

REVISTA ELETRÔNICA

APRENDER, CONTÁBIL



Dezembro de 2013
Edição Nº 03

ARTIGOS
MONOGRAFIAS
TCC

Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal

Conselho Diretor

Presidente Contador Adriano de Andrade Marrocos
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 Juclmel Geraldo da Costa.
Membros Suplentes: Contadora Onésia Delfino; Contador Fernando Emílio 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 Costa Filho; Técnico em Contabilidade Juclmel Geraldo da Costa.
Membros Suplentes: Contador Carlos Alberto Torres Pires; Contador Fernando Emílio 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.

Revista 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:

Publicare
comunicação e design

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

Carta ao Leitor

Uma vez, me perguntaram: “por que o CRC-DF está publicando esta revista?”. Para responder, busquei nos meus mais de 21 anos de magistério em nível superior e mais de 7.000 alunos formados, as lembranças das dificuldades enfrentadas pelos professores no processo de orientação e, principalmente, no momento de publicação. Sabendo das inúmeras barreiras e dificuldades encontradas e por ter vivido efetivamente estas dificuldades, é que propus a criação desta revista. Os conselheiros, sensíveis à proposta, apoiaram a ação e instituímos o Prêmio Mérito Acadêmico, outorgado aos autores e professores orientadores cujos trabalhos fossem publicados na Revista Aprender Contábil.



Reconhecer o esforço de professores e estudantes foi, desde o início, nosso objetivo maior com a Revista Aprender Contábil, sem esquecer do apoio à divulgação dos trabalhos acadêmicos construídos nas Instituições de Ensino Superior do DF, carentes de um meio efetivo de publicidade.

Agora, com a terceira edição da revista provamos que a Classe Contábil deve oportunizar aos futuros profissionais e aos professores orientadores, que são peça fundamental neste processo de formação acadêmica, um instrumento de divulgação deste trabalho.

Como bem sabemos, o mundo evolui, as transações evoluem, e o conhecimento também. Envolver todos os atores sociais neste processo de reconstrução do conhecimento é fundamental e obtivemos êxito. CRC-DF, Professores, Estudantes e Instituições de Ensino, hoje, comemoram a existência deste instrumento.

Mas, vamos continuar. Estamos constituindo a Academia de Ciências Contábeis do Distrito Federal. Além de coordenar a Revista Aprender Contábil, cujo público alvo são os cursos de graduação, de pós-graduação lato-sensu e profissionais, vamos empreender esforços para, Academia e CRC-DF, juntos, construir um novo instrumento de divulgação que beneficiará estudantes e professores orientadores dos cursos de Pós-graduação Strictu-Sensu.

A Ciência Contábil se transforma e precisamos apoiar e difundir todos os esforços nesta direção. Em nome do CRC-DF, reiteramos junto a comunidade acadêmica do Distrito Federal, nosso compromisso de manter, de forma permanente, a Revista Aprender Contábil e, mais ainda, a de emvidar esforços no desenvolvimento da revista científica junto à Academia de Ciências Contábeis do DF.

A todos os autores e orientadores, que publicaram seus artigos nestas três edições, e às instituições de ensino superior do Distrito Federal, nossos sinceros parabéns pela publicação e agradecimento por ter permitido colaborar.

Adriano Marrocos

Presidente

Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal

Prefácio

Nossa primeira experiência com pesquisa na área de ciências contábeis é normalmente a elaboração do trabalho de conclusão do curso de graduação, exigido por muitas faculdades como pré-requisito para a conclusão do curso de graduação. A restrição do tempo e a inexperiência com o manejo adequado das ferramentas e fundamentos necessários ao ato de pesquisar limita a qualidade das descobertas esperadas nestas pesquisas, mas é nesta fase que são despertadas a motivação e potencialidades que mais tarde poderão resultar no surgimento de grandes pesquisadores e professores.

Como qualquer outra atividade, pesquisa requer algo de vocação. Na maioria das vezes é um trabalho solitário, que exige muita reflexão e perspicácia para extrair dos dados coletados, tratados e analisados, significados ocultos que validem ou rejeitem as hipóteses estabelecidas ou que sinalizem novas perspectivas de análise para o tópico pesquisado. Também por isso, a atividade de pesquisa tem como subproduto o aumento da capacidade imaginativa do pesquisador, já que para pesquisar é necessário: (i) domínio razoável dos fundamentos teóricos e estado do conhecimento existente sobre o tema; (ii) conhecimento de múltiplas técnicas quantitativas e qualitativas, para facilitar a escolha da ferramenta mais adequada para atuar sobre o problema; e (iii) capacidade de expressão verbal e escrita para comunicar a pesquisa, através de congressos e periódicos especializados. Por requerer tantas e tão múltiplas habilidades, considero que o benefício das pesquisas para a sociedade, sobretudo na área de ciências sociais aplicadas, está menos nelas em si, já que muito poucas são efetivamente transformadas em aplicações práticas, e mais em qualificar melhor o professor de ensino superior já que este é, em geral, também pesquisador.

Por isso, é importante que todos os atores envolvidos com a área de educação – governos, associações de classes, universidades, professores etc –, estejam atentos ao surgimento de jovens talentos, ainda no estágio da graduação, que tenham vocação para a atividade de pesquisa, a fim de que sejam estimulados a ingressar em cursos de pós-graduação e em institutos de pesquisa, e assim mais tarde se qualificarem para atuar na docência com boa vontade e eficácia, formando (bem) novos jovens, num círculo virtuoso que beneficia a todos.

Assim, é louvável a iniciativa do Conselho Regional de Contabilidade do DF de publicar, em sua Revista Eletrônica Aprender Contábil, num programa de natureza permanente, artigos e trabalhos de conclusão de graduandos dos cursos de Ciências Contábeis de algumas das principais instituições de ensino superior do Distrito Federal. São trabalhos selecionados pelos coordenadores dos respectivos cursos, que premiam o mérito acadêmico contábil do aluno. Uma das formas de incentivar as pesquisas é viabilizar sua divulgação, principalmente em revistas, pois possibilita que um grande número de pessoas acesse o que foi publicado. Entre os leitores, pode haver especialistas nas áreas e temas pesquisados, que eventualmente podem antever, nos trabalhos embrionários, potencialidades latentes que mereçam ser incentivadas.

Para esta edição, foram selecionados 12 trabalhos no total, todos oriundos de cursos de graduação em ciências contábeis: 2 da UCB – Universidade Católica de Brasília; 5 do UDF – Centro Universitário do Distrito Federal; 4 do UniCEUB – Centro Universitário de Brasília; e 1 da FACIPLAC.

Parabéns a todos os envolvidos: ao CRC-DF, aos professores orientadores dos trabalhos selecionados, aos demais professores dos cursos de ciências contábeis e a suas instituições, aos coordenadores dos cursos e aos alunos.

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa

Sumário

A Auditoria Governamental como meio de Transparência na Gestão Pública	06
Rosana Moreira Lopes Centro Universitário de Brasília UniCEUB	
A Formação Acadêmica do Contador dos cursos de Ciências Contábeis do Distrito Federal e o Desempenho no Exame de Qualificação	16
Maria Aparecida Almeida da Cruz Centro Universitário de Brasília UniCEUB	
A Possibilidade de Alteração Contratual visando o Benefício Financeiro	28
Ygor Mota Viana Faculdades Integradas da União Educacional do Planalto Central FACIPLAC	
A Relevância das Despesas Públicas inscritas em Restos a Pagar Não Processados	43
Vinicius Silva Queiroz Centro Univesitário do Distrito Federal UDF	
As Licitações e o Contador: um estudo exploratório sobre a contribuição do profissional contábil para as Micro e Pequenas Empresas, sediadas no DF interessadas em participar de processos licitatórios	51
Caio César Perestrello Gonçalves e Elaine Barbosa Justino Universidade Católica de Brasília UCB	
As Notas Fiscais Eletrônicas como Instrumento Facilitador para o Trabalho da Auditoria	65
Ana Luiza Nunes Fernandes Centro Universitário de Brasília UniCEUB	
Execução dos Recursos Orçamentários e Financeiros: Segurança Pública	78
Jennifer Rodrigues de Aguiar Centro Univesitário do Distrito Federal UDF	
Gestão Financeira versus Resultados do Esporte: uma análise comparativa nos 12 clubes mais populares do futebol brasileiro	86
Pedro Borges C. G. de Assis e Anderson de Azevedo Silva Universidade Católica de Brasília UCB	
Impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no Orçamento Público	96
Bruna Fernandes da Silva Centro Univesitário do Distrito Federal UDF	
O Mérito do Cientista da Contabilidade no Controle Interno do Setor Público Municipal	109
Marcelo Lima da Costa Centro Univesitário do Distrito Federal UDF	
Redução ao Valor Recuperável e Reavaliação de Ativos da Administração Pública - uma abordagem conceitual	115
Juliani Almeida Pinheiro Centro Univesitário do Distrito Federal UDF	
Sistema Público de Escrituração Digital - SPED: uma análise sobre a visão dos Contadores e Técnicos em Contabilidade dos escritórios do Setor Comercial Sul do DF	122
Mayara Moreira Bittencourt Centro Universitário de Brasília UniCEUB	
ANEXO I - RESOLUÇÃO CRC/DF N° 147/2010	132
ANEXO II - PORTARIA CRC/DF N° 086/2010	133



**A AUDITORIA GOVERNAMENTAL
COMO MEIO DE TRANSPARÊNCIA
NA GESTÃO PÚBLICA**

**ROSANA MOREIRA LOPES
UNICEUB**

ROSANA MOREIRA LOPES

Centro Universitário de Brasília UniCeub

Curso: Ciências Contábeis

Coordenador: Rogério Ramos Marques

Professor Orientador: Dr. Jorge de Souza Bispo

RESUMO

Com o passar dos anos, a ideia de alertar a sociedade para que caminhe junto aos órgãos de controle está cada vez mais fixa, e com isso, vem a necessidade de criar instrumentos que fortaleçam o controle social. Sabe-se que é cada vez mais ampla a preocupação das empresas públicas com relação aos seus referenciais de qualidade. Para que isso seja possível, é necessário que se constitua uma organização que preserve valores, integre funcionários e valorize-os com base em respeito, tolerância e confiabilidade. Desse modo, a ética é um dos vínculos existentes no setor público, responsável pelas relações de trabalho dentro de um país, e que, a cada dia, apresenta mais indícios de má utilização dos recursos públicos, expondo a necessidade da divulgação de informações das gestões, para que possíveis irregularidades sejam encontradas. Nesse aspecto, apresenta-se a seguinte questão a ser respondida: como a auditoria governamental contribui no processo de transparência nas gestões públicas? O objetivo do presente artigo é propor uma análise acerca da influência da auditoria governamental na transparência pública, bem como identificar as ferramentas que o governo utiliza para atingir essa transparência. Espera-se que os órgãos governamentais se preocupem com questões de desempenho, cultura organizacional e difusão da transparência, de forma a tornar-se referência em ética e responsabilidade social no setor público.

Palavras chave: Auditoria governamental. Gestão pública. Transparência.

1. INTRODUÇÃO

Acompanhando a globalização e crescimento dos mercados, as empresas passaram a enfrentar uma concorrência mais acirrada, o que levou à elevada busca por caminhos cada vez mais tecnológicos e maior preocupação em estabelecer controles seguros para reduzir os custos e assim possibilitar garantia no processo de competitividade. Contudo, na corrida econômica das entidades, a necessidade de segurança e veracidade nas demonstrações financeiras apresentadas a possíveis investidores era essencial, surgindo então um processo de estudo e análise dos dados coletados, a auditoria.

Com o surgimento da auditoria, e analisando-se as condições das instituições democráticas existentes no Brasil, no que tange ao controle e até mesmo a falta dele sobre os cofres públicos, considerando-se a evidente corrupção política, fez-se necessário a implementação de procedimentos nos quais seria possível identificar as principais causas que favoreciam o desvio e a má utilização dos recursos públicos os quais deveriam financiar atividades geradoras de benefícios sociais, possibilitando assim a adoção da auditoria governamental, associada à prática que a administração pública exercia no controle de arrecadação de tributos.

Segundo Junior (2007), o serviço público seria a atividade exercida pelo Estado de modo a realizar o cumprimento de seus fins, ou seja, a tarefa atribuída ao Estado para que seja exercida de modo direto ou por meio de seus delegados, visando à satisfação de interesse público.

É, portanto, segundo Juarez Freitas (2004, p.85), “o conjunto de atividades essenciais, assim consideradas pelo ordenamento jurídico, prestadas diretamente pelo Poder Público ou por delegação executória “*latu sensu*”, tendo em vista atender ao interesse geral e sob regência dos princípios constitucionais de Direito Administrativo.”

Uma vez existente tal conjunto de definições sobre o sentido e o significado dos serviços públicos, de acordo com Meirelles (2009), é possível afirmar que a administração pública se refere aos serviços de interesse comum que são prestados pelo Estado, devendo seguir uma linha firme de probidade administrativa.

Nesse sentido, o objetivo geral do presente artigo é compreender o processo de auditoria governamental na gestão pública, correlacionando aos conceitos atuais acerca da administração, e assim alinhando às ideias de transparência e outros valores éticos relacionados ao governo.

No contexto atual da formação dos profissionais de gestão pública, observa-se cada vez mais a importância do exercício de atividades que possam fazê-los vivenciar o trabalho em equipe, trazendo a eles experiências diversas que contribuam para o desenvolvimento de sua carreira. Junto a esse objetivo, busca-se também a constante conscientização do indivíduo, de modo que ele se consolide como cidadão atuante em meio à sociedade e ao ambiente em que vive.

Diante disso, a ênfase deste trabalho é analisar em que medida os setores de gestão pública da atualidade preservam sua transparência, dentro e fora da auditoria, e verificar os valores e competências atribuídos aos gestores públicos.

Diversos teóricos estabelecem diretrizes necessárias para formular estratégias em auditorias, entre elas destaca-se o que afirma Chiavenato (2004) em relação ao mapeamento ambiental e à avaliação interna da organização a partir da matriz de *Swot* (*Strengths, Weakness, Opportunities, Threats*), envolvendo uma análise entre pontos fortes e fracos, além de possíveis ameaças ou oportunidades em estabelecer uma estratégia.

Sendo assim, a limitação do estudo para identificar, analisar e descrever as diferentes formas atribuídas à auditoria surgiu a partir da necessidade em responder a seguinte pergunta: *Como a auditoria governamental contribui no processo de transparência nas gestões públicas?*

Após anos de estudo e pesquisa a respeito dos interesses visados pelos funcionários públicos dentro da organização, hoje se sabe que há uma linha tênue separando a teoria da prática, sendo essa última a grande fonte de aprendizado por parte dos grupos de indivíduos.

Além disso, vale ressaltar que a auditoria governamental não é uma novidade, porém, sua importância deve ser enfatizada no processo de transparência, atingindo-se o seu principal objetivo, que é promover técnicas de análise onde sejam identificadas distorções nas ações do governo, gerando maior eficácia na utilização dos recursos públicos. Logo, o objetivo específico deste artigo é identificar o sentido real da auditoria no setor público, e quais competências deverão ser desenvolvidas pelo gestor público compondo a ética e a confiabilidade da gestão, e assim contribuindo para a ampliação do conhecimento da sociedade em relação à linha teórica da auditoria governamental e as atribuições dos agentes públicos vinculadas à transparência.

A presente pesquisa é composta por segmentações e está organizada da seguinte maneira: na primeira parte, esta introdução, apresenta-se uma breve contextualização do tema, sua importância para a administração pública, a questão a ser respondida e o objetivo a ser alcançado. Em seguida, na parte destinada ao referencial teórico, serão apresentados conceitos relacionados à administração pública, ao agente público, suas competências e funções e uma revisão sobre conceitos aplicados à auditoria governamental. Na terceira parte, são apresentados os aspectos metodológicos. Em seguida, é realizada uma breve análise da questão da transparência. Por fim, são apresentadas as considerações finais, inclusive com sugestões para futuras pesquisas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Com o propósito de obter maior fundamentação para este artigo, o referencial teórico aborda uma descrição a respeito da administração pública, atribuindo o papel da administração em uma gestão de sucesso, dentro do tópico *Iniciativas Competitivas* por parte da administração pública. A partir daí, trata do agente público, considerando as competências e comportamentos que o agente deverá desenvolver na execução de sua função, originando um trabalho transparente, objetivo e ético. E por fim, um breve histórico da auditoria governamental, seguido de suas classificações e instrumentos.

2.1. Iniciativas Competitivas por parte da administração pública

A administração pública é a atividade em que as autoridades tomam providências para satisfação das necessidades de interesse público, utilizando-se de meios materiais, financeiros e humanos para alcançar os fins que não sejam os próprios, mas sim visando o bem comum.

Administrar consiste em um processo amplo em que, supervisionar, chefiar, gerir ou gerenciar, compreendem o chamado coordenar, onde deve-se dirigir e integrar esforços de um grupo de trabalho para atingir os objetivos da organização. Ao mesmo tempo, coordenar não é apenas uma técnica, mas também uma atitude, na qual se exige trabalhar com pessoas e gostar de trabalhar com elas. Compreende ajudá-las, encorajá-las e orientá-las, dando-lhes atenção. (RIBEIRO, 2008)

Uma gestão de qualidade como diferencial competitivo na administração pública compreende a coordenação na realização de Projetos Internos e Externos, mas as ideias envolvidas pelo próprio coordenador podem se estender para cada uma das atitudes individuais dentro dos diversos órgãos.

Conquistar pessoas na área da coordenação da administração pública é envolvê-las de forma que coloquem em sua meta, a criatividade e a excelência a serviço de um objetivo, dando tudo pela equipe. Todo bom coordenador de setor público deve se perguntar: "Cada um dos profissionais sobre a minha autoridade vai crescer e se desenvolver por causa da minha influência?". Assim, ele terá bases firmes para realizar seu trabalho de maneira adequada e sempre com equilíbrio. (CHIAVENATO, 2000).

Nesse aspecto, as ações englobadas pelas funções de administrar, coordenar e conquistar pessoas podem ser consideradas como iniciativas competitivas necessárias e praticadas por parte da administração pública.

2.2. O Agente Público

A principal função do coordenador é administrar, e não simplesmente executar, pois ele reúne recursos e pessoas de modo a atingir os objetivos organizacionais. Assim, o coordenador da gestão pública é remunerado, principalmente, para administrar, e é nessa atividade que seus esforços devem estar concentrados, mas muitas vezes ele também possui importantes responsabilidades de execução. (CHIAVENATO, 2000).

Um dos principais papéis do coordenador é treinar seus subordinados para resolverem seus próprios problemas de execução, seja em órgãos públicos ou em diversos outros em geral. Porém, há situações em que ele mesmo também executa algumas atividades, e isso é muito produtivo quando ele não se esquece de sua responsabilidade de coordenador para apenas executar. (BLANCHARD, 2000)

O coordenador da gestão pública acompanha todas as atividades, sendo essa a sua função de administrador, e, segundo Lacombe e Heilborn (2003), para uma administração de sucesso há três áreas nas quais suas competências são exigidas: técnica, de relações humanas e na área administrativa.

A intensidade de utilização das competências técnica e administrativa varia de acordo com o nível hierárquico do coordenador, já a competência

de relações humanas é utilizada com a mesma intensidade, independente do seu nível hierárquico. (LACOMBE e HEILBORN, 2003)

Dessa maneira, cria-se um novo perfil para o coordenador da administração pública, uma vez que ele deve, além de atender aos usuários internos e externos, manter-se aberto para as novas tecnologias administrativas que surgem nos órgãos públicos.

É função do coordenador da administração proporcionar empregados capacitados e motivados à organização, assim como ter a preocupação com a qualidade de vida no trabalho, agregando valores aos empregados, à empresa e aos clientes e atuar constantemente como agente de mudança. (BLANCHARD, 2000)

Para promover iniciativas referentes à qualidade de vida como diferencial, o coordenador deve reconhecer as pessoas como parceiras da organização, proporcionando competitividade à empresa, mas sempre mantendo um comportamento ético e socialmente responsável.

Para realizar seu trabalho na gestão pública com excelência, o agente deve procurar desenvolver certas competências, como as listadas por Chiavenato (2000) no Quadro 01.

Competências do Agente Público	
01	- ser um agente de mudanças
02	- estar inteirado da situação da organização
03	- ter um bom nível de cultura geral
04	- conhecer sua área de atuação
05	- agregar conhecimentos
06	- ter facilidade de diálogo e relacionamento
07	- estabelecer uma relação de confiança
08	- colocar ênfase nas pessoas
09	- ter comportamento ético
10	- ter disposição para assumir riscos
11	- ter senioridade e equilíbrio

Quadro 01 – Competências do Agente Público. Elaboração: Autor
Fonte: Chiavenato (2000)

Desse modo, para Blanchard (2000), além de ter pensamento estratégico, o agente do setor público deve saber compartilhar sua responsabilidade, percebendo e lidando com os mais diversos sentimentos. Seu grande objetivo deve ser propor ações que possam ir à raiz do problema, buscando sempre saber lidar com resistências que possam surgir ao longo do caminho.

A gestão do setor público busca formar seus funcionários e incentivar a qualidade de vida como diferencial competitivo fortalecendo cada vez mais a interação entre os seus membros. Há diversos comportamentos que um agente deve tentar abandonar, com o objetivo de trabalhar melhor com o seu grupo, obtendo resultados mais abrangentes para incentivar a qualidade de vida no trabalho. Entre eles, pode-se citar, segundo Gasparetto (2003):

1. Comportamento agressivo: um comportamento agressivo ocorre quando, em busca de seus objetivos, a pessoa expressa seus desejos, seus sentimentos, seus pontos de vista, subestimando, ferindo ou humilhando a outra. Embora esses comportamentos possam permitir que uma pessoa atinja seus objetivos, geram um ambiente de tensão, de insatisfação, de agressividade, provocando uma reação também agressiva.
2. Comportamento submisso: ocorre quando uma pessoa não expressa seus sentimentos, pontos de vista e desejos, resultando num comportamento de fuga e de autodesvalorização, que conduz a uma dificuldade em alcançar seus objetivos ou alcançando-os de modo inadequado.
3. Comportamento manipulador: a principal característica da comunicação manipuladora é a utilização da linguagem como disfarce, para concretizar os seus objetivos, ou seja, utiliza com frequência uma linguagem pouco direta na forma como expressa as suas intenções, recorrendo à insinuação como forma de manipular ou a chantagem emocional para alcançar o que pretende.

Entre os comportamentos que se deve buscar desenvolver ao máximo, pode-se citar como principal a assertividade, onde se exprime com tranquilidade emoções e opiniões, em que o servidor age defendendo o seu ponto de vista, sem negar o direito a uma posição por parte da sociedade.

Outro comportamento fundamental para o papel da gestão pública é a empatia, isto é, se colocar no lugar do outro. Ser empático não é ser simpático. A simpatia acarreta certo envolvimento emocional, que, se existente, poderá causar prejuízos ao julgamento de determinadas situações. Por outro lado, a empatia permite uma comunicação mais objetiva e eficiente.

Para Álvaro Nassaralla (2005) "a empatia requer um interesse real de ouvir o outro, além de uma disposição a estar aberto a novos conceitos e maneiras de pensar, e é justamente aí que atuam os 'filtros mentais': aqueles filtros que correspondem a preconceitos, valores, ideias fixadas em crenças, no subconsciente. A cortesia, a boa vontade, o cuidado e o tempo dedicados ao serviço público caracterizam o esforço pela disciplina".

Ainda segundo Álvaro Nassaralla (2005) "os preconceitos são as principais defesas e funcionam como barreiras bloqueando novas formas de pensar, compreender e sentir o mundo. Dessa forma, as pessoas agem como inibidoras da própria mentalidade que, quando fortalecida, vai impedi-las de serem empáticas".

Com a aplicação concreta desses preceitos, espera-se que a função do

agente público não se limite ao fato apenas de gerenciar as atividades da administração pública mas que sejam observadas como papel agregador e de comprometimento para o alcance do melhor resultado possível.

2.3 Auditoria Governamental

De acordo com o manual das Normas de Auditoria Governamental (NAGs), auditoria governamental é:

O conjunto de técnicas que visam avaliar diversos aspectos em entidades da administração direta e indireta, sendo esses, funções, subfunções, programas, ações, áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais.

De acordo com Castro (2009) a auditoria consiste em analisar não só a gestão pública, como também a aplicação dos recursos por entidades de direito público e privado, em um processo de confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal.

Essa análise é uma importante técnica de controle do Estado, a partir da qual os recursos públicos poderão ser melhor utilizados, procurando assim corrigir eventuais atos e fatos que possam originar a corrupção, a negligência, o desperdício, atuando antecipadamente a essas situações em busca de resultados. (CASTRO, 2009)

Segundo o art. 74 da Constituição Federal, a auditoria na administração pública tem como finalidade comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e fatos administrativos, avaliando os resultados alcançados quanto à eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional e contábil, assim como a aplicação de recursos por entidades de direito privado.

A auditoria governamental pode ser realizada tanto na esfera interna, exercida por contadores de cargos públicos, cuja execução seguirá o sistema de controle interno de cada poder, quanto a externa, competente ao Tribunal de Contas da União, executada em sistemas, atividades, projetos, programas de governo, órgãos ou entidades da administração pública em âmbito Federal.

Em conformidade com a instrução normativa nº 01/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno, a auditoria classifica-se em:

Classificação da Auditoria	
Tipo	Objetivos/Definições
Auditoria de Avaliação da Gestão	Tem como objetivo emitir opinião procurando certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos: exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas; exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da legislação pertinente; e avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos.

Auditoria de Acompanhamento da Gestão	Tem como objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo desvios ao desempenho da sua missão institucional.
Auditoria Contábil	É o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, adotando-se procedimentos específicos, relacionados ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.
Auditoria Operacional	É a avaliação das ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial.
Auditoria Especial	Objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Esse tipo de auditoria compreende os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades.

