seguir:

Gráfico 1



Fonte: elaborado pela autora, a partir de dados com base nos dados da Receita Federal.

Nesta pesquisa, busca-se delinear a apuração dos impostos PIS e COFINS entre as temáticas de apuração das empresas optantes pela tributação Lucro Real e Lucro Presumido com a incidência do regime cumulativo e não-cumulativo. O objetivo geral deste artigo é demonstrar os regimes de apuração destas contribuições através de uma revisão bibliográfica, com base no estudo da opção tributária das empresas com personalidade jurídica, buscando identificar uma melhor sistemática de incidência de recolhimento dentro das prerrogativas da legislação do imposto de renda, apontando pela melhor forma de tributação para cada tipo de empresa de acordo com a sua estrutura e necessidade organizacional e tributária.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONCEITUAÇÃO GERAL DA SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO

As contribuições para fins sociais PIS e COFINS são reconhecidas como fato gerador de tributos que incidem sobre as receitas / faturamento bruto das empresas, de acordo com o Art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, que versa sobre a definição de receita bruta da seguinte forma:

Art.279 – A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações própria de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Assim, sobre essa receita deverá ser apurado e efetuada o recolhimento das contribuições sob duas formas de incidência, podendo ser recolhido através da opção pela tributação Lucro Real com o regime de incidência não-cumulativa ou pela tributação Lucro Presumido com o regime de incidência cumulativa. Salienta-se que a opção pelo regime de tributação deverá ocorrer sempre no início de cada ano civil, sendo formalizado junto a Receita Federal do Brasil, por meio do primeiro recolhimento da guia DARF que deverá ser realizado no mês de fevereiro sobre os fatos geradores apurados de janeiro, onde será identificado o regime de apuração se Lucro Presumido com incidência Cumulativa, ou se Lucro Real com incidência Não-Cumulativa, onde esta condição de veracidade durante todo o exercício vigente, e não será permitida a revogação desta opção tributária durante o ano calendário civil.

O recolhimento pagamento destes tributos se dá por intermédio de guias de recolhimento do DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais), cuja competência é da UNIÃO, tendo assim um código de receita específica para cada tipo de tributo e regime de incidência se cumulativa ou não-cumulativa. No caso do PIS, que possui o código 8109 e no caso do COFINS que possui o código 2172, esses se referem às empresas optante pela tributação Lucro Presumido com o regime de incidência cumulativa. Em relação as guias de

contribuição, o PIS que possui o código 6912 e o COFINS que possui o código 5856, esses códigos da receita referem-se as empresas optantes pela tributação Lucro Real com o regime de incidência não-cumulativa. Tal entendimento pode-se observar em Higuchi (2010), que diz:

O recolhimento de PIS e COFINS com os códigos do regime não-cumulativo significa que a empresa está no lucro real, mas nem sempre o recolhimento das contribuições com os códigos do regime cumulativo significa que a empresa está no lucro presumido. Isso porque inúmeras receitas operacionais continuam no regime cumulativo independente do regime de tributação do imposto de renda.

Cumpridos os requisitos dessas guias do DARF se darão sempre no 25º (vigésimo quinto) dia útil do mês subsequente ao da apuração mensal.

2.2 CONCEITUAÇÃO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO

Neste ponto da pesquisa, se fará necessário uma breve conceituação dos regimes de tributação, para um melhor entendimento das sistemáticas de apuração Lucro Real e Lucro Presumido, assim podendo exemplificar cada regime de incidência aplica do as empresas com personalidade de jurídica, definidos de acordo com a opção do regime de tributação de acordo com a legislação do imposto de renda.

2.2.1 LUCRO REAL – O lucro real é o próprio lucro efetivo ou lucro líquido da pessoa jurídica, para devidos fins, conforme o os artigos 247 e 248 do Decreto Nº 3.000/99 do Regulamento do Imposto de Renda.

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.998, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Com base nesses artigos, as contribuições são apuradas após os ajustes contábeis de acordo com as adições e exclusões da receita prevista na legislação do imposto de renda, deduzidas da receita bruta auferida, para os cálculos dos tributos a serem recolhidos.

2.2.1 LUCRO PRESUMIDO – é uma forma simplificada de tributação. Significa a presunção do lucro, ou seja, o que de fato seria o pró-

prio lucro bruto auferido pela pessoa jurídica, sobre o qual serão aplicadas as alíquotas para o devido cálculo dos tributos, sem qualquer dedução da receita efetiva, conforme disposto no Decreto Nº 3.000/99 do Regulamento do Imposto de Renda, artigo 224, parágrafo único, que diz:

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).
Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

Ao contrário do lucro real não poderá ser deduzido nenhum tipo de receita da base de cálculo, a não serem os casos das vendas canceladas ou devolução de vendas, descontos concedidos.

2. CONCEITUAÇÃO DE GUIAS DE RECOLHIMENTO E SUAS INCIDÊNCIAS

Após esta rápida explanação do que se refere à opção por tributação Lucro Real e Lucro Presumido, vai-se para outra etapa da pesquisa, a fim de explicar a definição destas contribuições, a sistemática de incidência cumulativa e não-cumulativa juntamente com as alíquotas aplicadas sob cada uma, onde ambas são contribuições sociais com função fiscal, de arrecadação tendo como seu fato gerador a receita bruta auferida mensalmente pelas empresas, que possuem personalidade jurídica de direitos privados e as quais são equiparadas pela legislação do imposto de renda. Conforme será descrita nos subitens 3.1 e 3.2 abaixo, de forma clara e detalhada os dados que deverão ser inseridos na guia DARF de recolhimento das contribuições de acordo com cada opção de regime de incidência e tributação em conformidade com a legislação do Imposto de Renda, também será tratada no subitem 3.3 a obrigação acessória EFD – PIS/COFINS em cumprimento a escrituração fiscal destas duas contribuições.

3.1 PIS (PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL)

PIS	Regime de Incidência Cumulativa <i>Tributação Lucro Presumido</i>	Regime de Incidência Não-Cumulativa <i>Tributação Lucro Real</i>
Código da Receita	8109	6912
Alíquota Aplicada	0,65%	1,65%

3.2 COFINS (CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL)

COFINS	Regime de Incidência Cumulativa <i>Tributação Lucro Presumido</i>	Regime de Incidência Não-Cumulativa <i>Tributação Lucro Real</i>
Código da Receita	2172	5856
Alíquota Aplicada	3%	7,60%

3.3 EFD - PIS/COFINS

A Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS e COFINS, em meados do ano de 2010, por meio da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil Nº 1.052/2010 foi criada uma nova modalidade de escrituração fiscal o EFD – PIS/COFINS como é conhecido, que por sua vez passou a ser mais uma entre outras das ferramentas de modernização e informatização do Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital, então conhecido pela sigla SPED, que no âmbito da Receita Federal do Brasil, faz parte do PMATA (Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira).

Essa modalidade de escrituração fiscal digital deverá ser adotada por todas as empresas com personalidade jurídica de direito privado equiparada pela legislação do Imposto de Renda, na apuração das contribuições PIS e COFINS, nos regimes de incidência não-cumulativo e/ou cumulativo, com base em seu regime de tributação se lucro real ou presumido, assim devendo-se observar o conjunto de documentos e operações que venham representar as receitas auferidas, bem como dos custos, despesas, encargos e aquisições de bens que venham a ser geradores de créditos. Com a implantação dessa nova forma de escrituração fiscal bem como também uma obrigação acessória instituída pela IN RFB Nº 1.052/2010, alterada pela IN RFB Nº 1.085/2010 e Nº 1.161/2010, onde trata da obrigatoriedade de entrega, conforme cronograma de implantação abaixo:

<i>Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/2011</i>	Pessoas jurídicas sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 2.923, de 12.12.2009, e sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real;
<i>Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/07/2011</i>	As demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real;
<i>Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2012</i>	As demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado; Bancos Comerciais, bancos de investimentos, de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito;

Empresas de segur os privados; Entidades de previdência privada, abertas e fechadas; Empresas de capitalização; Pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros; Operadoras de planos de assistência à saúde; Empresas particulares que explorem serviços de vigilância e de transporte de valores.

Fonte: Manual IOB EFD PIS/COFINS.

Mesmo após a implantação do EFD / SPED, as pessoas jurídicas de direito privado continuam obrigadas ao cumprimento da entrega mensalmen te da obrigação acessória DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) e da DACON (Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais), apesar de estas duas declarações conterem basicamente as mesmas informações fiscais, ainda não houve e nenhuma Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil que extingui estas obrigações. Com tudo, a implantação de esta nova modalidade de de escrituração fiscal trouxe maior agilidade, eficiência e in teligência ao fisco, e em especial a Receita Federal do Brasil, que por in termédio do EFD / SPED poderá proporcionar a administração tributaria os seguintes benefícios:

- melhor troca de informações entre os fiscos e suas esferas federal, estadual e municipal;
- edução dos custos e entraves burocráticos, assim facilitando o recolhimen to dos impostos e o cumprimen to das obrigações tributárias devidas pelos contribuintes;
- cruz amento eletrônico e em tempo hábil das informações;
- maior credibilidade com relação a nota fiscal emitida;
- diminuição da sonegação fiscal; dentre outros benefícios fiscais que esta nova escrituração fiscal vem a proporcionar a administração tributária, entre muitos outros benefícios fiscais que a EFD PIS/COFINS, virá a proporcionar ao fisco.

Mesmo muito embora, o DACON ainda seja a principal fonte da Receita Federal do Brasil de informações com relação à apuração do PIS e COFINS. O EFD PIS/COFINS possuirá maior forma de detalhamento de todas as operações realizadas referentes à apuração da base de cálculo ou de créditos tributários, o que vem a ser um diferencial por dificultar o descumprimen to das obrigações principais de recolhimento dos tributos. Uma vez que a finalidade príncipe desta modalidade de de escrituração é de fato a redução do elevado índice de sonegação fiscal hoje existente.

4. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO

4.1 PIS E COFINS CUMULATIVO, TRIBUTAÇÃO LUCRO PRESUMIDO

A sistemática de cálculo de apuração do PIS e COFINS, com base no regime de incidência cumulativa, compreende toda a base de cálculo composta pelo faturamento bruto mensal da empresa, sem qualquer dedução da receita, seja com relação direta ou indireta com os custos, despesas ou encargos de qualquer outra natureza, apenas serão permitidas as exclusões ajustadas e definidas na legislação vigente, Lei Nº 10.637 de 30/12/2002 e Nº 10.833 de 29/12/2003, o que estiver diretamente ligado aos itens dos quais não se configura como receitas auferidas provenientes da prestação de serviços e/ou comercialização, as receitas definidas como vendas canceladas, devoluções, descontos concedidos, reversões de provisões.



Dentre desta sistemática de apuração de veirão ser aplicadas a seguintes alíquotas 0,65% para o PIS e 3% para o COFINS, diretamente sob o faturamento bruto auferido da empresa com base no Lucro Presumido, as que se enquadrarem nestas condições e estarão sujeitas a incidência do regime cumulativo. Segue um quadro exemplificativo abaixo:

Quadro 1. Lucro Presumido – Regime Cumulativo

Empresa Y Comercialização e Prestação de Serviços Ltda			
		PIS (s/ faturamento bruto mensal)	COFINS (s/ faturamento bruto mensal)
	Valores expressos em Reais \$	0,65%	3%
Receita Bruta auferida no mês 01/0x	R\$ 1.165.524,80		
(-) Deduções com base Legal/ Desconto Concedido	- R\$ 2.051,00		
(=) Faturamento Bruto Mensal	R\$ 1.163.473,80	R\$ 7.562,58	R\$ 34.904,21


Fonte: elaborado pela autora.

Quadro 1.1. Guia de recolhimento do PIS 8109, Lucro Presumido - Incidência Cumulativa.

 MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL Documento de Arrecadação de Receitas Federais		02 PERÍODO DE APURAÇÃO	31/08/2011
DARF 01 NOME / TELEFONE Empresa Y Comercialização e Prest de Serviços Ltda 61.20331254		03 NÚMERO DO CPF OU CNPJ	
PIS - LUCRO PRESUMIDO / REGIME CUMULATIVO		04 CÓDIGO DA RECEITA	8109
DARF válido para pagamento até 23/09/2011 BRASIL NÃO RECEBER COM RASURAS		05 NÚMERO DE REFERÊNCIA	
Auto-Atendimento Versão 4.32 49.8191 - 199811 - DLI, versão 1.3		06 DATA DE VENCIMENTO	23/09/2011
85620000075-5 62580064126-2 61056997670-3 00181091243-4		07 VALOR DO PRINCIPAL	7.562,58
11 AUTENTICAÇÃO BANCÁRIA (Somente nas 1ª e 2ª vezes)		08 VALOR DA MULTA	0,00
		09 VALOR DOS JUROS E/OU ENCARGOS DE - 125849	0,00
		10 VALOR TOTAL	7.562,58

Fon te: Sicalc Receita Federal.

Quadro 1.2. Guia de recolhimento do COFINS 2172, Lucro Presumido - Incidência Cumulativa.

Aprovado pela NFSP nº 730/2011		02 PERÍODO DE APURAÇÃO		31/08/2011
 MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL Documento de Arrecadação de Receitas Federais DARF	03	NÚMERO DO CPF OU CNPJ		
	04	CÓDIGO DA RECEITA	2172	
	05	NÚMERO DE REFERÊNCIA		
	06	DATA DE VENCIMENTO	23/09/2011	
01 NOME / TELEFONE Empresa Y Comercialização e Prest de Serviços Ltda 61.30311234		07	VALOR DO PRINCIPAL	34.904,21
COFINS - LUCRO PRESUMIDO / REGIME CUMULATIVO		08	VALOR DA MULTA	0,00
DARF válido para pagamento até 23/09/2011 Cópia do documento de controle: BRASILIA		09	VALOR DOS JUROS E / OU ENCARGOS (L. 1.026/69)	0,00
NÃO RECEBER COM RASURAS Auto-Abatimento Versão 4.32.48.9731 - opção 1 - DLI Versão 1.3		10	VALOR TOTAL	34.904,21
85610000340-5 042100064126-7 61056997670-3 00116121243-8 11 AUTENTICAÇÃO BANCÁRIA (Somente nas 1ª e 2ª vias)				

Fonte: Sicalc Receita Federal.

4.2 PIS e COFINS NÃO-CUMULATIVO, TRIBUTAÇÃO LUCRO REAL

Já a sistemática de cálculo de apuração do PIS e COFINS, com base no regime de incidência não-cumulativa, é uma modalidade de regime também muito parecida com o que acabou-se de ver no quadro 1, no que se refere à forma de cálculo das contribuições citadas. Porém, existem algumas peculiaridades neste regime, que são bastante relevantes no ato da apuração.

Assim, como o regime de incidência cumulativo cabe apenas para as empresas optantes pela tributação de Lucro Presumido, este regime cabe apenas para as empresas que possuem personalidade jurídica equiparada pela legislação do imposto de renda optantes pela tributação de Lucro Real, estas por sua vez, só poderá optar por essa modalidade de tributação uma vez que seu faturamento anual gire a partir de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões) e o faturamento mensal que gire a partir de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões).


Nesse regime, permitiu-se que o contribuinte reduza o valor das contribuições devidas para o recolhimento, com as adições e exclusões da base de cálculo, podendo deduzir as despesas e custos com energia elétrica, insumos utilizados na aplicação de produtos e serviços, alugueis pagos à pessoa jurídica, arrendamento mercantil, depreciação e amortização, dentre outros que estão dentro das condições estabelecidas e previstas na legislação vigente, Leis Nº 10.637/2002 e Nº 10.833/2003. Para este regime de incidência não-cumulativa, deve ser aplicado às seguintes alíquotas para o devido recolhimento do PIS 1,65% e para o COFINS 7,6%, após serem observadas as devidas adições e exclusões da base de cálculo, conforme a seguir:

Quadro 2. Lucro Real – Regime Não-Cumulativo

Empresa Y Comercialização e Prestação de Serviços Ltda				
Venda de Mercadoria	1,65%	R\$ 1.481.822,80	R\$ 24.450,08	
Serviços Prestados	1,65%	R\$ 4.153.702,00	R\$ 68.536,08	
(+) Receita de Aluguel (PJ)	1,65%	R\$ 530.000,00	R\$ 8.745,00	
(=) Total das Adições				RS 101.731,16
(-) Devolução de Venda	1,65%	R\$ 818.224,00	R\$ 13.500,70	
(-) Compra de Matéria Prima	1,65%	R\$ 477.981,47	R\$ 7.886,69	
(-) Aluguel	1,65%	R\$ 198.000,00	R\$ 3.267,00	
(-) Desp. com Depreciação	1,65%	R\$ 105.008,86	R\$ 1.732,65	
(=) Total das Exclusões				-RS 26.387,04
(=) PIS a Recolher em 01/0x				RS 75.344,12
Venda de Mercadoria	7,60%	R\$ 1.481.822,80	R\$ 112.618,53	
Serviços Prestados	7,60%	R\$ 4.153.702,00	R\$ 315.681,35	
(+) Receita de Aluguel (PJ)	7,60%	R\$ 530.000,00	R\$ 40.280,00	
(=) Total das Adições				RS 468.579,88
(-) Devolução de Venda	7,60%	R\$ 818.224,00	R\$ 62.185,02	
(-) Compra de Matéria Prima	7,60%	R\$ 477.981,47	R\$ 36.326,59	
(-) Aluguel	7,60%	R\$ 198.000,00	R\$ 15.048,00	
(-) Desp. com Depreciação	7,60%	R\$ 105.008,86	R\$ 7.980,67	
(=) Total das Exclusões				-RS 121.540,28
(=) COFINS a Recolher em 01/0x				RS 347.039,60


Fonte: elaborado pela autora.

Quadro 2.1. Guia de recolhimento do PIS 6912, Lucro Real – Incidência Não-Cumulativa.

Aprovado pela NFSP nº 730/2011		02 PERÍODO DE APURAÇÃO		31/08/2011
 MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL Documento de Arrecadação de Receitas Federais DARF	03	NÚMERO DO CPF OU CNPJ		
	04	CÓDIGO DA RECEITA	6912	
	05	NÚMERO DE REFERÊNCIA		
	06	DATA DE VENCIMENTO	23/09/2011	
01 NOME / TELEFONE Empresa Y Comercialização e Prest de Serviços Ltda 61.30311234		07	VALOR DO PRINCIPAL	75.344,12
PIS - LUCRO REAL / REGIME NÃO-CUMULATIVO		08	VALOR DA MULTA	0,00
DARF válido para pagamento até 23/09/2011 Cópia do documento de controle: BRASILIA		09	VALOR DOS JUROS E / OU ENCARGOS (L. 1.026/69)	0,00
NÃO RECEBER COM RASURAS Auto-Abatimento Versão 4.32.48.9731 - opção 1 - DLI Versão 1.3		10	VALOR TOTAL	75.344,12
8560000753-1 441200064126-0 61056997670-3 0016121243-3 11 AUTENTICAÇÃO BANCÁRIA (Somente nas 1ª e 2ª vias)				

Fonte: Sicalc Receita Federal.

Quadro 2.2. Guia de recolhimento do COFINS 5856, Lucro Real - Incidência Não-Cumulativa.

Aprovado pela NFSP nº 730/2011		02 PERÍODO DE APURAÇÃO		31/08/2011
 MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL Documento de Arrecadação de Receitas Federais DARF	03	NÚMERO DO CPF OU CNPJ		
	04	CÓDIGO DA RECEITA	5856	
	05	NÚMERO DE REFERÊNCIA		
	06	DATA DE VENCIMENTO	23/09/2011	
01 NOME / TELEFONE Empresa Y Comercialização e Prest de Serviços Ltda 61.30311234		07	VALOR DO PRINCIPAL	347.039,60
COFINS - LUCRO REAL / REGIME NÃO-CUMULATIVO		08	VALOR DA MULTA	0,00
DARF válido para pagamento até 23/09/2011 Cópia do documento de controle: BRASILIA		09	VALOR DOS JUROS E / OU ENCARGOS (L. 1.026/69)	0,00
NÃO RECEBER COM RASURAS Auto-Abatimento Versão 4.32.48.9731 - opção 1 - DLI Versão 1.3		10	VALOR TOTAL	347.039,60
8562000470-5 39600064126-8 61056997670-3 00158561243-3 11 AUTENTICAÇÃO BANCÁRIA (Somente nas 1ª e 2ª vias)				

Fonte: Sicalc Receita Federal.

5. COMPARATIVO DO PIS E COFINS SOB O REGIME CUMULATIVO E NÃO-CUMULATIVO COM BASE NA OPÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme descrito na Lei 10.637 de 30/12/2002, no Art. 1º, § 1º, e assim como a Lei 10.833 de 29/12/2003, Art. 1º § 1º, fica claro que a apuração para o PIS e COFINS se dar através da receita / faturamento bruto das empresas optantes pela tributação de Lucro Presumido, diferentemente das empresas que são optantes pelo Lucro Real, que possuem na sua base de cálculo a redução dos créditos por meio das exclusões e adições da receita bruta auferida, para o cálculo e fetivo dos tributos. Nesse caso também, vale ressaltar que a opção tributária pelo Lucro Real se dará após as devidas observações quanto às exigências previstas na legislação do imposto de renda. Uma das principais observações que deve ser levada em consideração é justamente o faturamento bruto anual das empresas, que por sua vez, possui a obrigatoriedade de girar a partir de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões), para então ter o direito de opção por esta modalidade de tributação e assim gozar dos benefícios fiscais que este regime trará, quanto ao cálculo dos tributos.

O regime de incidência cumulativo e não-cumulativo também será definido de acordo com a opção tributária definida no início do ano calendário civil, pois uma vez que a empresa seja optante pela tributação do imposto de renda, via lucro real, e esta só poderá optar pela apuração do PIS e COFINS com base no regime de incidência não-cumulativo, assim se beneficiando das deduções / exclusões da base de cálculo concedidas, por meio de compra de mercadorias com créditos a serem deduzidos, assim como também dos valores pagos à pessoa jurídica domiciliada no país, aluguel pago a pessoa jurídica, de reembolso / gastos com insumos utilizados na produção de mercadorias, dentre outras que poderão vir a ser excluídas da base de cálculo para a devida apuração dos tributos com base no lucro real, via regime de incidência não-cumulativa, com isso os impostos serão calculados sobre o lucro líquido apurado mensalmente.

Diferentemente das empresas que possuem a tributação, via lucro presumido, onde essas serão tributadas de forma integral sobre o seu faturamento bruto, podendo ser deduzido de sua receita bruta apenas o que se refere aos descontos concedidos, devoluções de vendas, vendas canceladas, dentre outros que se enquadram nestas condições descritas e previstas na legislação do imposto de renda, para estas empresas será aplicado às alíquotas sobre o montante bruto mensal para o cálculo dos tributos.

Para fins de comparação será demonstrado um cálculo hipotético entre a sistemática de apuração do PIS e COFINS sob o regime de incidência cumulativa e não-cumulativa definida de acordo com a opção de tributação via Lucro Presumido e Lucro Real.

Quadro 3. Apuração Lucro Presumido – Regime de Incidência Cumulativo.

Empresa Y Comercialização e Prestação de Serviços Ltda			
		PIS (s/ faturamento bruto mensal)	COFINS (s/ faturamento bruto mensal)
	Valores expressos em Reais \$	0,65%	3%
Receita Bruta auferida no mês 01/0x	R\$ 6.165.524,80		
(-) Deduções com base Legal/ Desconto Concedido	- R\$ 2.051,00		
(=) Faturamento Bruto Mensal	R\$ 6.163.473,80	R\$ 40.062,58	R\$ 184.904,21

Fonte: elaborado pela autora.

Quadro 4. Apuração Lucro Real – Regime de Incidência Não-Cumulativo.

Empresa Y Comercialização e Prestação de Serviços Ltda					
Venda de Mercadoria	1,65%	R\$ 1.481.822,80	R\$ 24.450,08		
Serviços Prestados	1,65%	R\$ 4.153.702,00	R\$ 68.536,08		
(=) Receita de Aluguel (PJ)	1,65%	R\$ 530.000,00	R\$ 8.745,00		
(=) Total das Adições					R\$ 101.731,16
(-) Devolução de Venda	1,65%	R\$ 818.224,00	R\$ 13.500,70		
(-) Compra de Matéria Prima	1,65%	R\$ 477.981,47	R\$ 7.886,69		
(-) Aluguel	1,65%	R\$ 198.000,00	R\$ 3.267,00		
(-) Desp.com Depreciação	1,65%	R\$ 105.008,86	R\$ 1.732,65		
(=) Total das Exclusões					-R\$ 26.387,04
(=) PIS a Recolher em 010x					R\$ 75.344,12
Venda de Mercadoria	7,60%	R\$ 1.481.822,80	R\$ 112.618,53		
Serviços Prestados	7,60%	R\$ 4.153.702,00	R\$ 315.681,35		
(=) Receita de Aluguel (PJ)	7,60%	R\$ 530.000,00	R\$ 40.280,00		
(=) Total das Adições					R\$ 468.579,88
(-) Devolução de Venda	7,60%	R\$ 818.224,00	R\$ 62.185,02		
(-) Compra de Matéria Prima	7,60%	R\$ 477.981,47	R\$ 36.326,59		
(-) Aluguel	7,60%	R\$ 198.000,00	R\$ 15.048,00		
(-) Desp.com Depreciação	7,60%	R\$ 105.008,86	R\$ 7.980,67		
(=) Total das Exclusões					-R\$ 121.540,28
(=) COFINS a Recolher em 010x					R\$ 347.039,60

Fonte: elaborado pela autora.

6. CONCLUSÃO

Este estudo buscou chamar a atenção para a necessidade do planejamento tributário com relação ao PIS e COFINS, devido à distinção de suas sistemáticas de apuração. Além disso, há uma necessidade de planejamento orçamentário no qual sejam projetadas as receitas e despesas estimadas, para que não ocorra uma opção equivocada.

O presente trabalho relatou que para se obter êxito quanto à opção pela melhor sistemática de apuração dos tributos em geral e, principalmente, no que se refere ao PIS e COFINS em questão, se faz necessário um levantamento estrutural, financeiro e organizacional minucioso da empresa, desde a sua abertura até que se chegue à face da opção tributária, junto a Receita Federal do Brasil.

Tendo como finalidade fazer com que a empresa venha a ser beneficiada de forma positiva dentro das prerrogativas da legislação vigente, no que tange a apuração dos impostos e contribuições. Após um minucioso estudo sobre as sistemáticas de apuração dos tributos, com base no regime de incidência cumulativo, via opção tributária lucro presumido e a incidência não-cumulativo com a opção do lucro real.

Com fundamento nesta pesquisa, pode ser constatado que para se ter uma boa adequação quanto à escolha da tributação a cada empresa, se faz necessário que seja levado em consideração suas receitas brutas e as despesas que de fato poderão ser deduzidas da base de cálculos dos impostos, pois nem todas as despesas relacionadas aos insumos com matéria prima para o desenvolvimento dos produtos a serem comercializados, serviços a serem prestados, ou até mesmo a aquisição de mercadorias para revenda, entre outras

despesas consideradas pela contabilidade como sendo custos e despesas e fetivas, deverão ser deduzidas da base de cálculo para apuração dos tributos e contribuições a serem recolhidas mensalmente. Com isso este estudo minucioso dará as empresas a oportunidade de optarem por uma melhor tributação a fim de que não venham a ser tributadas de forma equivocada e assim arrecadando mais aos cofres públicos além do que se deveria de fato, sendo isso decorrente de um mau planejamento tributário inicialmente.

Portanto o domínio das sistemáticas de apuração, juntamente com um planejamento tributário e orçamentário financeiro se faz necessário e são ferramentas importantes para que a empresa venha a se beneficiar e reduzir a sua carga tributária mensal.

REFERÊNCIAS

Decreto Nº 3.000 de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda.

HIGUCHI, H iromi, F ábio Hiroshi, Celso H iroyuki. Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática, 35ª edição. São Paulo: IR Publicações Ltda, 2010.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2011/Analisemensaljul11.pdf> Acesso em 26. Agosto. 2011.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/pergunta/dipj2011/CapituloXXII-ContribuicaoParaPIS-PasepCofinsIncidentessobreReceitaBruta2011.pdf> Acesso em 29. Agosto. 2011.

Lei Complementar Nº 7 de 07 de setembro de 1970.

Lei Complementar Nº 70 de 30 de dezembro de 1991.

Lei Nº 9.718 de 27 de novembro de 1998.

Lei Nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002.

Lei Nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003.

Lucro Presumido ou Lucro Real http://www.cebrasse.org.br/downloads/html/lucro_presumido_real.html Acesso em 16. Agosto. 2011.

Manual IOB EFD PIS / COFINS.

PIS – COFINS: Regime Cumulativo X Regime Não-Cumulativo <http://www.fiscofsoft.com.br/a/2sis/pis-cofins-regime-cumulativo-x-regime-nao-cumulativo> Acesso em 23. Agosto. 2011.

Regime de incidência cumulativa e não cumulativa PIS e COFINS: <http://www.receita.fazenda.gov.br/regimedeincidenciacumulativa> Acesso em 24. Maio. 2011.

Regime de incidência <http://www.receita.fazenda.gov.br/prepararimpressao/ImprimePagina.asp> Acesso em 16. Agosto. 2011.

Planejamento Tributário de Micros e Pequenas Empresas: Um estudo exploratório sobre a oferta desses serviços na opinião de Contabilistas da Região Administrativa de Taguatinga



REJANE DE SOUZA PINHEIRO WENDELL SIMÃO DA ROCHA

Universidade Católica de Brasília – UCB

Curso: Ciências Contábeis

Coordenador: Alexandre Silva

Professor Orientador: M.Sc. Idalberto José das Neves Júnior

RESUMO

O Planejamento Tributário tem por objetivo diminuir a carga tributária das empresas, pois o mesmo consiste na adoção de providências lícitas voltadas para reorganização da vida empresarial, sem fugir dos princípios que regem as empresas e a sociedade. Um planejamento tributário bem elaborado pode ser relevante para a permanência das empresas no mercado, também pode ser um dos fatores determinantes para o crescimento dessas, permitindo ainda novos investimentos e geração de empregos. O objetivo do trabalho é evidenciar a opinião dos contabilistas sobre a oferta do serviço de Planejamento Tributário para os Micros e pequenos empresários da Região Administrativa de Taguatinga – DF. Para tanto, efetuou-se pesquisa de campo por meio de aplicação de questionários a 20 (vinte) empresários contábeis da região estudada. Como principais resultados verificou-se que 87,50% dos escritórios contábeis oferecem a seus clientes (empresários) assessoria para o planejamento tributário. Ainda foi possível verificar, que os escritórios contábeis que não disponibilizam essa assessoria a seus clientes, atribuem à falta da prestação desse serviço ao fato de que os empresários recusam-se a pagar pela prestação deste, além disso, afirmaram que os empresários não consideram importante receber essa assessoria, pois consideram irrelevante para a continuação das atividades.

Palavras-chave: Micro e Pequenas Empresas, Planejamento Tributário, Escritórios Contábeis, Marketing.

1. INTRODUÇÃO

As Micros e Pequenas Empresas (MPE) são de grande importância na Economia Brasileira, sendo que estas representam, conjuntamente, segundo Boletim Estatístico do Serviço Brasileiro de Apoio às Micros e Pequenas Empresas – SEBRAE (2005) 99,2% das empresas formais, totalizando 4.879.616 empreendimentos, além de 57,2% dos empregos totais, somando 15.757.076 no ano de 2002.

No entanto, nota-se que a maioria dessas empresas não chegam a completar os dois primeiros anos de atividade. Vale ressaltar que estas empresas têm papel fundamental para a economia, pois representam grande parte da geração de emprego e é visível a contribuição na Economia Brasileira.

Considerando os dados do Anuário do trabalho das Micros e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2008), as MPES representam 97,5% das empresas brasileiras, gerando, assim, renda e emprego à sociedade brasileira. Faz-se necessário salientar que as Micros e Pequenas Empresas são classificadas de acordo com seu faturamento bruto anual e número de empregados.

Conforme Bateman (2006, p.227), uma pequena empresa pode ser definida de acordo com o número de funcionários que possui, sendo que esse quantitativo não pode exceder a 100 (cem), empregados, ainda podem ser caracterizada por possuir propriedade e operação independentes, que sejam dominantes no seu campo de atuação e possuam pequena capacidade para inovar. É de notório conhecimento que apesar do crescimento das MPES e sua importância para a economia, ainda há poucos estudos voltados para a sobrevivência dessas empresas, sendo que essa realidade deve ser evidenciada devido às dificuldades e altas taxas de mortalidade enfrentadas por essas empresas.

São vários os fatores que podem provocar a mortalidade das Micros e Pequenas Empresas, como exemplos: a falta de capacitação dos gestores; a insuficiência de capital para financiamento; a falta de conhecimento do mercado e do público alvo; ausência de planejamento tributário (Chiavenato 2008).

Devido a esses fatores, os empresários devem buscar alternativa junto aos escritórios contábeis, uma vez que os contabilistas oferecem serviços no sentido de auxiliar na gestão das empresas. Então, acredita-se que a partir do momento em que os empresários percebem essa necessidade e buscam junto a esses profissionais essa assessoria reduzirão a mortalidade dessas empresas e consequentemente aumentarão seus lucros.

Com tudo, os escritórios contábeis podem pouco oferecer a respeito desse benefício empresarial. Na maioria das vezes, esses serviços estão relacionados à escrituração e aos pagamentos de impostos, o que limita o trabalho do contabilista, que muitas vezes deixa de dar uma assessoria a seus clientes. Existe por parte dos contadores o conceito de que os empresários não estão preparados para receber essa

assessoria, pois ainda estão ligados ao conceito de que a contabilidade só existe para fins fiscais, e esses se recusam a pagar pela prestação desse serviço.

No que diz respeito à oferta de serviços voltados para a assessoria na gestão das empresas destaca-se o planejamento tributário como ferramenta indispensável para o desenvolvimento e crescimento, uma vez que a carga tributária vigente no Brasil é de extrema complexidade, causando incertezas aos empresários sobre quais caminhos devem ser percorridos no sentido de redução e postergação no pagamento dos tributos.