Quadro 02 – Classificação da auditoria. Elaboração: Autor

Fonte: Secretaria Federal de Controle Interno Instrução Normativa nº 01/2001

Para o exercício de sua função fiscalizadora, a auditoria adota instrumentos, os quais, de acordo com o art. 71, inciso IV da Constituição Federal compreendem as inspeções e a própria auditoria. Contudo, o Regime Interno do TCU, em seus arts. 238 e 243, acrescenta outros instrumentos para aprimorar essa fiscalização, seguindo as etapas relacionadas no quadro a seguir:

Instrumentos Fiscalizadores	
Instrumento	Finalidades
Levantamento	<ul style="list-style-type: none"> - Conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional dos Poderes da União, incluindo fundos e demais instituições que lhe sejam jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais no que se refere aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais; - Identificar objetos e instrumentos de fiscalização; - Avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações
Auditoria	<ul style="list-style-type: none"> - Examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; - Avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados; - Subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro.
Inspeções	<ul style="list-style-type: none"> - Suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias ou representações quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade de fatos da administração e de atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição.

Acompanhamentos	<p>- Examinar, ao longo de um período predeterminado, a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial;</p> <p>- Avaliar, ao longo de um período predeterminado, o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados.</p>
-----------------	---

Quadro 03 – Instrumentos Fiscalizadores. Elaboração: Autor

Fonte: Regime Interno TCU

O Governo Federal utiliza a Auditoria Governamental como uma ferramenta de controle e transparência, porém, ainda não ganharam o enfoque necessário, em que a auditoria deveria ser o ponto forte das unidades governamentais, pois por meio dela pode-se comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, tendo em vista que, o gestor de cada órgão, às vezes, não consegue acompanhar todos os acontecimentos dentro do próprio órgão, cabendo assim, à auditoria verificar se as metas estabelecidas no plano do governo estão sendo cumpridas.

3. METODOLOGIA

O presente artigo considera métodos específicos referentes à pesquisa, objetivando a confiabilidade das informações apresentadas, em que, a abordagem do problema caracteriza-se como qualitativa, onde, procura-se reunir dados e interpretá-los para fundamentar as informações.

Neste estudo, foi utilizado o tipo de pesquisa caracterizado como exploratória, a partir de uma revisão bibliográfica que, além de aprimoramento de ideias, busca também a descoberta de intuições, questionamentos, interpretações e posicionamentos. A fonte de pesquisa foi livros, referências coletadas em sítios de pesquisa e artigos relacionados ao tema.

As pesquisas dizem respeito a mecanismos que visam a construção de conhecimentos, que demonstram como objetivos essenciais à geração de novos conhecimentos, a corroboração deles ou, a oposição à certa ideia pré-existente (GIL, 2001). Basicamente, a pesquisa torna-se um mecanismo de aprendizado, seja por parte do sujeito que a realiza ou da sociedade em que a pesquisa é desenvolvida, onde também podem ser definidas como o desempenho de atividades sob orientação e planejamento, buscando um conhecimento específico, de modo amplo e organizado.

As pesquisas devem se caracterizar, a todo o momento possível, como uma rotina a ser seguida, tanto na vida profissional de professores e pesquisadores, quanto na dos estudantes, onde, segundo Lakatos e Marconi (1991), para elaboração de uma boa pesquisa, deve-se fazer uma leitura atenta e sistemática, seguida de anotações que deverão servir para fundamentação teórica do estudo.

Lakatos e Marconi (1991) esclarecem que a pesquisa bibliográfica oferece um mecanismo de suporte a cada fase de todos os tipos de pesquisa, já que promove auxílio ao definir o problema, ao determinar os objetivos, construir hipóteses, fundamentar a justificativa da escolha do tema e, finalmente, ao elaborar o relatório final.

De acordo com Lakatos e Marconi (1991), tendo como ponto de partida

um problema, toda pesquisa tem como objetivo encontrar respostas e sanar dúvidas que amplifiquem o conhecimento sobre determinado assunto. Para muitos teóricos, existe a ideia de que a pesquisa bibliográfica abrange ler, analisar e interpretar livros, periódicos, documentos ou xerocópias, mapas, fotos, manuscritos. Nessa linha, pode-se dizer que o presente trabalho tem seu foco voltado à aplicação dos conceitos encontrados, analisados e correlacionados para a solução do problema proposto.

4. ANÁLISE DA QUESTÃO DA TRANSPARÊNCIA

Em meio aos vários direitos do cidadão estabelecidos pela Constituição Federal de 1988, há o incentivo à participação popular nos processos de elaboração e discussão do governo referente a planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos, através de instrumentos que contribuem no crescimento da participação popular em diversas áreas sob a ação do Estado.

Segundo Lúcio Evangelista a participação da população ocorre quando:

O cidadão atua no interesse da coletividade, sem um interesse individual imediato, visando superar alguma situação pelas vias administrativas ou judiciais. Ou seja, ele exerce perante a administração pública o direito de opinar sobre as prioridades, participar, decidir, compartilhar, validar e proteger a aplicação dos recursos públicos na geração de benefícios à sociedade. (Evangelista, Lúcio. Controle social versus transparência pública: uma questão de cidadania. Brasília, 2010, p. 06)

Contudo, para que o direito à informação seja praticado pelo cidadão, os órgãos integrantes do Poder Público devem disponibilizar dados e informações em linguagem clara e objetiva de modo a proporcionar entendimento da população em todo e qualquer nível de escolaridade, para que esta exerça o seu direito de interferir e fiscalizar as ações governamentais, denominando-se assim o princípio da transparência. (EVANGELISTA, 2010)

Com isso, é possível entender como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) contribui no processo de transparência, possibilitando assim um grande avanço na consolidação da democracia no Brasil, aproximando os cidadãos dos governantes através de dispositivos que preveem a participação popular na administração pública. Além disso, através da Lei Complementar n.º 131 de 27.05.2009, pode-se fixar ainda mais a relação entre a sociedade e o Estado, partindo-se das alterações sofridas pela LRF.

4.1 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

A LRF surgiu através de um projeto elaborado pelo poder executivo apoiando-se no artigo 165, parágrafo 9º da Constituição Federal, a qual estabelece normas de finanças públicas direcionadas à responsabilidade na gestão fiscal onde presume-se uma ação planejada e transparente.

A LRF foi criada para aumentar o controle sobre a gestão pública, prevenir riscos e corrigir possíveis desvios na gestão fiscal. A partir daí, pode-se introduzir o princípio da transparência na administração pública, considerada essencial nas gestões públicas contemporâneas.

Essa lei possui interferência nas atuações da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com abrangência sobre os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, compreendendo as administrações diretas e indiretas. Em seu artigo 48, a LRF enfatiza o princípio da transparência, controle e fiscalização, em que os define como instrumentos de transparência da gestão fiscal, compreendendo:

- Os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias;
- As prestações de contas e o parecer prévio;
- O relatório resumido da execução orçamentária;
- O relatório de gestão fiscal; e
- As versões simplificadas desses documentos.

Contudo, a LRF sofreu alterações introduzidas pela lei complementar nº 131 de 27 de maio de 2009, a qual estabeleceu que os documentos anteriormente citados devem ficar disponíveis à sociedade em tempo real e de forma detalhada, por meio eletrônico de acesso público. Essa transparência que trata a LRF, incluindo-se a Lei Complementar nº 131/2009, vai além de uma ideia de publicidade, pois, estabelece a divulgação das informações de forma clara, possibilitando a transparência orçamentária.

4.2 Portal da transparência

Em 2004 ocorreu a criação do portal da transparência, pela Controladoria Geral da União, possibilitando o acesso a informações sobre os recursos públicos transferidos pelo Governo aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o que pode ter melhorado a relação entre o Estado e a sociedade, e também ajudado no aumento da transparência dos atos governamentais.

Nesse portal são lançados detalhadamente dados sobre a execução orçamentária e financeira dos entes da Federação, obrigando assim os órgãos e entidades da administração pública a repassarem informações sobre suas atividades, dando sustentação à base de dados do portal. Assim, os objetivos do portal de transparência são de corrigir a gestão pública, priorizando uma gestão ética e incentivando a participação da sociedade na administração do Estado.

O portal vem mostrar, além da transferência de recursos, informações sobre gastos diretos do governo, execução orçamentária, receitas previstas, convênios, projetos e ações governamentais, procurando assim

aumentar a transparência da gestão pública, indicando diretamente os responsáveis pelas ações, além de permitir à sociedade acesso a informações sobre o uso do dinheiro público, podendo esta colaborar no controle das ações governamentais.

4.3 Planejamento

Em qualquer processo de gestão, dentre suas diversas etapas, adota-se como primeira e primordial, a etapa do planejamento, pois é a partir dessa atividade que são definidas as metas e intenções, por meio de decisões estratégicas como forma de alinhamento do futuro de uma entidade.

A NBC T 16.3 define planejamento como “um processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados”.

Para que o governo faça uso adequado de suas arrecadações, é necessário que tenha um instrumento essencial ao processo de planejamento e gestão pública, denominado orçamento público, a partir do qual pode-se estimar, acompanhar e controlar os valores arrecadados para o bom funcionamento dos órgãos públicos e estimar os devidos gastos a serem realizados nas suas mais diversas atividades de acordo com os objetivos traçados.

4.3.1 Orçamento público

Com o princípio da transparência, o processo orçamentário aproximou-se ainda mais da gestão fiscal, pois é nele que são elaboradas as estimativas de arrecadação de receitas, assim como a autorização para a realização de despesas, alinhando-se à devida prestação de contas. Por meio do orçamento, os cidadãos podem identificar o destino dos recursos recolhidos pelo governo, através dos impostos pagos, considerando que, nenhuma despesa pública pode ser realizada sem estar previamente fixada no orçamento.

A Constituição Federal em seu artigo 165 estabelece princípios constituídos pelo Plano Plurianual, a Lei das Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, que devem ser seguidos para elaboração dos orçamentos públicos, os quais, de acordo com a LRF, devem refletir informações sobre políticas e programas, assim como metas e aplicações dos recursos, de forma a permitir o controle e acompanhamento das gestões públicas.

Para Quintana, Machado, Quaresma e Mendes (2011), “o Plano Plurianual é o primeiro instrumento de planejamento de uma entidade pública, onde objetivos e metas da administração pública são traçados, relativos a despesas de capital e outras despesas dessas decorrentes”. O Plano Plurianual é elaborado pelo Poder Executivo por meio de lei anual, e posteriormente aprovado pelo Poder Legislativo, servindo de base para a elaboração da Lei das Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual.

A Lei das Diretrizes Orçamentárias, de acordo com o artigo 165 da Constituição Federal, serve de auxílio para o orçamento anual além de estabelecer metas e prioridades da administração Pública, alterar legislações tributárias e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Na Lei Orçamentária Anual aplica-se a previsão de receitas, a autorização de despesas, e define-se o programa de trabalho do Governo pelo qual a Administração fica autorizada a utilizar. Ainda na LOA, discriminam-se os recursos orçamentários e financeiros necessários para atingir as metas e prioridades estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e compreende:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público (art. 165, § 5º, inciso I, da CF/88);
- II) o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto (art. 165, § 5º, inciso II, da CF/88);
- III) o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público (art. 165, § 5º, inciso III, da CF/88).

Segundo Quintana, Machado, Quaresma e Mendes (2011, p.23), "o orçamento anual existe para viabilizar o alcance dos objetivos e metas propostos no Plano Plurianual (PPA), em conformidade com as diretrizes fixadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)". Nesse sentido, pode-se dizer que uma das funções do orçamento é reduzir as desigualdades inter-regionais, assim como ser um instrumento de planejamento e transparência, possibilitando o controle da sociedade relativo aos gastos de recursos públicos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste artigo foi propor uma análise acerca da influência da auditoria governamental na transparência pública, bem como identificar as ferramentas que o governo utiliza para atingir essa transparência, e, especificamente, apontar o papel dos gestores no processo de transparência e quais competências deverão ser desenvolvidas por esses gestores compondo a ética e a confiabilidade da gestão, e assim contribuindo para a ampliação do conhecimento da sociedade em relação à linha teórica da auditoria governamental e as atribuições dos agentes públicos vinculadas à transparência.

Por meio da análise das informações obtidas via material bibliográfico, pôde-se responder de forma abrangente à questão da pesquisa, entendendo-se que não basta apenas disponibilizar informações aos usuários a fim de promover uma transparência, mas sim, que essas informações divulgadas devem corresponder, de forma fidedigna, às ações praticadas pelas gestões públicas, assim sendo, a auditoria tem o papel de elaborar e fiscalizar a execução contábil, financeira, orçamentária, operacional e pa-

trimonial relativos à legitimidade e legalidade das informações divulgadas.

Além disso, os profissionais do setor público exercem papel fundamental no processo de transparência, devendo demonstrar disposição em construir uma relação de compromisso e lealdade com a organização, agindo com ética, transparência e legitimidade, sendo, para isso, fundamental o papel exercido pelas lideranças e o ambiente constituído a partir de valores atribuídos aos agentes públicos.

Os instrumentos utilizados no planejamento, como o Plano Plurianual, a Lei das Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, que devem ser seguidos para elaboração dos orçamentos públicos, os quais, de acordo com a LRF, devem refletir informações sobre políticas e programas, assim como metas e aplicações dos recursos, de forma a permitir o controle e acompanhamento das gestões públicas.

Nesse sentido, a auditoria governamental ao examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial e ao avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados, exerce papel primordial como meio de transparência da gestão pública.

É necessário o contínuo incentivo ao debate sobre este tema, conforme o que já vem sendo feito por meio de seminários e fóruns promovidos pelos Governos Federais, Estaduais e Municipais, com o objetivo de alertar tanto os governantes quanto a sociedade para que seja dada mais atenção a este assunto, além de favorecer futuras pesquisas que possam utilizar técnicas quantitativas e qualitativas que possam ampliar as discussões e conclusões sobre o tema.

REFERÊNCIAS

- BLANCHARD, Ken; BOWLES, Sheldon. Big Bucks! How to make serious money for both you and your company. Macmillan, 2000.
- BRASIL. Constituição Federal, de 05/10/1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d1171.htm>. Acesso em: 29/04/2013.
- _____. Decreto nº 1.171, de 22/06/1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d1171.htm>. Acesso em: 29/04/2013.
- _____. Instituto Rui barbosa. Normas de Auditoria Governamental-NAGs: Aplicáveis ao Controle Externo. 2010. Disponível em: <http://www.contrepublico.org.br/files/Proposta-de-Anteprojeto-NAGs_24-11.pdf> Acesso em: 07/05/2013.
- _____. Lei de Acesso a Informação. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12527.htm> Acesso em: 29/04/2013.
- _____. Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 29/04/2013
- _____. Lei Complementar nº 131, de 27/05/2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 29/04/2013
- _____. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.130, de 21/11/2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC11302008_NBC_T163_Planejamento_seus_Instrumentos_Enfoque_Contabil.pdf> Acesso em: 29/04/2013
- _____. Portal da Transparência. Disponível em: <www.portaldatransparencia.gov.br> Acesso em: 07/05/2013
- _____. Portal do Orçamento. Disponível em: <<http://www.orcamentobrasil.com>> Acesso em: 07/05/2013
- _____. Secretaria de Controle Interno Instrução Normativa nº 01, de 06/04/2001. Disponível em: <<http://www.auditoriainterna.ufscar.br/arquivos/documentos/Instrucao-normativa-n.o-01-de-06-de-abril-de-2001.pdf>> Acesso em: 12/05/2013.
- _____. Regime Interno do TCU. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/sobre_normativos/regimento.pdf> Acesso em: 07/05/2013.
- _____. Conceitos de auditoria Governamental. Disponível em: <www.senado.gov.br/senado/scint/insti/conceitos_auditoria_gov_5_tipos.asp> Acesso em 29/04/2013.
- _____. Normas brasileiras de Contabilidade NBC T 16.3. Disponível em: www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/ Acesso em: 09/05/2013
- CASTRO, Domingos Poubel. Auditoria e Controle Interno na Administração Pública. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.
- CHIAVENATO, Idalberto. Administração nos novos tempos. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- CHIAVENATO, Idalberto. Administração. São Paulo: Makron-Books, 2004.
- EVANGELISTA, Lúcio. Controle Social Versus Transparência Pública: uma questão de cidadania. Brasília: 2010. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053966.PDF>>
- FREITAS, Juarez. O controle dos atos administrativos. 3.ed. rev., e ampl.. São Paulo: Malheiros, 2004.
- GASPARETTO, Luiz Eduardo. Desenvolvimento Gerencial – Apostila nº1: O Papel do Gestor. São Paulo: UnifMU, 2004
- GIL, Antonio Carlos. Gestão de pessoas: enfoque nos papéis profissionais. São Paulo: Ed. Atlas, 2001.
- JUNIOR, José Cretella. Curso de Direito administrativo. 16º ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Revista Forense, 2007.
- LACOMBE, Francisco J. M.; HEILBORN, Gilberto Luiz J. Administração: princípios e tendências. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003.
- LAKATOS, Maria Eva. MARCONI, Marina de Andrade; Fundamentos de Metodologia Científica. São Paulo: Ed. Atlas, 1991.
- LUIZ, Wander; PIRES, João Batista Fortes de Souza; DESCHAMPS, José Ademar. LRF Fácil – Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal – Volume II – Instrumentos de Planejamento – CFC – 5ª edição – 2003 disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 02/05/2013
- MEDAUAR, Odete. Direito Administrativo Moderno. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009.
- NASSARALLA, Álvaro. Como vai sua empatia? Quando o que importa é o outro. Disponível em: <<http://www.rh.com.br/Portal/Comunicacao/Artigo/4085/como-vai-a-sua-empatia-quando-o-que-importa-e-o-outro.html#>> Acesso em: 29/04/2013
- RIBEIRO, João. Comportamento Organizacional. Disponível em: www.anje.pt/system/files/items/76/original/comportamentoOrgan-v11-final.pdf> Acesso em 29/04/2013.

A FORMAÇÃO ACADÊMICA DO CONTADOR DOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO DISTRITO FEDERAL E O DESEMPENHO NO EXAME DE QUALIFICAÇÃO

MARIA APARECIDA ALMEIDA DA CRUZ
UNICEUB



MARIA APARECIDA ALMEIDA DA CRUZ

Centro Universitário de Brasília UniCeub

Curso: Ciências Contábeis

Coordenador: Rogério Ramos Marques

Professor Orientador: Dr. Jorge de Souza Bispo

RESUMO

A Lei 12.249/2010 trouxe grandes novidades para o segmento contábil. O Exame de Suficiência, obrigatório para o exercício da profissão, passou novamente a ser exigido. Criado em 1999, o referido exame foi aplicado no período de 2000 até 2005, quando foi suspenso, por questões legais. Além de apresentar a possibilidade de melhorar a profissão de contador, o exame traz avanços significativos para a categoria, com o intuito de valorizar a profissão. O objetivo geral do trabalho consiste na análise da qualidade do ensino dos cursos de Ciências Contábeis no Distrito Federal e o desempenho dos egressos no Exame de Suficiência, utilizando-se da pesquisa bibliográfica e exploratória. Conclui-se por meio da análise dos dados, que os egressos dos cursos de Ciências Contábeis do Distrito Federal apresentaram um bom desempenho em relação ao Exame de Suficiência. Constatou-se ainda que, embora o Distrito Federal tenha obtido melhores índices de aprovação no Exame, é preciso aprimorar a qualidade do ensino, ressaltando a valorização e a expansão da profissão contábil. Elucida-se ainda que o exame servirá como instrumento de apoio às instituições de Ensino Superior no que tange à qualidade do ensino dos Cursos de Ciências Contábeis, pois mediante a análise dos resultados obtidos será demonstrada a posição dessa qualidade, mas que numa lógica normal levará a todos os elementos componentes do processo de formação de um profissional a reavaliar sua posição.

Palavras chave: Qualidade no Ensino. Ciências Contábeis. Exame de Suficiência. Distrito Federal.

1. INTRODUÇÃO

A demanda por qualificação profissional em Ciências Contábeis tem crescido nos últimos anos, aumentando assim a oferta de cursos profissionalizantes e de graduação. No entanto, o alto índice de reprovação no Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, obrigatório para Bachareis e técnicos, traz um cenário preocupante e constata o despreparo dos profissionais para atender às exigências do mercado. As instituições de ensino, responsáveis pelo processo de formação dos profissionais em contabilidade, precisam reavaliar sua posição para adequar esses profissionais à realidade do mercado atual.

O desempenho dos alunos no Exame de Suficiência está relacionado à qualidade do ensino do curso de Ciências Contábeis e à formação do profissional, visto que é necessário que haja um mínimo de conhecimentos para que o candidato consiga a pontuação de 50% de acertos nas questões propostas.

Diante disso, a questão problema que motivou o presente estudo foi: até que ponto as Instituições de Ensino Superior do Distrito Federal formam profissionais qualificados para o mercado de trabalho, com o mínimo de aproveitamento para a obtenção do título de contador?

Nesse sentido, o objetivo geral deste estudo é analisar a qualidade do ensino dos cursos de Ciências Contábeis do Distrito Federal e o desempenho dos egressos no Exame de Suficiência. Para tanto, faz-se necessário atingir os seguintes objetivos específicos: analisar a evolução do ensino da contabilidade juntamente com a grade curricular; evidenciar as mudanças ocorridas no cenário contábil e promover uma análise comparativa da qualidade do ensino dos cursos de Ciências Contábeis com os resultados obtidos nos Exames de Suficiência no Distrito Federal.

Segundo a Lei das Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB, Lei nº 9.394/96), uma das finalidades da educação superior é "formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua". Nesse sentido, o presente artigo se justifica, uma vez que a educação é a área em que se dá toda formação profissional, pelo fato de que, durante a sua formação, o contador deve adquirir habilidades e competências a fim de atender às necessidades do mercado de trabalho, cada vez mais exigente e competitivo.

Ante o exposto, o Exame de Suficiência servirá de parâmetro para avaliar se esses profissionais estão tendo a formação necessária para manter-se competitivos no mercado de trabalho, uma vez que o Exame busca a valorização da classe contábil e, além de melhorar a qualidade do ensino, proporcionará ao mercado profissionais melhor qualificados. Diante disto, percebe-se a relevância em avaliar a qualidade do ensino no Distrito Federal e o desempenho no Exame de Qualificação para mostrar a sua importância para as Instituições de Ensino e os Bachareis em Contabilidade do Distrito Federal, uma vez que traçará um perfil da qualidade do ensino no Distrito Federal.

Visando uma melhor adequação dos aspectos abordados na

pesquisa sobre a qualidade do ensino dos cursos de Ciências Contábeis no Distrito Federal e o Exame de Qualificação, o trabalho está organizado em cinco seções: a primeira apresenta a introdução, abordando a contextualização, o objetivo geral, a questão da pesquisa e a justificativa. A segunda trata do referencial teórico, debatendo o ensino da contabilidade e a grade curricular, a profissão contábil e o Exame de Suficiência, discorrendo sobre os aspectos legais referentes à obrigatoriedade do Exame e à qualificação profissional para atender às exigências do mercado atual. A terceira seção aborda a metodologia utilizada na pesquisa. Na sequência, demonstra a análise e discussão dos resultados encontrados e, por último, são apresentadas as considerações finais e as recomendações para pesquisas futuras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico tem por objetivo analisar as contribuições teóricas que serão utilizadas para a estruturação e sustentação deste estudo. Nesse sentido, ele está dividido em três seções. A primeira trata do Ensino da Contabilidade com a intenção de analisar a sua evolução juntamente com o currículo contábil. A segunda seção discorre sobre a profissão contábil, levando em consideração as grandes mudanças no cenário educacional. E a terceira seção analisa o Exame de Suficiência como forma para assegurar a qualidade do profissional contábil.

2.1. O Ensino da Contabilidade e a Grade Curricular

O ensino superior enfrenta desafios cada vez mais consideráveis, devido às mudanças advindas do aumento da oferta de cursos superiores, da globalização, da economia, dos avanços tecnológicos e do mercado de trabalho, cada vez mais exigente. Ante este quadro, o ensino da contabilidade exige das Instituições de Ensino Superior a formação de profissionais capacitados para o mercado de trabalho, com grande capacidade técnica e uma visão multidisciplinar. Segundo Laffin (2011, p. 200-201) "pensar o ensino superior requer que se visualize a educação como instância social da instituição universitária que a administra e que sofre interferências dos aspectos políticos-econômicos e socioculturais."

O cenário educacional está passando por um momento de grandes transformações. O ensino superior tem evoluído, especialmente quanto à oferta de vagas para o acesso. Nesse contexto, o curso de Ciências Contábeis tem contribuído imensamente para a formação de excelentes profissionais que desempenham papel importantíssimo no desenvolvimento do país. Desta forma, as Instituições de Ensino Superior têm papel fundamental na formação desses profissionais, colocando em prática as diretrizes emanadas do Ministério da Educação, a fim de prepará-los para a inserção no mercado de trabalho.

Para Melo e Borges (2005), as constantes pressões exercidas pelo mercado de trabalho na busca de resolver problemas que surgem constantemente nas organizações levam os indivíduos a buscas incessantes por qualificação profissional. As soluções do passado nem sempre resolvem os novos problemas, o que exige investimento em melhor formação para atender ao mercado, cada vez mais exigente e competitivo.

O modelo de aprendizagem que embasa as necessidades de nosso tempo não é mais o modelo tradicional que acredita que o aluno deve receber informação pronta e ter, como única tarefa, repeti-la na íntegra. Nesse contexto, o educador é pressionado constantemente pela instituição em que trabalha a manter-se atualizado, além de se adaptar aos valores sociais que se renovam a cada dia.

Percebe-se que o profissional contábil está desenvolvendo um papel cada vez maior nesse contexto de grandes transformações e na estrutura produtiva e social. Dessa forma, seu leque de atuação se amplia na mesma proporção em que se ampliam as capacitações necessárias para enfrentar esses desafios. Por isso, é fundamental que sejam incluídas, seja nas estruturas curriculares, seja nas práticas pedagógicas dos cursos de Ciências Contábeis, uma formação sólida, diversificada, interdisciplinar, consoante com a realidade mais ampla e local e, sobretudo, responsável socialmente.

O Conselho Nacional de Educação (CNE) do Ministério da Educação (MEC) aprovou e instituiu as diretrizes curriculares para o curso de Ciências Contábeis, por meio da Resolução CNE/CES nº 10/04. O Artigo 2º traz aspectos do projeto pedagógico, tais como o perfil do egresso, estrutura curricular, concepção do curso, atividades acadêmicas, entre outros elementos. Em seu Artigo 4º, descreve as competências e habilidades que esse profissional deve ter ao se formar. Tais competências e habilidades permeiam a utilização e o domínio da terminologia e linguagem contábil, da visão sistêmica e interdisciplinar das atividades da profissão contábil; a elaboração de pareceres e relatórios para os usuários da informação, independente do modelo organizacional; a aplicação adequada da legislação; liderança, aplicação do conhecimento de contabilidade, avaliação crítica das ações organizacionais e ética (CNE/CES, 2004).

O Parecer CNE nº 0146/2002, que trata das Diretrizes Curriculares Nacionais dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, destaca que elas objetivam "servir de referência para as instituições na organização de seus programas de formação, permitindo flexibilidade e priorização de áreas de conhecimento na construção dos currículos plenos. E ainda, devem induzir à criação de diferentes formações e habilitações para cada área do conhecimento, possibilitando assim definirem múltiplos perfis profissionais, garantindo uma maior diversidade de carreiras, promovendo a integração do ensino de graduação com a pós-graduação, privilegiando, no perfil de seus formandos, as competências intelectuais que refletem a heterogeneidade das demandas sociais".

Dessa forma, para todo e qualquer curso de graduação, as Diretrizes Curriculares Nacionais recomendaram (Parecer CNE/CES nº 146/2002):

1. conferir maior autonomia às instituições de ensino superior na definição dos currículos de seus cursos, a partir da explicitação das competências e das habilidades que se deseja desenvolver, através da organização de um modelo pedagógico capaz de adaptar-se à dinâmica das demandas da sociedade, em que a graduação passa a constituir-se numa etapa de formação inicial no processo contínuo da educação permanente;
2. propor uma carga horária mínima em horas que permita a flexibilização do tempo de duração do curso de acordo com a disponibilidade e esforço do aluno;
3. otimizar a estruturação modular dos cursos, com vistas a permitir um melhor aproveitamento dos conteúdos ministrados, bem como a ampliação da diversidade da organização dos cursos, integrando a oferta de cursos seqüenciais, previstos no inciso I do art. 44 da LDB;
4. contemplar orientações para as atividades de estágio e demais atividades que integrem o saber acadêmico à prática profissional, incentivando o reconhecimento de habilidades e competências adquiridas fora do ambiente escolar; e
5. contribuir para a inovação e a qualidade do projeto pedagógico do ensino de graduação, norteando os instrumentos de avaliação.

Formar o cidadão com a potencialidade de desenvolvimento social, cultural, econômico e político da sociedade implica articular a universidade com as demais instituições sociais. A universidade não pode estar fora ou à parte da sociedade; ela é uma instituição social. Para isso, requer-se um processo educacional diferenciado daquele que acostumava-se a praticar. Hoje o ensino-aprendizagem é idealizado, planejado e é indispensável que seja efetivado através do desenvolvimento das habilidades e competências de todos os envolvidos no processo: professores, alunos e instituição de ensino.

Nesse contexto, as Instituições de Ensino Superior precisam adequar os seus currículos, investindo em uma educação que possibilite aos educandos, futuros profissionais, conhecimentos, habilidades e competências, bem como atitudes para desempenharem diferentes papéis com graus de dificuldades diversos, capazes de solucionar problemas inerentes à sua área de formação e superar situações eventuais, de maneira segura, o que exige grande domínio de conhecimentos voltados para o saber agir, mobilizar recursos, integrar saberes múltiplos e complexos, saber aprender, saber engajar-se, assumir responsabilidades, ter visão estratégica, que agreguem valor econômico à organização e valor social ao indivíduo.

Nesse sentido, Fleury e Fleury (2001) reúnem esses aspectos em três dimensões: o conhecimento (saber), as habilidades (o saber fazer), e as atitudes (saber ser e agir), conforme descrito a seguir:



Figura 01 - Competências como Fonte de Valor para o Indivíduo e para a Organização

Fonte: Fleury e Fleury (2001), adaptado pela autora

O Quadro 01 lista as competências necessárias e os seus significados para o profissional.

Competências	Significados
Saber agir	Saber o quê e por que faz. Saber julgar, escolher e decidir.
Saber mobilizar	Saber mobilizar recursos de pessoas, financeiros, materiais, criando sinergia entre eles.
Saber comunicar	Compreender, processar, transmitir informações e conhecimentos, assegurando o entendimento da mensagem pelos outros.
Saber aprender	Trabalhar o conhecimento e a experiência. Saber desenvolver-se e propiciar o desenvolvimento dos outros.
Saber comprometer-se	Saber engajar-se e comprometer-se com os objetivos da organização.
Saber assumir responsabilidades	Ser responsável, assumindo os riscos e conseqüências de suas ações, e ser reconhecido por isso.
Ter visão estratégica	Conhecer e entender o negócio da organização, seu ambiente, identificando oportunidades e alternativas.

Quadro 01 - Habilidades e Competências para o Profissional

Fonte: Fleury e Fleury (2001), adaptado pela autora.

Desta forma, o capital intelectual que pode ser constituído de pessoas dotadas de conhecimentos, habilidades e atitudes, proporciona a maximização dos resultados dentro de uma organização. (Pereira, Ivone Vieira. Interdisciplinaridade no Ensino. UnB, 2006).

2.2. A Profissão Contábil

A profissão contábil vive um cenário de grandes mudanças onde novas perspectivas se abrem para o profissional contábil. Neto e Kurotori (2009) asseguram que o ambiente de trabalho da classe contábil se encaminha em um constante processo evolutivo em decorrência da

evolução permanente da tecnologia da informação, do processo de globalização, da existência de organizações cada vez mais complexas e das mediações de órgãos reguladores.

Cada vez mais o mercado globalizado impõe novas condições de trabalho ao exigir do profissional uma visão abrangente, dinâmica, evolutiva, criativa e transformadora. Diante disso, o profissional contábil precisa se qualificar e se capacitar para enfrentar os desafios provocados por um mundo globalmente competitivo. Esses desafios exigem do contabilista um esforço enorme para que ele possa evoluir em busca de conhecimentos emocionais, globais e específicos, indispensáveis para

a geração de informações contábeis relevantes e seguras, referente a questões técnicas e comportamentais. Nesse sentido, iniciativa, coragem, ética, visão de futuro, habilidade de negociação, flexibilidade, capacidade de inovar e criar e, sobretudo, conhecimento de sua área de atuação, são alguns desafios apontados para o profissional contábil contemporâneo.

Desse modo, o profissional contábil deve se engajar nesse contexto, superando os desafios apontados pela sociedade, aprendendo a lidar com as transformações, criando novas ideias para o seu aperfeiçoamento profissional e interagindo com as constantes mudanças que vão surgindo para enriquecer o seu trabalho.

Diante dessa realidade, a profissão contábil vem se aperfeiçoando e ganhando, cada vez mais, grande destaque no mercado atual. O contador precisa se modernizar e buscar conhecimentos para fornecer informações objetivas, com segurança e qualidade de forma que sejam úteis aos usuários. Nesse sentido, o contador não pode ficar alheio às grandes transformações pelas quais o setor contábil está passando, por se tratar de um cenário bastante competitivo, consequência de uma globalização que atinge a economia mundial.

As inovações causaram impactos em todos os segmentos da sociedade, abrindo perspectivas e criando novos caminhos para que o contador possa ter melhores condições para desempenhar sua atividade profissional. Contudo, é de suma importância que esse profissional esteja aberto ao desenvolvimento tecnológico e atento às implicações éticas, consciente de que o seu papel não se restringe apenas ao registro de fatos e documentos contábeis que atendam às exigências legais, mas também que desempenhe suas funções com atitudes que valorizem o seu trabalho e a classe contábil.

O desejo de aprender a aprender, mantendo-se sempre atualizado e a capacidade de lidar com as transformações são pontos-chave para o sucesso de um bom profissional. No entanto, o contador deve ter senso crítico e empreendedor no sentido de ter uma visão global que o permita compreender o meio social, político, econômico e cultural em que está inserido, tomar decisões em um mundo globalizado, diversificado e de grandes transformações, o que exige desse profissional uma grande capacidade de expandir valores de responsabilidade social, justiça e ética.

2.3 O Exame de Suficiência

Devido à internacionalização do mercado de trabalho, grandes mudanças ocorreram no cenário contábil, exigindo cada vez mais conhecimento e competitividade dos profissionais contábeis. Essas novas exigências do mercado para a área contábil determinam que as instituições de ensino superior preparem melhor seus alunos para atuar no campo profissional.

Tendo em vista que a contabilidade proporciona inúmeras oportunidades aos egressos, faz-se necessário um novo perfil dos formandos em contabilidade. Para Fonteles, Oliveira e Almeida (2011), as "mudanças na contabilidade geram, por consequência, mudanças no ensino da ciência contábil".

Diante desse contexto e com a finalidade de melhorar a qualidade do ensino dos cursos de Ciências Contábeis e comprovar o conhecimento dos Bachareis em Ciências Contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade, preocupado com o desempenho dos jovens contadores e consciente de seu papel de zelar pelo fortalecimento da profissão, instituiu o Exame de Suficiência Contábil como requisito para obtenção do Registro Profissional em Conselho Regional de Contabilidade, como forma de contribuir diretamente para a melhoria do ensino.

Segundo Carneiro, presidente do CFC, a necessidade de garantir à sociedade brasileira profissionais com conhecimentos básicos imprescindíveis ao exercício profissional é uma das razões sobrepujantes para a instituição do Exame de Suficiência (CFC, 2007). Além de assegurar o nível de competência mínimo essencial, eleva-se ainda a atual exigência de capacitação dos profissionais contábeis em conformidade com as diretrizes traçadas por um mercado de trabalho globalizado. Afirma ainda que o Conselho Federal de Contabilidade possui dados comprobatórios, mediante análise dos fatos verificados no período de realização do Exame, de que a imposição de nível mínimo de suficiência aos egressos leva à melhoria e ao aperfeiçoamento dos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

Na mesma linha de pensamento, Bugarim, Vice-Presidente de Desenvolvimento Profissional e Institucional do CFC, afirma que "desde o primeiro momento em que iniciamos a batalha para respaldar a criação do Exame de Suficiência em lei federal, tínhamos consciência da nossa responsabilidade de proteger a sociedade, assegurando a entrada no mercado de trabalho de profissionais de qualidade" (CFC, 2007). Segundo ela, o CFC, após cada Exame, envia ofício a todas as instituições de ensino superior informando a performance de cada uma e um relatório com o desenho das Instituições de Ensino Superior (IES) dos Estados, para que, em cima desses dados, elas possam comparar os índices obtidos e discutir as medidas necessárias à melhoria dos seus rendimentos.

O exame de suficiência foi criado em 1999, por meio da Resolução CFC n.º 853/99, tendo sua primeira edição no ano 2000, na vigência da Lei n.º 9.245/46. Por questões legais, ficou suspenso durante algum tempo, até a edição recente da Lei n.º 12.249/10, que prescreve que, para exercer a profissão contábil, há obrigatoriedade de aprovação em Exame de Suficiência e registro no Conselho Regional de Contabilidade (CFC, 2010).

Essa Resolução determina que as provas abranjam as seguintes áreas de conhecimento: Contabilidade de Custos; Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Contabilidade Gerencial; Controladoria; Teoria da Contabilidade; Legislação e Ética Profissional; Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade; Auditoria Contábil; Perícia Contábil; Noções de Direito; Matemática Financeira e Estatística; e Língua Portuguesa. É notório que os profissionais da área contábil, além de conhecimentos específicos de sua área, devem ter outros conhecimentos básicos. As provas são aplicadas duas vezes por ano e os candidatos serão aprovados se acertarem no mínimo cinquenta por cento das questões.

Em declaração dada ao Boletim do CRCDF sobre o Exame de Suficiência 2012, a coordenadora do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília - Unb, (PIO 2012), acredita que o Exame de

Suficiência é válido em função da seleção que promove dos profissionais que ingressam no mercado, o que leva as Instituições de Ensino Superior (IES) a buscarem melhorias nas grades curriculares visando a aprovação no teste. "Nos últimos anos foram abertos muitos cursos de Ciências Contábeis no país, por isso é imprescindível verificar a qualidade do ensino que vem sendo oferecido", destaca. A UnB possui um dos melhores índices de aprovação no Exame em todo o país, com aproximadamente 100% de seus alunos aprovados. (CRCDF. Boletim sobre Exame de Suficiência 2012)

Nessa mesma linha, o Presidente do Conselho Regional de Contabilidade do DF (Marrocos 2011), afirma que o Exame de Suficiência permite também que os vestibulandos optem por faculdades que apresentem os melhores resultados, acirrando ainda mais a concorrência entre as IES pelo melhor ensino. "Nenhuma instituição vai querer seus alunos com o pior desempenho na prova. O Exame de Suficiência vai influenciar diretamente a melhoria do ensino de Ciências Contábeis nas IES", destaca.

Segundo o integrante da Comissão de Exame de Suficiência do CFC (Silva 2011), no quarto Encontro Catarinense dos Coordenadores de Cursos de Ciências Contábeis, ocorrido em 2011, "as provas têm como principal objetivo averiguar se o formando possui o percentual mínimo de conhecimento necessário para exercer a profissão". O professor comentou ainda que, com o Exame de Suficiência, "verificou-se uma busca maior pelo estudo da ética e das normas brasileira de contabilidade, bem como a atualização dos conteúdos ministrados nos cursos de Ciências Contábeis e uma maior participação - tanto dos estudantes como dos professores - nos eventos promovidos pelo CFC e pelos CRCs" (CRCSC, 2011).

Ao comentar na XIII Convenção dos Contabilistas do Rio Grande do Sul sobre o primeiro Exame de Suficiência, aplicado no primeiro semestre de 2011 (Bulgarim 2011) afirmou que o Exame demonstrou que os problemas educacionais são uma realidade do Brasil como um todo e que o desempenho dos jovens contadores mostra que os cursos de graduação não estão preparando os estudantes adequadamente para o mercado de trabalho. (CFC, 2011).

Diante do exposto, verifica-se que o Exame de Suficiência contábil, além de contribuir para a melhoria do ensino contábil nas Instituições de Ensino Superior, qualifica os egressos dos Cursos de Ciências Contábeis para o mercado de trabalho. No entanto, o Exame de Suficiência Contábil requer uma melhor qualificação dos futuros contabilistas e melhoria nas Instituições de Ensino Superior, sendo necessária a realização de estudos que tenham como intuito tomar algumas providências, com a finalidade de melhorar a performance dos egressos do Curso de Ciências Contábeis para aprovação no referido exame e consequente ingresso no mercado de trabalho.

3. METODOLOGIA

O presente trabalho leva em conta os métodos específicos referentes à pesquisa, visando à credibilidade dos resultados apresentados. Dentre as estratégias para abordagem do problema, a de melhor

aplicabilidade é a abordagem qualitativa, tendo em vista que os dados são coletados buscando-se a interpretação e compreensão destes.

Quanto à abordagem metodológica, este estudo caracteriza-se como descritivo, utilizando a pesquisa bibliográfica nos materiais já publicados, sem quaisquer manipulações nas informações, apenas utilizando-as como base para os cálculos e estudos necessários. Utilizou-se também fonte de dados secundários, por meio da coleta de dados através de sítios de pesquisa, artigos e monografias referentes ao assunto, bem como visitas ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC), visando buscar, por meio de comparações, as alterações da legislação contábil que possam ter influenciado no nível de exigência do Exame de Suficiência e avaliar o grau de conhecimento do aluno.

Sobre o assunto, Raupp e Beuren (2008) afirmam que "o material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo o referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros."

Para a coleta de dados utilizou-se também a pesquisa documental que, de acordo com Gil (1996, p. 52), constitui uma fonte rica e estável de dados. A pesquisa documental foi realizada com a utilização de dados apresentados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Esta pesquisa pretende, a partir de estudos bibliográficos e da coleta e análise de dados, contribuir para o ensino contábil do Curso de Ciências Contábeis no Distrito Federal e, conseqüentemente, para um melhor desempenho profissional e serviços prestados à sociedade através dos egressos dos cursos de Ciências Contábeis.

Registra-se como uma das limitações da pesquisa a indisponibilidade dos dados individualizados por Instituição de Ensino Superior que possam servir para uma análise comparativa sobre os mais diversos aspectos, como nível de aprovação dos seus respectivos alunos.

4. ANÁLISE DOS DADOS

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC apresentou os principais resultados das 5 edições do Exame de Suficiência, realizadas nos anos de 2011, 2012 e 2013. Durante esse período, 136.405 candidatos submeteram-se ao exame, entre Bachareis e Técnicos em Contabilidade.

Os dados foram coletados em visitas feitas ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC), nos sítios do CFC (www.cfc.org.br) e do CRCDF (www.crcdf.org.br), e em consulta às Revistas Brasileiras de Contabilidade 2010, 2011 e 2012 que tratavam do referido assunto. Apesar do CFC enviar, após a realização de cada Exame, os dados estatísticos às Instituições de Ensino, a falta de acesso às informações, tanto pelo CFC, alegando não poder repassar os dados das Instituições de Ensino, como forma de preservá-las, bem como das próprias Instituições de Ensino do Distrito Federal, foi fator limitante para a realização da pesquisa.

O Exame de Suficiência é considerado uma avaliação de nível médio, uma vez que as questões são divididas proporcionalmente entre níveis de dificuldades fáceis, médios e difíceis, e os egressos necessitam

acertar cinquenta por cento das questões aplicadas para serem aprovados. Os gráficos de 01 a 06 mostram o resultado dos egressos dos cursos de Ciências Contábeis no Distrito Federal em relação aos outros estados da federação, por índices de aprovação e reprovação, erros e acertos por disciplina, fazendo um comparativo com as demais instituições de ensino superior do Distrito Federal.

4.1 Estatística geral dos últimos cinco exames aplicados a nível nacional

Os Gráficos 01 e 02 representam a estatística geral dos últimos cinco exames aplicados a nível nacional.

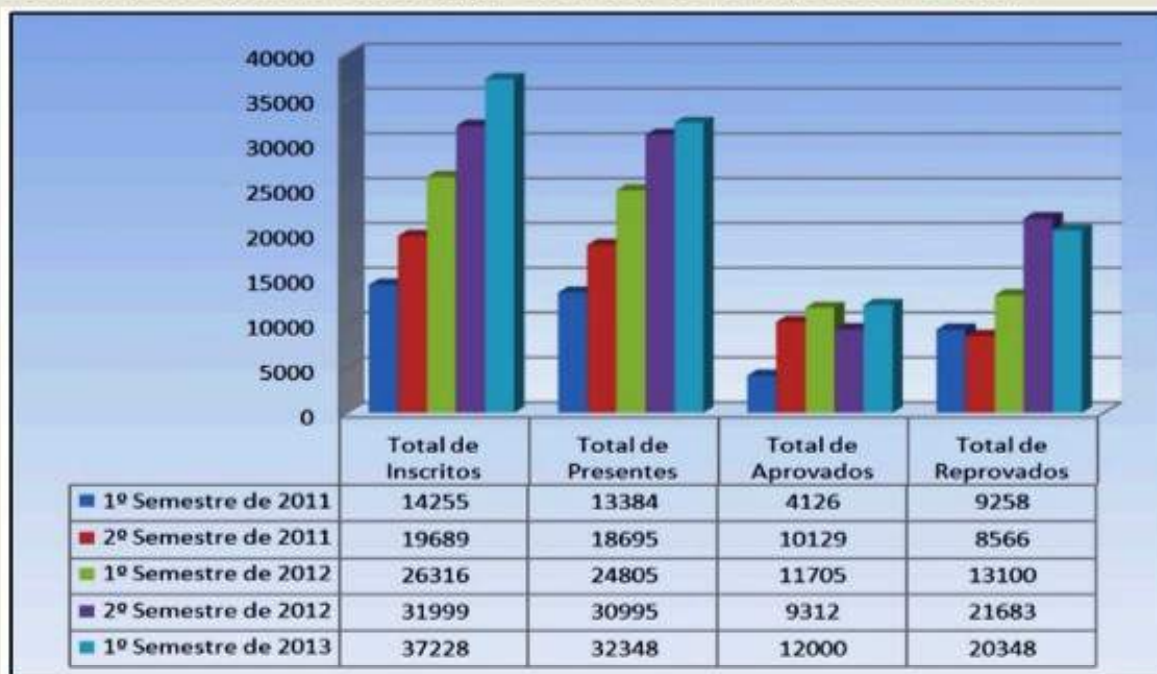


Gráfico 01 - Estatística Geral dos Últimos Cinco Exames. Elaboração: autora

Fontes: Revista Brasileira de Contabilidade (2011-2012) e Site do CFC (2013)

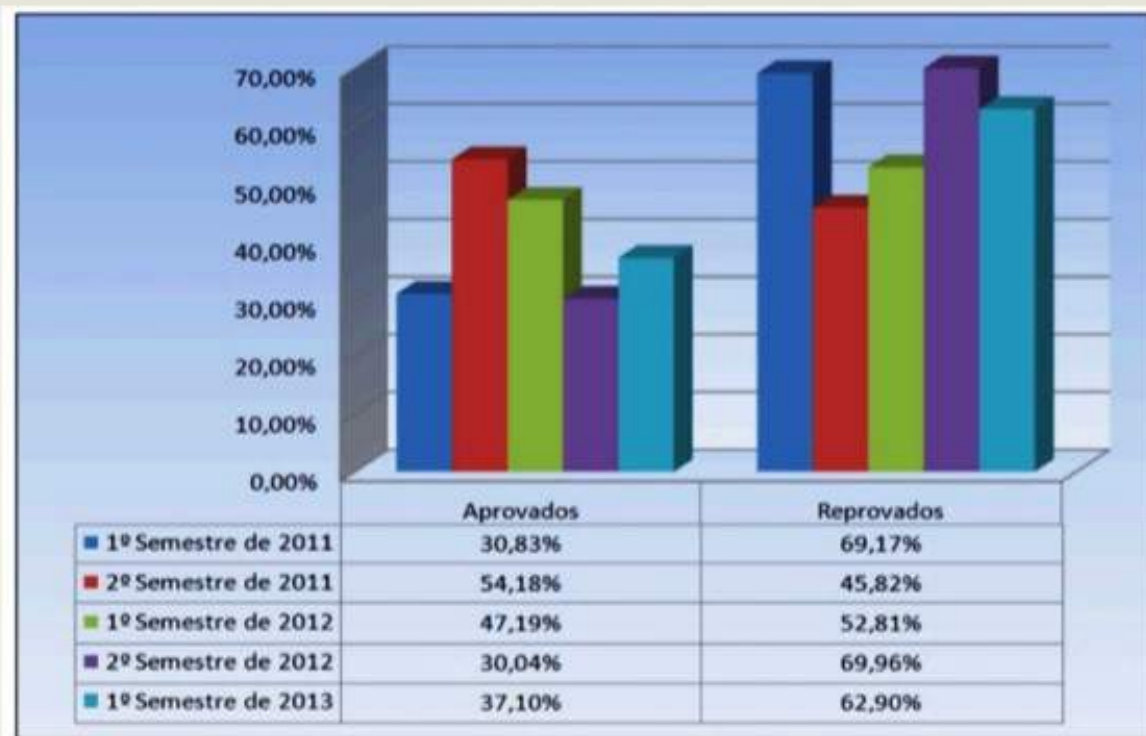


Gráfico 02 - Índice de Aprovação e Reprovação. Elaboração: autora

Fontes: Revista Brasileira de Contabilidade (2011-2012) e Site do CFC (2013)

Por meio da análise dos dados, na primeira edição do Exame de Suficiência Contábil, realizado após a edição da Lei nº 12.249/10, em março de 2011, resultados se revelam preocupantes, tendo em vista a aprovação de apenas 30,83% dos graduados em contabilidade na média nacional. Já na segunda edição do Exame, que ocorreu no 2º semestre de 2011, houve um aumento desse percentual, passando para 54,18%. Os dados divulgados no *Jornal do Comércio* (2011, p.1) relatam que,

em todo o Brasil, 10.129 bachareis em Ciências Contábeis obtiveram aprovação, o que corresponde a 54,18%, contra os 30,83% da edição anterior, uma melhora de 23,35% no índice de aprovação.

A terceira edição do Exame ocorreu no 1º semestre de 2012. O resultado mostra que os Bachareis obtiveram 47,19% de aprovação, uma queda de 6,99% em relação à edição anterior. Na quarta edição, realizada no 2º semestre de 2012, o índice de aprovação foi de 30,04%, demonstrando uma queda de 17,15% em relação à edição anterior.

Nesse contexto, o CFC (2012, p. 7) menciona que o baixo índice de aprovação no Exame de Suficiência "deverá forçar as Instituições de

Ensino Superior a melhorar os seus cursos de graduação, caso contrário, poderão ver seus alunos migrarem para faculdades que apresentam melhores resultados satisfatórios no Exame."

A quinta edição do Exame ocorreu no 1º semestre de 2013. O resultado aponta que os Bachareis em Ciências Contábeis obtiveram 37,10% de aprovação, demonstrando um aumento positivo de 7,6% na média nacional. Carneiro, presidente do CFC, afirma que esses índices demonstram a preocupação com a qualidade do ensino de contabilidade (CFC, 2013).

O alto índice de reprovação é preocupante. Esperava-se que, no mínimo, 50% dos Bachareis conseguissem passar por esse teste de capacitação profissional, como vinha acontecendo nas 10 edições anteriores realizadas no período de 2000 e 2004, quando o Exame estava em vigência. Agora, com a aprovação da Lei nº 12.249/2010, que trouxe de volta o Exame de Suficiência, o número de aprovados diminuiu, e muito, principalmente devido à má qualidade do ensino oferecido nas faculdades e cursos técnicos, uma vez que na época em que foi suspenso, o índice médio de reprovação no Exame era menor que 50%.

4.2 Estatística geral dos últimos cinco exames aplicados no Distrito Federal

Os gráficos 03 e 04 demonstram a evolução nas cinco últimas edições do Exame de Suficiência, em termos de percentual de aprovações e reprovações no Distrito Federal.