Sobre o planejamento tributário Fabretti (2005, p.33), relata:

Estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário. O planejamento tributário exige, antes de tudo, bom senso do planejador. Há alternativas legais válidas para grandes empresas, mas que são inviáveis para médias e pequenas, dado o custo que as operações necessárias para execução desse planejamento pode exigir. A relação custo/benefício deve ser muito bem avaliada. Não há mágicas em planejamento tributário, apenas alternativas, cujas relações custo/benefício variam muito em função dos valores envolvidos, da época, do local etc.(FABRETTI, 2005, P.32).

O Planejamento Tributário tem por objetivo diminuir a carga tributária das empresas, este consiste na adoção de providências lícitas voltadas para reorganização da vida empresarial sem fugir dos princípios que regem as empresas e a sociedade. Um planejamento tributário bem elaborado pode ser relevante para permanência das empresas no mercado, além disso, é um dos fatores determinantes para o crescimento destas empresas, permitindo, assim, novos investimentos e geração de empregos.

Evidencia-se, que o planejamento tributário é determinante na obtenção dos resultados (ganhos) conquistados pelas empresas. Entende-se como ganho a redução de tributos que o contribuinte pode estruturar seu negócio de maneira menos onerosa procurando a diminuição da carga tributária, pois qualquer forma de vantagem, proveito ou lucro que os empresários (contribuintes) obtenham através desse serviço ofertado pelos escritórios contábeis é determinante na alavancagem dos lucros.

Nesse contexto, a falta de um planejamento tributário poderia prejudicar o crescimento das empresas, podendo até comprometer sua sobrevivência. Dessa forma, a questão de pesquisa pode ser sintetizada como sendo: qual é a opinião dos contabilistas sobre a oferta do serviço de planejamento tributário aos empresários?

Para tanto, foram selecionadas 20 empresas da Região Administrativa de Taguatinga Distrito Federal, onde foi aplicado questionário com perguntas voltadas, estritamente, para o planejamento tributário, com o intuito de extrair informações para realização da presente pesquisa.

Desse modo, o objetivo geral da pesquisa é evidenciar a opinião dos contabilistas sobre a oferta do serviço de planejamento tributário aos empresários.

Como objetivos específicos foram delineados os seguintes: analisar a oferta desses serviços e os resultados obtidos através da oferta dos mesmos; verificar a procura e a preocupação em ter essa assessoria por parte dos empresários de Taguatinga; analisar caminhos legais à luz do planejamento tributário; reconhecer o direito das empresas em efetuar o planejamento tributário; revelar a necessidade da informação contábil, como requisito indispensável para viabilizar o Planejamento Tributário. Sobre o procedimento metodológico esta pesquisa foi classificada como exploratória, bibliográfica, descritiva, metodológica e pesquisa de campo. (VERGARA, 2000).

2. REVISÃO DA LEITURA

2.1 MICRO E PEQUENAS EMPRESAS NO BRASIL

As Micros e Pequenas Empresas são de grande importância para a economia brasileira, gerando grande parte da renda e emprego para sociedade. No entanto as maiores desses empreendimentos não conseguem completar os dois primeiros anos de atividade, pois existe um alto índice de mortalidade dessas empresas.

Nos últimos anos esse índice vem diminuindo, mais as estatísticas ainda são muito significativas, principalmente, quando esses empreendimentos ainda estão nos primeiros anos de vida, os gestores devem estar atentos para a possível falta de sucesso do negócio.

Segundo o SEBRAE, deverá o titular ou sócios, conforme o caso, declarar a situação de microempresa ou de empresa de pequeno porte, que a receita bruta não excederá, no ano da constituição, o limite fixado na legislação, respectivamente para microempresa ou para empresa de pequeno porte (incisos I ou II do artigo 2º da lei 9.841, de 05/10/1999) conforme o caso, e que a empresa não se enquadra em qualquer das hipóteses de exclusão relacionadas no artigo 3º desta mesma lei.

Drucker (1984) observa que o sucesso pode não ser permanente, pois as empresas são criações humanas desprovidas de permanência real, devendo estas sobreviver, além do período de vida de seu fundador, prestando a contribuição que deve a economia e a sociedade. O autor finaliza dizendo que: "Perpetuar a empresa é tarefa básica que cabe ao espírito empreendedor – e a capacidade de

conseguir-lo pode muito bem constituir o teste mais definitivo para sua administração".

Apesar da importância na economia brasileira, as Micros e Pequenas Empresas enfrentam dificuldades para permanecer no mercado. Tal fato pode ser justificado pelo tempo de sobrevivência que é de cinco anos para 92% das organizações de pequeno e médio porte (CHÉR, 1990). As causas da mortalidade dessas organizações no período inicial de sua vida têm levado organismos públicos e privados e estudiosos a verificá-las para tentar apontar aos novos empresários que caminhos devem ser trilhados.

Em relação à geração de empregos nas MPES, conforme dados apresentados pelo relatório de Informações Socioeconômicas do Estado do Rio de Janeiro (SEBRAE, 2008), o Brasil possui uma variação positiva de 16,7%, entre os anos de 2003 a 2006, o que mostra a importância destas empresas para a economia, no que diz respeito a oportunidades e geração de renda e alocação de mão-de-obra no país.

Nesse sentido, deve-se redobrar a atenção para estas empresas no que se refere ao período de sobrevivência, pois a falência destas gera prejuízos para a sociedade como um todo, afetando a renda de diversas famílias e o desenvolvimento econômico do Brasil.

2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA APLICAÇÃO PARA MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

O Planejamento Tributário tem por objetivo diminuir a carga tributária das empresas, pois o mesmo consiste na adoção de providências lícitas voltadas para reorganização da vida empresarial, sem fugir dos princípios, que regem as empresas e a sociedade. Um planejamento tributário bem estruturado permite com que as empresas permaneçam no mercado e é um dos fatores de terminantes para o crescimento dessas empresas.

De acordo com Borges (2006), deve-se atentar para o fato de não existir um planejamento tributário padronizado, sendo que esse dependerá da forma que as empresas operacionalizam, devem os contadores estar preparados para reconhecer a necessidade e a estrutura de cada empresa, para assim oferecer um planejamento tributário adequado.

Portanto, o planejamento tributário deve ser visto como um aliado à gestão das empresas, pois este é determinante na redução de custos, permitindo que essas empresas cresçam e se tornem mais competitivas. No entanto, a ausência desses serviços deixa muitas empresas em desvantagens, principalmente as Micros e Pequenas Empresas, por não terem forças, para competir com igualdade com as empresas que utilizam esse benefício.

Sendo assim o planejamento tributário é determinante na obtenção dos resultados (ganhos) conquistados pelas empresas. Entende-se como ganho, a redução de tributos, onde o contribuinte pode estruturar seu negócio de maneira menos onerosa procurando

a diminuição da carga tributária, pois qualquer forma de vantagem, proveito ou lucro que os empresários (contribuintes) obtenham é determinante na alavancagem dos lucros.

É mister assinalar que a Legislação Tributária vigente no Brasil é de extrema complexidade, deixando muitas vezes o contribuinte confuso sobre quais caminhos percorrer para diminuição ou postergação dos gastos tributários. Em detrimento, podemos afirmar que essa insegurança existe, em decorrência, dos aproximadamente 80 tributos cobrados no Brasil, em tre impostos, taxas e contribuições e também é decorrente do tipo de tributação que a empresa está enquadrada. Nesse prisma, essa complexidade faz com que os empresários não analisem o conjunto de normas que regem o sistema tributário brasileiro, e em decorrência da falta de conhecimento acabam onerando-se além do devido.

É importante lembrar que a Legislação Tributária, autoriza a utilização de formas e mecanismos legalmente aceitos para otimização dos gastos tributários, em muitos casos a própria lei indica caminhos menos onerosos.

Enfim, fica evidente que as empresas precisam de políticas empresariais que viabilizem sua competitividade. No geral, essas empresas enfrentam grandes dificuldades no que diz respeito à otimização do lucro, em virtude da complexidade do Sistema Tributário Brasileiro.

Por tudo isso, acredita-se que a falta de um planejamento tributário prejudica o crescimento das MPES além de comprometer a sobrevivência dessas empresas. Percebe-se que as Micros e Pequenas Empresas pouco recebem essa assessoria, o que pode ser uma das explicações para a falta de sucesso e a mortalidade desses negócios.

2.3 EMPRESAS CONTÁBEIS

A Contabilidade esteve e sempre estará associada ao crescimento e evolução das organizações e tem como foco principal o estudo do patrimônio. Não obstante a contabilidade ainda não conquistou o verdadeiro valor que possui junto às organizações, uma vez que a mesma é fundamental para o desenvolvimento e gestão dos negócios. Por isso, alguns empresários ainda carregam o conceito de que a contabilidade só tem utilidade para atender às necessidades fiscais.

Segundo levantamento realizado no ano de 2001, pelo Conselho Federal de Contabilidade, constatou-se que existiam, naquele ano, 59.719 escritórios de contabilidade que empregavam aproximadamente 90% dos contabilistas.

Percebe-se, que o setor é de grande relevância para o bem estar social. Essas empresas também desempenham papel fundamental nas organizações, pois fornecem informações primordiais para o sucesso empresarial de seus clientes (FENACON, 2001, p.6). De tal modo abstrai-se que esses profissionais enfrentam dificuldade em extrair

dados junto às empresas para as quais prestam serviços, o que acarreta dificuldades na hora de gerar informações, pois a falta de conhecimento impossibilita uma assessoria adequada para a execução e sucesso dos negócios.

Segundo Kotler (2000, p.89), uma empresa precisa ser vista como um processo de satisfação do cliente, e não apenas como um processo de produção de mercadorias. Os produtos são transitórios, mas as necessidades básicas e os grupos de clientes são eternos.

Assim fica evidente que toda empresa, seja de pequeno ou médio porte, independente do ramo de atividade, necessita de informações contábeis. Por sua vez os escritórios devem ter profissionais preparados para auxiliar as empresas nos mais diversos tipos de necessidades que vai desde a escrituração até as mais complexas informações gerenciais, pois com o passar dos anos e a evolução tecnológica, a contabilidade passou a ser utilizada como instrumento de gestão para planejamento e controle nas tomadas de decisões.

Portanto, os empresários contábeis devem estar atentos para a qualidade dos serviços prestados, a diversidade dos mesmos, e a competência de seus colaboradores em executá-los com o intuito de manter a qualidade e fidelizar seus clientes, por meio da prestação de serviços de excelência.

Ressalta-se, entre as competências que os contadores devem exercer para atender as exigências do mercado, o conhecimento sobre o código de ética da profissão, as normas e princípios contábeis vigentes.

2.4 MARKETING DOS CONTABILISTAS

Verifica-se que o marketing dos contabilistas é feito normalmente por intermédio do contato interpessoal. A divulgação do trabalho é realizada diretamente com os clientes, portanto, o marketing dos serviços, depende exclusivamente da qualidade dos serviços prestados.

Nessa visão, o marketing contábil bem realizado é determinante no processo de fidelização dos clientes, bem como o modo que estes vão avaliar os serviços ofertados pelos contabilistas. Por conseguinte, é esta percepção que irá gerar uma imagem positiva ou negativa do profissional. O contabilista deve, portanto, esforçar-se no sentido de construir uma marca pessoal. (BERTOZZI, 2003).

Deste modo, cabe aos empresários contábeis buscarem alternativas para incrementar e fortalecer o marketing dos serviços prestados. Segundo Bertozzi (2003), marketing são todos os esforços estratégicos e comunicacionais despendidos para ofertar serviços com excelência, criados com a finalidade de suprir necessidades, sem esquecer os princípios éticos que norteiam a profissão.

Diante dos fatos mencionados, os contadores devem iniciar a elaboração de um plano de marketing, definindo alguns aspectos fundamentais. Consequentemente é preciso que o profissional esteja sempre atento ao código de ética de sua profissão para que o seu trabalho tenha amparo legal. As ações do marketing possibilita aos profissionais contábeis a divulgação de seus trabalhos de forma transparente e ética, também deixa clara a importância das informações contábeis para o sucesso das organizações.

Tomando por base um mercado mais competitivo, o marketing torna-se, cada vez mais, o melhor aliado para quem quer oferecer seus produtos. Isto vale tanto para empresas quanto para o profissional independente. Uma boa estratégia de marketing ajudará bastante o profissional a se lançar no mercado. Conforme a visão de Kotler (1998, p. 27) "marketing é um processo social e gerencial pelo qual indivíduos e grupos obtêm o que necessitam e desejam através da criação, oferta e troca de produtos de valor com outros."

Ainda segundo Kotler, o marketing começa com as necessidades e desejos humanos sendo importante distingui-los. Necessidade humana é um estado de privação de alguma satisfação básica, enquanto os desejos são carências por satisfações específicas para atender às necessidades. Segundo Rizzo (2006, p. 29), "o marketing pode ser entendido como toda atividade de negócios para dirigir o fluxo de bens e serviços do produtor ao consumidor ou utilizador, onde se considera o produto como sendo a pessoa, sendo que neste momento define-se marketing pessoal."

De acordo com Cobra (1996, p. 31) apud Rizzo (2006), "o composto de marketing, também conhecido como marketing mix, constitui-se nos elementos básicos a serem trabalhados, e que foram criados para o atendimento do mercado-alvo".

Na prática o composto marketing mix, é constituído pelos 4P's, representados pelo Produto, Preço, Promoção e Ponto respectivamente.

Sugere o marketing de relacionamento, baseado na construção de relacionamento e de gestão, como novo paradigma do marketing emergindo no futuro. Usando a noção de um contínua estratégia de marketing, discute uma série de consequências de estratégia de marketing de relacionamento tipo para o foco de marketing, preços, gestão de qualidade, marketing interno e Desenvolvimento intraorganizacionais. (tradução nossa)

3. PESQUISA DE CAMPO

3.1 UNIVERSO PESQUISADO E AMOSTRA DA PESQUISA

No que tange a população da presente pesquisa foi composta por empresas contábeis do Região Administrativa de Taguatinga – DF. O universo desta pesquisa foi de 105 empresas contábeis.

Sobre essa ótica, a amostra da pesquisa foi constituída por empresas contábeis, considerando que sua população é finita e igual a 105 escritórios contábeis. Conforme de finido por Bruni (2007), para obter o número de elementos da amostra, deve ser aplicada a seguinte equação:

Para o cálculo da amostra foi utilizada a seguinte equação:

$$n = \frac{z^2pq^N}{z^2pq + (N-1)e^2}, \text{ onde:}$$

- ✓ "n" = número de elementos da amostra;
- ✓ "Z" = variável padronizada na distribuição normal que apresenta o afastamento em desvio padrão de um valor variável original em relação à média (representa a variável padronizada para o nível de confiança esperado);
- ✓ "p" = probabilidade de sucesso, ou de ocorrer determinado evento;
- ✓ "q" = probabilidade de fracasso, ou de não ocorrer determinado evento;
- ✓ "N" = número de elementos da população;
- ✓ "e" = nível de significância ou probabilidade de erro.

$$n = \frac{(1,28)^2 (0,8) (0,20) (105)}{1,28^2 (0,8) (0,20) + (105 - 1) (0,105^2)} = 20$$

3.2 CARACTERÍSTICAS DO QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Para obter as informações da amostra foi escolhido o questionário como ferramenta de pesquisa, o qual teve como características questões voltadas para o Planejamento Tributário, para Micro e Pequenas Empresas, onde se buscou por meio deste, respostas para a falta da oferta desses serviços para os Micros e Pequenos empresários do Região Administrativa de Taguatinga-DF.

Sobre a estruturação do questionário, o mesmo foi dividido em duas partes: A primeira foi constituída com dados dos entrevistados, e a segunda composta por três questões com alternativas variadas, seis perguntas com alternativas do tipo Likert, e mais uma pergunta aberta possibilitando ao entrevistado opinar sobre algo ainda não abordado no questionário.

Primeiramente ocorreu a aplicação de pré-testes para os 5 (cinco) primeiros respondentes dos questionários e posteriormente foi realizada a aplicação para o restante da população.

3.3 PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Para o desenvolvimento desse trabalho foram adotados os procedimentos relacionados a seguir:

- Utilização de materiais bibliográficos (livros, jornais, revistas, internet).
- Elaboração de um questionário, contendo afirmações sobre o Planejamento tributário, com base no referencial teórico apresentado.
 - Pré-teste de aplicação do questionário com 5 (cinco) participantes da pesquisa, visando a identificação de eventuais proposições de melhoria.
 - Aplicação de questionário aos empresários contábeis que estão localizadas na Região Administrativa de Taguatinga - Distrito Federal, objetivando extrair informações referentes à opinião dos contabilistas sobre a oferta do serviço de planejamento tributário para seus clientes (empresários).
 - Tabulação e análise dos dados, por meio do programa estatístico SPSS (Statistical Package for the Social Sciences), versão 19.0 que permitiu o tratamento dos dados coletados;

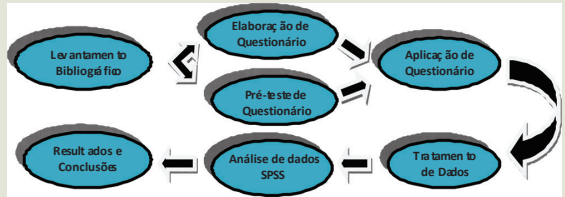


Ilustração 1 - Procedimentos Adotados na Elaboração do Estudo

4. RESULTADOS

Os dados a seguir foram constituídos por meio das informações obtidas através da aplicação dos questionários aos empresários contábeis da Região Administrativa de Taguatinga-DF.