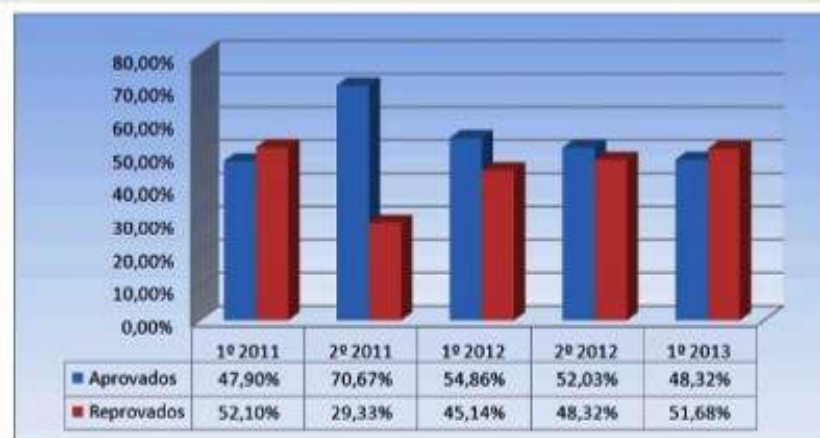


Gráfico 03 - Evolução de Aprovação no Distrito Federal. Elaboração: autora
 Fontes: Revista Brasileira de Contabilidade (2011-2012) e Site do CFC (2013)

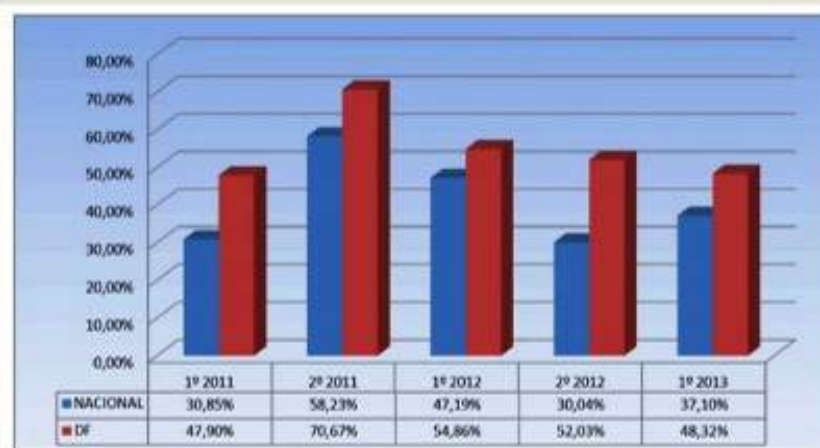


Gráfico 04 - Comparação do Distrito Federal com os Demais Estados. Elaboração: autora
 Fontes: Revista Brasileira de Contabilidade (2011-2012) e Site do CFC (2013)

Apesar do baixo rendimento nos exames a nível nacional, o Distrito Federal alcançou um percentual significativo de aprovação em relação aos demais estados, como pode ser percebido nos gráficos 03 e 04.

No ranking nacional, em primeiro lugar em termos de aprovação, está o Distrito Federal, ficando em terceiro lugar na terceira edição, em 2012. Mesmo não tendo atingido 50% de aprovação na quinta edição em 2013, o DF ainda liderou o primeiro lugar com 48,32% de aprovação. De acordo com o presidente do Conselho Regional de Contabilidade do DF (CRC/DF), a expectativa é de que a unidade federativa ocupe a primeira posição, pois houve um acordo entre o conselho e professores dos cursos de contabilidade para que eles lecionem as disciplinas seguindo as exigências do exame.

4.3 Percentual de Acertos e Erros por Disciplina

Procurou-se analisar através dos dados obtidos na Revista Brasileira de Contabilidade (2011 e 2012), no sítio do Conselho Federal de Contabilidade (2013) e no sítio do Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal (2013), o percentual de acertos e erros por disciplina. Vale ressaltar que, após o resultado do Exame publicado no Diário Oficial, o egresso tem acesso ao número de acertos e erros por disciplina alcançados na avaliação. Os Gráficos 5 e 6 fazem uma amostragem dos resultados obtidos no Distrito Federal, nas últimas cinco edições do Exame.

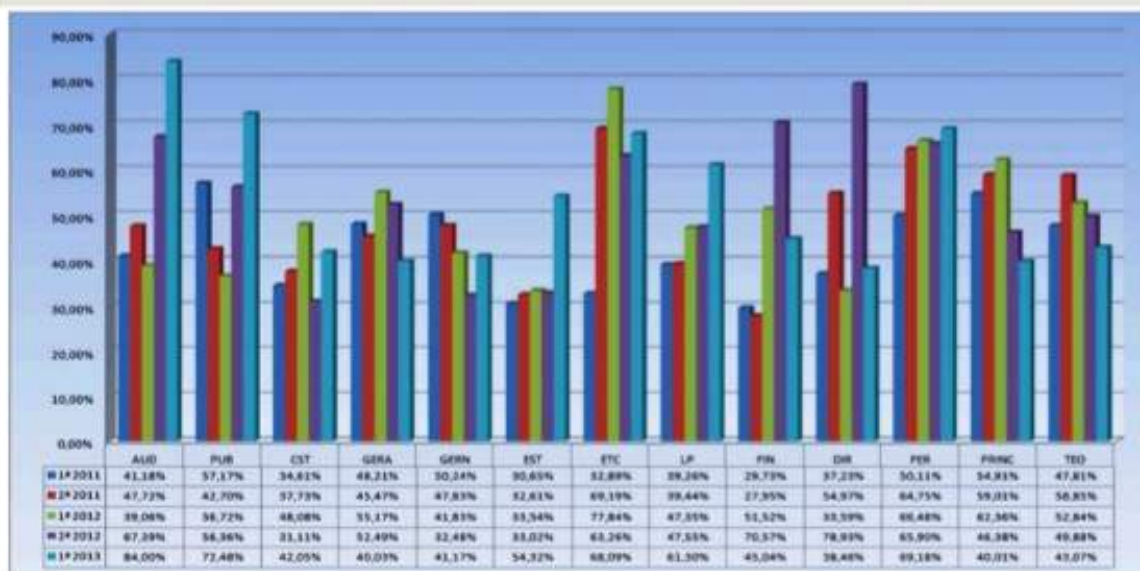


Gráfico 05 - Percentual de Acertos por Disciplina no DF.
Elaboração: autora ¹

Fontes: Revista Brasileira de Contabilidade (2011-2012) e Sítios do CFC e CRCDF (2013)

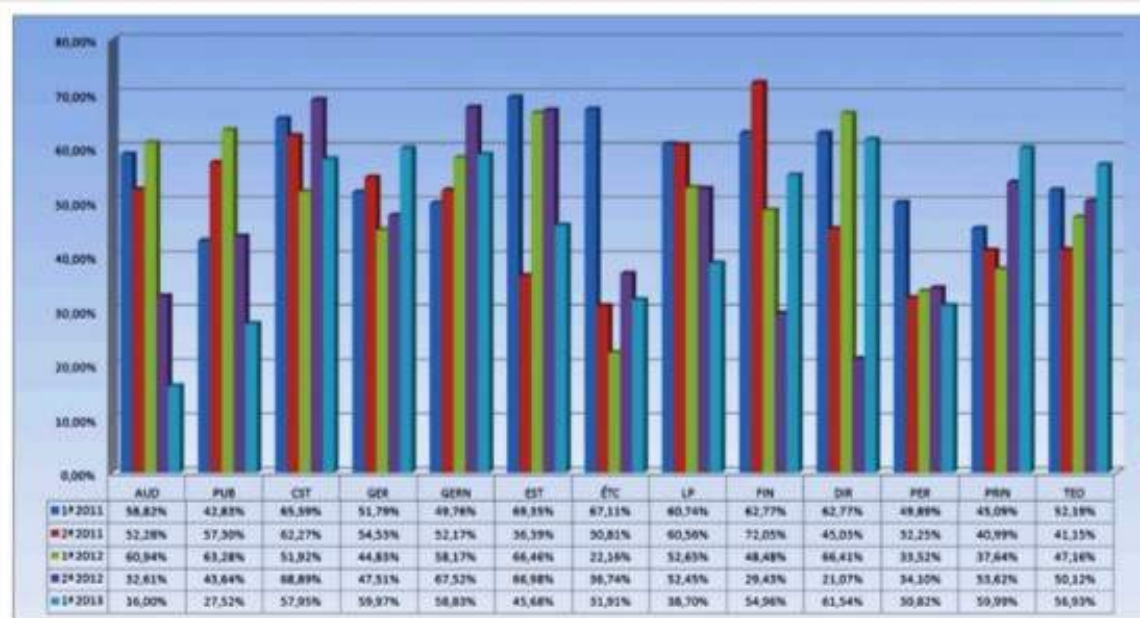


Gráfico 06 - Percentual de Erros por Disciplina no DF.
Elaboração: autora

Fontes: Revista Brasileira de Contabilidade (2011-2012) e Sítios do CFC e CRCDF (2013)

¹ LEGENDA DAS DISCIPLINAS: AUDI – Auditoria; PUB – Contabilidade Pública; CST – Contabilidade de Custos; GER – Contabilidade Geral; GERN – Contabilidade Gerencial; ÉTC – Ética aplicada à Contabilidade; LP – Língua Portuguesa; FIN – Matemática Financeira; DIR – Noções de Direito; PER – Perícia Contábil; PRIN – Princípios e Normas; TEO – Teoria da Contabilidade

² LEGENDAS DAS DISCIPLINAS: Idem, idem

De modo geral, os Bachareis em Ciências Contábeis do Distrito Federal apresentaram um índice de acerto insatisfatório em grande parte das disciplinas, mostrando maiores dificuldades nas disciplinas de Estatística, Contabilidade de Custos Contabilidade Gerencial e Matemática Financeira. Em relação aos acertos, o resultado pode ser considerado relativamente baixo, com percentual inferior a 50%, com exceção das disciplinas de Auditoria, Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Princípios e Normas, Ética, Perícia Contábil e Teoria da Contabilidade, que apresentaram índices um pouco acima da média.

Mediante a análise dos dados, embora o Distrito Federal ocupe posição privilegiada no ranking dos primeiros lugares, é possível perceber uma deficiência na assimilação dos conhecimentos de algumas disciplinas oferecidas pelos cursos uma vez que avalia-se a qualidade do ensino por meio de resultados obtidos em avaliações.

4.4 Variação do Percentual de Aprovação por Instituição de Ensino no DF

A análise dos dados aponta uma variação muito grande entre a instituição que obteve maior desempenho e a instituição que obteve menor desempenho dos egressos em Ciências Contábeis no Distrito Federal.

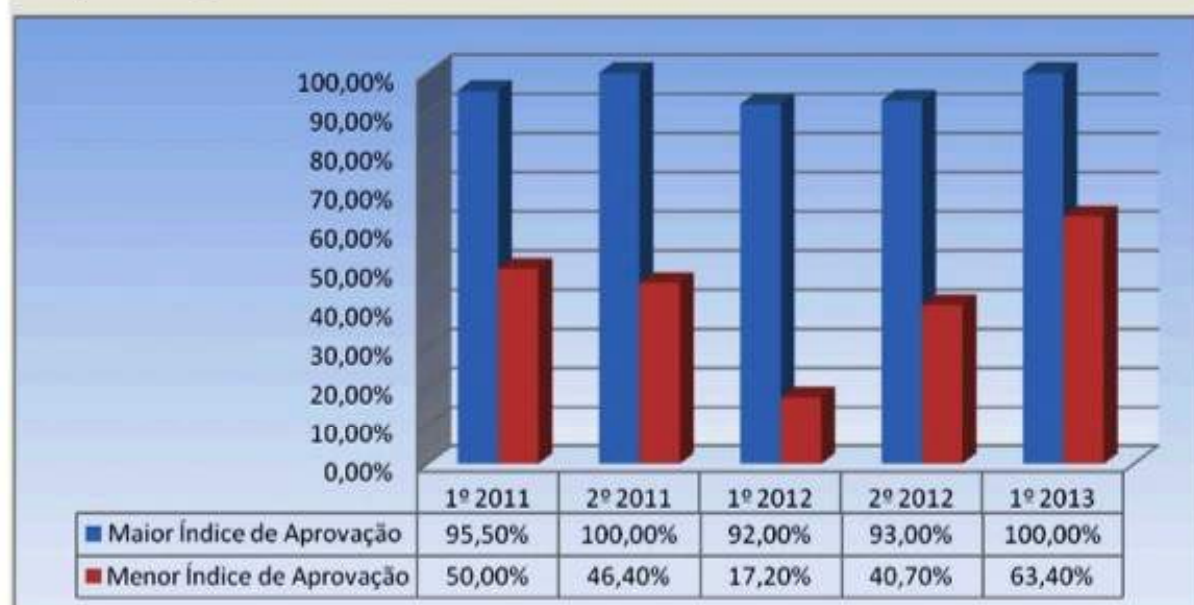


Gráfico 07 - Variação do Percentual de Aprovação por Instituição de Ensino. Elaboração: autora

Fonte: Autora, com bases em fontes confidenciais por não poder divulgar o percentual de aprovação por Instituição de Ensino Superior nem citar a IES de maior e menor aprovação.

O CFC (2012, p. 7) relatou que o baixo índice de aprovação no Exame de Suficiência "deverá forçar as Instituições de Ensino Superior a melhorar os seus cursos de graduação, caso contrário, poderão ver seus alunos migrarem para faculdades que apresentam melhores resultados satisfatórios no Exame."

Nesse contexto, presume-se que o CFC deveria disponibilizar o desempenho de cada instituição no Exame de Suficiência, possibilitando aos alunos dos cursos de Ciências Contábeis uma melhor avaliação na escolha da instituição de ensino superior. No entanto, percebe-se uma dificuldade muito grande para a obtenção desses dados, tanto pelo CFC, afirmando serem dados confidenciais de cada instituição, quanto pelas próprias instituições de ensino, que alegam que a divulgação dos dados trará consequências para as instituições no futuro.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objetivo analisar a

qualidade do ensino nos cursos de Ciências Contábeis no Distrito Federal e a aprovação no Exame de Suficiência Contábil aplicado pelo Conselho Federal de Contabilidade como requisito para que os egressos do referido curso possam desempenhar suas funções.

Da pesquisa realizada verificou-se que o nível de aprovação nacional foi de 30,83% na primeira edição; de 54,18% na segunda edição; de 47,19%, na terceira edição; de 30,04% na quarta edição e de 37,10% na última edição. Verificou-se ainda que o Distrito Federal apresentou melhor desempenho em relação aos demais estados da federação, ficando em terceiro lugar na terceira edição, em 2012 e liderou o primeiro lugar nas demais edições.

Constatou-se que as instituições de ensino superior do Distrito Federal apresentaram uma variação de 100% para o maior índice de aprovação e de 17,20% para o menor índice de aprovação. Não foi feita análise individualizada pela limitação de divulgação das informações por parte do CFC e das Instituições de Ensino Superior do DF, alegando serem dados sigilosos, o que contraria a declaração do próprio Conselho

Federal de Contabilidade ao relatar que o baixo índice de aprovação no Exame de Suficiência "deverá forçar as Instituições de Ensino Superior a melhorar os seus cursos de graduação, caso contrário, poderão ver seus alunos migrarem para faculdades que apresentam melhores resultados satisfatórios no Exame." (CFC, 2012, p. 7)

Verificou-se que o Exame contribui diretamente para a melhoria do Curso de Ciências Contábeis, servindo como indicador de desempenho e qualidade da Instituição de Ensino Superior, tendo por intuito proteger a sociedade, assegurando a entrada no mercado de trabalho de profissionais de qualidade. Para que isso aconteça, é relevante que as Instituições de Ensino Superior estruturarem os seus currículos para atender as exigências do mercado de trabalho, através de mudanças com intuito de preparar melhor os discentes para a realização do Exame de Suficiência Contábil.

A Comissão de Elaboração de Provas - FBC afirmou no 19º Congresso Brasileiro de Contabilidade, em agosto de 2012 que "O Exame de Suficiência é uma realidade. É impossível, nestes tempos modernos e

de grandes mudanças, ignorar a capacitação e a qualificação profissional." Sem querer criticar o ensino superior ou medi-lo, acredita-se que o Exame de Suficiência posicionará o profissional egresso no mercado de trabalho, ajudará a reconstrução da educação nas instituições de ensino, alertando professores e alunos quanto às exigências do mercado, ou porque não dizer, que este mundo, em constante mutação, requer um profissional com mais habilidades desenvolvidas gerando uma maior competência profissional.

Diante do exposto, pode-se concluir que cabe a cada instituição de ensino avaliar seus resultados e propor melhorias internas, propor ações ao CFC e estar atenta ao cumprimento das ementas pelo corpo docente no desenvolvimento das habilidades e competências na formação dos seus discentes.

Sugere-se, ainda, para futuras pesquisas, comparar o período 2011 - 2013, tendo em vista que o Exame de Suficiência ficou suspenso por um determinado período, por questões legais, buscar dados abertos e comparar por Instituição de Ensino Superior.

REFERÊNCIAS

ABNT. NBR 6022: Informações e documentação: artigo em publicação periódica científica impressa: apresentação. Disponível em: <<http://www.abntcatalogo.com.br/norma.aspx?ID=1957>>. Acesso em: 23 mar. 2013.

BRASIL. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm>. Acesso em: 23 mar. 2013.

_____. Parecer CNE/CES nº 146/2002 - Diretrizes Curriculares Nacionais dos cursos de graduação em Ciências Contábeis. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/cene/arquivos/pdf/CES0146.pdf>>. Acesso em: 12.03.2013.

_____. Resolução CNE / CES nº 10/2004 - Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em: 12.03.2013.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Caderno Analítico do Exame de Suficiência: histórico dos resultados, página 10. Brasília, 2007.

_____. Exame de Suficiência apresenta radiografia do ensino de Contabilidade no Brasil. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, Ano XL, nº 189, 2011.

_____. - Resolução CFC nº 1.301, de 17 de setembro de 2010. Regulamenta o Exame de Suficiência como requisito para obtenção ou restabelecimento de Registro Profissional em Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 04.03.2013.

FLEURY, A. C. C. e FLEURY, M. T. L. Construindo o Conceito de Competências.

Revista de Administração Contemporânea, Edição Especial, Curitiba, volume 5, 2001.

FONTELES, Islane Vidal; OLIVEIRA, Marcelle Colares; ALMEIDA, Silvio Romero de. Medidas adotadas pelas IFES brasileiras visando a qualificação docente e a adequação de conteúdos com as novas práticas contábeis. In: 8º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo, 2011.

LAFFIN, Marcos. Contabilidade e ensino: mediações pedagógicas. Florianópolis: Núcleo de Publicações do CED/UFSC, 2011.

MARION, José Carlos. O ensino da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. Discussão sobre metodologias de ensino aplicáveis à contabilidade. Contab. Vista & Rev., Belo Horizonte, v. 10, n.1, p. 28-33, mar. 1999.


MELO, Simone L. de; BORGES, Lívia de O.; Transição universidade-mercado de trabalho na ótica do jovem. Anais: XXIX ENANPAD. Brasília, ENANPAD, 2005.

NETO, J. D. de O. e KURATORI, I. K. O Retorno do Exame de Suficiência do CFC. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v. 14, n. 1, p. 2 - 18, jan./abr., 2009.

PELEIAS, Ivam Ricardo et al. Didática do Ensino da Contabilidade: Aplicável a outros cursos superiores. São Paulo: Saraiva, 2006.

PEREIRA, Ivone Vleira. Interdisciplinaridade no Ensino. UnB, 2006.

SILVA, Oscar Lopes da. Os Exames como Instrumento de Qualificação Profissional. Exame de Suficiência. 2012.



A POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO CONTRATUAL VISANDO O BENEFÍCIO FINANCEIRO

**YGOR MOTA VIANA
FACIPLAC**

YGOR MOTA VIANA

Faculdades Integradas da União Educacional do Planalto Central FACIPLAC

Curso: Ciências Contábeis

Coordenador: Luciano Pfeifer Macedo

Professor Orientador: Fabrício Jonathas Alves da Silva

RESUMO

O desenvolvimento da pesquisa está dividido em três capítulos. O primeiro capítulo trata dos conceitos iniciais como a teoria da empresa, o conceito de empresário, o conceito de estabelecimento empresarial e por fim a alienação do estabelecimento empresarial.

O segundo capítulo discorrerá sobre os processos societários de transformação, fusão, incorporação e cisão, dos órgãos reguladores e fiscalizadores do processo e uma abordagem prática de como ocorre o arquivamento de uma alteração contratual.

No terceiro capítulo trata do tema da pesquisa científica "A possibilidade de alteração contratual visando o benefício financeiro" se esse tipo de processo societário poderá resultar em fraude, caso prático sobre o tema, os benefícios identificados e obtidos através da alteração e por fim a omissão de normativa infralegal como forma de justificar o procedimento.

Palavras chave: Alteração Contratual; Benefício Financeiro; Sociedade; Empresário; Processo Societário; Fraude

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa buscará desenvolver o tema alteração contratual tendo em vista utilizar deste procedimento societário para buscar benefícios em diferentes áreas possíveis, através do registro e regulamentação contratual nos órgãos competentes deste ato.

Buscou-se desenvolver situações relacionadas ao direito empresarial, uma abordagem aos órgãos competentes ao registro contratual, de modo a caracterizar os elementos necessários para a efetivação e resolução dos problemas desta pesquisa.

A problematização da pesquisa está relacionada aos diferentes tipos de registros contratuais, centralizando no procedimento do processo societário de alteração contratual, tendo em vista, a busca por benefícios próprios que esse procedimento pode gerar e se realmente é lícito perante a lei e a administração pública tais registros.

Sempre atento ao princípio da legalidade em tal questão, onde ele define que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei – Artigo 5º Inciso II da Constituição Federal”, ou seja, somente o que estiver escrito em lei me proibirá a tomar determinada conduta, no nosso caso, somente o que estiver escrito em lei nos proibirá a executar determinado registro, tudo que não estiver citado em lei me é lícito.

Observará os serviços do Registro Público de Empresas Mercantis que são exercidos em todo território nacional de maneira uniforme, harmônica e interdependente pelo Sistema Nacional de Registro de Empresas Mercantis (SINREM). O SINREM é composto pelo Departamento Nacional do Registro do Comércio (DNRC) no âmbito federal e Juntas Comerciais (JC) no âmbito estadual, no nosso caso Junta Comercial do Distrito Federal (JCDF).

O DNRC é um órgão subordinado ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, sua responsabilidade é de normatizar, supervisionar e controlar o registro das empresas.

As JC's que podem ser órgãos do Estado ou pessoas jurídicas estando subordinada administrativamente ao governo da unidade administrativa e tecnicamente ao DNRC têm por função executar e administrar os serviços de registro comercial. Por ser um caso atípico no Distrito Federal a JC é subordinada administrativa e tecnicamente ao DNRC.

Como hipóteses, buscaremos comprovar que a alteração contratual quando feita com o objetivo de mudar o endereço, a razão social, o objetivo da sociedade, a entrada e saída de sócios visando utilizar o CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica) mais antigo para se obter a possibilidade de contratação de contratos com instituições financeiras e benefícios com as mesmas, por conta da antiguidade do cadastro.

De forma a apresentar a pesquisa didática buscou-se desenvolvê-la em três capítulos. O primeiro abordará os conceitos iniciais como a teoria da empresa, o conceito de empresário, o conceito de estabelecimento empresarial e por fim a alienação do estabelecimento empresarial.

O segundo abordará os conceitos sobre transformação, cisão, incorporação, fusão e alteração, a composição e estrutura do Sistema

Nacional de Registro Mercantil (SINREM), Receita Federal do Brasil (RFB), o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) e para os fins desta pesquisa científica a Secretária de Fazenda do Distrito Federal (SEFAZ/DF) e uma aplicação teórica e prática sobre o procedimento societário de alteração contratual nos órgãos competentes a aprovação, arquivamento e registro de processos societários.

E por fim, o terceiro capítulo abordará a possibilidade de realizar a alteração contratual visando benefícios financeiros, a possibilidade desse tipo de processo societário ocasionar em fraude, um caso prático, onde ocorre à alteração quase que completa do CNPJ, os benefícios originados pela alteração contratual e a omissão legislativa e normativa infralegal como forma de justificar a execução de tal procedimento.

Por ser uma área de relevância para o profissional de contabilidade e por ser área de interesse acadêmico, em razão de atuação profissional, para que se possa aprofundar mais ao tema e desenvolvermos qualidades de profissionais de competência, com o intuito de conseguir sanar todas as dúvidas da pessoa física ou jurídica que tenha como objetivo principal utilizar desses mecanismos para receber benefícios que foram cedidos à outra pessoa física ou jurídica.

A metodologia a ser utilizada será pesquisa bibliográfica, método dedutivo e hipotético, compilação de leis, doutrinas e aplicações práticas do cotidiano do profissional contábil.

1. REFERENCIAL TEÓRICO

Para adentrarmos no contexto de Alterações Contratuais devemos inicialmente definir alguns conceitos que estão relacionados ao tema.

1.1 Teoria da Empresa

Para definirmos o que é empresa, devemos primeiramente observar o ponto de vista da Economia, que está diretamente ligado à teoria da empresa, para obtermos os elementos necessários para adentrar o campo jurídico e por fim obtermos o entendimento dessa teoria.

1.1.1 Conceituação econômica de empresa

O conceito inicial de empresa se origina da economia, ligada à ideia central de organização dos fatores de produção (capital, trabalho e natureza), para realização de uma atividade econômica. Fábio Nusdeo já defendera que a empresa é a unidade produtora cuja tarefa é combinar fatores de produção com o fim de oferecer ao mercado bens ou serviços, não importa qual o estágio da produção¹.

A partir de tal acepção econômica e que se desenvolve o conceito jurídico de empresa. Por tratar-se de um conceito originalmente econômico, alguns autores não deram a devida importância ao conceito, alguns autores pretendiam criar um conceito jurídico completamente diverso, mas não obtiveram resultados satisfatórios, tendo prevalecido à ideia que o conceito jurídico de empresa se assenta nesse conceito econômico².

¹NUSDEO, Fábio Apud. REQUIÃO, Rubens, 1918 – Curso de direito comercial, 1ª volume / Rubens Requião – 28 ed. rev. e atual. por Rubens Edmundo Requião – São Paulo: Saraiva, 2009. p. 49

²Ibid. p. 50

1.1.2 Conceituação jurídica de empresa

Na Itália, o Código Civil de 1942 adotava a teoria da empresa sem ao menos formular um conceito jurídico do que seja empresa, o que deu margem a inúmeros esforços no sentido de formular um conceito jurídico que definia empresa³.

Destaca-se por sua originalidade a teoria dos perfis da empresa elaborada por Alberto Asquini. O primeiro perfil da empresa identificado por Asquini foi o perfil subjetivo pelo qual a empresa se identificaria com o empresário, cujo conceito é dado pelo artigo 2.082 do Código Civil Italiano como sendo "quem exercita profissionalmente atividade econômica organizada com o fim de produção e da troca de bens ou serviços"⁴.

Neste aspecto, a empresa seria uma pessoa. Asquini também identifica na empresa um perfil funcional, identificando-a com a atividade empresarial, a empresa seria aquela particular força em movimento que é a atividade empresarial dirigida a um determinado escopo produtivo. Neste particular, a empresa representaria um conjunto de atos tendentes a organizar os fatores da produção para a distribuição ou produção de certos bens ou serviços ou simplesmente a atividade empreendedora⁵.

Haveria ainda o perfil objetivo ou patrimonial que identificaria a empresa como o conjunto de bens destinados ao exercício da atividade empresarial, distinto do patrimônio remanescente nas mãos da empresa. Neste caso vemos a empresa como estabelecimento. Por fim haveria o perfil corporativo, pelo qual a empresa seria a instituição que reúne o empresário e seus colaboradores. Este perfil vê a empresa como instituição e não encontra fundamento em dados, mas apenas em ideologias populistas, demonstrando a influência da concepção Fascista na elaboração do Código Italiano⁶.

Conclui-se que com exceção do perfil corporativo que reflete a influência de uma ideologia política, os demais perfis demonstram três realidades intimamente ligadas e muito importantes na teoria da empresa, a empresa em si, o empresário e o estabelecimento.

1.2 Empresário

Segundo o novo Código Civil de 2002 em seu artigo 966, empresário é definido como o profissional exercente de "atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços" (no mesmo sentido do artigo 2.082 do CC Italiano).

O empresário é o sujeito de direito, ou seja, ele possui personalidade, pode ele tanto ser uma pessoa física na condição de empresário individual quanto uma pessoa jurídica na condição de sociedade empresária, de forma que as sociedades comerciais não são empresas, como afirmado na linguagem corrente, mas empresários. Asquini além da condição de sujeito de direito destaca da definição as noções de profissionalismo, atividade econômica organizada e a finalidade de produção ou circulação de bens

ou serviços. O doutrinador Rubens Requião conceitua o empresário como o sujeito que exercita a atividade empresarial⁷.

A exceção a essa regra é quem exerce a profissão intelectual ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, como define o texto do Novo Código Civil de 2002 artigo 966, parágrafo único "Não se considera empresário quem exerce profissão de natureza científica, literária ou artística, ainda com concurso de auxiliares e colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento empresa"⁸.

Para melhor entendermos essa exceção imaginem um médico pediatra recém-formado, atendendo os seus primeiros clientes no consultório. Inicialmente contrata uma secretária, mas se encontra na condição geral dos profissionais intelectuais: não é empresário, mesmo que conte com o auxílio de colaboradores. Nesta fase, os pais buscam seus serviços em razão, basicamente, de sua competência como médico. Imagine, porém, que, passado o tempo, este profissional amplie seu consultório, contratando, além de mais pessoal de apoio, também enfermeiros e outros médicos. Não chama mais o local de atendimento de consultório, mas de clínica.

Nesta fase de transição, os clientes ainda procuram aqueles serviços de medicina pediátrica, em razão da confiança que depositam no trabalho daquele médico, titular da clínica. Mas a clientela se amplia e já há, entre os pacientes, quem nunca foi atendido diretamente pelo titular, nem o conhece. Na fase seguinte, cresce mais ainda aquela unidade de serviços.

Não se chama mais clínica e sim hospital pediátrico. Entre os muitos funcionários, além dos médicos, enfermeiros e atendentes, há contador, advogado, segurança e outros. Ninguém mais procura os serviços ali oferecidos em razão do trabalho pessoal do médico que os organiza. Sua individualidade se perdeu na organização empresarial. Neste momento aquele profissional intelectual tornou-se elemento da empresa. Quando a organização para de necessitar diretamente da ação pessoal direta do profissional intelectual que a constituiu para funcionar, automaticamente ele torna-se empresário e constitui o elemento empresa⁹.

1.3 Conceito de estabelecimento empresarial

Definindo de forma básica, o conjunto de bens reunidos pelo empresário para o desenvolvimento de sua atividade econômica é o estabelecimento empresarial, tendo base o Novo Código Civil de 2002 artigo 1.142 que em seu texto diz: "Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício de empresa, por empresário, ou por sociedade.", ou seja, a atividade (empresa) é exercida por um sujeito (o empresário), que geralmente viabiliza o exercício da atividade por meio de um complexo de bens.

Por tratar-se de um conjunto de bens ligados pela destinação comum de constituir o instrumento de atividade empresarial, nos permite tratar o estabelecimento de forma unitária, diferenciando os bens singulares que o compõem e classificando assim o estabelecimento como uma coisa coletiva ou universalidade de fato. Tanto isto é verdade que o Novo Código Civil no artigo 1.143, permite expressamente que o estabelecimento seja como um

³COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de direito comercial : direito de empresa / Fábio Ulhoa Coelho. – 21. ed. – São Paulo : Saraiva, 2009. p. 8

⁴ASQUINI, Alberto. Apud. REQUIÃO, 2009, p.55

⁵Ibid., p. 55

⁶Ibid., p. 55

⁷ASQUINI, Alberto. Apud. REQUIÃO, 2009, p.80

⁸COELHO, 2009, p. 16

todo objeto unitário de direitos e negócios jurídicos, sem, contudo, proibir a negociação isolada dos bens integrantes do estabelecimento⁹.

As universalidades de fato são o conjunto de coisas singulares, simples ou compostas, reunidas pela vontade da pessoa, tendo destinação comum (Novo CC 2002 art. 90), identificando exatamente a noção de estabelecimento, pois se trata de conjunto de bens, ligados pela vontade do empresário a uma finalidade comum, o exercício da empresa. O estabelecimento não é pessoa, nem a atividade é empresarial, é uma universalidade de fato que integra o patrimônio do empresário.

O doutrinador Fábio Ulhoa Coelho define que estabelecimento é composto por bens corpóreos – mercadorias, instalações, equipamentos etc. – e por bens incorpóreos – marcas, patentes, direitos, pontos comerciais etc. Todos estes elementos formam o estabelecimento, não confundindo o mesmo com o local de exercício da atividade, o estabelecimento é um conceito mais amplo que abrange todos esses bens, unidos pelo empresário para o exercício da empresa¹⁰.

1.3.1 Alienação de estabelecimento empresarial

Como expressado no artigo 1.143 do Novo Código Civil o estabelecimento pode ser objeto de negociação, Rubens Requião afirma que como coisa móvel e como universalidade de fato ou, ainda, como bem incorpóreo, o estabelecimento comercial pode ser cedido ou vendido, empenhado e desapropriado¹¹.

Como o estabelecimento comercial faz parte do patrimônio do empresário, ele serve como garantia para os credores, por esta razão, a alienação do estabelecimento comercial está sujeita à observância de cautelas específica, criadas pela lei tendo em vista os interesses dos credores do titular do estabelecimento.

Para que seja celebrado contrato de alienação, o contrato deverá ser arquivado por escrito na Junta Comercial e publicado por imprensa oficial conforme citado no artigo 1.144 do Novo Código Civil. Tendo base a antiga Lei de Falências, onde o empresário só poderia vender ou transferir regularmente seu estabelecimento se cumprisse todas as exigências seguintes: a) pagar a todos os seus credores ou deles obter consentimento expresso; ou b) ficar com bens suficientes para pagá-los; ou c) notificá-los regularmente e eles não se oporem dentro do prazo de trinta dias (art. 52, VIII, da Lei de Falências)¹².

O artigo 1.145 do Código Civil traz posicionamento semelhante ao da antiga Lei de Falências, onde só ocorrerá eficácia do contrato de alienação do estabelecimento se houver patrimônio remanescente, que suporte as dívidas do empresário, ou, no caso de insuficiência de patrimônio o pagamento de todos os credores ou de concordância deles em favor da alienação, de modo tácito ou expresso¹³.

Após realizar o ato de alienação, entendia-se que, antes do advento do novo Código Civil, o passivo não fazia parte do estabelecimento. Se só

o estabelecimento era negociado as dívidas não eram transferidas, salvo disposição em contrário das partes, obtida o consentimento dos credores, ou da lei (art. 133 do Código Tributário Nacional)¹⁴.

Assim, antes do novo Código Civil era necessário inserir uma cláusula específica no contrato de alienação para que houvesse a sucessão. Com o advento do artigo 146 “O adquirente do estabelecimento responde pelo pagamento dos débitos anteriores à transferência, desde que regularmente contabilizados, continuando o devedor primitivo solidariamente obrigado pelo prazo de um ano, a partir, quanto aos créditos vencidos, da publicação, e, quanto aos outros, da data do vencimento”, o adquirente do estabelecimento sucede o alienante nas obrigações regularmente contabilizadas, como ocorre no direito italiano¹⁵.

O adquirente não responderá pelas obrigações do alienante – inclusive as de natureza trabalhista e fiscal – se adquiriu o estabelecimento empresarial por meio de lance dado em leilão judicial promovido em processo de recuperação judicial ou falência (LF, arts. 60, parágrafo único, e 141, II). Nesse caso ele não é considerado titular do estabelecimento empresarial.

Por possuir cláusula de não-restabelecimento, o alienante não poderá, nos cinco anos subsequentes à transferência ou restabelecer-se em idêntico ramo de atividade empresarial, concorrendo com o adquirente salvo se devidamente autorizado em contrato¹⁶.

2. PROCEDIMENTOS SOCIETÁRIOS, ÓRGÃOS REGULADORES E APLICAÇÃO PRÁTICA DO PROCEDIMENTO

2.1 Transformação, Incorporação, Fusão e Cisão de sociedades no novo código civil de 2002.

Operações societárias são mudanças no tipo ou na estrutura da sociedade empresária. Consistem na transformação, incorporação, fusão e cisão. Se envolverem uma sociedade anônima segue a disciplina da Lei das Sociedades Anônimas (LSA, arts. 220 a 234); caso a operação envolva sociedade de outro tipo, deverão ser aplicadas as regras do Código Civil (arts. 1.113 a 1.122). Por não ser disciplinada pelo Código Civil, na operação societária de cisão total, qualquer que seja os tipos de sociedades envolvidas, deverá ser aplicada a LSA¹⁷.

2.1.1 Da Transformação

O Código Civil de 2002 incorporou inteiramente o instituto da transformação do tipo societário tal como o citado na Lei Societária nº. 6404/76 nos arts. 220, 221 e 222.

A transformação é a mudança do tipo da sociedade empresária independente de dissolução ou liquidação¹⁸. Pode, por exemplo, a sociedade empresária limitada tornar-se empresário individual, ou vice-versa. O ato

⁹COELHO, 2009, p. 55

¹⁰ibid., p. 57

¹¹REQUIÃO, 2009, p. 298

¹²REQUIÃO, 2009, p. 299

¹³ibid., p. 299

¹⁴COELHO, 2009, p. 59

¹⁵ibid., p. 59

¹⁶COELHO, 2009, p. 60

¹⁷COELHO, 2009, p. 480

¹⁸TOMAZETTE, Marlon. Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário volume 1 / Marlon Tomazette – 3. Ed – São Paulo: Atlas, 2011, p. 586

transformação obedece aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se, independente de sua dissolução e liquidação (art. 1.113, CC).

Nesse movimento, a sociedade, como pessoa jurídica, titular de direitos e obrigações, permanece inalterada, modificando-se tão somente sua estrutura jurídica, que deixa de seguir determinadas normas relacionadas com o âmbito de responsabilidade de seus sócios, forma da administração, de admissão e demissão de seus sócios etc¹⁹.

Só há de falar em transformação de sociedade empresária existente, ou seja, não é possível transformar uma associação civil, uma cooperativa ou um empresário individual em uma sociedade empresária. Para que isso ocorra à sociedade ou personalidade jurídica anterior deixa de existir, criando assim, uma nova pessoa jurídica – a sociedade empresária²⁰.

A transformação segue a mesma regra da constituição da sociedade: depende do consentimento de todos os sócios, não pode, então, ser alterada pela vontade majoritária, a não ser quando for prevista em contrato social. Caso ocorra a previsão no ato constitutivo, já terá ocorrido o consentimento unânime anteriormente manifestado, mas, ainda assim, será necessária a decisão da maioria dos sócios para aprovar a transformação, neste caso, o sócio dissidente poderá exercer o direito de retirada (art. 1.114)²¹.

Após o processo da transformação, a sociedade, mantendo a personalidade jurídica, altera os seus atos constitutivos, afetando o grau de responsabilidade de seus sócios entre si e com respeito à sociedade, alcança o interesse de terceiros.

Todavia, não há na transformação uma relação de sucessão, como ocorre na dissolução da sociedade (art. 1.087), mas sim a continuação do organismo social precedente. Não se produz nenhuma alteração subjetiva, mas apenas a modificação da qualificação jurídica (tipo) de sua estrutura.

Os débitos e obrigações perante terceiros permanecem na sociedade transformada. Assim, não há alteração formal nas relações contratuais e extracontratuais anteriores da sociedade. Respeitando terceiros, seus empregados e o Poder Público.

De acordo com o artigo 1.115 do CC de 2002, a transformação não modificará nem prejudicará, em qualquer caso, os direitos dos credores. O fundamento desta norma está na segurança jurídica da sociedade, de que resultam créditos em favor de terceiros e geram interesses do Poder Público²².

Este artigo do Código Civil reafirma a inexistência de sucessão nos negócios de transformação da sociedade, que continua com a mesma identidade, não obstante a alteração de seu tipo. Assim, aos credores anteriores à transformação societária, serão mantidos os mesmos direitos patrimoniais que afetam, subsidiariamente, os sócios das sociedades de pessoas, e, desse modo, as mesmas garantias.

2.1.2 Da Incorporação

A incorporação é a operação em que uma sociedade incorporadora absorve uma ou mais sociedades (incorporada), deixando de existir as sociedades absorvidas, conforme o texto do artigo 1.116 do Novo Código Civil. A sociedade incorporada deixa de operar, sendo sucedida em todos os seus direitos e obrigações pela sociedade incorporadora, que terá um aumento no seu capital social. Tal tipo de operação está ligado ao fenômeno da expansão empresarial, sendo pouco usada nos últimos tempos²³.

Pela incorporação ser um procedimento extremamente relevante para a vida das sociedades, ela estará sujeita a procedimentos próprios que estão previstos na Lei 6.404/76 (LSA) e nos artigos 1.116 a 1.118 do Novo Código Civil de 2002²⁴.

Segundo a Lei 6.404/76 (LSA) artigo 224, para que possa ser efetivada a operação é necessária a elaboração de um protocolo, que é uma espécie de pré-contrato em relação ao processo que irá se realizar.

O doutrinador Modesto Carvalhosa define o protocolo como: "Ato que constitui convenção de natureza pré-contratual, que manifesta e vincula a vontade das sociedades envolvidas através dos órgãos de administração da companhia, ou dos sócios gerentes de sociedades de pessoas". Em outras palavras, o protocolo é uma proposta de realização da incorporação²⁵.

No protocolo deverão constar todas as informações a respeito da transação, tais como número, espécie e classe de ações que serão atribuídas em substituição aos direitos dos sócios da sociedade que se extinguirá, o mesmo deverá ser aprovado pela administração ou sócios das sociedades incorporadoras interessada no processo.

Através de uma assembleia-geral, a sociedade incorporadora deverá aprovar o referido protocolo da operação, autorizando o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido²⁶.

Além do protocolo, a lei 6.404/76 (LSA) impõe que deverá ser elaborada uma justificativa, isto é, uma exposição de motivos para a realização da operação de incorporação. Mesmo que não fosse uma imposição legal, na prática já se faria tal exposição para facilitar a aprovação da nova operação²⁷.

Depois de aprovado o protocolo será solicitado um laudo pericial de avaliação do patrimônio líquido da incorporada, competindo-lhe promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação²⁸.

O principal efeito dessa operação societária é a extinção da incorporada, que ocorre no momento da aprovação do aumento mediante conferência do patrimônio líquido dessa mesma incorporada no capital social da incorporadora, conforme artigo 1.118 do novo Código Civil de 2002²⁹.

¹⁹CARVALHOSA, Modesto, apud. TOMAZETTE, 2011, p. 589

²⁰Ibid., p.589

²¹TOMAZETTE, 2011, p. 589

²²BERTOLDI, 2011, p. 342

²³TOMAZETTE, 2011, p. 589

²⁴BERTOLDI, 2011, p. 342

²⁵Ibid., p.342

¹⁹BERTOLDI, Marcelo M. Curso avançado de direito comercial – pg. 341 / Marcelo M. Bertoldi, Marcia Carla Pereira Ribeiro. – 6. Ed. Ver. E atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

²⁰Ibid., p. 341

²¹TOMAZETTE, 2011, p. 588

²²Ibid., p. 341

Os sócios dissidentes da operação de incorporação envolvendo sociedade anônima poderão exercer o direito de retirada, desde que não tenha facilidade para negociar as suas ações no mercado (art. 137, II, da Lei 6.404/76).

Caso a incorporação envolva controladoras e controladas, o dissidente poderá optar pelo valor do reembolso pelo patrimônio líquido contábil das ações ou pelo valor do patrimônio líquido a preço de mercado.

Nas sociedades limitadas há o direito de retirada para qualquer sócio que discorde da operação de incorporação, seja da sociedade incorporadora, seja da incorporada, conforme artigo 1.077 do novo Código Civil de 2002.

Aos credores será dado o prazo de até 60 dias após a publicação dos atos relativos à incorporação, para contestar na justiça a sua anulação, mediante provas de que a operação societária ira inviabilizar o recebimento de seus haveres. O pedido de anulação poderá ser suprimido pela consignação da importância em pagamento, ou então, tratando-se de dívida ilíquida, com a constituição de garantia apta a sustentar o recebimento do crédito, conforme o texto da Lei 6.404/76 art. 232³⁰.

2.1.3 Fusão

A fusão é tratada no novo Código Civil de 2002 em seus artigos 1.119 a 1.121, que reproduzem com ligeiras alterações semânticas o que consta do referido art. 228 da Lei de Sociedades Anônimas (LSA).

Essa operação societária também se apresenta como uma operação de concentração de empresas, muito similar a incorporação, na qual duas ou mais sociedades se unem, resultando dessa união uma nova sociedade que, diante da extinção de todas as sociedades envolvidas, as sucederá em todos os direitos e obrigações.

Da mesma maneira que ocorre na incorporação a fusão também deverá elaborar protocolo entre as sociedades interessadas, no qual constarão as principais informações sobre a operação. Realizar-se-á assembleia-geral, onde cada companhia deverá aprovar o protocolo da operação e nomear os peritos que irão avaliar o patrimônio líquido das sociedades envolvidas.

Após elaboração do laudo de avaliação do patrimônio líquido das sociedades que irão sofrer a operação de fusão, deverá ser iniciada nova assembleia-geral, onde serão convocados todos os sócios envolvidos para apreciação do que foi citado no laudo pericial, sendo vedado aos sócios votar o laudo de avaliação correspondente à sociedade que fizerem parte.

Aprovados os laudos, caberá a assembleia decidir sobre a fusão, onde caso seja aprovada, deverão ser extintas, as antigas sociedades e resultará no nascimento de uma nova sociedade, que terá como capital social a soma dos patrimônios líquidos das sociedades que sofreram a operação, cabendo aos primeiros administradores promover o arquivamento e publicação dos atos da fusão³¹.

Caso a operação resulte em dissidência entre alguns acionistas,

os mesmos poderão optar pelo direito de retirada, desde que não tenham facilidade para negociar suas ações no mercado (art. 137, II, da Lei 6.404/76), isto é, desde que suas ações não possuam liquidez e dispersão³².

Caso a fusão envolva controladoras e controladas, o dissidente poderá optar pelo valor do reembolso pelo patrimônio líquido contábil das ações ou pelo valor do patrimônio líquido a preço de mercado.

Já nas sociedades limitadas há o direito de retirada para qualquer sócio que discorde da operação de incorporação, seja da sociedade incorporadora, seja da incorporada, conforme artigo 1.077 do novo Código Civil de 2002.

Aos credores, assim como na incorporação, será dado um prazo de até 60 dias da publicação dos atos relativos à fusão, para requerer a sua anulação em juízo, cabendo a nova sociedade eliminar o pleito mediante a consignação da importância em pagamento ou, então, constituindo garantias para o recebimento do crédito³³.

2.1.4 Cisão

A cisão é a operação societária pela qual uma sociedade empresária transfere para outra, ou outras, constituídas para essa finalidade ou já existentes, parcelas do seu patrimônio, ou a totalidade deste³⁴.

A cisão parcial ocorrerá quando a sociedade cindida transferir parte do seu patrimônio para outra sociedade, ocasionando a redução do patrimônio da cindida na proporção do patrimônio transferido para a outra sociedade.

A cisão total ocorrerá quando todo o patrimônio da sociedade cindida for transferido para outras sociedades, o que acarretará a sua extinção, nos termos do art. 219, II, da Lei 6.404/76. Dentro da cisão total podemos distinguir dois tipos de cisão, a pura e a absorção.

Na cisão pura, opera-se a ideia geral da cisão, que ocorrerá quando uma sociedade transfere para duas ou mais sociedades novas o seu patrimônio, e dessa transferência acarretará o nascimento de duas ou mais sociedades. Já na cisão por absorção, a sociedade irá transferir seu patrimônio para duas ou mais sociedades já existentes, pois a transferência para uma única sociedade ocasionaria em uma incorporação³⁵.

O legislador buscou evitar que a cisão tornar-se um instrumento de fraude contra os credores da companhia, razão pela qual regulou minuciosamente o regime de responsabilidade e sucessão dos débitos da sociedade cindida³⁶. A sociedade que absorver parte do patrimônio da companhia cindida, sucederá somente os direitos e obrigações que estiverem relacionados ao ato da cisão, ficando para a cindida aqueles que não forem mencionados³⁷.

Caso ocorra cisão total, com extinção, as sociedades que absorverem as parcelas do patrimônio da cindida sucederão os direitos e obrigações na proporção dos patrimônios líquidos transferidos³⁸.

³⁰TOMAZETTE, 2011, p. 592

³¹BERTOLDI, 2011, p. 343

³²COELHO, Fábio Ulhoa, 1959. Curso de direito comercial, vol. 2 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 480

³³TOMAZETTE, 2011, p. 594

³⁴BERTOLDI, 2011, p. 343

³⁵Ibid., p. 343

³⁶Ibid., p. 343

³¹BERTOLDI, 2011, p.342

³²Ibid., p.342

Aos credores, haverá responsabilidade solidária entre a sociedade cindida e as sociedades que absorveram partes de seu patrimônio. Em casos que ocorra cisão total, a solidariedade se faz presente entre as sociedades que absorveram as parcelas do patrimônio da sociedade extinta (LSA, art 233). Podemos destacar que, quando ocorre cisão, as sociedades que absorveram o patrimônio da cindida, poderão estipular que cada uma ficará responsável somente pelas obrigações que lhe foram transferidas, para assim evitar a solidariedade entre si³⁹.

Diante dessa situação, qualquer credor da sociedade cindida, poderá apresentar sua contestação relativa a essa disposição, desde que notifique a sociedade no prazo de 90 dias a contar da data da publicação do ato de cisão. Segundo Marcelo M. Bertoldi a oposição não necessita de justificativa e independe da condição patrimonial da sociedade para a qual foi o débito atribuído (LSA, art. 233)⁴⁰.

2.1.5 Da Alteração

A alteração é a operação societária na qual a sociedade empresária poderá alterar cláusulas do seu contrato de constituição, desde que, estejam entrando em desacordo com a vontade dos sócios. O ato de alteração poderá efetuar mudança de: entrada ou saída de sócios, endereço, razão social ou denominação, aumento ou redução de capital, mudança de objetos, designar, destituir ou renunciar o administrador, prorrogar o prazo da sociedade ou da dissolução.

Para que a alteração do contrato seja efetivada os sócios deverão deliberar, conforme o que está previsto em lei ou o que esteja definido dentro do contrato. As deliberações serão formalizadas, de acordo com o que foi citado no artigo 1.072 do Código Civil:

- Ata de reunião de sócios, quando o número desses for até dez;
- Ata de assembleia de sócios, quando o número desses for superior a dez;
- Documento que contiver a(s) decisão(ões) de todos os sócios, caso em que a reunião ou assembleia torna-se dispensável.

A alteração contratual poderá ser efetivada por instrumento público ou particular, independentemente da forma de que se houver revestido o respectivo ato de constituição. Para que a alteração ocorra, o contrato devesse constar:

- Título (alteração contratual), com o número de seqüência da alteração;
- Preâmbulo, que deverá constar: nome e qualificação completa dos sócios que assinam, dados da sociedade (citar nome empresarial, NIRE e CNPJ) e a resolução de promover a alteração contratual: "resolvem, de comum acordo, alterar e consolidar o contrato social mediante as cláusulas e condições seguintes...".

- Corpo da alteração: nova redação das cláusulas alteradas, expressando as modificações introduzidas, redação das cláusulas incluídas e indicação das cláusulas suprimidas;
- Fecho.

A sociedade que pretender arquivar o instrumento de alteração, com consolidação contratual, deverá adequar os termos do contrato à Lei nº 10.406/02 (Código Civil), para que a consolidação seja efetuada nos moldes da legislação vigente. Sugere-se que, após as cláusulas modificativas propriamente ditas, sejam transcritas, sob o título "Consolidação Contratual", todas as cláusulas contratuais, inclusive as alteradas e incluídas na própria alteração, mantendo-se, assim, atualizado o contrato social⁴¹.

2.2 DOS ÓRGÃOS EMPRESARIAIS COMPETENTES

2.2.1 SISTEMA NACIONAL DE REGISTROS EMPRESAS MERCANTIS (SINREM)

O Registro das Empresas está estruturado de acordo com a Lei nº 8.934/94, que dispõe sobre o registro público de empresas mercantis e atividades afins. ⁴²No artigo 3º da referida lei, foi constituído o Sistema Nacional de Registro de Empresas Mercantis (SINREM), o qual exerce atividades em todo o território nacional, de maneira uniforme, harmônica e interdependente.

Conforme citado nos incisos I e II da lei 8.934/94 o SINREM é composto por dois órgãos em níveis diferentes de governo:

- Departamento Nacional de Registro do Comércio (DNRC);
- Juntas Comerciais (JC).

O DNRC é o órgão de âmbito federal que está diretamente ligado ao Ministério de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, é o órgão máximo do SINREM, cabe a ele, supervisionar, orientar, coordenar e normatizar no âmbito técnico e complementar, no âmbito administrativo.