Os resultados foram discutidos em dois blocos: características dos respondentes; análise das respostas.

4.1 CARACTERÍSTICAS DOS RESPONDENTES

Os contadores respondentes da pesquisa possuem as seguintes características: 93,80% são do gênero masculino, enquanto 6,20% são do gênero feminino. 56,30% são contadores, enquanto 43,70% são técnicos em contabilidade.

Para tempo de formação foram obtidos os seguintes dados: 37,50% dos respondentes possuem de 1 a 5 anos de formação, 32% possuem acima de 5 anos até 10 anos, 30,50% dos respondentes possuem de 20 a 30 anos.

Para tempo de atuação no mercado foram obtidos os seguintes percentuais: 56,25% dos participantes da pesquisa atuam de 1 a 10 anos, 31,25% atuam a 20 anos, 12,50% já atuam no mercado a 30 anos.

Obteve-se respostas de 20 questionários, em média cada empresa contábil atende de 1 a 44 empresas. No decorrer da pesquisa percebeu-se que grande parte dos clientes dos escritórios contábeis da Região Administrativa de Taguatinga-DF é formado por Micros e Pequenas Empresas. Obteve-se durante a pesquisa um total de 891 empresas atendidas pelos contadores participantes da pesquisa, dessas empresas, 685 são Micros e Pequenas Empresas.

4.2 ANÁLISE DAS RESPOSTAS

Nesta seção os dados foram analisados a partir das questões formuladas e respondidas por contadores e técnicos em contabilidade da cidade de Taguatinga-Distrito Federal.

É importante lembrar que para a análise dos resultados foi utilizada a escala Likert, o que representou (1) discordo totalmente, (2) discordo, (3) nem concordo e nem discordo, (4) concordo e (5) concordo totalmente, por questão formulada. Para análise dos resultados considerou-se a escala concordo e concordo totalmente como aceitação da afirmativa e discordo ou discordo totalmente como não aceitação da afirmativa proposta.

A tabela a seguir apresenta uma visão geral dos resultados obtidos através das questões de nº. 1 a 8.

Questões	Descrição	SIM	NÃO	Não Inf.	Conc. Tot.	Conc.	Nem Conc/Disc.	Disc.	Disc. Tot.
1	Grande parte das micros e pequenas empresas não conseguem sobreviver por mais de 5 (anos) no ramo de atividade em que estão inserida. Vários podem ser os fatores, podendo dá destaque a falta de um planejamento tributário.	-	-	-	6,30%	50,00%	6,30%	25,00%	12,40%
2	O escritório em referência oferece algum tipo de assessoria no sentido de ofertar aos seus clientes o serviço de planejamento tributário.	87,50%	12,50%	-	-	-	-	-	-
3	Utiliza algum serviço de marketing para divulgação dos serviços do escritório.	73,30%	26,70%	-	-	-	-	-	-
4	O escritório oferta algum tipo de treinamento no sentido de preparar os profissionais para desempenhar seu trabalho com excelência.	75,00%	25,00%	-	-	-	-	-	-
5	Planejamento tributário bem feito é determinante para a permanência das empresas no mercado, e para alavancagem dos lucros (ganhos).	-	-	-	37,50%	56,30%	6,20%	-	-
6	O planejamento tributário é o estudo prévio anterior a ocorrência do fato gerador, e cada empresa deve possuir um que se adequa a sua realidade.	-	-	-	31,30%	62,50%	6,20%	-	-
7	Assim como existe a escrituração fiscal e a mesma é de extrema importância para prestar contas com o fisco, o planejamento tributário deve exercer igual importância nas organizações.	-	-	-	31,30%	56,30%	6,30%	6,10%	-
8	Na execução dos trabalhos contábeis, devem os profissionais estar atentos aos princípios e as regras fiscais que regem a contabilidade para que o trabalho tenha amparo legal.	-	-	-	50,00%	50,00%	-	-	-

Tabela 01. Opinião dos empresários contábeis da Região Administrativa de Taguatinga – DF

A partir dos dados apresentados na tabela 01 foi possível discutir os resultados vis-à-vis com fundamentos técnicos. A seguir é apresentada a discussão.

A questão n°. 01 afirmou que grande parte das Micros e Pequenas Empresas não conseguem sobre viver por mais de cinco anos no ramo de atividade em que estão inserida. Vários podem ser os fatores, podendo dar destaque a falta de um planejamento tributário. Como resultados foram obtidos que 50% dos participantes da pesquisa concordam com essa afirmativa, enquanto que 6,3% concordam totalmente. O resultado corrobora o posicionamento de Chiavenato (2008) o qual cita que vários são os fatores que podem provocar a

mortalidade das MPES, podendo citar como principais causas, a falta de capacitação dos gestores, a insuficiência de capital para financiamento, a falta de conhecimento de mercado e do público alvo, além da ausência de planejamento tributário.

A questão n°. 02 questionou se os escritórios contábeis oferecia algum tipo de assessoria no sentido de ofertar aos seus clientes o serviço de planejamento tributário. Como resultado, constatou-se que 87,50% dos escritórios oferecem esse tipo de serviço a seus clientes. Mesmo tendo a oferta desse serviço cabe destacar o alto índice de mortalidade das MPES, de acordo com a revisão da literatura uma das principais causas da falta de sucesso das Micros e Pequenas Empresas pode estar na falta de um planejamento tributário, muitas

vezes essa assessoria não é prestada devido a falta da procura por parte dos empresários.

A questão nº. 03 questionou se os escritórios utilizam algum serviço de marketing para divulgação dos serviços. Como resultado verificou que 73,30% dos pesquisados demandam esse tipo serviço de divulgação disponibilizada pelos escritórios. Dessa forma evidencia-se a preocupação dos empresários contábeis em divulgar os serviços. Sobre esse prisma destaca-se que o marketing contábil bem realizado é determinante no processo de fidelização dos clientes, e ainda no modo como esses serviços vão ser avaliados. Por conseguinte esta percepção é que irá gerar uma imagem positiva ou negativa. Portanto o profissional contábil deve e esforçar-se no sentido de construir uma marca pessoal. (BERTOZZI, 2003).

A questão nº. 04 abordou se os escritórios contábeis ofertavam algum tipo de treinamento no sentido de qualificar seus profissionais para desempenhar o trabalho com excelência. O resultado demonstrou que 75% dos escritórios qualificam os seus colaboradores, enquanto que 25,00% não oferece qualificação profissional. Na mesma questão foi abordado em que área os escritórios contábeis qualificam seus profissionais, como resultado obteve-se que 18,80% na área fiscal; 12,50% na área trabalhista; 6,30% em outras áreas; 37,50% na área fiscal e trabalhista; 12,50% na área fiscal e outras; 12,50% não oferece qualificação profissional.

Com esse resultado podemos evidenciar a preocupação dos profissionais contábeis em ofertar serviços de qualidade, a diversidade dos mesmos, e a competência na hora de executá-los, todos esses atributos são determinantes no processo de fidelização dos clientes (empresários).

Em relação ao planejamento tributário (questão nº. 05) foi questionado o seguinte: Caso ele (o planejamento tributário) seja bem estruturado, se este será determinante para a permanência das empresas no mercado e para a avançagem dos lucros (ganhos). Como resultado foram obtidos que, 56,3% concordam que o mesmo é determinante para a avançagem dos lucros, 37,50% dos respondentes concordam totalmente que essa assessoria é determinante na avançagem dos lucros.

Diante do resultado apresentado, é mister assinalar a importância de um planejamento tributário nas organizações, não deixando de dar destaque ao fato de que cada empresa deve ter um planejamento tributário que se adeque com sua estrutura. De acordo com (Borges 2006), deve-se atentar para o fato de não existir um planejamento tributário padronizado, sendo que o mesmo dependerá da forma que as empresas operacionalizam, devendo os profissionais contábeis estarem preparados para reconhecer a necessidade e estrutura de cada empresa, para assim oferecerem um planejamento tributário adequado.

A questão nº. 06 abordou que o planejamento tributário é o estudo prévio à ocorrência do fato gerador, e que cada empresa deve possuir um planejamento que se adeque à sua realidade. Verificou-se que

62,5% dos respondentes concordam com essa afirmação, e 31,3% concordam totalmente. O resultado corrobora com a afirmação de Frabretti (2005, p.32): planejamento tributário é o estudo feito previamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas. Ainda se evidencia que os profissionais contábeis detêm conhecimento sobre o planejamento tributário, bem como estruturá-lo de acordo com a realidade de cada empresa.

Na questão nº. 07 foi questionado: assim como existe a escrituração fiscal e que é de extrema importância para prestar contas com o fisco, o planejamento tributário deve exercer igual importância nas organizações. A pesquisa revelou que 56,3% concordam e que 31,30% concordam totalmente com essa afirmativa.

O resultado evidenciou a relevância que o planejamento tributário exerce nas organizações, e que esse deve ser visto pelos gestores como ferramenta indispensável para o desenvolvimento e crescimento das empresas. Uma vez que a carga tributária vigente no Brasil é de extrema complexidade, e causa muitas incertezas sobre quais caminhos devem ser percorridos no sentido de redução e posterior pagamento dos tributos.

Com relação a execução dos trabalhos contábeis, a questão nº. 08 abordou se os profissionais devem estar atentos aos princípios e as regras fiscais que regem a contabilidade para que o trabalho tenha amparo legal. O resultado revelou que 50% concordam, e 50% concordam totalmente, constatando que os profissionais contábeis estão atentos a qualidade dos serviços prestados e competência que devem exercer frente à execução destes.

Ainda com o objetivo de evidenciar a opinião dos contabilistas sobre a oferta do serviço de planejamento tributário aos Micros e Pequenos Empresários formulou-se questão nº. 09. Assinale, entre as opções abaixo os percentuais: quais as possíveis causas da falta de oferta dos serviços de planejamento tributário:

A seguir é apresentada a síntese desse resultado:

Causas	Percentual	% Acumulada
<i>Os empresários se recusam a pagar pela prestação do serviço.</i>	37,50%	37,50%
<i>Não existe procura por parte dos empresários.</i>	25,00%	62,50%
<i>Os empresários não consideram importante receber essa assessoria.</i>	25,00%	87,50%
<i>Considera irrelevante para continuação das atividades empresariais.</i>	12,50%	100,00%
<i>O escritório não dispõe de profissionais preparados.</i>	-	-
Total	100%	

Tabela 02. Opinião dos contabilistas sobre as possíveis causas da falta de oferta do serviço de Planejamento Tributário aos Micros e Pequenos empresários da Região Administrativa de Taguatinga – DF.

Essa questão nos consentiu evidenciar quais as possíveis causas da oferta do serviço de planejamento tributário para as Micros e Pequenas Empresas. Ao examinar a tabela podemos perceber que uma das causas mais frequentes é o fato de que os empresários recusam-se a pagar pela prestação dessa assessoria que representou 37,50% das respostas.

Também pode-se comprovar outras possibilidades, da não oferta dessa assessoria aos Micros e Pequenos Empresários, 25% dos respondentes atribuíram à falta da oferta desse serviço a não existência da procura do mesmo pelos empresários, enquanto que 25% dos respondentes afirmaram que os empresários não consideram importante receber essa assessoria, 12,5% dos participantes da pesquisa asseguraram que os empresários consideram irrelevante essa assessoria para a continuação das atividades.

Uma última questão teve como objetivo extrair a opinião dos participantes da pesquisa sobre a importância de um planejamento tributário voltado para sobrevivência das Micros e Pequenas Empresas, e também sobre as possíveis causas de grande parte dessas empresas em tão pouco tempo de existência.

Evidenciou-se que o planejamento tributário é de fundamental importância para todas as empresas, sejam de pequeno, grande ou médio porte, os tributos são custos variáveis que impactam diretamente no resultado do negócio e uma adequada gestão desses custos reflete em competitividade para as empresas, e que muitas empresas não permanecem no mercado não somente por falta dessa assessoria, como também devido ao pouco conhecimento do negócio a que se propõem a empreender, qualidade, bons preços e também na localização do negócio.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir das fundamentações expostas e dos resultados obtidos no estudo, considera-se a pergunta inicial do trabalho respondida, uma vez que foi evidenciada a opinião dos empresários contábeis sobre a oferta do serviço de planejamento tributário aos micros e pequenos empresários da Região Administrativa de Taguatinga-DF.

Diante do exposto constatou-se durante o estudo as causas predominantes dos empresários não receber a assessoria do serviço de planejamento tributário, dando destaque: os empresários recusam-se a pagar pela prestação desse tipo de serviço; não existiu por parte dos empresários a procura por essa assessoria; os empresários não consideram relevante receber esse tipo de assessoria além de considerarem irrelevante para a continuação das atividades.

O estudo abordou a opinião dos respondentes da pesquisa quanto: a oferta do serviço de planejamento tributário; divulgação desse tipo

serviço para os micros e pequenos empresários; a importância que essa assessoria detém junto as Micros e Pequenas Empresas; a importância dessa assessoria como ferramenta para o crescimento e permanência das MPES no mercado.

Os resultados revelaram que os escritórios contábeis ofertam esse tipo de serviço aos Micros e Pequenos Empresários, e fazem divulgação aos clientes. Diante dos resultados expostos, faz-se necessário salientar a importância do serviço do planejamento tributário junto às organizações, uma vez que este é um dos principais aliados na gestão dos negócios, e ainda, oferece subsídios na hora das tomadas de decisões.

Para trabalhos futuros, sugestiona-se a realização de uma nova pesquisa de campo, a fim de verificar a mudança de comportamento dos Micros e Pequenos Empresários da Região Administrativa de Taguatinga em relação a esse tipo de assessoria; verificar se o serviço de planejamento tributário é ofertado, de fato, aos Micros e Pequenos Empresários da Região Administrativa de Taguatinga-DF pelos contabilistas.

REFERÊNCIAS

BER TOZZI, R. D. MARKETING CONTÁBIL: a nova guerra dos contabilistas. Palestra, Conselho Regional de Contabilidade do Paraná. Curitiba – PR, maio de 2003.

BORGES, Humberto Bonavides. Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Atlas, 2006.

BRUNI, A. L. Estatística Aplicada a Gestão Empresarial. São Paulo: Atlas, 2007.

FABRETTI, Lúdio Camargo. Contabilidade Tributária. São Paulo: Ed. Atlas, 2005. 32p.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Ed. Atlas, 2002. 175p.

GRONROOS, Crithian. From Marketing Mix to Relationship Marketing: Towards a Paradigm Shift in Marketing”, Management Decision, Vol. 32 Iss: 2, pp.4 - 20

LUCA, de Luca; FILHO, Marcelo Correia Teixeira; CORRÊA, Denise Maria Moreira Chagas; A Elisã Tributária às Micros e pequenas Empresas, e apresentada uma forma de elisã tributária ferramenta de... w www.congressoup.fipecafi.org/artigos72007329.pdf-similar es>. Acesso em: 20 de março 2011.

PAIXÃO, Ana Maria. Planejamento Tributário: Instrumento Eficaz de gestão empresarial. Qualit@s – Revistas Eletrônicas – ISSN 1677 – 4280 – Volume 4 – 2005/número 2. Disponível em: <www.ambitoacademico.pb.br>. Acesso em: 15 de março 2011.

PELEIAS, Ivam Ricardo; GARCIA, Mauro Neves; RAMOS Danieli Cristina Hernandez; SILVA Dirceu da; Marketing Contábil: Estudo Exploratório em escritórios situados na cidade de São Paulo, p.2 ano 2003. Disponível em: <seer.ufg.br/ConTexto/article/view/11264>. Acesso em : 17 março 2011.

KOTLER, Philip; tradução BRANDÃO, Ailton Bonfim. Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle. 5ª ed. São Paulo, Atlas 1998;

RIZZO, Cláudio. Marketing pessoal no ão texto pós-moderno. São Paulo: Trevisan Editora Universitária, 2006.

SANTOS, Kátia Souza. Planejamento Tributário: Ferramenta que auxilia os gestores no processo de tomada de decisões. Feira de Santana, p.05-06, ano 2009. Disponível em: <www.uefs.br/ecg/monografias/artigo%20katia.doc> Acesso em:17 março 2011.

SEBRAE, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em >http://www.sebrae.com.br/pesquisas.asp>. Acesso em 20/03/2011.

SEBRAE, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/50a0e17a7c6facd603256e680069349b/8a0842858903bc7703256d520059a244/\$FILE/26_1_arquivo_ObrigEmp.pdf. Acesso em 15/08/2011.

SHIGUNOV, Tânia Regina Zunino ; SHIGUNOV, André Rogério. A Qualidade dos serviços com tábéis como Ferramenta de gestão para os escritórios de contabilidade. Revista Eletrônica de Ciência Administrativa (RECADM) - ISSN 1677-7387 Faculdade Cenecista de Campo Largo – Coordenação do Curso de Administração v. 2, n. 1, maio/2003 – http://revisas.facecla.com.br/index.php/recadm> Acesso em:12 abril 2011.