Suas principais funções são:

- Supervisionar e coordenar a execução do registro de empresa.
- Criar normas para o registro.
- Solucionar dúvidas ocorrentes na interpretação das leis.
- Orientar e fiscalizar as JC.
- Estabelecer normas e procedimentos de arquivamento dos atos constitutivos.
- Promover ou providenciar medidas correccionais do Registro de Empresa.
- Prestar colaboração técnica e financeira às JC.
- Organizar e manter atualizado o Cadastro Nacional das Empresas Mercantis.
- Instruir, examinar e encaminhar os processos e recursos a serem decididos pelo Ministro do MDICE.

³⁹ibid., p.344

⁴⁰ibid., p.344

⁴¹Manual de Atos de Registro Mercantil - Sociedade Limitada - DNRC

⁴²COELHO, 2009, p. 36

• Promover e efetuar estudos, reuniões e publicações sobre os assuntos pertinentes ao Registro Público de Empresas Mercantis⁴⁵.

Tendo em vistas as principais atribuições do DNRC obtemos a ideia do perfil que o legislador lhe conferiu. Trata-se de um órgão do SINREM sem função executiva, ou seja, ele não é responsável por nenhum ato de registro de empresas⁴⁴.

As JC's são órgãos da administração estadual, responsáveis pela execução e administração dos atos de registro, além de outras atribuições legalmente estabelecidas. Cada estado possui uma JC conforme citado no artigo 5º da Lei 8934/94⁴⁵.

A doutrina costuma destacar que as JC's possuem uma subordinação hierárquica híbrida, por fazerem parte da estrutura administrativa dos Estados, mas se submeter, no plano técnico as normas e diretrizes baixadas pelo DNRC, por ele ser órgão central do SINREM e por fazer parte da estrutura administrativa federal. No plano técnico as Juntas se submetem ao DNRC, já no âmbito administrativo, elas se submetem à administração estadual, exceto a JC do Distrito Federal, está se submete tanto técnica como administrativamente ao DNRC, conforme o texto citado no artigo 6º da lei 8.934/94⁴⁶.

As funções das JC's são:

- Executar todos os atos relativos ao registro da empresa, ou seja, a matrícula, o arquivamento e a autenticação do processo constitutivo.
- Elaborar a tabela de preços referente aos serviços executados por ela, observando as normas legais.
- Habilitação e nomeação de tradutores públicos e interpretes comerciais.
- Elaborar os respectivos Regimentos Internos e suas alterações, bem como as resoluções de caráter administrativo, para que possam ser executadas as normas legais, regulamentares e regimentais.
- Expedir carteira de exercício profissional de pessoas legalmente inscritas no registro de empresa.
- O assentamento dos usos e práticas mercantis.

No caso de competência jurisdicional relacionadas às decisões das JC's, o prejudicado por ilegalidade, poderá buscar auxílio em dois tipos de Justiça. Nos atos que dizem respeito à sua administração, à competência será da Justiça Estadual. Se tratando da parte técnica as JC's estarão entrando no âmbito da Justiça Federal em virtude do interesse na causa do DNRC⁴⁷.

2.2.2 Receita Federal do Brasil

A RFB foi criada pelo decreto nº 63.659, de 20 de novembro de 1968, substituindo a Diretoria-Geral da Fazenda Nacional, criada por Getúlio Vargas. Em março de 2007, com a publicação da lei 11.457/07, a Secretaria da Receita Federal (SRF) e a Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) se fundiram criando assim a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

In verbis:

A Secretaria da Receita Federal do Brasil é um órgão específico, singular, subordinado ao Ministério da Fazenda, exercendo funções essenciais para que o Estado possa cumprir seus objetivos. É responsável pela administração dos tributos de competência da União, inclusive os previdenciários, e aqueles incidentes sobre o comércio exterior, abrangendo parte significativa das contribuições sociais do País. Auxilia, também, o Poder Executivo Federal na formulação da política tributária brasileira, além de trabalhar para prevenir e combater a sonegação fiscal, o contrabando, o descaminho, a pirataria, a fraude comercial, o tráfico de drogas e de animais em extinção e outros atos ilícitos relacionados ao comércio internacional⁴⁸.

As competências da Receita Federal do Brasil podem ser sintetizadas como⁴⁹:

- administração dos tributos internos e do comércio exterior;
- gestão e execução das atividades de arrecadação, lançamento, cobrança administrativa, fiscalização, pesquisa e investigação fiscal e controle da arrecadação administrada;
- gestão e execução dos serviços de administração, fiscalização e controle aduaneiro;
- repressão ao contrabando e descaminho, no limite da sua alçada;
- preparo e julgamento, em primeira instância, dos processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários da União;
- interpretação, aplicação e elaboração de propostas para o aperfeiçoamento da legislação tributária e aduaneira federal;
- subsídio à formulação da política tributária e aduaneira;
- subsídio à elaboração do orçamento de receitas e benefícios tributários da União;
- interação com o cidadão por meio dos diversos canais de atendimento, presencial ou a distância;
- educação fiscal para o exercício da cidadania;
- formulação e gestão da política de informações econômico-fiscais;
- promoção da integração com órgãos públicos e privados afins, mediante convênios para permuta de informações, métodos e técnicas de ação fiscal e para a racionalização de atividades, inclusive com a delegação de competência;
- atuação na cooperação internacional e na negociação e imple-

⁴⁵REQUIÃO, 2009, p. 116

⁴⁶COELHO, 2009, p.36 e 37

⁴⁷RAMOS André Luiz Santa Cruz. Direito empresarial esquematizado / André Luiz Santa Cruz Ramos. – 2. ed. – Método, 2012 p.65

⁴⁸ibid., p.65

⁴⁹COELHO, 2009, p.38 e 39

⁴⁸<http://www.receita.fazenda.gov.br/SRF/ConhecaRFB.htm>

⁴⁹<http://www.receita.fazenda.gov.br/SRF/ConhecaRFB.htm>

mentação de acordos internacionais em matéria tributária e aduaneira;

- gestão dos recursos materiais, financeiros, humanos e tecnológicos.

A Secretaria da Receita Federal, também é responsável pela administração do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ). O CNPJ compreende as informações cadastrais das entidades de interesse das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios

Estão obrigadas a se inscrever no CNPJ, todas as entidades domiciliadas no Brasil, as pessoas jurídicas por equiparação, que possuam estabelecimentos localizados no Brasil ou no exterior, antes do início de suas atividades.

2.2.3 CADE

Em 1962 foi criada a Lei 4.137/62 que constituiu o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). Sua principal função é atuar na defesa da economia e dos princípios que informam a ordem econômica e da livre concorrência. Em 1994 o CADE foi transformado em uma autarquia federal pela lei 8.884/94 e foi reestruturado pela lei 12.529/2011 (atual lei antitruste)⁵⁰.

De acordo com o art. 88 da referida lei:

Serão submetidos ao CADE pelas partes envolvidas na operação os atos de concentração econômica em que, cumulativamente:

- I – pelo menos um dos grupos envolvidos na operação tenha registrado, no último balanço, faturamento bruto anual ou volume de negócios total no País, no ano anterior a operação equivalente ou superior a R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de reais);
- II – pelo menos um outro grupo envolvido na operação tenha registrado, no último balanço, faturamento bruto anual ou volume de negócios total no País, no ano anterior à operação, equivalente ou superior a R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).

Dentre os atos mencionados pelo art.88, devemos destacar as operações societárias. Sendo assim, o art. 90 estabelece:

Para os efeitos do art. 88 desta Lei, realiza-se um ato de concentração quando:

- I – 2 (duas) ou mais empresas anteriormente independentes se fundem;
- II – 1 (uma) ou mais empresas adquirem, direta ou indiretamente, por compra ou permuta de ações, quotas, títulos ou valores mobiliários conversíveis em ações, ou ativos, tangíveis ou intangíveis, por via contratual ou por qualquer outro meio ou forma, o controle ou partes de uma ou outras empresas;

- III – 1(uma) ou mais empresas incorporam outra ou outras empresas;
- IV – 2 (duas) ou mais empresas celebram contrato associativo, consórcio ou joint venture.

Sendo assim, qualquer operação societária em que um agente econômico possua cumulativamente faturamento bruto anual ou volume de negócios no Brasil igual ou superior a R\$ 400 milhões (quatrocentos milhões de reais) ou participação em qualquer outro agente econômico que tenha faturamento bruto resultante, no valor de R\$ 30 milhões (trinta milhões de reais) deverá ser apresentada ao CADE. Para exigência de notificação dos atos de concentração, a atual lei antitruste, optou por um único critério de avaliação (faturamento bruto anual/volume de negócios)⁵¹.

O Estado é o único agente que pode realmente prejudicar a concorrência, criando cartéis, monopólios, duopólios, oligopólios etc. e impedir a verdadeira livre concorrência, com seu excesso de regulamentação que cria barreiras legais intransponíveis à entrada de novos competidores nos mais variados setores da economia⁵².

2.2.4 SECRETARIA DE FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL (SEFAZ/DF)

A SEFAZ/DF é uma unidade orgânica de direção superior, da Administração Direta do Distrito Federal, atua no grupo de suporte governamental e é diretamente subordinada ao governo do Distrito Federal.

Conforme o decreto 32.716/2011, artigo 16 a SEFAZ/DF tem atuação e competência nas seguintes áreas de atuação. *In verbis*:

- I - arrecadação de tributos;
- II - política tributária e fiscal;
- III - gestão financeira e contabilidade pública;
- IV - operações de crédito e dívida pública.

§1º Integram a estrutura da Secretaria de Estado de Fazenda:

- I - Gabinete do Secretário;
- II - Unidade de Administração Geral;
- III - Subsecretaria do Tesouro;
- IV - Subsecretaria da Receita;
- V - Subsecretaria de Captação de Recursos;
- VI - Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais.

§2º Vincula-se à Secretaria de Estado de Fazenda o Banco de Brasília – BRB.

§3º Cabe à Secretaria de que trata este artigo a gestão dos seguintes fundos:

- I - Fundo de Desenvolvimento do Distrito Federal – FUNDEFÉ;
- II - Fundo de Modernização e Reparelhamento da Administração Fazendária.

O Distrito Federal não possui inscrição estadual, por ela ser relativa ao ICMS, separada de inscrição municipal, que é relativa ao ISS. O Distrito Federal possui Cadastro Fiscal do Distrito Federal (CF/DF), que inclui a competência de arrecadação dos dois impostos ISS e ICMS.

O CF/DF foi instituído na legislação tributária do DF pelo Decreto

⁵⁰RAMONS, 2012, p. 372.

⁵¹RAMONS, 2012, p. 372.

⁵²Ibid., p. 373

14.675, de 22 de abril de 1993, onde no artigo 1º e seus incisos, deixa claro quais os contribuintes deverão ser inscritos no CF/DF. *In verbis*:

Art. 1º - Fica instituído o Cadastro Fiscal do Distrito Federal - CF/DF, no qual se inscreverão os contribuintes:

- I - do Imposto sobre operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- II - do Imposto sobre Serviços - ISS;
- III - do Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos - IVVC.

2.3 Teoria e Prática: Aplicação em uma Alteração Contratual

Cabe ao arquivamento e registro dos atos referentes ao processo societário a Junta Comercial, Receita Federal do Brasil (RFB) e Secretária de Fazenda, para o nosso caso adotaremos a JCDF e a SEFAZ/DF. O processo ocorrerá em três etapas distintas, passando primeiramente pela JCDF, que ao ser aprovado poderá seguir para a RFB e por último SEFAZ/DF.

2.3.1 PRIMEIRA ETAPA – JCDF

Para que o ato seja aprovado e arquivado na JC ele deverá seguir uma série de procedimentos. Por exemplo, um caso de uma alteração contratual de uma sociedade empresária limitada, constituída por dois sócios, onde ambos estão se retirando da sociedade para dar entrada aos novos sócios, resultante da alienação da empresa. O processo a ser protocolado na JCDF deverá constar:

- Requerimento (Capa do Processo) com assinatura do administrador, sócio, procurador com poderes específicos ou terceiros interessados (art. 1.151), conforme a tabela de atos e eventos.

- A alteração contratual devidamente preenchida, anexar três vias ao processo.

- Nos casos de assinatura do procurador, deverá constar anexado ao processo a procuração ou a cópia autenticada com poderes específicos. Caso a procuração seja particular a assinatura deverá ter firma reconhecida e chancela da JCDF. Caso o outorgante seja analfabeto a procuração deverá ser passada por instrumento público.

- Cópia autenticada dos documentos de identificação e comprovantes de residência de ambos os sócios entrantes.

- Ficha de Cadastro Nacional (FCN) folhas 1 e 2, ambas preenchidas através do programa fornecido pela DNRC.

- Por ambos os sócios da sociedade estar se retirando para a entrada de novos sócios, deverá ser anexado ao processo a Certidão de Regularidade do FGTS, Certidão Negativa de Débito junto ao INSS, Certidão Negativa de Débitos de Tributos e Contribuições para com a Fazenda Nacional e Certidão Negativa de Inscrição de Dívida Ativa da União emitida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Feito cada passo citado acima, a JCDF irá analisar o processo e caso não encontre nenhum erro de digitação ou algo que não esteja de acordo com a Instrução Normativa do DNRC nº 32 de 19/04/91 no contrato de alteração, irá chancelar o mesmo e colocar a disposição para ser alterado

o quadro societário do CNPJ.

2.3.2 SEGUNDA ETAPA – RFB

Adotando ainda o exemplo citado anteriormente, para que ocorra essa alteração no quadro societário do CNPJ o contribuinte deverá seguir os seguintes passos:

- Preencher a Ficha Cadastral de Pessoa Jurídica (FCPJ) e Quadro de Sócios e Administradores (QSA), que poderá ser preenchida via programa obtido no site da RFB chamado PGD – CNPJ e transmitir via internet por meio do programa ReceitaNet também obtido no site da RFB.

- Documento Básico de Entrada (DBE), que é o protocolo da transmissão ocorrida no primeiro passo. O mesmo deverá está assinado e reconhecido firma da pessoa física responsável perante o CNPJ, ou preposto anteriormente indicado ou procurador. Caso o procurador assine, deverá ser arquivado junto ao processo a cópia autenticada da procuração com os poderes específicos, outorgados pela pessoa física responsável pelo CNPJ.

- Cópia autenticada do ato alterador registrado no órgão competente, no qual conste a alteração pretendida, conforme tabela de documentos para alteração de dados cadastrais de estabelecimentos Matriz ou Filial. Nos casos de ME/EPP, enviar também cópia autenticada da Declaração de Enquadramento, quando for o caso.

- Cópia autenticada dos documentos de identificação dos sócios que estão entrando na sociedade.

O processo deverá ser encaminhado a RFB mais próxima para análise dos documentos e por fim aprovação da alteração, que poderá ser acompanhada pelo próprio site da RFB.

2.3.3 TERCEIRA ETAPA – SEFAZ DF

Adotando o exemplo citado anteriormente, para que ocorra essa alteração no cadastro da sociedade empresária o contribuinte deverá protocolar o processo com os seguintes documentos:

- Ficha de atualização cadastral (FAC), preenchida via internet, conforme o contrato de alteração. O mesmo deverá está assinado e reconhecido firma da pessoa física responsável perante a SEFAZ/DF ou procurador e pelo contador da sociedade. Caso o procurador assine, deverá ser arquivada junto ao processo a cópia autenticada da procuração com os poderes específicos, outorgados pela pessoa física responsável pelo CNPJ.

- Cópia autenticada dos documentos de identificação dos sócios que estão entrando na sociedade.

- Certidão simplificada atualizada, referente ao último arquivamento de alteração contratual, obtida na JCDF.

- Comprovante de inscrição de situação cadastral (CNPJ).

- Cópia autenticada do ato alterador registrado no órgão competente, no qual conste a alteração pretendida, conforme tabela de documentos para alteração de dados cadastrais de estabelecimentos Matriz ou Filial. Nos casos de ME/EPP, enviar também cópia au-

tenticada da Declaração de Enquadramento, quando for o caso.

O processo na SEFAZ/DF é mais rápido, não sendo necessário você protocolar o processo. Obtendo todos os documentos citados acima, o contribuinte deverá ir à agência da SEFAZ/DF da sua região e dar entrada na FAC referente à alteração dos sócios. Ao chegar à agência, deverá solicitar senha para alteração de pessoa jurídica e aguardar atendimento. A alteração é realizada no momento do atendimento, logo, o contribuinte irá sair da agência da SEFAZ/DF com a alteração concluída.

3. A POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO CONTRATUAL VISANDO O BENEFÍCIO FINANCEIRO

3.1 A Possibilidade da Alteração Contratual com a finalidade de fraude.

Pelo fato do processo de alteração contratual não sofrer a devida fiscalização dos órgãos competentes pelo registro do ato, deixa aberto uma variedade de fraudes possíveis pela realização do mesmo. Recentemente o Ministério Público de Minas Gerais (MPMG), a SEFAZ e a Polícia Civil impediram que o processo de alteração contratual de uma empresa atacadista fosse concluído devido à identificação de fraude no quadro societário.

Ao incluir um novo sócio através da alteração contratual no quadro societário da empresa atacadista, a SEFAZ identificou que os documentos comprobatórios fornecidos pelo sócio-entrante apresentavam dados falsos do cartório de registro e que o nome dele figurava em outras empresas que já haviam encerrado as atividades após utilizar procedimentos próprios de sociedades constituídas com o único objetivo de sonegar os impostos.

Ao identificar o fato a SEFAZ entrou em contato com os dois sócios da empresa atacadista para uma entrevista pessoal onde além de prestar declarações com nome falso o investigado negou-se a apresentar os documentos comprobatórios originais.

O investigado acabou sendo preso pela Polícia Civil onde foi autuado em flagrante por crime de falsidade ideológica e conduzido ao Centro de Remanejamento do Sistema Prisional (CERESP)²³.

Levando em conta o fato, observamos as brechas deixadas pelo órgão fiscalizador dos processos societários que por falta de integração de dados para conferência de documentos ou até mesmo falta de atenção do agente fiscalizador do ato deixa passar alterações com esse tipo de fraude.

Com isso afirmamos que ao realizar um processo de alteração contratual o usuário do processo pode sim agir de má fé perante o ato e que se a fiscalização não for feita devidamente o processo pode ser concluído e gerar um dano significativo tanto para o Estado como para terceiros.

Vale ressaltar que o profissional capacitado deve identificar esse tipo de fraude no momento da montagem do processo e agir de forma ética e lícita, não realizando tal ato e denunciando os indivíduos que queiram realizar a fraude para os órgãos competentes de fiscalização.

3.2 ESTUDO DE CASO: Apontamentos relacionados à Prática da Alteração Contratual.

Para entender o processo de alteração, observaremos um caso prático em relação ao ato societário, no qual uma sociedade empresária antes denominada Silva e da Silva Cia LTDA atendendo pelo nome fantasia de Lan House, alterou completamente o seu contrato social para uma empresa de construção. Os sócios da Lan House fizeram um acordo com outros empresários, que queriam se aproveitar da antiguidade do CNPJ da mesma para buscar créditos facilitados junto as Instituições Financeiras.

Cabe ressaltar que uma empresa recém constituída com menos de um ano de exercício fiscal e financeiro dificilmente conseguira um empréstimo bancário para investimento no seu capital, as instituições financeiras trabalham com o entendimento de quanto mais antigo o CNPJ mais sólida e garantida será o recebimento do empréstimo concedido. Por isso que os empresários tiveram mais interesse em fazer a alteração do ato constitutivo do que constituir uma nova sociedade.

3.2.1 Da sociedade que sofrerá a alteração contratual:

A Silva e da Silva Cia LTDA foi constituída em 27 de novembro de 2009, tendo no caso quase três anos de CNPJ. A empresa encontrava-se inativa há um ano, não fazendo qualquer tipo de movimentação bancária, circulação de mercadorias ou prestação de serviços. A mesma possuía dois sócios, aqui chamados de Jorge Henrique Matias Silva e Tatiane Maria da Silva. O objeto social da empresa era: Comércio de equipamentos de informática, internet e jogos em rede (Lan house), serviços de impressão, instalação e manutenção de rede de comunicação e serviços de manutenção predial.

A Lan House possuía capital constituído no total de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) distribuídos de forma igualitária entre os sócios Jorge Henrique Matias Silva e Tatiane Maria da Silva. Ambos eram sócios-administradores da sociedade, logo, possuíam poderes para tomar qualquer tipo de decisão no nome da sociedade empresária. A Lan House foi estabelecida em uma região administrativa e possuía firma denominada Silva e da Silva Cia LTDA com nome fantasia de Lan House.

3.2.2 Do processo de alteração contratual

O processo de alteração contratual foi acordado entre ambos os sócios que foram se informar junto ao profissional capacitado de como deveriam fazer as alterações no ato constitutivo da sociedade, para que uma nova sociedade surgisse no lugar da Lan House. O profissional foi informado de tudo o que eles queriam alterar e começou a redigir o novo contrato social.

Na primeira e segunda cláusula a sociedade admitiu dois novos sócios Mateus Almeida Filho e Tomaz Balbino de Sousa. Mateus Almeida Filho comprou todas as quotas de capital do sócio Jorge Henrique Matias Silva. O sócio Tomaz Balbino de Sousa comprou uma quota de capital da sócia Tatiane Maria da Silva só para ser admitido formalmente na sociedade.

Para fazer esse tipo de alteração devemos observar a normativa do DNRC que trata sobre alterações contratuais. No subtópico 3.2.10.1 ces-

²³<http://www.jusbrasil.com.br/noticias>.

são e transferência de quotas decorrem sobre o ato. *In verbis*:

Se o contrato for omissivo, o sócio pode ceder sua quota, total ou parcialmente, a quem seja sócio, independentemente de audiência dos outros, ou a estranho, se não houver oposição de titulares de mais de um quarto do capital social.

Na terceira cláusula foi alterado o objeto social da empresa que antes era redigido pelo texto: Comércio de equipamentos de informática, internet e jogos em rede (Lan house), serviços de impressão, instalação e manutenção de rede de comunicação e serviços de manutenção predial. Como o texto do objeto social da empresa é alterado, obrigatoriamente o CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) principal e secundário(s) será alterado. Essa cláusula é normatizada no subtópico 3.2.15. *In verbis*:

Quando houver alteração do objeto da sociedade, deverá constar da alteração contratual o novo objeto, em sua totalidade, e não somente as partes alteradas.

A alteração do objeto social inseriu no contrato o novo texto: Construção de edifícios, construção de rede de abastecimento de água, obras e serviços de engenharia em geral, locação de veículos, máquinas e equipamentos, comercialização de artefatos plásticos, tais como, aparelhos de tratamento de água, garrafas termomagnéticas, comercialização de produtos saneantes e domissanitários, treinamentos de pessoal, consultoria e assessoria empresarial. Com a nova redação do objeto social os CNAE's principal e secundário(s) foram totalmente alterados para os que são de acordo com o novo texto.

Na quarta cláusula foi alterado o local de domicílio da sociedade, alterando o endereço antigo o qual estava situada e a colocando em um novo local. Conforme o subtópico 3.2.14, *in verbis*: A alteração de endereço da sede da sociedade somente poderá ser procedida por alteração contratual. Nesse caso a alteração do endereço foi para um estabelecimento que não levantou as portas nenhuma vez após a alteração.

Na quinta cláusula será alterado o nome empresarial da sociedade passando de firma - Silva e da Silva Cia LTDA - para a denominação – Construtec Construções e Incorporações LTDA. A alteração da firma foi necessária por que um dos sócios o qual resultou a firma social retirou-se da sociedade. Conforme o texto do código civil de 2002, *in verbis*: o nome do sócio que vier a falecer, for excluído ou se retirar, não pode ser conservado na firma social. Logo se tornou obrigatório a alteração da firma social. Os novos sócios optaram por uma nova denominação social composta por expressão indicativa do seu objeto social.

A sexta e sétima cláusula tratava da composição do quadro societário e da retirada do sócio Jorge Henrique Matias Silva da sociedade que após a cessão de quotas irá se retirar da sociedade por ter cedido todas as suas quotas de capital e o quadro societário da sociedade passará a ser composto da seguinte maneira:

- Tatiane Maria da Silva – 49% das quotas;
- Mateus Almeida Filho – 50% das quotas;
- Tomaz Balbino de Sousa – 1% das quotas.

Na oitava cláusula serão definidos os novos sócios-administradores da sociedade que a partir da alteração contratual passarão a ser os sócios Mateus Almeida Filho e Tomaz Balbino de Sousa.

Feito todas essas alterações a alteração contratual foi arquivada na JC juntamente com todos os documentos identificadores dos sócios, pesquisa do novo nome empresarial e FCN, a alteração passou a ter validade após a análise e aprovação da JC. Em seguida foi dada entrada no DBE para a alteração do CNPJ na RFB de todas as alterações citadas juntamente com a cópia autenticada do contrato social.

Após a aprovação do DBE na RFB foi feito a alteração do CF/DF, encaminhando a SEFAZ, alteração contratual devidamente homologada pela JC, certidão simplificada cedida pela JC que comprovam as alterações feitas e aprovadas pela mesma e documentos de identificação dos sócios que estão entrando na sociedade, concluindo assim as três etapas necessárias para a validação do contrato, alterando todos os dados nos referidos órgãos competentes ao registro.

3.3 BENEFÍCIOS FINANCEIROS ALMEJADOS E PERCEBIDOS

Após a conclusão da alteração contratual da sociedade empresária apresentada no caso prático citado acima, demonstra-se a efetividade da alteração nos seguintes pontos:

3.3.1 Empréstimo concedido por instituição financeira, com baixa alíquota de juros e melhores condições.

O motivo de citar o empréstimo como benefício recebido é por que ao analisar o procedimento de solicitação faz-se uma comparação com as empresas recém constituídas no mercado e percebe-se que para estas é muito difícil obter empréstimos, por ocasião da sua maturidade como empresa.

Ao contrário da nova sociedade que surgiu por ocasião da alteração contratual, que já na sua primeira semana de funcionamento obteve empréstimo com alíquota baixa e um alto capital de giro com alíquota diferenciada, facilitando assim sua entrada no mercado competitivo.

3.3.2 Seguridade passada a Terceiros.

Outro ponto importante notado, por conta do tempo de constituição do CNPJ os Terceiros ficaram mais tranquilos em realizar negociações com a empresa, simplesmente por passar certa imagem de já estar consolidada no mercado.