VERGARA, S. C. Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. São Paulo: Atlas, 2000.



Reconhecimento e Evidenciação de Ativos Intangíveis: Uma Análise nos Clubes de Futebol Brasileiros

ÉRIKA CARVALHO SILVA

Centro Universitário de Brasília – UniCeub
Curso: Ciências Contábeis

Coordenador: Rogério Ramos Marques
Professora Orientadora: M.Sc. Meg Sarkis Simão Rosa

RESUMO

O futebol é um ramo de atividade que movimenta grandes valores monetários, necessitando, portanto, de estrutura e profissionais especializados para administrar e transformar um time de futebol em uma entidade de sucesso. As demonstrações financeiras têm por finalidade subsidiar decisões tomadas por seus usuários. No Brasil, existem normas que estabelecem parâmetros para entidades desportivas, como a Lei 9.615/98 (Lei Pelé) que determina que as entidades desportivas devam elaborar suas demonstrações financeiras na forma definida pela Lei 6.404/76 e a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 10.13 que trata de aspectos específicos a entidades desportivas profissionais. Neste contexto, o estudo tem como objetivo verificar, por meio das demonstrações contábeis, como os clubes de futebol brasileiros estão reconhecendo e evidenciando seus ativos intangíveis. Para esse estudo foram escolhidos quatro grandes clubes de futebol brasileiros: São Paulo Futebol Clube, Sport Club Internacional, Botafogo Futebol e Regatas e Cruzeiro Esporte Clube. Por meio de Análise de Conteúdo nas demonstrações financeiras dos clubes referentes ao ano de 2010, verificou-se que os clubes não obedecem completamente às normas referentes ao reconhecimento e evidência de ativos intangíveis. Dentre os clubes estudados, o que melhor evidencia o ativo intangível é o São Paulo Futebol Clube.

Palavras-chave: clubes de futebol, ativos intangíveis, reconhecimento e evidência.

1. INTRODUÇÃO

O futebol há muito tempo deixou de ser apenas diversão, hoje é um ramo de atividade que movimenta grandes valores monetários. Existem, ainda, os saudosistas que vêem o futebol apenas como um passa-tempo como se percebia na década de 50, jogado com arte e habilidade é verdade, mas que ainda estava engatinhando em sua fase inicial de entidade geradora de recursos. Na época de Garrincha, os jogadores, após bom desempenho nas primeiras partidas da copa do mundo, ganhavam pequenas quantias que davam para comprar apenas calças jeans, como assim fizeram o “pernas tortas” e seus companheiros na copa de 50. Hoje, essa atividade tomou grandes proporções financeiras.

As entidades desportivas necessitam mais do que de bons atletas, precisam de bons administradores, contadores, profissionais de marketing, um grupo especializado para administrar e transformar um time de futebol em uma entidade de sucesso. A Lei 9.615/98 (Lei Pelé), alterada pela Lei 10.672/2003, determina que as entidades desportivas devam elaborar suas demonstrações financeiras na forma definida pela Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) e estas serem auditadas por auditores independentes.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) normatizou por meio da Resolução nº 1.005/04, a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 10.13 que trata de aspectos específicos a entidades desportivas profissionais, na qual estabelece parâmetros contábeis que as entidades de desportos devem utilizar para elaboração de suas demonstrações contábeis. Segundo o CFC, os gastos diretos com formação de atletas devem ser registrados em conta e específica do Ativo Intangível e quando profissionalizados, estes custos devem ser amortizados pelo prazo contratual firmado.

Este trabalho de pesquisa se propõe a analisar a obediência às normas referentes a ativos intangíveis, no que tange ao reconhecimento e a videnciação, em quatro entidades esportivas: São Paulo Futebol Clube, Botafogo Futebol e Regatas, Sport Club Internacional e Cruzeiro Esporte Clube, representantes de quatro estados brasileiros – São Paulo, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Minas Gerais, respectivamente – esses estados tem maior representatividade de futebol no país.

Para a pesquisa, foram levantados os dados dos clubes e suas demonstrações contábeis, bem como um breve histórico, com a finalidade de responder a seguinte questão: **“Os clubes de futebol brasileiros estão reconhecendo e evidenciando seus ativos intangíveis de acordo com as normas brasileiras de contabilidade?”**. Dada a questão anunciada, o estudo tem como objetivo geral verificar, por meio das demonstrações contábeis, como os clubes de futebol brasileiros estão reconhecendo e evidenciando seus ativos intangíveis. Para atingir o objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Expor as normas sobre ativos intangíveis e a legislação referente à atividade de desportos;
- b) Verificar como os clubes de futebol brasileiros reconhecem e evidenciam os ativos intangíveis no Balanço Patrimonial e na Demonstração do Resultado do Exercício – DRE;
- c) Analisar se os clubes de futebol evidenciam adequadamente Notas Explicativas sobre seus ativos intangíveis.

O presente artigo apresenta na primeira seção, essa introdução; na segunda, traz a fundamentação teórica que suporta o estudo e outras pesquisas relativas ao tema; a terceira seção demonstra os procedimentos de pesquisa; a quarta evidencia os resultados encontrados; e na última seção são apresentadas as considerações finais e sugestões para novas pesquisas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão apresentados os referenciais teóricos que regem essa pesquisa, assim como estudos anteriores sobre o tema.

2.1 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

O conjunto de informações que deve ser divulgado por uma sociedade por ações representando sua “prestação de contas” abrange: Relatório de Administração, Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), Notas Explicativas e Parecer de Auditores Independentes (IUDÍCIBUS et. al., 2010)

Conforme o art. 178 da Lei nº 6.404/76, “no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia”. Conforme instituído pela lei o balanço é composto por três grupos: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. As contas estão classificadas no Ativo por ordem decrescente de grau de liquidez e no Passivo em ordem decrescente de exigibilidade. O patrimônio de uma empresa é representado por bens, direitos e obrigações, os quais devem constar no Balanço Patrimonial onde, Ativos são os bens e direitos, Passivos são as obrigações e o Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos (IUDÍCIBUS, 2009).

2.2 ATIVO

Conforme Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, “Ativo é um recurso controlado por uma entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade”.

O benefício econômico futuro inserido em um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente para o fluxo de caixa ou equivalente de caixa para a entidade. Esse potencial poderá ser produtivo quando o recurso for parte integrante das atividades operacionais da entidade, possuir uma forma de conversibilidade em caixa ou equivalente de caixa ou poder, ainda, ser capaz de reduzir as saídas de caixa. O ativo é classificado em circulante e não circulante. Ativo Circulante segundo as Normas e Procedimentos de Contabilidade (NPC) é representado pelas disponibilidades financeiras e outros bens e direitos que se espera sejam transformados em disponibilidades, vendidos ou usados dentro de um ano ou no decorrer de um ciclo operacional, como exemplo: bancos, caixas, estoques, contas a receber entre outros. Ativo não circulante são os bens de permanência não duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento assim como os direitos exercidos com essa finalidade, como exemplo: investimento, imobilizado e intangível.

2.3 ATIVO INTANGÍVEL

A lei 6.404/76 com sua nova redação trazida pela Lei 11.638/07 inseriu o grupo de Ativos Intangíveis nas demonstrações contábeis, onde serão registrados, conforme Art. 179, IV. “no intangível os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade.”

Segundo o Pronunciamento 04 do CPC (CPC 04), ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física. Para uma aquisição ou um direito ser classificado como ativo intangível são necessários que a satisfação os critérios de definição, assim, o bem deve ser identificável, controlável e gerador de benefícios econômicos futuros para ser classificado como ativo intangível e evidenciado nas demonstrações contábeis.

a) Identificável - O Pronunciamento Técnico CPC-04 - Ativos Intangíveis - estabelece que um dos critérios para a identificação de ativo intangível é que essa aquisição seja separável, ou seja, quando houver possibilidade de ser, vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado,

independente da intenção de uso pela entidade, ou ainda resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

b) Controlável – O CPC 04 explica que para ser atendida essa condição deve ser possível controlar os benefícios econômicos futuros advindos de direitos legais que possam ser exercidos em um tribunal. Para exemplificar pode ser destacado, conhecimento de mercado e técnico que podem gerar benefícios futuros; equipes de pessoal especializado; uma carteira de clientes ou participação de mercado.

c) Benefício econômico futuro – O CPC 04 destaca as receitas da venda de produtos ou serviços, redução de custos. O pronunciamento exemplifica que o uso da propriedade intelectual em um processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros em vez de aumentar as receitas futuras.

Em times de futebol o investimento em formação de atletas pode trazer grande retorno, pois as transações de atletas talentosos envolvem muitas cifras, a partir do momento em que o atleta se destacar no cenário esportivo, o clube que o formou tende a obter grandes benefícios, dependendo do contrato firmado. Os gastos com a formação de atletas podem ser identificáveis, bastando separar esses gastos dos demais, satisfazendo o critério de identificação. Pode ser controlável, no momento em que o clube fecha o contrato com o atleta, passa a ter controle sobre ele e sobre os benefícios econômicos futuros. Satisfazendo assim, os critérios de identificação de um ativo intangível.

Para que seja evidenciado um ativo intangível, deve-se observar o disposto no Pronunciamento Técnico da Estrutura Conceitual o qual estabelece que “reconhecimento é um processo que consiste em incorporar ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado um item que se enquadre na definição de um elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento” que são: a probabilidade de algum benefício econômico futuro ser recebido ou entregue pela entidade e ter custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis. Atendendo essa satisfação o item deve ser evidenciado nas demonstrações contábeis.

Ao definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outro pronunciamento, o CPC 04 estabelece que uma entidade deva reconhecer um ativo intangível apenas se os critérios especificados acima forem atendidos. O pronunciamento também determina e exemplifica a forma de mensuração do valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre eles. Com essa consideração a resolução NBC T 10.13 que trata dos aspectos específicos às entidades

desportivas no item 10.13.3.1 orienta que, os gastos com a formação de atleta devem está suportado por controles mensais, por tipo e categoria.

A Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 10.13 também orienta que os gastos com renovação e contratação de atletas devem ser registrados no ativo imobilizado (entenda intangível após a Lei 11.638/07), em conta específica, pelo valor, efetivamente pago ou incorrido, incluindo o pagamento de luvas ou semelhantes, sem direito de ressarcimento, diferentemente dos valores pagos em adiantamento.

A mesma norma traz que os valores gastos diretamente com a formação de atletas devam ser registrados no ativo imobilizado (intangível após Lei 11.638/07), em conta específica de formação de atletas. Quando da profissionalização do atleta, os custos devem ser transferidos para amortização no resultado do exercício pelo prazo contratual firmado. Esses gastos com a formação de atletas devem ser controlados, com composições de gastos mensais, conforme Figura 01.

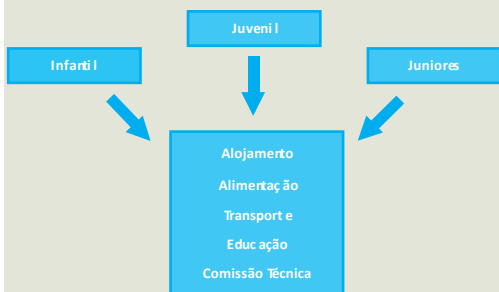


Figura 01: Composição de gastos com a atleta em formação
Fonte: Própria

A Figura 01 demonstra como os clubes devem fazer a composição de gastos com a formação de atletas, separando por categoria e somando os tipos de gastos. Esses controles devem obedecer ao regime de competência e os relatórios serão elaborados mensalmente separando os gastos que irão para o intangível e os que serão apropriados em contas de resultado.

Como destaca Alves (2010), apesar dos ativos intangíveis terem assumido um papel importante para as empresas no seu desenvolvimento e consolidação a maioria das organizações não divulga informações sobre tais ativos. Essa ausência de informação ocorre devido à complexidade de mensurar um ativo intangível, pois são bens incorpóreos e altamente subjetivos. E, devido à falta de um método que seja aceito em consenso geral, muitos ativos são omitidos das demonstrações contábeis, o que, segundo Hoss (2010), provoca um “lapso na fonte de informação empresarial”.

Conforme ressalta Fumagal e Louzada (2009), a formação de atletas torna-se, a partir de 1995 um novo produto, projetado do ambiente externo. Em 2005, representou 28% da receita dos clubes brasileiros, em 2006, 25% e em 2007, 51% chegando à ordem de 76 milhões de reais, sendo bastante significativa em relação à receita total dos clubes.

Para Ferreira (2004, p.848), e videnciar é “tornar evidente, mostrar com clareza, patentear, comprovar”. Assim, a evidenciação das demonstrações financeiras é o meio pelo qual a administração de cada entidade atende a seus usuários externos com as informações necessárias para a tomada de decisões.

Cumprindo os critérios da Lei 10.672/03 que altera a Lei 9.615/98 (Lei Pelé) os clubes de futebol brasileiros equiparam-se às sociedades empresárias e estão obrigados a elaborar e publicar suas demonstrações financeiras na forma definida pela lei 6.404/76 após terem sido auditados por auditores independentes.

Segundo Bastos (2007), o problema na apresentação das demonstrações contábeis dos clubes brasileiros, é a falta de uniformidade na evidenciação do ativo intangível – atletas, em especial devido à insuficiência de normas e padrões que pudessem suportar a sua evidenciação. Custódio e Rezende (2009) acrescentam ainda que embora tenha havido um esforço dos agentes normativos para padronizar as informações contábeis dos clubes, prevalece a diversidade de tratamentos contábeis para eventos semelhantes entre as entidades, o que torna difícil a comparabilidade entre as demonstrações das entidades desportivas, bem como a identificação da situação financeira e patrimonial dos clubes.

2.2 CLUBES DE FUTEBOL BRASILEIRO PERTENCENTES À AMOSTRA

Foram quatro os clubes escolhidos para formar a amostra da pesquisa: São Paulo Futebol clube, Botafogo Futebol e Regatas, Sport Club Internacional e Cruzeiro Esporte Clube.

2.2.1 SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE

O São Paulo Futebol Clube é uma associação civil sem fins econômicos fundada na cidade de São Paulo em 1930 por ex-dirigentes, jogadores e sócios do antigo Atlético Paulistano. A segunda fundação do clube, assim chamada por seus dirigentes, foi em 1935 e a denominação de São Paulo Futebol Clube aconteceu em 1936. Desde então o clube adotou uma política de desenvolvimento contínuo, construiu estádio, centros de treinamento, trabalhou na valorização da marca e na fidelização de torcedores para se tornar um grande clube.

Sua receita em 2010 foi superior a R\$ 194.708.000 (cento e noventa e quatro milhões, setecentos e oito mil reais). Suas principais fontes de receitas são os direitos econômicos sob os jogadores, direitos de transmissão de jogos na TV e venda de ingressos de seu estádio.

O clube informa em notas explicativas que, em 31 de dezembro 2010, havia 278 atletas com seus custos registrados em ativos intangíveis e 97 atletas foram dispensados no ano de 2010, os quais foram baixados na conta de custos de atletas em formação na Demonstração do Resultado. Totalizando saldos de R\$ 30.378.000,00 (trinta milhões trezentos e setenta e oito mil reais) na rubrica de Custos de Atletas em Formação e de R\$5.922.000,00 (cinco milhões noventa e noventa e dois mil reais) na rubrica Custo de Atletas formados, ambos no Ativo Intangível.

O São Paulo é o time de futebol que mais conquistou títulos no Brasil, as principais conquistas do clube foram: três campeonatos mundiais, três taças libertadores da América e seis campeonatos brasileiros, ocupando hoje, o 5º lugar no ranking da Confederação Brasileira de Futebol - CBF.

2.2.2 BOTAFOGO FUTEBOL E REGATAS

O Botafogo de Futebol e Regatas é uma sociedade privada sem fins lucrativos, fundada em 1904 apenas como Botafogo Football Club e em 1942 fundiu-se com o já existente Club de Regatas Botafogo, tem sua sede no Rio de Janeiro – RJ, conta com seis centos de treinamentos espalhadas por toda a cidade, entre eles o Estádio Olímpico Municipal João Havelange, que é um estádio de grande porte, sendo uma das principais fontes geradoras de receita. Apresentou uma receita total em 2010 de aproximadamente R\$ 52.699.000 (cinquenta e dois milhões seiscentos e noventa e nove mil reais) proveniente do estádio, direitos econômicos sob jogadores, direito de transmissão de jogos entre outras.

O Clube nos anos 50 em a base da seleção brasileira, passou por várias crises financeiras chegando a perder sua sede para pagamento de dívidas fiscais, também a travessou longo jejum de títulos nas décadas de 70 e 80. O clube vem tentando equilibrar-se financeira e esportivamente, teve em 2007 um grande passo quando ganhou concessão de estádio construído para os jogos Pan-americanos.

Em seu balanço não está informado quantos jogadores estão registrados em custos de formação de atletas no ativo intangível. O ativo intangível está composto por: Atletas profissionais, atletas formados, categoria juniores, categoria juvenil e categoria infantil, apresentando saldo de R\$ 22.589.295 (vinte e dois milhões quinhentos e oitenta e nove mil duzentos e noventa e cinco reais) em 31 de dezembro de 2010.