O que não é visto em relação às empresas recém constituídas, os Terceiros não possuem seguridade para negociar com elas por questão da não consolidação dela no mercado e por ocasião da sua maturidade como empresa e acabam dificultando as negociações iniciais com elas.

3.3.3 Obtenção de descontos, brindes e prazos.

Ao iniciar as negociações com os seus fornecedores a empresa ob-

teve vários descontos em suas compras iniciais de mercadorias para circulação, recebeu ainda diversos brindes pelas operações e obteve prazos diferenciados. Ainda comparando com empresas recém constituídas observei que o mesmo não aconteceu com elas, ao realizarem compras iniciais com os fornecedores tiveram dificuldades em receber descontos e os prazos não satisfizeram.

3.3.4 Estabilidade ao adentrar o mercado competitivo.

Ao entrar no mercado competitivo a empresa encontrou-se estável por ocasião dos créditos fornecidos pelas instituições financeiras e os benefícios recebidos pelos fornecedores. Manteve-se estável até o presente momento, se consolidando a cada dia mais no mercado das construtoras se diferenciado assim, das empresas recém constituídas que ao iniciarem no mercado encontram maior dificuldade de estabilidade financeira no primeiro ano de funcionamento que é o ano crucial das empresas recém constituídas para se consolidar no mercado.

3.4 OMISSÃO LEGISLATIVA E NORMATIVA INFRALEGAL COMO FORMA DE JUSTIFICAR O PROCEDIMENTO

O processo de alteração contratual é regido por uma normativa infralegal criada pelo órgão regulador do procedimento, o DNRC. Por ser um processo bastante utilizado pelas sociedades empresárias, deveria ser tratado com maior relevância, uma vez que seus resultados podem ser expressivos no mercado empresarial. Assim, requer maior atenção por parte dos legisladores e doutrinadores.

Dentro do Novo Código Civil existem várias deliberações a respeito de procedimentos como transformação, fusão, incorporação e cisão que além de estar citado no Novo Código Civil possui legislação própria, cito Lei n. 8.934/94.

Pela inexistência de Lei própria são adotadas para as alterações contratuais todas as deliberações feitas pelo DNRC como forma de normatização do procedimento societário.

Ainda, em razão da falta de legislação específica, encontram-se dificuldades para pesquisar e argumentar sobre o assunto, a omissão doutrinária é relativamente grande em relação ao procedimento feito no caso prático o que resulta na dificuldade de compreender o procedimento realizado em relação à alteração contratual.

Logo, há necessidade de abordagem pelo legislativo em razão das possibilidades de fraudes demonstradas, que podem ocorrer por ocasião do procedimento de alteração.

4. CONCLUSÃO

Como apresentado durante o desenvolvimento da pesquisa, a alteração contratual é um procedimento societário que visa alterar diversas cláusulas do contrato social da sociedade. Esse tipo de procedimento é normatizado pelo DNRC, órgão máximo do SINREM, o qual regula e normatiza sobre o assunto e Junta Comercial órgão subordinado ao DNRC, caso do Distrito Federal, que é responsável pela execução e administra-

ção dos atos relativos ao registro da sociedade empresária.

Vimos no caso prático que quando os sócios entrantes se aproveitam de um CNPJ antigo e altera totalmente o tipo de sociedade que ele era, o resultado é uma nova sociedade, com diversos benefícios obtidos por conta da antiguidade do CNPJ, facilitando e consolidando sua entrada no mercado competitivo.

Logo a ideia para o desenvolvimento desta monografia era demonstrar que a alteração contratual pode ter resultados tanto positivos quanto negativos. Positivos quando a alteração visa benefícios para facilitar a entrada da sociedade no mercado competitivo, recebendo assim benefícios financeiros das instituições competentes, obtenção de descontos e prazos de seus fornecedores e adentrando ao mercado bem estruturado em comparação as empresas recém-constituídas. E negativos quando o usuário utiliza deste procedimento societário pouco normatizado e fiscalizado para fraudar o processo societário com o intuito de causar tanto danos fiscais como financeiros.

Objetivou-se comprovar que o procedimento societário que resultaria na alteração completa do CNPJ é lícito ou não perante a Lei e a Administração Pública. Como não foi encontrado nada que impedisse que esse tipo de procedimento fosse realizado, logo, concluímos que sim ele é lícito quando realizado sem o intuito de lesionar tanto o erário quanto a terceiros perante a Lei e a Administração Pública, respeitando é claro o princípio da legalidade, princípio jurídico fundamental que estabelece que o Estado deva se submeter ao império da Lei.

Sugerimos que haja uma análise detalhada da doutrina e da legislação, sobre o tema abordado, por ocasião da dificuldade de se encontrar uma normatização supralegal para realização de tal procedimento e a carência de segurança do processo societário, tendo em vista terceiros os quais poderão ser lesionados a partir do procedimento, por ocasião de fraudes.

Concluímos então que o procedimento societário de alteração contratual é lícito e possível, quando realizado com o intuito de gerar benefícios financeiros para a sociedade, visando é claro facilidades financeiras pelas instituições competentes, benefícios com terceiros e consolidação no mercado competitivo, evitado a fraude societária com o intuito de lesionar a terceiros. O resultado é realmente positivo e lícito em relação a esse procedimento, quando buscando objetivando esses benefícios.

REFERÊNCIAS

REQUIÃO, Rubens, 1918 – Curso de direito comercial, 1º volume / Rubens Requião – 28 ed. rev. e atual. por Rubens Edmundo Requião – São Paulo : Saraiva, 2009.

TOMAZETTE, Marlon. Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário volume 1 / Marlon Tomazette – 3. Ed – São Paulo: Atlas, 2011.

BERTOLDI, Marcelo M. Curso avançado de direito comercial / Marcelo M. Bertoldi, Marcia Carla Perelra Ribeiro. – 6. Ed. Ver. E atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

COELHO, Fábio Ulhoa, 1959. Curso de direito comercial, vol. 2 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO Fábio Ulhoa. Manual de direito comercial : direito de empresa / Fábio Ulhoa Coelho. – 21. ed. – São Paulo : Saraiva, 2009

RAMOS André Luiz Santa Cruz. Direito empresarial esquematizado / André Luiz Santa Cruz Ramos. – 2. ed. – Método, 2012.

BRASIL, Código Civil, Constituição Federal e legislação complementar / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antônio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 17. ed. – São Paulo : Saraiva, 2011.

Decreto nº 33.716/2011, de 1º de janeiro de 2011. Dispõe da estrutura administrativa do Governo do Distrito Federal e da outras providências.

Decreto nº 14.675/1993, de 22 de abril de 1993. Dispõe sobre o Cadastro Fiscal do Distrito Federal.

Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994. Dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e atividades afins e da outras providências.

Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

Lei nº 11.101, de 09 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária.

www.dnrc.gov.br/Servicos_dnrc/Sociedade_empresaria/alteracaocontratual : Acesso em 20/11/2011.

www.receita.fazenda.gov.br/SRF/ConhecaRF8.htm: Acesso em 15/10/2011

www.fazenda.df.gov.br: Acesso em 20/04/2011

www.jcdf.desenvolvimento.gov.br: Acesso em 15/03/2012

www.juceg.go.gov.br: acesso em 23/05/2012

<http://nota-dez.jusbrasil.com.br/noticias/2897995/mpmg-ministerio-publico-sefaz-e-policia-civil-impedem-empresa-atacadista-de-fraudar-alteracao-em-quadro-societario>: Acesso em 25/05/2012.



A RELEVÂNCIA DAS DESPESAS PÚBLICAS INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

VINICIUS SILVA QUEIROZ
UDF

VINÍCIUS SILVA QUEIROZ

Centro Universitário do DF UDF
Curso: Ciências Contábeis
Coordenador: Eurípedes Rosa do Nascimento Júnior
Professor Orientador: Jonas Medina

RESUMO

Este artigo abordará pontos do orçamento público, especificamente os relacionados às despesas, devido ao nível de complexidade que elas detêm. Neste sentido, serão considerados ainda os estágios de execução da despesa pública, a relação íntima destes estágios com o conceito dos restos a pagar e a possibilidade de eventuais cancelamentos de valores registrados a esses títulos nos demonstrativos contábeis dos entes públicos. Os restos a pagar, em especial “os não processados”, estão cercados de questões delicadas, que merecem ser estudadas, a exemplo do seu cancelamento e do momento da efetiva realização da despesa a que se referem. Com isso, esta pesquisa buscou o cotejamento entre os princípios de contabilidade e as exigências da legislação pertinente, de modo que os demonstrativos contábeis reflitam a real situação do patrimônio público da maneira mais fiel possível à realidade.

Palavras-Chave: Orçamento Público; Despesa Pública; Restos a Pagar

1. INTRODUÇÃO

O orçamento é o principal instrumento da Administração Pública para gerenciar os gastos públicos; pode-se conceituá-lo como o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por um período de tempo e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, bem como a arrecadação das receitas já criadas em lei (BALEEIRO, 2003 citado por ROSA, 2011, p. 60).

No entanto, Rosa (2011) faz uma ressalva a esta definição ao dizer que, na verdade, o orçamento "é o ato pelo qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo autoriza aquele Poder a executar as despesas, por um certo período de tempo" (grifei), deixando claro que cabe ao Poder Executivo a previsão das despesas e também a sua execução, mas só após a autorização do Legislativo.

No âmbito da contabilidade aplicada ao setor público, merece destaque o caso das despesas inscritas em restos a pagar, processados ou não, que figuram no passivo circulante do balanço patrimonial.

Entende-se que a inscrição de despesas em restos a pagar não processados pode apresentar distorções sob a ótica patrimonial ao reconhecer a despesa como realizada sob a égide orçamentária. E na apuração do resultado contábil do exercício, verifica-se que o fato gerador em questão, que preconiza a realização da despesa sob o enfoque patrimonial, ou seja, a efetiva prestação do serviço ou o recebimento do bem, ainda não ocorreu. Isso se deve ao fato da legislação pertinente determinar, em sua forma orçamentária, que pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas (inciso II do art. 35 da Lei nº 4.320/64). Mais adiante, será visto que o momento do empenho não representa adequadamente, sob este aspecto, a etapa correspondente à efetiva realização da despesa.

Sobre este tema, é válido ainda citar o que apregoa o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP (2012):

O raciocínio implícito na lei é de que a receita orçamentária a ser utilizada para pagamento da despesa empenhada em determinado exercício já foi arrecadada ou ainda será arrecadada no mesmo ano e estará disponível no caixa do governo ainda neste exercício. Logo, como a receita orçamentária que ampara o empenho pertence ao exercício e serviu de base, dentro do princípio orçamentário do equilíbrio, para a fixação da despesa orçamentária autorizada pelo Poder Legislativo, a despesa que for empenhada com base nesse crédito orçamentário também deverá pertencer ao exercício.

Os restos a pagar constituem uma obrigação, no entanto, compreende-se, de forma racional, que se distanciam veementemente de um conceito contábil. Convém destacar que a obrigação ou a dívida fluante a que eles se referem, para o ente público, tem efeito de comprometimento das disponibilidades e do superávit financeiro. (MCASP, 2012)

Ressalte-se que, sob o aspecto contábil, só é gerado um passivo se ao

mesmo tempo for gerado um ativo; somente haverá uma obrigação se houver um terceiro para exigí-la. Neste sentido, haverá uma exigibilidade após um serviço prestado ou entrega de um bem, assegurados por contratos com inviabilidade de rescisão. (MCASP, 2012)

Além disto, o montante dos restos a pagar não processados vem apresentando crescimento ao longo dos últimos anos, o que pode ensejar a necessidade de mais estudos a seu respeito:

A relevância de um estudo que trate dos restos a pagar não processados pode ser definida, principalmente, pela representatividade dos recursos públicos que estão registrados a esse título nos balanços e nos demonstrativos do setor público. O volume de recursos inscritos em restos a pagar não processados tem crescido nos últimos anos. (SANTOS, Eduardo Martins dos. Qualidade do Gasto Público. Finanças Públicas – XV Prêmio Tesouro Nacional – 2010).

2. ORÇAMENTO PÚBLICO

O objeto de estudo da ciência contábil é o patrimônio das entidades. O objeto da contabilidade pública, por sua vez, é o patrimônio público, assim entendido como o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, e engloba ainda os direitos e bens adquiridos, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público. (ROSA, 2011).

No contexto do setor público, o orçamento assume conceitos essencialmente contábeis. Em síntese, seu pressuposto básico pode ser entendido como a previsão da arrecadação de receitas e a autorização para realização de despesas. "É por meio desse instrumento que o governo executa sua política, viabilizando toda e qualquer ação governamental, de forma que o desenrolar desse processo possibilita ao orçamento cumprir seus papéis e funções." (ROSA, 2011).

Ao longo da história, o orçamento público evoluiu de um mero documento em que as receitas são previstas e as despesas autorizadas para um documento legal que contém programas e ações vinculadas a um plano de médio prazo, dando ênfase às realizações do governo, com objetivos e metas a atingir, expressos em dados físicos para mensuração dos projetos e atividades, e que possibilita o acompanhamento e avaliação dos resultados. (ROSA, 2011).

Assim, fica claro que os instrumentos orçamentários não são meramente autorizativos, contendo também mecanismos de planejamento, controle e acompanhamento de resultados.

3. EXERCÍCIO FINANCEIRO

No Brasil, o exercício financeiro observado pelo setor público

coincide com o ano civil (Lei nº 4.320/64, art. 34). Segundo Giacconi, “o orçamento público deve ser elaborado e autorizado para um período determinado, geralmente um ano”, assegurando, portanto, que a execução dos orçamentos se dará no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

4. DESPESA PÚBLICA

A Lei nº 4.320/64, que “estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”, não conceitua a despesa pública, mas limita-se a classificá-la em categorias econômicas. Buscando uma definição de despesa pública, temos as seguintes posições:

Em sentido geral, despesa pública pode ser conceituada como a soma de dispêndios ou gastos realizados pelo Estado com o objetivo de atender as necessidades coletivas, implementar suas políticas públicas e dar cumprimento a suas finalidades. (ROSA, 2011).

Constituem despesa pública os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações, etc. (KOHAMA, 2010).

Já para Piscitelli (2010, p. 182),

Despesa pública caracteriza um dispêndio de recursos do patrimônio público, representado essencialmente por uma saída de recursos financeiros, imediata – com redução de disponibilidades – ou mediata – com reconhecimento dessa obrigação.

É fundamental que esteja claro quais as etapas de execução de uma despesa pública, ainda mais quando considera-se o tratamento da questão referente aos restos a pagar. Adiante, rápidas considerações sobre as fases da despesa.

4.1 ESTÁGIOS DA DESPESA PÚBLICA

Ainda segundo Piscitelli (2010, p. 186),

a despesa [...] apresenta diferentes estágios, que compreendem procedimentos, operações com finalidade específica. De acordo com o art. 227 do Regulamento de Contabilidade Pública, tais estágios são o empenho, a liquidação e o pagamento.

Estes estágios também estão descritos na Macrofunção 020317 – Restos a Pagar do Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – Manual SIAFI.

4.1.1 Empenho

O empenho, segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/64, é o “ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. De acordo com a definição do Manual SIAFI,

O empenho constitui o primeiro estágio da despesa pública [...]. Portanto, sendo emitido o empenho, o Estado fica obrigado ao desembolso financeiro, desde que o fornecedor do material ou prestador dos serviços atenda a todos os requisitos legais de autorização ou habilitação de pagamento.

Piscitelli (2010) destaca que, no momento da emissão da nota de empenho, é efetuado o registro contábil em contas de controle do sistema orçamentário, de maneira que se cria uma “reserva” da dotação orçamentária para garantir o pagamento estabelecido na relação contratual entre o Estado e o seu fornecedor do bem ou prestador de serviços. Cabe ressaltar que esta reserva por si só não garante o pagamento, mas serve como uma espécie de garantia de que ele ocorrerá desde que cumpridas as condições contratuais.

Para Giacconi (2012, p. 310), o empenho é “o principal instrumento com que conta a administração pública para acompanhar e controlar a execução de seus orçamentos”.

4.1.2 Liquidação

O segundo estágio da despesa, de acordo com o Manual SIAFI, “consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, após a entrega do bem e ou serviço objeto do gasto”.

[...] na contabilidade pública, é nesta segunda fase ou estágio da despesa – a da liquidação – que ocorre o reconhecimento da despesa efetivamente incorrida, mediante registro contábil, apropriando-se a despesa orçamentária [...] em contrapartida com a obrigação [...], no sistema financeiro, caracterizando a adoção plena do regime de competência e seus efeitos no patrimônio público. (PISCITELLI, 2010).

A Lei nº 4.320/64, ao tratar do assunto, dispõe que

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§1º Essa verificação tem por fim apurar:

I – a origem e o objeto do que se deve pagar;

II – a importância exata a pagar;

III – a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

4.1.3 Pagamento

O pagamento, terceiro estágio, resulta na extinção da obrigação

(Manual SIAFI), e é a fase correspondente ao efetivo desembolso financeiro por parte do ente público em favor do fornecedor do bem ou prestador do serviço. O pagamento somente será efetuado após a regular liquidação da despesa, e por determinação da autoridade ordenadora competente (art. 62 e art. 64 da Lei nº 4.320/64).

4.2. MOMENTO DO RECONHECIMENTO DA DESPESA PÚBLICA

No encerramento do exercício, a despesa pública pode figurar, basicamente, em três situações distintas, de acordo com sua posição em relação aos estágios descritos. Segundo Rosa (2011), são as seguintes situações: a) despesas empenhadas, liquidadas e pagas; b) despesas empenhadas, liquidadas e não pagas; e c) despesas empenhadas, não liquidadas e não pagas. As despesas descritas nas duas últimas situações, que não passaram pela etapa do pagamento, são as que poderão constituir os chamados restos a pagar, caso continuem nesta condição findo o exercício financeiro.

Como reza o art. 35 da Lei nº 4.320/64, pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas. Rosa (2011, p. 262) dispõe o seguinte a respeito do momento do reconhecimento da despesa:

Sob o enfoque orçamentário, a despesa orçamentária é reconhecida no exercício financeiro da emissão do empenho (ato da autoridade competente), que é formalizado por meio do documento nota de empenho [...] reconhece-se a despesa orçamentária no 1o estágio da despesa em que o crédito e a respectiva dotação consignada no orçamento foram comprometidos ou reservados para pagamento de obrigação.

Desta forma, sob a ótica orçamentária, as despesas pertencem ao exercício financeiro em que foram legalmente empenhadas, independentemente da etapa em que se encontra sua efetiva execução, ou seja, independentemente de terem sido liquidadas e/ou pagas, devendo ser reconhecidas, portanto, no próprio exercício. Para efeito de apuração das contas do exercício, isto configura, assim, o chamado regime de competência.

Sob o enfoque patrimonial, Rosa diz que:

É no momento da apresentação dos títulos e documentos fiscais de entrega do material ou de efetiva prestação de serviços que se constata a ocorrência do fato gerador dessa despesa, permitindo o seu registro, sob a ótica patrimonial, pelo impacto ocorrido no patrimônio do órgão ou entidade pública [...].

O reconhecimento da despesa (variação patrimonial diminutiva) é feito com base no regime de competência, no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente do pagamento, podendo ocorrer em momentos independentes dos estágios da despesa orçamentária, porém, observando sempre o regime contábil a ela aplicado [...].

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC não ficou alheio às discussões sobre a contabilidade nas entidades públicas. A Resolução CFC no 750/93, que dispõe sobre os Princípios de Contabilidade, teve seu Apêndice II aprovado pela Resolução CFC nº 1.111/07 e, posteriormente, alterado pela Resolução CFC nº 1.367/11, levando em conta a necessidade de um maior esclarecimento a respeito do conteúdo e da abrangência dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público.

Na forma da Resolução CFC nº 1.111/07, o princípio da competência “determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento”, e “aplica-se integralmente ao setor público”. Diante da integral aplicação deste princípio, as despesas deverão ser reconhecidas no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do respectivo pagamento.

Segundo Rosa (2011), as despesas orçamentárias são empenhadas e reconhecidas no exercício da emissão do empenho e registradas pela utilização do crédito orçamentário, ainda que não constituam obrigação líquida e certa. Na fase da liquidação, em que se verifica o direito adquirido pelo credor, há que se observar o princípio da competência, e registrar a variação patrimonial diminutiva baseada na documentação que ateste a ocorrência do fato gerador.

Conforme exposto, há duas perspectivas de momentos para reconhecer a despesa: a orçamentária, quando do reconhecimento no próprio exercício em que ocorreu o empenho, observada a legalidade do ato; e a patrimonial, quando da ocorrência do fato gerador que lhe deu origem, em observância ao princípio da competência. Estas perspectivas podem ser vistas de maneira mutuamente complementar.

Esta visão é compartilhada pelo MCASP (2012). Segundo o Manual, “no setor público, o regime orçamentário reconhece a despesa orçamentária no exercício financeiro do empenho”. Como a contabilidade aplicada ao setor público deve obedecer ao princípio da competência em sua integralidade, “os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem, e não quando os recursos financeiros são recebidos ou pagos”.

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se evidenciar os fatos ligados à execução financeira e patrimonial, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício. (MCASP, 2012).

Porém, para uma mesma despesa, nem todos os estágios ocorrerão necessariamente durante o mesmo exercício, pois nem todas as despesas empenhadas poderão ser efetivamente liquidadas, assim como nem todas as despesas liquidadas poderão ser pagas no exercício, o que faz surgir o relacionamento dessas despesas como restos a pagar. (PISCITELLI, 2011).

5. RESTOS A PAGAR

A figura dos restos a pagar é tratada inicialmente no art. 36 da Lei

nº 4.320/64, que os define como “despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”. Segundo Piscitelli (2010), restos a pagar são as despesas empenhadas “pendentes de pagamento na data de encerramento do exercício financeiro, inscritas contabilmente como obrigações a pagar no exercício subsequente”. Obviamente, não há que se falar em restos a pagar quando se trata de despesas que já foram pagas. Somente quando o pagamento deixa de ser efetuado no mesmo exercício é que se procede, então, à inscrição da despesa em restos a pagar (Manual SIAFI).

As despesas devem ser empenhadas e pagas num mesmo exercício financeiro pelo princípio da anualidade, entretanto, verifica-se exceção à regra quando se admitem as despesas de restos a pagar e as despesas de exercícios anteriores. A despesa processada de restos a pagar representa os compromissos que, ao terminar o exercício financeiro, já estavam em processo de pagamento. A despesa não processada ou simplesmente empenhada representa os compromissos que não cumpriram o estágio da liquidação da despesa a que se refere o art. 63 da própria Lei nº 4.320/64. (CRUZ, et al., 2001 citado por SILVA¹).

De acordo com o art. 67 do Decreto nº 93.872/86, a distinção entre os restos a pagar processados e não processados é que os processados já passaram pelo estágio da liquidação, estando pendentes apenas de pagamento. Os não processados são despesas simplesmente empenhadas, mas não liquidadas e, obviamente, não pagas. Devem ser observados os devidos parâmetros para inscrição das despesas como restos a pagar. Serão feitas algumas considerações sobre estes dois “tipos” de restos a pagar, para então tratar-se da possibilidade de cancelamento dos mesmos.

5.1 RESTOS A PAGAR PROCESSADOS

Em resumo, são despesas já empenhadas e liquidadas, e, presume-se, já reconhecidas do ponto de vista orçamentário e do patrimonial. Nesta situação, o ente público já atestou o direito do crédito ao fornecedor do bem ou prestador do serviço, e já deverá constar em seus registros um passivo financeiro, faltando apenas o terceiro estágio, o pagamento. Esta visão é corroborada por Rosa (2011), quando diz que “a obrigação já se encontra registrada, restando, no fim do exercício, apenas a inscrição do valor não pago na conta Restos a Pagar Processados [...]”.

Entende-se que a despesa foi processada e restou para o poder público a obrigação de pagamento, e que não poderá acontecer, sem amparo legal, uma negativa deste pagamento, pois trata-se de uma despesa liquidada; o fornecedor adquire o direito a receber quando cumpre com as condições contratuais. Nestes casos, a parte contratada pela Administração Pública já detém o direito ao recebimento da quantia ora ajustada, não havendo o que se falar sobre a possibilidade do cancelamento destes restos a pagar.

Segundo o Decreto nº 93.872/86, artigos 68 a 70, a regra geral é que a inscrição de despesas em restos a pagar terá validade até 30 de junho do

segundo ano subsequente. Nesta data, havendo compromissos não pagos, estes deverão ser cancelados. Entretanto, os direitos dos credores de restos a pagar prescrevem em cinco anos contados a partir da data da inscrição (Piscitelli, 2010). Assim, havendo por parte de algum credor a reclamação do direito, se a inscrição em restos a pagar já estiver cancelada, a despesa correrá como despesas de exercícios anteriores.

5.2 RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

Trata-se de despesas que passaram somente pela fase do empenho. Regra geral, os empenhos referentes as despesas não liquidadas deverão ser considerados anulados ao fim do exercício financeiro, exceto nos casos previstos pelo art. 35 do Decreto nº 93.872/86, nos quais é admitida a inscrição em restos a pagar. Vejamos:

Art. 35. O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

- I – vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;
- II – vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja, de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;
- III – se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;
- IV – corresponder a compromissos assumidos no exterior.

Segundo o MCASP (2012),

A inscrição de despesa em restos a pagar não processados é procedida após a anulação dos empenhos que não podem ser inscritos em virtude de restrição em norma do ente, ou seja, verificam-se quais despesas devem ser inscritas em restos a pagar e anulam-se as demais para, após, inscreverem-se os restos a pagar não processados do exercício.

Depreende-se que apenas as despesas enquadradas nos casos acima poderão ter sua inscrição admitida em restos a pagar não processados (Manual SIAFI).

Anteriormente, os restos a pagar inscritos a este título tinham validade até 31 de dezembro do exercício subsequente. Porém, o recente Decreto nº 7.654/11 alterou o art. 68 do Decreto nº 93.872/86, que agora determina, em seu parágrafo segundo, que “os restos a pagar inscritos na condição de não processados e não liquidados posteriormente terão validade até 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, ressalvado o disposto no § 3º (grifei). O parágrafo terceiro, por sua vez, prevê situações em que os restos a pagar permanecerão válidos mesmo após 30 de junho do segundo ano subsequente ao da sua inscrição.

§ 3º Permanecem válidos, após a data estabelecida no § 2º, os restos a pagar não processados que:

- I – refiram-se às despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades da União ou mediante transferência ou descentralização aos Estados,

¹Citado por Maurício Corrêa da Silva no Artigo “Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da União (1999 – 2003)”.