Ocupa hoje a 12ª posição no ranking da CBF. Suas principais conquistas são dois títulos brasileiros.

2.2.3 SPORT CLUB INTERNACIONAL

O Sport Club Internacional é uma entidade sem fins lucrativos, fundado no ano de 1909 na cidade de Porto Alegre – RS, o clube conta com um estádio de grande porte, onde realiza seus jogos e treinamentos, o Estádio Beira-Rio, inaugurado em 1969. O estádio é uma das fontes geradoras de receitas para o clube, contando também com receita de direitos econômicos sobre atletas, direitos de transmissão de jogos e patrocínios entre outras. A receita do clube foi superior R\$ 145.344.000 (cento e quarenta e cinco milhões trezentos e quarenta e quatro mil reais) em 2010. Demonstrou em Nota Explicativa que em 31 de dezembro de 2010 apresentava 148 atletas profissionais em seu ativo intangível, apresentado como atletas formados.

O clube ocupa a 8ª colocação no ranking da CBF, suas principais conquistas são: um campeonato mundial, duas copas Libertadores da América e três campeonatos brasileiros. O clube teve uma grande em 2007, a conquista da Tríplice Coroa, que é a conquista de três títulos na mesma temporada, que foram: Copa Libertadores da América, Mundial de Clubes e Recopa Sul-americana.

2.2.4 CRUZEIRO ESPORTE CLUBE

O Cruzeiro Esporte Clube é uma sociedade civil fundada em 1921 na cidade de Belo Horizonte – MG, surgiu a partir de uma associação da colônia italiana que existia na cidade. Teve sua segunda fundação em 1942, quando o clube foi reestruturado. Conta com cinco modernas sedes, considerado um dos clubes de maiores e melhores estruturas físicas do país.

Sua receita em 2010 foi superior a R\$ 88.625.000 (oitenta e oito milhões seiscentos e vinte cinco mil reais) as principais fontes dessa receita foram: direitos econômicos de jogadores, publicidade, transmissão de TV e patrocínios. Em forma em notas explicativas que o clube conforme a Resolução 1.005/04 do Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu critérios e procedimentos contábeis para registros dos gastos com formação de atletas. Informou, ainda, na nota explicativa 3.4 que aplicou R\$ 4.921.566,55 (quatro milhões novecentos e vinte e um mil quinhentos e sessenta e seis reais e cinquenta e cinco centavos) para a formação de 115 atletas federados, sendo que 19 profissionalizados e 31 dispensados.

O Cruzeiro encontra-se em 9ª lugar no ranking da CBF, suas maiores conquistas são: Duas Copas Libertadores da América, dois Campeonatos Brasileiros, quatro Copas do Brasil e em 2003 a Tríplice Coroa.

3. MÉTODO DE PESQUISA

A pesquisa tem como objetivo verificar como os clubes de futebol brasileiros estão reconhecendo e evidenciando seus ativos intangíveis relativos à formação de atletas. Para esse estudo foi escolhido quatro grandes clubes de futebol brasileiros: São Paulo Futebol Clube, Sport Club Internacional, Botafogo Futebol e Regatas e Cruzeiro Esporte Clube, representando os quatro estados de maior expressão no futebol brasileiro, Rio de Janeiro, São Paulo, Rio Grande do Sul e Minas Gerais respectivamente.

O método de pesquisa utilizado é a Análise de Conteúdo que, conforme Baridin (1977 apud Vergara 2005), “é um conjunto de técnica de análise das mensagens visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativo ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens”.

Segundo Vergara (2005), a análise de conteúdo presta-se tanto para fins exploratórios como para verificação, confirmando ou não hipóteses ou suposições preestabelecidas. Assim, a análise foi realizada com base em dados coletados nos sites oficiais dos clubes no ano de 2010, os quais trazem além de informações contábeis, histórico e políticas administrativas adotadas. Foram utilizados dados contidos nas demonstrações financeiras dos clubes: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido e Notas Explicativas.

Os resultados serão apresentados através de quadros elaborados com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade, o qual identifica os clubes e cumprimento das normas com relação à evidenciação de intangíveis.

4. RESULTADOS ENCONTRADOS

Os Clubes de Futebol pertencentes à amostra estão sujeitos a determinações da Lei 10.672/03 (Lei Pelé), conforme §10, Art. 27: “Considera-se entidade desportiva profissional, para fins desta Lei, as entidades de práticas desportivas envolvidas em competições de atletas profissionais, as ligas em que se organizam e as entidades de administração de desporto profissional”. A mesma lei estabelece que os clubes devam apresentar suas demonstrações financeiras em consonância com a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas).

Os quatro clubes pesquisados declararam em notas explicativas de suas demonstrações contábeis que fizeram os registros dos valores de formação de atletas na rubrica intangível e a amortização conforme orientação contida na NBC T 10.13. Norma Brasileira de Contabilidade – Dos aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais.

Para chegar ao resultado da pesquisa, que é a constatação se os clubes de futebol brasileiros estão reconhecendo e evidenciando seus ativos intangíveis de acordo com as normas brasileiras de contabilidade, foram elaborados dois quadros relacionando os clubes estudados e os critérios exigidos pela NBC T 10.13 para a apresentação das demonstrações contábeis:

Quadro 01: Demonstrações Contábeis

	CLUBES	São Paulo	Botafogo	Internacional	Cruzeiro
PATRIMONIAIS	Composição de gastos com formação de atletas	Não	Não	Não	Não
	Composição de gastos com atletas formados	Não	Não	Não	Não
	Amortização por prazo contratual	Sim	Não	Não	Não
RESULTADO	Baixa por custo de atleta em formação	Sim	Não	Não	Não
	Baixa por rescisão de contrato	Sim	Não	Não	Não
	Multa contratual recebida	Sim	Não	Não	Não

Fonte: Própria.

A partir do Quadro 01 observa-se que, da amostra analisada, apenas o São Paulo Futebol Clube evidencia seus ativos intangíveis da forma que a NBC T 10.13 determina e, assim mesmo, não cumpre todos os procedimentos exigidos pela norma.

Os clubes evidenciam em suas demonstrações os gastos com a formação de atletas, porém, não da forma que a norma estabelece e também não apresentam uniformidade nessa evidenciação. Apenas o São Paulo Futebol Clube evidenciou os gastos com a formação de atleta em contas específicas, no grupo de contas do ativo intangível, e contas de resultado conforme determina a NBC T 10.13. Mesmo as demonstrações tendo sido auditadas por auditores independentes não foi encontrado nem uma ressalva referente à evidenciação de ativo intangível.

As demonstrações contábeis devem ser completadas por notas explicativas elaboradas de acordo com a NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis e as respectivas interpretações técnicas, além das específicas da atividade. Com base nessa determinação foi elaborado o Quadro 02 que relaciona quais elementos os clubes deitam evidenciar em suas notas explicativas e quais eles estão evidenciando.

Quadro 02: Notas Explicativas

Itens verificados conforme NBC T 10.13	São Paulo	Botafogo	Internacional	Cruzeiro
Gastos com formação de atletas	Sim	Sim	Sim	Sim
Baixa dos atletas que não foram profissionalizados	Sim	Não	Não	Sim
Direitos sobre os atletas profissionais	Não	Não	Sim	Sim
Receitas e custos de aquisição de atletas profissionais	Sim	Sim	Não	Sim
Composição de receitas/custos/despesas não demonstrados	Não	Não	Não	Sim
Contratos não registrados nas demonstrações contábeis	Sim	Não	Sim	Sim
Contingências	Sim	Sim	Sim	Não
Seguros para atletas e demais ativos	Sim	Não	Não	Não

Fonte: Própria.

No Quadro 02 estão relacionados os clubes e os critérios exigidos pela NBC T 10.13, o que demonstra que os clubes não utilizaram os mesmos critérios para evidenciação das informações. Analisando linha a linha desse quadro:

- a) Os clubes devem evidenciar os gastos com a formação atleta registrados no ativo e baixados em contas de resultado. Todos cumpriram essa exigência;
- b) Os gastos com a tletas que foram dispensados antes de serem profissionalizados devem ser baixados do ativo intangível em contas de despesas de despesas, na amostra metade dos clubes fizeram;
- c) De ve ser feito uma composição dos direitos sobre os atletas profissionais, na amostra, metade dos clubes analisados cumpriu essa exigência;
- d) Da receita e custos de aquisição dos atletas profissionais e negociações afins, apenas um dos clubes não evidenciou essas informações;
- e) A composição dos gastos com a formação de atleta, item que a norma dá maior ênfase, apenas um clube evidenciou;
- f) Os clubes devem informar em nota explicativa contratos que não estão evidenciados no balanço, 75% evidenciaram esses contratos;
- g) 75% dos clubes evidenciaram as contingências feitas;
- h) Apenas o São Paulo explicou sobre o seguro de seus atletas.

É possível afirmar, portanto, com base no estudo feito, que os clubes de futebol brasileiros com base na amostra analisada, não estão obedecendo por completo às normas brasileiras de contabilidade quanto à evidenciação de seus ativos intangíveis, no que tangem aspectos específicos das suas atividades.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base no problema de pesquisa levantado neste trabalho, ou seja, verificar se os clubes brasileiros de futebol estão reconhecendo e evidenciado seus ativos intangíveis, foram analisadas demonstrações financeiras de quatro clubes, nessas demonstrações foi possível verificar que, apesar das normas e leis terem sido alteradas ao longo dos anos, a fim de padronizar as publicações das demonstrações financeiras de sociedades empresárias, em particular entidades desportivas, e a adoção aos padrões mundiais para evidenciação de ativos intangíveis, ainda não há uniformidade.

Considerando que reconhecimento do ativo intangível é de suma importância, pois com sua omissão ou distorção não é possível saber a real situação financeira de uma empresa nem mensurar seu valor, é necessário que os clubes de futebol elaborem com mais clareza a evidenciação dos ativos intangíveis, separando as contas de formação de atleta das demais, tanto no Balanço Patrimonial quanto na Demonstração do Resultado do Exercício, conforme orienta a NBC T 10.13, “os valores gastos diretamente com a formação de atletas de v am ser registrados no ativo intangível em contas específicas de formação de atletas”. E expor em notas explicativas a composição dos gastos com a formação de atletas a serem lançados no ativo intangível e no resultado em caso de atletas dispensados.

Sugere-se, portanto, que novas pesquisas sejam realizadas com o intuito de verificar em outras entidades esportivas, tanto nos demais clubes de futebol brasileiros, como em entidades esportivas de outras modalidades, se as normas contábeis vigentes estão sendo cumpridas.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Caroline dos Santos. Mensuração e evidênciação de ativos intangíveis nas demonstrações contábeis: um estudo de caso em um clube de futebol. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27248/000763256.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 20.09.11.
- BASTOS, Paulo Sergio Siqueira; Roberto Miguel; TOS TIS, Fernando Pereira. A evidênciação contábil do ativo intangível – atletas – dos clubes de futebol. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.306/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/123/124>>. Acesso em: 20.09.11.
- BOTAFOGO FUTEBOL E REGATAS. Demonstrações Patrimoniais em 31 de dezembro de 2010. Disponível em: <http://www.botafogo.com.br/downloads/balancopatrimonial/Botafogo-BFR-31-12-2010.pdf>. Acesso em 25.09.11.
- BRASIL. Lei 6.404, de 15/12/76. Lei das Sociedades Anônimas.
- BRASIL. Lei 9.615, de 24.03.98. Institui normas gerais sobre esporte e dá outras providências.
- BRASIL. Lei 10.672, de 15.05.2003. Altera dispositivos da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998.
- BRASIL. Lei 11.638, de 28.12.2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. Pronunciamento Conceitual Básico e Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis Disponível em <http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf>. Acesso em 17.09.2011.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. Pronunciamento Técnico CPC 04 - Ativo Intangível. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/agenda.php>>. Acesso em 17.09.11.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/agenda.php>>. Acesso em 17.09.11.
- CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL. Ranking Nacional dos Clubes. Disponível em: <http://www.cbf.com.br/media/69416ranking%20nacional%20dos%20clubes%202011.pdf>. Acesso em: 25 de setembro de 2011.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1005/04. Aprova a NBC T 10.13 – Dos Aspectos contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/porta_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1005.htm> Acesso em 20.09.11.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1185/09. Aprova a NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cf.c.org.br/sisweb/sr/e/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001185> Acesso em 21.11.11.
- CUSTÓDIO, Ricardo dos Santos; REZENDE, Amaury José. A evidênciação dos direitos federativos nas demonstrações contábeis dos clubes de futebol brasileiros. Anais, 9º Congresso USP: Iniciação Científica em Contabilidade. Julho, 2009. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos/92009/219.pdf>>. Acesso em 19.10.11.
- CRUZEIRO ESPORTE CLUBE. Demonstrações Patrimoniais em 31 de dezembro de 2010. Disponível em: <http://www.cruzeiro.com.br/files/balanco_patrimonial_2011_cruzeiro.jp>. Acesso em 03.09.11.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 3. Ed. Curitiba: Positivo, 2004.
- FUMAGAL, Rafael F. Oloni; IOUZADA, Roberto. O modelo de gestão do São Paulo Futebol Clube. Disponível em: <http://www.razonypalabra.org.mx/O%20MODELO%20DE%20GESTAO%20DO%20SAO%20PAULO%20FUTEBOL%20CLUBE.pdf>. Acesso em 20.10.11.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- IUDÍCIBUS, Sergio de. et. al. Manual de Contabilidade Societária: aplicáveis a todas as sociedades, de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.
- SÃO PAULO ESPORTE CLUBE. Demonstrações Patrimoniais em 31 de dezembro de 2010. Disponível em: <<http://www.saopaulofc.net/media/24139/sf2010.pdf>>. Acesso em 03.09.11.
- SPORT CLUB INTERNACIONAL. Demonstrações Patrimoniais em 31 de dezembro de 2010. Disponível em: <<http://www.internacional.com.br/pagina.php?modulo=2&sestor=18&codigo=14285>>. Acesso em 21.09.11.
- VERGARA, Sylvia Constant. Métodos de Pesquisa em Administração. São Paulo: Atlas, 2005.

Um Estudo sobre a Satisfação dos Empresários no Ramo de Construção Civil em relação aos Serviços Prestados pelos Contadores no Município de Formosa - GO

IFTRAUM
GER VER-
HEISSTEILE

PATRÍCIA BARRETO SPÍNDOLA DE ATAÍDES

Centro Universitário de Brasília - UniCeub

Curso: Ciências Contábeis

Coordenador: Rogério Ramos Marques

Professora Orientadora: Meg Sarkis S. Rosa

RESUMO

Com uma evolução constante, o profissional contábil não é mais aquele que só faz operações de débito e crédito para uma empresa. Mas sim, aquele que auxilia, com seus demonstrativos contábeis, o administrador de uma entidade nas suas tomadas de decisões. Por essa razão, os usuários querem ter informações contábeis de qualidade e confiáveis para tomar decisões importantes. E com a grande competitividade entre as organizações de prestação de serviços contábeis, os contadores demonstram cada vez mais dispostos a melhorar seus serviços para corresponder às expectativas e necessidades de seus clientes. O setor de construção civil teve um desenvolvimento significativo a partir de 2004 e em Formosa-GO, novas empresas do ramo surgiram e grandes empresas de outras localidades resolveram investir na cidade. Nesse contexto de desenvolvimento da construção civil, esse estudo se propôs a investigar, junto a sete empresas de construção civil estabelecidas em Formosa, a satisfação dos serviços contábeis prestados a esse setor. Por meio de uma pesquisa de descritiva, utilizando entrevistas como técnica de coleta de dados, os resultados demonstraram que mesmo com alguns pontos fracos, os empresários estão satisfeitos com os serviços contábeis fornecidos.

Palavras-Chave: Informações contábeis, Qualidade, Construção civil, Formosa-GO.

1. INTRODUÇÃO

De acordo com a Câmara Brasileira da Indústria da Construção - CBIC (2010, p.9), até 2003, a construção civil teve um período de não reconhecimento de suas atividades, devido à falta de incentivo, disponibilidade de recursos e de uma inexpressiva presença de financiamento imobiliário. A partir de 2004, o setor se desenvolveu, necessitando, portanto, de serviços contábeis compatíveis com suas necessidades.

Segundo Eckert et. al. (2010), os consumidores dos serviços contábeis, algumas vezes, não valorizam nem o profissional contábil nem os benefícios do serviço realizado para a sua entidade. Com isso, as organizações contábeis têm o objetivo de aprimorar seus serviços para atender às necessidades e expectativas dos clientes. Hoje, os usuários utilizam as informações contábeis para auxiliarem na tomada de decisões de suas empresas.

Segundo uma entrevista com os sócios de uma empresa de construção civil de Formosa, apresentada no jornal *Tribuna News Goiás Tocantins* (Ano 25, nº375), os empresários afirmam que, com base no incentivo do Governo Federal para ajudar as classes de menor poder aquisitivo, a empresa tem como objetivo construir moradia digna e de qualidade. Para eles, Formosa foi escolhida para esse empreendimento devido ao senso nacional do IBGE de 2010, onde aponta que a cidade atingiu 100 mil habitantes e uma renda per capita expressiva com perspectivas de crescimento econômico.

Nesse contexto de desenvolvimento da construção civil no município de Formosa-GO e na expectativa de avaliar a satisfação dos serviços contábeis prestados a este setor, surgiu o seguinte questionamento: **Qual é a percepção que as empresas do ramo de construção civil têm sobre a qualidade dos serviços contábeis a elas prestados em Formosa-GO?**

Com a intenção de responder essa questão, esse estudo tem como o objetivo geral verificar a satisfação dos empresários da Construção Civil quanto aos serviços contábeis a eles prestados em Formosa. E para a atingir o objetivo geral, estabeleceram-se os seguintes objetivos e específicos:

- a) Analisar o perfil das empresas de construção civil de Formosa;
- b) Verificar a percepção dos empresários quanto aos serviços contábeis a eles prestados em Formosa.

Para tanto, realizou-se uma pesquisa por meio de entrevista estruturada em 07 (sete) empresas do ramo de construção civil localizadas no município de Formosa-Goiás.

O presente artigo está estruturado da seguinte forma: além desta introdução, a segunda parte traz referencial teórico que suporta o estudo, bem como faz referências a outras pesquisas relativas ao

tema; a terceira seção demonstra os procedimentos de pesquisa; a quarta evidencia os resultados encontrados; e na última seção são apresentadas as considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Esse tópico foi dividido em duas partes: Qualidade na prestação de serviços e Informações contábeis.

2.1 QUALIDADE NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Segundo Carpinetti, Miguel e Gerolamo (2007), a partir da década de 90, a qualidade passou a ser percebida não apenas como uma medida de perfeição técnica, mas também com um grau de adequação aos requisitos do cliente. Assim a ISO 9001:2000 definiu a qualidade como "grau no qual um conjunto de características inerentes satis faz a requisitos".

No Brasil diversos órgãos a tuam na gestão da qualidade, dentre eles destaca-se a Associação Brasileira de Normas Técnicas responsável pela certificação *International Organization for Standardization* - ISO 9000 e 9001 (SOUZA et.al.2008). Na visão geral do Sistema da Qualidade ISO 9001:2000, a qualidade está relacionada dentre outros os aspectos ao foco no cliente, abordagem de processo, melhoria contínua e benefícios mútuos nas relações com fornecedores e clientes.

Conforme Campos (1992, p.11), um serviço é considerado de qualidade quando atende de forma confiável, acessível e segura, em tempo hábil às necessidades do cliente. O autor afirma, ainda, que "o objetivo principal de uma empresa (sua sobrevivência a través das necessidades das pessoas) pode ser atingido pela prática do Controle de Qualidade Total (TQC- *Total Quality Control*)". Esse controle prima pelo atendimento às necessidades humanas, assim, qualquer tipo de empresa deve ter a satisfação do cliente como foco principal, e nas empresas prestadoras de serviços contábeis não pode ser diferente, pois são os clientes que as proporcionam o alcance dos seus objetivos.

Com a finalidade de acompanhar o desenvolvimento das empresas e do mercado nacional e internacional, a contabilidade tem se preocupado com a que são da qualidade das informações, permitindo que o usuário acompanhe e avalie as empresas por meio de informações íntegras e relevantes. Essas características da informação são ressaltadas na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis elaborada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão responsável pela emissão de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos contábeis no Brasil.

2.2 INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Em 1973, o *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* publicou que “a função fundamental da contabilidade [...] tem permanecido inalterada desde seus primórdios. Sua finalidade é prover os usuários dos demonstrativos financeiros com informações que os ajudarão a tomar decisões.” (IUDÍCIBUS, 2009, p. 4). Conforme Iudícibus (2009), essa função continua praticamente inalterada, ou seja, prover informações úteis para tomadas de decisões econômicas ainda é a função básica da contabilidade.

A contabilidade não é uma ciência exata, e sim uma ciência social que gera e modifica o fenômeno patrimonial e ainda utiliza métodos quantitativos como principal função (IUDÍCIBUS e MARION, 2002, p. 42). Os autores destacam, também, que “a contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões”.

De acordo com a NBC TG Estrutura Conceitual aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.121, de 28 de março de 2008, em seu inciso 12, “o objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.”

Conforme a Lei das Sociedades Anônimas estendidas às demais sociedades (Lei 6.404/76, alterada pela Lei 11.638/07), as demonstrações financeiras obrigatórias deverão ser elaboradas ao final de cada exercício social, de acordo com a escrituração mercantil da companhia, demonstrando com clareza a situação do patrimônio e as mutações ocorridas no exercício. São elas: Balanço Patrimonial; Demonstrações Lucros ou Prejuízos Acumulados; Demonstração do Resultado do Exercício; Demonstração dos Fluxos de Caixa e se companhia aberta, Demonstração do Valor Adicionado.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, ao tratar da Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, afirma que para haver qualidade nas demonstrações contábeis, estas devem possuir quatro principais características: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade. As informações contábeis deverão ter fácil entendimento e ser de grande relevância, pois influenciam na tomada de decisões econômicas dos usuários. Elas, também, devem ser livres de erros e vieses relevantes, apresentando adequadamente aquilo que se propõe a representar. Ainda, os usuários devem utilizar as demonstrações contábeis para comparar ao longo do tempo, o desempenho de sua entidade, onde pode, também, compará-las com diferentes entidades.

O administrador como um dos principais usuários da informação contábil tem um papel importante na determinação de escolhas realizadas pela contabilidade e nas próprias opções feitas pelo contador. Essa influência pode acontecer de diferentes formas, como por exemplo: na escolha da forma como a organização irá atuar; no tipo de tributação; na determinação do momento em que um evento

será reconhecido e até mesmo nas estimativas de alguns valores que irão compor as demonstrações contábeis.

No Brasil, são adotados três tipos de tributação: Simples Nacional; Lucro Real e Lucro Presumido. Quanto ao Simples Nacional, a Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006, “estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”. Esse tratamento diferenciado relaciona-se à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que deverá ocorrer: mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias; ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias; ao acesso a crédito e ao mercado, proporcionando-lhes preferências nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos; à tecnologia; ao associativismo; e às regras de inclusão.

Conforme o art. 190 do Decreto nº 3000 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), as empresas enquadradas no Simples Nacional deverão apresentar anualmente, declaração simplificada, onde deverá conter a ocorrência dos fatos geradores dos impostos e contribuições. Afirma, ainda, que estão dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham em boa guarda e ordem: o Livro Caixa, onde deverá estar escriturada toda sua movimentação financeira, inclusive bancária; o Livro de Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no final de cada ano-calendário e; todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros referidos, no prazo de dez anos (parágrafo único do art. 190 RIR/99).

Lucro real, segundo o art. 247 do RIR/99, “é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto”. O art. 246 classifica as pessoas jurídicas que são obrigadas a tributação de lucro real em: aquelas que possuem receita total superior ao limite de vinte e quatro milhões de reais; os bancos comerciais, de investimentos, de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; as que tiverem rendimentos oriundos do exterior; as que autorizadas pela legislação tributária, usufruem de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; as que efetuem o pagamento mensal pelo regime de estimativa, as que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

A escrituração das pessoas jurídicas que tenham a tributação como lucro real deve ser feita com observância às leis comerciais e fiscais, ela deve abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados tanto no território nacional quanto no exterior (art. 251 RIR/99). Onde são obrigadas a seguir uma uniformidade na escrituração, utilizando livros comerciais (Livros Diário e Razão) e livros fiscais (Registro de Inventário, de Entradas, Apuração do Lucro Real – LAWR) (art. 260 RIR/99).

Segundo o art. 516 do RIR/1999, para o Lucro Presumido, podem optar as pessoas jurídicas que obtiverem receita bruta total, do ano-calendário anterior, inferior ou igual a vinte e quatro milhões de reais, podem, também, optar àqueles que não estão obrigados ao lucro real. “Para efeito de pagamento, o lucro presumido poderá deduzir do imposto devido no período de apuração, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal” (art. 526, RIR/99). A pessoa jurídica habilitada deverá manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, o livro de Registro de Inventário, no qual deve constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário, guardar no prazo de dez anos, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviam de base para escrituração comercial e fiscal.

Pesquisas anteriores, como a pesquisa realizada por Souza et. al (2008) revela que as empresas pesquisadas são microempresas e de pequeno porte, onde os empresários afirmam não estar satisfeitos com os serviços contábeis, mas percebem que os contadores têm o interesse de melhoria dos serviços, onde o profissional contábil vê que precisa estar sempre ao lado do empresário para auxílio na tomada de decisões.

Já na pesquisa de Eckert (2010), os empresários consideram que seus contadores realizam seus serviços como o esperado e consideram de suma importância os serviços fiscais, de departamento pessoal e todos os outros.

3. METODOLOGIA

Para a classificação da pesquisa, tomou-se como base a taxinomia apresentada por Silva (2003, p. 65), que a classifica quanto ao tipo de pesquisa e a técnica de coleta de dados.

Segundo o autor, a pesquisa descritiva “tem por objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis”. Assim, como essa pesquisa visa descrever o perfil das empresas de construção civil da cidade de Formosa-Goiás e a satisfação de seus empresários quanto aos serviços contábeis a eles prestados pode ser classificada como uma pesquisa descritiva em que utiliza a entrevista como técnica de coleta de dados.

Conforme ressalta Silva (2003), a entrevista é uma comunicação verbal entre duas ou mais pessoas, com um grau de estruturação previamente estabelecido. Neste contexto, esse estudo foi baseado em entrevista com sete empresários da construção civil em Formosa-GO, a partir de um roteiro preestabelecido conforme questionário demonstrado no Anexo A.

Foram identificadas onze empresas de construção civil em Formosa, porém quatro destas não se propuseram a responder, consolidando uma amostra formada por sete empresas. O roteiro da entrevista procurou identificar, primeiramente, o perfil das empresas e, posteriormente, a percepção da qualidade dos serviços contábeis prestados a essas empresas.

Quanto ao perfil, verificou-se a quantidade de funcionários, o faturamento médio mensal, o tipo de tributação e a idade da empresa. No quesito percepção da qualidade dos serviços contábeis, buscou-se verificar: se são próprios ou terceirizados; se o empresário está satisfeito com as atividades desempenhadas; qual o valor médio dos honorários pagos; qual a idade do contato de trabalho; quais as funções realizadas pelo escritório contábil; quanto à utilidade dos demonstrativos contábeis; quais as informações contábeis o empresário considera relevantes; qual interesse demonstrado pelos contadores em melhorar a qualidade do serviço.

Para análise dos resultados, na definição do perfil foram relacionados em tabela: a quantidade de funcionários; tipo de tributação e idade da empresa, todos comparados com o faturamento médio mensal. Para a percepção dos empresários, foram relacionados valores dos honorários com o tipo de serviços e faturamento médio mensal; e os demais quesitos foram comparados com o faturamento médio mensal. Com essas informações, pôde-se perceber a avaliação dos empresários quanto aos serviços contábeis a eles prestados.

4. RESULTADOS

Para demonstrar o perfil das empresas pesquisadas e a percepção dos empresários quanto aos serviços contábeis a eles prestados, essa seção foi dividida em duas subseções:

4.1 PERFIL DAS EMPRESAS

Para verificar o perfil das empresas pesquisadas, foram feitas as seguintes análises: quantidade de funcionários; idade da empresa e; tipo de tributação todos comparados ao faturamento médio mensal.

A Tabela 01 demonstra que 14% das empresas possuem entre 11 e 50 funcionários e faturamento médio mensal até dez mil reais mensais, sendo, portanto, classificáveis como microempresas. As demais empresas (86%) são classificadas como empresas de pequeno porte. Conforme o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas

Empresas do estado de Goiás - SEBRAE-GO, empresas no ramo de construção civil que possuem até 19 funcionários e com o faturamento anual menor que R\$ 433.755,14 (quatrocentos e trinta e três mil, setecentos e cinquenta e cinco reais e quatorze centavos)

são consideradas microempresas, enquanto que as que apresentam de 20 a 99 funcionários e faturamento anual de até R\$ 2.133.222,00 (dois milhões, cento e trinta e três mil, duzentos e vinte e dois reais) são pequenas empresas.

Tabela 01: Quantidade de Funcionários por faturamento médio mensal

Número de funcionários na empresa	Total	Faturamento médio mensal				
		Até 10 mil	De 10 a 50 mil	De 50 a 100 mil	Mais de 100 mil	Não respondeu
Até 10	2	-	-	-	1	1
De 11 a 50	4	1	2	-	-	1
De 51 a 100	1	-	-	-	-	1
De 101 a 150	-	-	-	-	-	-
Mais que 151	-	-	-	-	-	-
Bases: (amostra)	7	1	2	-	1	3

Fonte: Dados de pesquisas

Alguns empresários não demonstraram disponibilidade para responder sobre o faturamento médio mensal de sua empresa (42%), assim, analisando as empresas que responderiam (58%),

pode-se concluir que quanto mais tempo a empresa está no mercado, maior é seu faturamento médio, como mostra a Tabela 02.

Tabela 02: Tempo de mercado por faturamento médio mensal

Tempo de Mercado	Total	Faturamento médio mensal				
		Até 10 mil	De 10 a 50 mil	De 50 a 100 mil	Mais de 100 mil	Não respondeu
Menos de 1 ano	-	-	-	-	-	-
De 1 a 5 anos	4	1	2	-	-	1
De 5 a 10 anos	2	-	-	-	-	2
De 10 a 20 anos	1	-	-	-	1	-
Mais de 20 anos	-	-	-	-	-	-
Bases: (amostra)	7	1	2	-	1	3

Fonte: Dados de pesquisas

Para análise do tipo de tributação comparado ao faturamento médio mensal, foram utilizados como base os tipos de tributação usados no Brasil: Simples Nacional; Lucro Presumido e Lucro Real. A escolha do faturamento médio para comparação foi devido ao limite do Simples Nacional de R\$ 2.400.000,00 (Dois milhões e quatrocentos mil reais) de faturamento anual. A maioria das empresas pesquisadas

(71%) tem como tributação o Simples Nacional, conforme observado na Tabela 3. Isso se deve talvez pela facilidade de escrituração ou/ redução das alíquotas dos impostos. O Simples Nacional é o favorito entre microempresas e empresas de pequeno porte.

Tabela 03: Faturamento médio e tipo de tributação

Faturamento Médio Mensal	Total	Tipo de Tributação		
		Simples Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real
Até 10 mil	1	-	1	-
De 10 a 50 mil	2	2	-	-
De 50 a 100 mil	-	-	-	-
Mais de 100 mil	1	-	1	-
Não respondeu	3	3	-	-
Bases: (amostra)	7	5	2	-

Fonte: Dados da pesquisa

4.2 PERCEPÇÃO DOS EMPRESÁRIOS QUANTO AOS SERVIÇOS CONTÁBEIS

A investigação sobre qualidade dos serviços contábeis baseou-se nos seguintes itens: valor dos honorários pagos pelo tipo de serviço; tempo de serviços dos escritórios de contabilidade por qualidade dos serviços; funções desempenhadas pelos escritórios; solicitação dos demonstrativos contábeis; funções relevantes para as empresas e; interesse de melhoria nos serviços contábeis.

Ao analisar a Tabela 04, percebe-se que do total da amostra, 86% das empresas usufruem de serviços terceirizados. Desses 86%, as

empresas que pagam até meio salário mínimo (R\$ 272,50) como honorários têm um faturamento médio inferior ou igual a 50 mil reais mensais e 14% pagam de um a dois salários mínimos (R\$545,00 a R\$1.090,00) de honorários contábeis e apresentam faturamento médio mensal superior a 100 mil reais. Já quando os serviços são próprios (cortador interno), o valor dos honorários supera três salários mínimos (R\$1.635,00).

Tabela 04: Valor pago pela prestação de serviços comparado ao tipo de serviço e faturamento médio mensal

Valor pago pela prestação de serviços contábeis	Total	Tipo do Serviço Contábil		Faturamento Médio Mensal				
		Terceirizado	Próprio	Até 10 mil	De 10 a 50 mil	De 50 a 100 mil	Mais de 100 mil	Não respondeu
Até R\$ 272,50 (meio salário mínimo)	2	2	-	1	1	-	-	-
De R\$ 272,50 a R\$ 545,00 (de meio a um salário mínimo)	3	3	-	-	1	-	-	2
De R\$ 545,00 a R\$ 1.090,00 (de um a dois salários mínimos)	1	1	-	-	-	-	1	-
De R\$ 1.090,00 a R\$ 1.635,00 (De dois a três salários mínimos)	-	-	-	-	-	-	-	-
Mais de R\$ 1.635,00 (Mais de três salários mínimos)	1	-	1	-	-	-	-	1
Base: (amostra)	7	6	1	1	2	-	1	3

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação à fidelidade das empresas aos escritórios contábeis e médio da empresa, a Tabela 05 apresenta da seguinte resultado: como elas qualificam seus serviços, comparado ao faturamento

Tabela 05: Tempo de serviços do escritório de contabilidade por qualidade dos serviços e faturamento médio

Tempo de serviços do escritório de contabilidade	Total	Qualidade dos serviços					Faturamento médio mensal				
		Muito Satisfatório	Satisfatório	Regular	Pouco Satisfatório	Insatisfatório	Até 10 mil	De 10 a 50 mil	De 50 a 100 mil	Mais de 100 mil	Não respondeu
Menos de um ano	1	-	-	1	-	-	-	1	-	-	-
De 1 a 2 anos	3	-	2	-	1	-	-	1	-	-	2
De 2 a 5 anos	1	1	-	-	-	-	1	-	-	-	-
De 5 a 10 anos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Mais de 10 anos	2	-	1	1	-	-	-	-	-	1	1
Bases: (amostra)	7	1	3	2	1	-	1	2	-	1	3

Fonte: Da dos de pesquisas

De acordo com os dados, nenhuma empresa está totalmente insatisfeita com os serviços contábeis prestados a elas. Entretanto, um terço das empresas que usufruí dos serviços de 1 a 2 anos, estão pouco satisfeitos enquanto que as demais declararam que os serviços contábeis são satisfatórios. Já a empresa que está com mesmo escritório de contabilidade de 2 a 5 anos, crê que os serviços são muito satisfatórios. O cliente que está menos de um ano

conhecendo o trabalho do contador ressalta que os serviços são regulares, tendo a mesma opinião de 50% das empresas que tem mais de 10 anos com um mesmo escritório.

Os entrevistados foram questionados sobre e quais serviços que seu contador realizava para sua empresa. A Tabela 06 demonstra o resultado:

Tabela 06: Funções desempenhadas pelo escritório de contabilidade versus faturamento médio mensal

Funções desempenhadas pelo escritório de contabilidade	Total	Faturamento Médio Mensal				
		Até 10 mil	De 10 a 50 mil	De 50 a 100 mil	Mais de 100 mil	Não respondeu
Fazer guias de pagamentos de impostos	7	1	2	-	1	3
Fazer os registros fiscais	7	1	2	-	1	3
Fazer folha de pagamento	6	1	2	-	-	3
Confeccionar os demonstrativos contábeis	6	1	1	-	1	3
Prestar assessoria para administrar a empresa	4	1	-	-	-	3
Abertura e fechamento de empresa	6	1	2	-	-	3
Fazer livros fiscais	7	1	2	-	1	4
Fazer auditoria (verificação de possíveis erros e fraudes)	5	1	1	-	-	3
Bases: (amostra)	7	1	2	-	1	3

Fonte: Da dos de pesquisas

Todos os entrevistados a firmaram que seus contadores realizam os seguintes serviços: confecção de guias de pagamento de impostos, registros fiscais e livros fiscais independentemente do faturamento médio mensal da empresa. Quatro empresas responderam que a contabilidade presta assessoria para administrar sua empresa, dentre estas, estão as empresas que não responderam sobre seu faturamento médio.

Segundo Conselho Federal de Contabilidade (1995, apud Stroehrer e Freitas, 2008) “as informações geradas pela contabilidade devem

propiciar a seus usuários base segura a suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece”. Dentre as empresas pesquisadas, 71% são enquadradas no Simples Nacional, e conforme o RIR/99, a exigência de escrituração é apenas do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário, no entanto, a maioria das empresas requer informações além das exigências fiscais, mesmo sendo apenas para ser arquivadas para consultas futuras.

Tabela 07: Solicitação de demonstrativos contábeis por faturamento médio

Solicitação de demonstrativos contábeis	Total	Faturamento médio mensal				
		Até 10 mil	De 10 a 50 mil	De 50 a 100 mil	Mais de 100 mil	Não respondeu
Sim	5	1	1	-	-	3
São utilizados para alguma tomada de decisões	1	-	-	-	-	1
São arquivados para consultas posteriores	4	1	1	-	-	2
Não	2	-	1	-	1	-
Bases: (amostra)	7	1	2	-	1	3

Fonte: Da dos de pesquisas

Em resposta a “quais funções são consideradas relevantes para sua empresa?”, 100% responderam ser a realização da folha de pagamento. As funções “abertura e fechamento de empresas” e “fazer auditoria” foram consideradas menos relevantes para o contador

desempenhá-las, conforme Tabela 08. Ao comparar os resultados demonstrados na Tabela 06 e os demonstrados na Tabela 08, percebe-se que os contadores de sempenham mais funções que os empresários afirmam ter importância.

Tabela 08: Funções consideradas relevantes para empresas pelo faturamento médio mensal

Funções consideradas relevantes pela empresa	Total	Faturamento médio mensal				
		Até 10 mil	De 10 a 50 mil	De 50 a 100 mil	Mais de 100 mil	Não respondeu
Fazer guias de pagamento	4	1	1	-	-	2
Fazer os registros fiscais	3	1	2	-	-	-
Fazer folha de pagamento	7	1	2	-	1	3
Confeccionar os demonstrativos contábeis	3	1	2	-	-	-
Prestar assessoria para administrar a empresa	3	1	1	-	-	1
Abertura e fechamento de empresa	2	1	1	-	-	-
Fazer livros fiscais	3	1	2	-	-	-
Fazer auditoria (verificação de possíveis erros e fraudes)	2	1	1	-	-	-
Bases: (amostra)	7	1	2	-	1	3

Fonte: Da dos de pesquisas

Questionou-se aos empresários qual sua opinião quanto ao interesse dos contadores em melhorar a qualidade de seu trabalho. Como demonstrado na Tabela 09, a maioria das empresas (57%) observa interesse por parte do contador em aperfeiçoar o trabalho disponibilizado. Uma empresa que tem o faturamento médio mensal

de 10 a 50 mil reais, afirma que seu contador empenha-se pouco para melhorar seus serviços contábeis. Já a empresa que tem seu faturamento médio mensal mais de 100 mil reais, diz que seu contador não demonstra nenhum interesse em aperfeiçoar-se.

Tabela 09: Interesse de melhorar a qualidade dos serviços versus faturamento médio mensal

Interesse de melhorar a qualidade dos serviços prestados	Total	Faturamento médio mensal				
		Até 10 mil	De 10 a 50 mil	De 50 a 100 mil	Mais de 100 mil	Não respondeu
Muito	4	1	-	-	-	3
Médio	-	-	-	-	-	-
Pouco	1	-	1	-	-	-
Nada	2	-	1	-	1	-
Bases: (amostra)	7	1	2	-	1	3

Fonte: Da dos pesquisas

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Da do que o perfil das empresas entrevistadas revela que 71% são enquadradas no Simples Nacional e, conforme o RIR/99, apenas as escriturações no Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário são obrigatórias, pode-se concluir que os serviços contábeis oferecidos a essas empresas são superiores às exigências do fisco. Como o objetivo da contabilidade é fornecer informações para subsidiar as tomadas de decisão, percebe-se que as empresas contábeis mostram a disponibilidade de oferecer as informações para tais tomadas de decisão.

Verificou-se quanto à percepção dos empresários da construção civil que, de um modo geral, estão satisfeitos quanto aos serviços contábeis. Observou-se, também, que a maioria tem escritórios contábeis para realizar seus serviços e dentre aqueles que responderam sobre o faturamento médio mensal, toma-se como base para calcular seus honorários pagos aos escritórios, assim pode-se dizer que, quanto maior o faturamento médio mensal, maior será o valor dos honorários pagos. Pode-se considerar que os empresários solicitam as demonstrações contábeis para seus contadores, mesmo que apenas para arquivamento.

Em relação às funções dos contadores, a maior parte de estas é desempenhada mesmo as que os empresários apontam como pouco relevantes. Com a grande competitividade entre o mercado de prestação de serviços contábeis, dos contadores demonstram interesse em melhorar seus serviços para satisfazer ainda mais seus clientes.

Por fim, conclui-se que os empresários da construção civil, no município de Formosa-GO, estão satisfeitos com os serviços contábeis, onde os contadores tendem a melhorar seus serviços para atender todas as expectativas de seus atuais e futuros clientes.

Frente às limitações desta pesquisa, propõe-se para trabalhos futuros: utilizar uma amostra maior no ramo de construção civil em Formosa; realizar pesquisas em empresas de médio e grande porte de outro setor em Formosa; e por último, pesquisar em cidades onde há um crescimento do setor de construção civil.

REFERÊNCIAS

- BRASIL, Decreto nº 3000, de 26/03/1999. **Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999**. BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006. **Instituto o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**.
- BRASIL. Lei 6.404, de 15/12/76. **Lei das Sociedades Anônimas**.
- CAMPOS, Falconi Vicente. **Controle da Qualidade Total: no estilo japonês**. 3 ed. Belo Horizonte: Bloch Editores, 1992.
- CARPENETTI, Luiz C. R.; MIGUEL, Paulo A. C.; GEROLAMO, Mateus C. **Gestão da qualidade ISO 9001:2000: princípios e requisitos**. São Paulo: Atlas, 2007.
- CBIC. Câmara Brasileira da Indústria da Construção. **Construção Civil: Análises e Perspectivas**. Brasília, dezembro, 2010.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Resolução CFC nº 1.121. **Aprova a NBC TGT ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. **Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis** Disponível em <http://www.wcp.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf>. Acesso em 17.10.2011.
- ECKERT, Alex; e t. al. Avaliação e Satisfação dos Serviços Prestados por Escritório Contábil, **Revista Contabilidade e Informação**, Ijuí, Ed. Ijuí, ano 13, nº33, p. 3-13, jul/dez. 2010. Disponível em <<http://www.cbicdados.com.br/files/textos/063.pdf>>. Acesso em 17.10.2011.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de, & MARION, José Carlos, **Introdução à Teoria da Contabilidade: para o nível de Graduação**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- JORNAL **Tribuna News Goiás Tocantins**: Integrando: Nordeste goiano/ Sudeste tocantinense/ Noroeste mineiro/ Brasília/Entorno/Goiânia/Palmas/ Belo Horizonte. Ano 25, nº 375, Julho/Agosto, 2011.
- SEBRAE-GO, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas do estado de Goiás, **Classificação Empresarial**, disponível em <<http://www.sebrae.com.br/uf/goias/indicadores-das-mpe/classificacao-empresarial>>. Acesso em 17.10.2011.
- SILVA, Antonio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.
- SOUZA, Juliane Vieira et. al. **Qualidade da Prestação de Serviços Contábeis sob a ótica dos micro e pequenos empresários**. 2º Congresso UFSC de Contabilidade e Finanças e Iniciação Científica em Contabilidade, 2008. Disponível em <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/analise/2CCF/20080810102053.pdf>>. Acesso em 09.09.2011.
- STROEHER, Angela Maria, FREITAS, Henrique. O uso das informações contábeis na tomada de decisões em pequenas empresas. **Revista de Administração – Eletrônica**, 2008, http://www.rausp.usp.br/Revista_eletronica/v1n1/artigos/v1n1a7.pdf. Acesso em 17.10.2011

ANEXO A

Pesquisa na Indústria de Construção Civil

Perfil

1. Quanto s funcionários ttabalham na sua empresa?

- Até 10
 De 11 a 50
 De 51 a 100
 De 101 a 150
 Mais que 151.

2. Qual é o faturamento médio mensal?

- Até 10 mil
 De 10 a 50 mil
 De 50 a 100 mil
 Não sabe/Não respondeu

3. Qual é o tipo de tributação de sua empresa?

- Simples Nacional
 Lucro P resumido
 Lucro Real

4. Quanto tempo sua empresa está no mercado

- Menos de um ano
 De 1 a 5 anos
 De 5 a 10 anos
 De 10 a 20 anos
 Mais de 20 anos

Percepção de qualidade dos serviços

5. Os serviços contábeis são:

- Terceirizados
 Próprio.

6. Qual a sua avaliação quanto às atividades des empenhadas pela contabilidade?

- Muito Satisfatório
 Satisfatório
 Regular
 Pouco Satisfatório
 Insatisfatório

7. Qual o valor dos honorários pagos pela prestação de serviços contábeis?

- Até R\$ 272,50 (meio salário mínimo)
 De R\$ 272,50 a R\$ 545,00 (De meio a um salário mínimo)
 De R\$ 545,00 a R\$ 1.090,00 (De um a dois salários)
 De R\$ 1.090,00 a R\$ 1.635,00 (De dois a três salários)
 Mais de R\$ 1.635,00 (Mais de três salários)

8. Há quanto tempo sua empresa usufrui dos serviços do escritório de contabilidade?

- Menos de um ano
 De 1 a 2 anos
 De 2 a 5 anos
 De 5 a 10 anos
 Mais de 10 anos

9. Quais as funções que escritório de contabilidade realiza na sua empresa?

- Fazer guias para pagamento
 Fazer os registros fiscais
 Fazer folha de pagamento
 Confeccionar os demonstrativos contábeis
 Prestar assessoria para administrar a empresa
 Abertura e fechamento de empresa
 Fazer os livros fiscais
 Fazer auditoria (verificação de possíveis erros e fraudes)

10. A empresa solicita demonstrativos contábeis ao escritório?

- Sim
 Não utilizado para alguma tomada de decisão;
 São arquivados para consultas posteriores se necessário;
 Não.

11. Quais informações contábeis são consideradas relevantes pela sua empresa?

- Fazer guias para pagamento
 Fazer os registros fiscais
 Fazer folha de pagamento
 Confeccionar os demonstrativos contábeis
 Prestar assessoria para administrar a empresa
 Abertura e fechamento de empresa
 Fazer os livros fiscais
 Fazer auditoria (verificação de possíveis erros e fraudes)

12. Qual o interesse demonstrado pelos seus contadores em melhorar a qualidade dos serviços prestados?

- Muito
 Médio
 Pouco
 Nada

ANEXO I

RESOLUÇÃO CRC/DF Nº 147/2010

INSTITUI O PRÊMIO MÉRITO ESTUDANTIL ACADÊMICO CONTÁBIL

O PLENÁRIO DO CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO DISTRITO FEDERAL, no exercício de suas atribuições legais e regimentais;

CONSIDERANDO a grande e positiva repercussão junto aos formandos, coordenadores e diretores das faculdades de Ciências Contábeis, a ser alcançada pelo reconhecimento da contribuição para o desenvolvimento da Ciência Contábil;

CONSIDERANDO as grandes transformações sociais, dentre elas a mudança do perfil do contador, onde, como agente de transformação social passa a auxiliar os gestores na tomada de decisões, o que exige estímulo a pesquisas sobre temas contábeis;

CONSIDERANDO a imperiosa necessidade de se incentivar o aprimoramento técnico-profissional daqueles que procuram e elegem a Contabilidade como sua profissão;

RESOLVE:

Art. 1º - Instituir o Prêmio Mérito Estudantil Acadêmico Contábil, em caráter permanente, a ser conferido anualmente ou semestralmente, aos alunos de graduação de Ciências Contábeis, indicados pelo Coordenador do curso de Ciências Contábeis de cada Instituição de Ensino Superior – IES, cujo objetivo é o estímulo a pesquisas sobre temas contábeis e o reconhecimento dos trabalhos de qualidade.

Art. 2º - Serão agraciados com o Prêmio os trabalhos relacionados a temas contábeis, sob orientação de professores, mestres e doutores.

Art. 3º - Os trabalhos serão divulgados no site do CRC/DF e nas edições da Revista Eletrônica do CRC/DF.

Art. 4º - O Prêmio de Mérito terá um patrono escolhido, anualmente, na 2ª Reunião Plenária, sendo uma personalidade que tenha contribuído para a Contabilidade no Brasil.

ANEXO II

PORTARIA CRC/DF Nº 086/2010

DISCIPLINA PROCEDIMENTOS PARA PARTICIPAÇÃO NO PRÊMIO MÉRITO ESTUDANTIL ACADÊMICO CONTÁBIL

O PRESIDENTE DO CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO DISTRITO FEDERAL, no exercício de suas atribuições legais e regimentais;

CONSIDERANDO a necessidade de estimular pesquisas sobre temas contábeis, reconhecendo trabalhos de qualidade dos estudantes dos cursos de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior – IES do Distrito Federal;

RESOLVE:

Art. 1º- Disciplinar procedimentos para apresentação de trabalhos de conclusão de curso, monografias ou equivalentes ao Prêmio Mérito Estudantil Acadêmico Contábil.

Art. 2º - Serão agraciados com Certificado expedido pelo Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal – CRC/DF como forma de reconhecimento pela contribuição para o desenvolvimento da Ciência Contábil, os trabalhos selecionados por cada IES dentre seus alunos de graduação.

Art. 3º - Os trabalhos serão divulgados no site do CRC/DF e também comporão a edição de sua Revista Eletrônica.

Art. 4º - A entrega da premiação ocorrerá em evento promovido pelo CRC/DF ou na cerimônia de Colação de Grau ou em evento a ser realizado pela IES.

Art. 5º - O Coordenador do Curso de Ciências Contábeis de cada IES poderá inscrever até:

- a) três trabalhos no caso das Universidades;
- b) dois trabalhos no caso dos Centros Universitários e
- c) um trabalho no caso das Faculdades.

Art. 6º - A seleção dos trabalhos é de única e exclusiva responsabilidade do Coordenador do curso de Ciências Contábeis de cada IES que o apresentar, os quais deverão obrigatoriamente ter sido orientados por professor da própria IES.



www.crcdf.org.br