Distrito Federal e Municípios, com execução iniciada até a data prevista no § 2º; ou

II – sejam relativos às despesas:

- a) do Programa de Aceleração do Crescimento - PAC;
- b) do Ministério da Saúde; ou
- c) do Ministério da Educação financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

Observadas os critérios para inscrição e o prazo de validade, os restos a pagar não processados são elementos passíveis de cancelamento. O MCASP destaca que o cancelamento de despesas inscritas em restos a pagar “consiste na baixa da obrigação constituída em exercícios anteriores, e se trata de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida”.

5.3. O CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR

Sobre os restos a pagar processados, o MCASP (2012) diz que eles “em geral, não podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a Administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar”. Uma vez que nestes casos o credor legalmente adquiriu da Administração Pública o direito a receber pela entrega ou execução do bem ou serviço objeto do gasto, já consta para o ente público uma obrigação em seu passivo financeiro. O poder público tem o dever de efetuar o pagamento, e qualquer movimento no sentido contrário seria ilegítimo.

No encerramento do exercício, as despesas não liquidadas que não atenderem ao disposto no art. 35 do Decreto nº 93.872/86 serão anuladas, e as que atenderem, poderão ser inscritas em restos a pagar. Já inscritas, estas despesas têm um prazo de validade (§2º e §3º do art. 68 do Decreto nº 93.872/86), e dentro deste prazo poderão ser liquidadas e pagas.

Ocorre que nem todas as inscrições em restos a pagar não processados são processadas durante seu período de validade. Muitas acabam sendo canceladas, seja por iniciativa da Administração Pública, seja por que tiveram sua validade expirada. Diante disto, apenas os restos a pagar não processados é que estarão sujeitos a um possível cancelamento.

Por força legal, ainda que tenham cumprido apenas a etapa do empenho, tais despesas serão consideradas realizadas e incluídas no balanço orçamentário. O problema é que, havendo o posterior cancelamento destes restos a pagar, o balanço orçamentário do exercício fechado não corresponderia ao real valor informado a título de despesa. Em determinados casos, estaria constando como realizada uma despesa que não existiu.

Por outro lado, mesmo que a despesa não esteja ainda liquidada, sua inscrição em restos a pagar é importante para fins de comprometimento das disponibilidades e do superávit financeiro (ativo financeiro – passivo financeiro). No caso da não inscrição, o passivo financeiro pode deixar de representar uma potencial saída de recursos, aumentando o montante do superávit financeiro e ensejando possível abertura de créditos adicionais baseada nestes recursos.

Giacomoni (2012, p. 336) faz considerações importantes a respeito

da inscrição de despesas em restos a pagar, conforme a norma da Lei nº 4.320/64:

Deve-se reconhecer que dita regra apresenta limitações importantes. Uma delas está em definir o empenho – um estágio jurídico – como o momento da despesa na apuração das contas do exercício. A fase do empenho certamente não configura adequadamente a competência do exercício, que é caracterizado quando da realização efetiva da despesa. Outra limitação da norma geral é fomentar o descompasso entre a execução orçamentária e a financeira, ou seja, a despesa é gravada num exercício, mas seus efeitos financeiros ocorrem no seguinte. Essas disfunções são potencializadas negativamente pelas práticas, comuns na gestão pública brasileira, de concentrar as liberações financeiras no final do exercício e de produzir grande número de empenhos, visando ao aproveitamento dos créditos. Nessas condições, não há tempo para a realização efetiva da despesa, restando promover, em grande volume, a inscrição de saldos de empenhos não processados em restos a pagar.

Piscitelli (2010, p. 194) também faz ressalvas importantes:

A crítica que se faz à figura dos Restos a Pagar Não Processados é de que o disposto no art. 35, inciso II, combinado com o disposto no art. 36 da Lei nº 4.320/64, permite o registro da despesa orçamentária no exercício em que a obrigação ainda não foi efetivamente constituída, porquanto não existe o direito líquido e certo do credor, levando o órgão/entidade a apresentar um resultado patrimonial inapropriado. Além disso, evidencia-se a quebra do princípio da competência, visto que o fato gerador da despesa ainda não ocorreu [...].

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Entre as funções da contabilidade aplicada ao setor público está a de evidenciar a real situação financeira, orçamentária e patrimonial das entidades, além de subsidiar com informações o âmbito fiscal da fazenda pública. São diversos registros, demonstrativos contábeis e suas particularidades.

Esta pesquisa trouxe à baila a possibilidade de se destacar questões relevantes no contexto das despesas públicas. Pois, fica patente que é por meio delas que se dá a aplicação dos recursos pelos entes públicos, o que torna importante observar com atenção as etapas deste processo.

O ato do empenho, uma das principais figuras deste estudo, está cercado de peculiaridades. Uma delas é servir como critério para reconhecimento da realização da despesa orçamentária com a possibilidade de ser cancelada em exercícios futuros. Outra peculiaridade que cabe aqui frisar é o cancelamento de despesas inscritas em restos a pagar no balanço patrimonial.

Além disso, no caso dos restos a pagar não processados, estão sendo admitidos registros de despesas orçamentárias sem a respectiva obrigação efetivamente constituída, ou seja, o fato gerador da despesa em questão.

O volume de inscrições em restos a pagar também merece destaque,

pois vem apresentando crescimento ao longo dos anos. Montantes maiores de recursos demandam mais atenção, principalmente para que se saiba onde e de que maneira estas despesas são executadas. A despesa, em síntese, é por onde o Estado efetua todos os seus gastos, e por isso é tão fundamental entendê-la.

Do exposto, depreende-se que existem dispositivos legais que tangenciam por um foco da execução orçamentária, e tais dispositivos, muitas vezes, divergem dos princípios contábeis, que são a essência da ciência contábil.

Estas duas vertentes não podem estar em conflito, mas devem seguir juntas. Conclui-se que a legislação tem de se alinhar à realidade prática das organizações. Por vezes, pode-se notar algumas lacunas em normativos e leis, que acabam tendo que ser detalhados minuciosamente por manuais e normas complementares para que se façam entender.

Neste sentido, cabe aqui a possibilidade de se levantar a discussão, entre juristas e profissionais do setor contábil, de pontos que convirjam as preditas normas orçamentárias com os princípios contábeis geralmente aceitos, tendo por escopo o entendimento e o alinhamento das despesas orçamentárias no que tangenciam o enfoque patrimonial das entidades públicas.

Por último, e não menos importante, julgo oportuno comentar que a contabilidade aplicada ao setor público precisa refletir a realidade dos entes públicos, e não apenas servir ao cumprimento de normas. As leis e regulamentos precisam estar alinhados a conceitos estritos da área contábil e orçamentária, e assim permitir que a fazenda pública seja gerida da maneira mais próxima possível dos fatos e do que eles representam. dividida em administração direta e indireta.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 1o de novembro de 2012.
- _____. Decreto n. 7.654/11, de 23 de dezembro de 2011. Altera o Decreto no 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7654.htm>. Acesso em 02 de novembro de 2012.
- _____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 1o de novembro de 2012.
- _____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC n. 750/93, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC).
- _____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC n. 1.111/07, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC n. 750/93, sobre os Princípios de Contabilidade.
- _____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC n. 1.367/11, de 25 de novembro de 2011. Altera o Apêndice II da Resolução CFC n. 750/93, aprovado pela Resolução CFC n. 1.111/07.
- _____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 5. ed. Brasília, 2012.
- _____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual do SIAFI – Macrofunção 02.03.17 – Restos a pagar.
- DA SILVA, Maurício Corrêa. Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da União (1999 – 2003). Artigo - Dissertação de Mestrado do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis das Universidades UnB/UEPB/UFPE/UFRRN. Brasília: UnB, 2007.
- GIACOMONI, James. Orçamento Público. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- KOHAMA, Heilio. Contabilidade Pública: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- 18
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública. 11. ed. São Paulo, Atlas, 2010.
- ROSA, Maria Berenice. Contabilidade do Setor Público. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- SANTOS, Eduardo Martins dos. Qualidade do Gasto Público. Finanças Públicas – XV Prêmio Tesouro Nacional – 2010.

AS LICITAÇÕES E O CONTADOR: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DO PROFISSIONAL CONTÁBIL PARA AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS SEDIADAS NO DF INTERESSADAS EM PARTICIPAR DE PROCESSOS LICITATÓRIOS

**CAIO CÉSAR PERESTRELLO GONÇALVES
ELAINE BARBOSA JUSTINO
UCB**



CAIO CÉSAR PERESTRELLO GONÇALVES ELAINE BARBOSA FERNANDES

Universidade Católica de Brasília
Curso: Ciências Contábeis
Coordenador: Alexandre Silva
Professor Orientador: Daniel Fernandes

RESUMO

No meio científico verifica-se que o tema as Licitações e contador relacionado às Micro e Pequenas Empresas (MPE's) é pouco pesquisado, não possui uma vasta bibliografia e há carência de publicações na classe contábil deste tema, na investigação realizada nos deparamos com alguns artigos publicados tais como: "Estatuto das Micro Empresas e Licitação" e "Participação das Micro e Pequenas Empresas (MPE's) nas Licitações. Ressaltando-se que no Brasil serão realizados grandes eventos internacionais, tais como: Copa do Mundo e Olimpíadas desta forma haverá a necessidade do governo realizar licitações para concessão de serviços/compras, e no Distrito Federal foi plausível estimar a movimentação da economia local, a abertura de novas empresas e a geração de empregos e renda e diante deste acontecimento. Nesse sentido, a questão da pesquisa pode ser sintetizada da seguinte forma: Qual a contribuição do contador para as MPE's no Distrito Federal interessadas em participar de processos licitatórios? O objetivo central desta pesquisa é investigar a contribuição da presença do profissional contábil que está habilitado para atuar como consultor/analista em processos licitatórios em conjunto as MPE's, realizar pesquisa de campo junto as micro e pequenas empresas no DF, interessadas em participar de licitações.

Palavras - chave: Profissional Contábil. Licitação. Processos Licitatórios. Micro e Pequenas Empresas

1. INTRODUÇÃO

No meio científico verifica-se que o tema licitações, relacionado às Micro e Pequenas Empresas brasileiras, doravante consignadas com a sigla MPE's é pouco pesquisado, não possui uma vasta bibliografia e há carência de publicações na classe contábil no aprofundamento da matéria.

Conforme pesquisas do ano de 2007 até 2011, em trabalhos científicos apresentados em congressos da Universidade de São Paulo – USP, o tema licitação e contador foram superficialmente explorados e nas pesquisas realizadas nos deparamos com alguns artigos publicados tais como: “Estatuto das Micro Empresas e Licitação”, e “Participação das Micro e Pequenas Empresas (MPE's) nas Licitações”, publicado no site da USP.

Faz-se necessário conhecer a presença do profissional contábil atuante como consultor ou até mesmo analista em processos licitatórios, ressaltando-se que no Brasil serão realizados grandes eventos esportivos internacionais, tais como: Copa do Mundo e Olimpíadas e que desta forma haverá a necessidade do governo realizar diversas licitações para concessão de serviços e compras.

Evidencia-se assim a necessidade da inserção das Micro e Pequenas Empresas, nos processos de compras governamentais.

De acordo com o Art. 1º da Lei 8.666, a Licitação é o método administrativo formal em que a Administração Pública convoca, mediante condições estabelecidas em ato próprio (edital ou convite), empresas interessadas na apresentação de propostas para o oferecimento de bens e serviços.

A relevância de tal tema se pauta devido a escassez das MPE's inseridas nos processos licitatórios, e aos grandes eventos vindouros em nosso país, conforme pautado até no Uol Esporte, em Agosto de 2011 quando foi sancionada a Lei 12.462, que trata da aceleração das licitações e contratos administrativos necessários à realização dos Jogos Olímpicos e Paraolímpicos de 2016, da Copa das Confederações em 2013 e da Copa do Mundo em 2014, que institui o chamado Regime Diferenciado de Contratações Públicas - RDC.

Ao mesmo modo cita o portal G1, rede mundial de computadores, que a Lei Geral da Copa (PLC - PROJETO DE LEI DA CÂMARA, Nº 10 de 2012) foi aprovada em 05/2012 pela Câmara dos Deputados, em votação simbólica, sem modificações no documento para evitar um regresso depois de um ano de discussões, especialmente em relação à permissão da venda de bebidas alcoólicas e na concessão de meia entrada para estudantes e os de melhor idade, dentre outras categorias, a lei foi para sanção da presidenta Dilma Rousseff.

No boletim de Oportunidades e Negócios elaborado pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), mostra como a Copa do Mundo de 2014 pode proporcionar uma chance ímpar de promoção e atração de investimentos, podendo alavancar significativamente a economia brasileira. O documento apresenta as dificuldades e os desafios que micro e pequenos empresários poderão enfrentar, mas o objetivo deste boletim é elaborar um planejamento com foco na excelência em serviços, com o aproveitamento eficaz das

oportunidades que surgirão antes, durante e após a Copa.

Com a intenção de coligar as ocasiões para as MPE's, surgidas em decorrência da Copa do Mundo 2014, de cada uma das 12 cidades em que acontecerão os eventos, o SEBRAE definiu os setores de atuação prioritários. No caso do Distrito Federal, os setores foram selecionados, onde foi plausível estimar a movimentação da economia local, a abertura de novas empresas e a geração de emprego e renda.

Segundo a mesma fonte, no Distrito Federal, especificamente, existem 539 oportunidades de negócios, identificadas em 9 segmentos; 17.000 micro e pequenas empresas e empreendedores individuais no DF serão beneficiados; 58.300 empregos diretos e indiretos. Somente no Estádio serão 2.500 empregos diretos e 6.000 indiretos.

Conforme fonte do Jornal de Brasília, o Tribunal de Contas do Distrito Federal liberou as obras do VLP (veículo leve sob Pneu) que ligará as cidades do Gama e Santa Maria ao Plano Piloto, o chamado Corredor Eixo Sul.

Nesse sentido, a questão da pesquisa pode ser sintetizada da seguinte forma: Qual a contribuição do contador para as MPE's do Distrito Federal interessadas em participar de processos licitatórios? Com esse propósito, o objetivo central desta pesquisa é investigar a contribuição da presença do profissional contábil atuando como consultor/analista em conjunto as Micro e Pequenas empresas.

Sobre os objetivos específicos foram definidos os seguintes: conceituar e contextualizar as MPE's e as licitações, pesquisar os elementos contábeis envolvidos nos processos licitatórios, realizar pesquisa de campo junto as micro e pequenas empresas do DF, interessadas em participar de licitações e a importância do contador nesse processo.

A abordagem metodológica do trabalho consiste na pesquisa, é classificada como exploratória, do ponto de vista que consiste em ser realizada em área a qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado é uma pesquisa de campo onde serão aplicados questionários às MPE's e qualitativa no intuito de ter os resultados para a melhoria das empresas incluindo o profissional contábil em seus processos licitatórios, pesquisa pode ser classificada como quantitativa exploratória, básica, pesquisa de campo, documental e bibliográfica. (VERGARA, 2000, pag.46).

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (MPE'S)

A MPE é um conceito criado pela Lei n. 7.256/84, e atualmente regulado pela Lei Complementar 139/11 que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado. A microempresa é fruto de uma política de desburocratização, iniciada em 1979, para agilizar o funcionamento dos pequenos organismos empresariais.

As MPE's segundo a Lei Complementar 123 Art.72, utilizam para sua identificação à sua denominação ou firma, a expressão microempresa ou, abreviadamente ME, e a empresa de pequeno porte, essa expressão,

ou EPP, sendo facultativa a inclusão do objeto da sociedade e podem ter natureza comercial ou civil, sendo microempresas e empresas de pequeno porte comerciais apenas as que exercem atividades de natureza comercial.

Da definição de MPE's, Conforme o Art. 3. da Lei Complementar 123/06 (BRASIL, 2006):

[...] consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

E a Lei atualmente que melhor define as MPE's é a Lei Complementar 123/06:

[...] da instituição do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; alteram dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991. Da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Alterada pela Lei Complementar nº 127, de 2007. Alterada pela Lei Complementar nº 128. Republicação em atendimento ao disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Alterada pela Lei Complementar nº 133, de 28 de dezembro de 2009. Alterada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011. Republicação em atendimento ao disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.

Posteriormente conglomeradas as leis, entra em vigor o projeto de lei em Julho de 2007 que institui o Simples Nacional, conforme publicado pelo Ministério da Fazenda, já conhecido como SuperSimples. Permitindo a criação de um sistema único de tributação e unificação de alguns tributos sendo seis federais, estaduais e municipais.

2.2 LICITAÇÕES

Conforme preceitua a Lei no 8.666 de 21 de junho de 1993 os Art.1o e 2o(BRASIL, 1993).

Art.1o Esta Lei estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Art. 2o As obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações, concessões, permissões e locações da Administração Pública, quando

contratadas com terceiros, serão necessariamente precedidas de licitação, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Lei.

E ainda, as definições de Meirelles (2003, p. 264) nas seguintes palavras:

Licitação é o procedimento administrativo mediante o qual a Administração Pública seleciona a proposta mais vantajosa para o contrato de seu interesse. Visa propiciar iguais oportunidades aos que desejam contratar com o Poder Público, dentro dos padrões previamente estabelecidos pela Administração, e atua como fator de eficiência e moralidade nos negócios administrativos.

Devido à demanda crescente e avanço no campo tecnológico, empresarial e social o governo constatou que o processo que utilizava era ultrapassado e com o tempo foi ficando ineficaz e burocrático, surgindo à necessidade de gerenciar com eficiência, efetuar compras e fiscalizar as prestações de serviços públicos, garantindo o controle e aplicação de recursos disponíveis com transparência e eficácia o processo.

De acordo com Di Pietro (2003, p. 37):

O procedimento administrativo pelo qual um ente público, no exercício da função administrativa, abre a todos os interessados, que se sujeitem às condições fixadas no instrumento convocatório, a possibilidade de formularem propostas dentre as quais selecionará e aceitará a mais conveniente para celebração de contrato.

De acordo com disposto na Constituição Federal do Brasil, em seu inciso XXI, do Art. 37, é obrigatório o ato de licitar como princípio fundamental, obedecendo-se aos Princípios da Administração Pública.

A licitação divide-se em etapas, uma interna que sobrevém antes da divulgação do edital e a outra externa posteriormente a divulgação do edital.

A etapa interna é composta por procedimentos protocolares realizados por uma comissão de licitação constituída por servidores dos órgãos onde o edital é elaborado definindo-se o tipo de modalidade, segue-se então a etapa externa que se inicia com a divulgação do edital. Os critérios para a classificação conforme o art. 45, § 1º da Lei nº. 8.666/93, dispõe os critérios de licitação que podem ser utilizados no julgamento:

§ 1º Para os efeitos deste artigo, constituem tipos de licitação, exceto na modalidade concurso:

I - a de menor preço - quando o critério de seleção da proposta mais vantajosa para a Administração determinar que será vencedor o licitante que apresentar a proposta de acordo com as especificações do edital ou convite e ofertar o menor preço;

II - a de melhor técnica;

III - a de técnica e preço.

IV - a de maior lance ou oferta - nos casos de alienação de bens ou concessão de direito real de uso.

De acordo com Citadini (1999, pag.37):

A licitação que utiliza o tipo "técnica e preço" deve, igualmente à de "melhor técnica", estar restrita aos serviços de natureza intelectual. Difere, contudo, porque, na de "melhor técnica", a técnica é fator preponderante, negociando-se o preço posteriormente, enquanto na "técnica e preço", aglutinamos os dois fatores, fazendo a classificação pela média ponderada das propostas técnicas e de preço. Por conseguinte, independentemente de apresentarem melhor preço, as propostas que não satisfizerem limites mínimos de técnica, serão desclassificadas.

Os procedimentos legais estabelecidos para o certame licitatório devem obedecer aos Princípios, perpetuados no artigo 3º do mesmo diploma legal, devidamente atualizado pela Lei nº 12.349/10 na licitação.

[...] princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao Instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.

O princípio constitucional da Isonomia garante entre os licitantes a igualdade para a participação nos processos licitatórios, vedando qualquer distinção entre eles assim aumenta o número de concorrentes.

No art.22, § 1º a § 5º da Lei 8.666/93 têm como critério de fixação o valor considerado para compra, obra ou serviços a serem definidas e encontram-se nas seguintes modalidades de licitação.

§ 1º Concorrência é a modalidade de licitação entre quaisquer interessados que, na fase inicial de habilitação preliminar, comprovem possuir os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital para execução de seu objeto.

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

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

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

§ 5º Leilão é a modalidade de licitação entre quaisquer interessados para a venda de bens móveis inservíveis para a administração ou de produtos legalmente apreendidos ou penhorados, ou para a alienação de bens imóveis prevista no art. 19, a quem oferecer o maior lance, igual ou superior ao valor da avaliação.

No Art. 23, encontramos as modalidades de licitação que se referem os incisos I a III do artigo 22, os quais serão determinados em função dos seguintes limites, tendo em vista o valor estimado da contratação, conforme quadro abaixo:

Quadro 1 – Valor Limite por Modalidade de Licitação.

Modalidades	Inciso I (para obras e serviços de Engenharia)	Inciso II (para compras e demais serviços não especificados no Inciso I)
Concorrência	acima de R\$ 1.500.000,00	acima de R\$ 650.000,00
Tomada de Preços	até R\$ 1.500.000,00	até R\$ 650.000,00
Convite	até R\$ 150.000,00	até R\$ 80.000,00

Fonte: Elaboração Própria.

Posteriormente, a lei nº 10.520 de 17 de julho de 2002 instituiu uma nova modalidade de licitação, denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, o surgimento apresentou como finalidade a maior agilidade, transparência às contratações da Administração.

Tendo em vista a execução de serviço ou bem comum, permitindo aos licitantes participarem das sessões públicas ou virtuais e até mesmo reduzir o valor da proposta por meio de lances, Um gênero e Duas espécies.

"São apenas duas espécies, onde o gênero: pregão presencial e pregão eletrônico. Essas espécies, por certo, têm características comuns do gênero e próprias da espécie, permitindo sua distinção" (GASPARINI, 2009, p.31-32).

O pregão eletrônico é utilizado para a disputa do menor preço entre os licitantes, previamente cadastrada por meio da internet no site do Comprasnet. Atualmente é a modalidade mais utilizada devido à rapidez para as compras, os lances são realizados online, via internet, onde o pregoeiro e sua equipe verificam a melhor proposta.

Destaca como uma advertência do autor (JUSTEN FILHO, 2003, p. 209), que não existem duas modalidades de pregão e sim, formatos para a utilização, o pregão presencial e pregão eletrônico, estes têm peculiaridades comuns do gênero, mas permiti distinção entre elas.

Para participar do processo licitatório os licitantes devem realizar o credenciamento do Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores (SICAF), que será regulado por norma própria do Governo Federal, podendo ser realizado o cadastro via internet através do site do COMPRASNET no ícone SICAFWEB (Sistema integrado de Administração de Serviços Gerais) onde se encontra um Manual de procedimento para o cadastro. A Filial da empresa que for participar da licitação no local onde é sediada será obrigada a se inscrever no SICAF.

Quadro 2 – Documentos para habilitação no SICAF.

Documentos	Documentos dos Diretores	Certidões	Documentos Contábeis
Contrato Social (última alteração consolidada).	Cédula de Identidade e CPF dos dirigentes	Certidão Negativa Conjunta da dívida Ativa da União e Contribuições expedida pela Receita Federal.	Balanço patrimonial e demonstrações contábeis do último exercício social, ou balanço de abertura no caso de empresa recém-constituída, que comprovem a situação financeira da licitante.
Estatuto Social registrado na Junta comercial ou órgão equivalente.		Certidão quanto a Dívida Ativa da União (Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional) PGFN.	
Última Ata de eleição dos Administradores registrado na Junta Comercial ou órgão equivalente.		Certidão negativa de débito, expedida pelo I.N.S.S. - Instituto Nacional de Seguridade Social.	
Prova de Registro da Entidade de Classe competente, se aplicável.		Certificado de regularidade do FGTS (Caixa Econômica Federal).	
Registro ou Certificado de Fins Filantrópicos junto ao Conselho Nacional de Assistência Social, se aplicável.		Certidão Negativa de Falência/Concordata (CNPJ da Matriz) últimos 60 dias.	

Fonte: Elaboração Própria.

2.3 ASPECTOS CONTÁBEIS EM LICITAÇÃO

As demonstrações financeiras e contábeis são preparadas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, conforme a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) Nº 686/90, que atende a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica número 3 (NBC T.3), e conforme o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC):

O objetivo do Pronunciamento CPC 37 é garantir que as primeiras demonstrações contábeis consolidadas de uma entidade, elaboradas conforme as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) contenham informações de alta qualidade; e que sejam transparentes para os usuários e comparáveis em relação a todos os períodos apresentados; proporcionem um ponto de partida adequado para as contabilizações de acordo com as IFRS e possuem ser geradas a um custo que não supere os seus benefícios (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBEIS, 2009).

Já nas normas internacionais que abordam os dispositivos de estruturação das demonstrações.

Ressalta Marion (2009, p. 28)

Que todas as movimentações possíveis de mensuração monetária são registradas pela contabilidade, que em seguida resume os dados registrados em forma de relatórios e os entrega aos Interessados em conhecer a situação da empresa. Esses Interessados, através de relatórios contábeis recordam

os fatos acontecidos, analisam os resultados obtidos, as causas que levaram àqueles resultados e tomam decisões em relação ao futuro.

As demonstrações contábeis correspondem a uma estrutura individual, não cedendo interpretações, manobras que sejam capazes de prejudicar o sensato entendimento das mesmas, estes grupos de contas são qualificados de forma ordenada e qualquer anormalidade pode implicar a demonstração.

Dentro dos processos licitatórios existem diversos aspectos contábeis envolvidos, o profissional contábil é o mais gabaritado, transparente, íntegro, com requisitos em conhecimentos de: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), com conhecimentos em cálculos nos índices de liquidez, rentabilidade, refletindo assim de forma importante e coerente com a situação financeira da empresa e no âmbito das licitações.

A finalidade das Demonstrações Contábeis é fornecer dados a respeito do desempenho patrimonial e financeira e as alterações da entidade para avaliações e tomadas de decisão econômica, apresentam resultados da atuação da direção no controle financeiro, como indicam elementos

a respeito da posição patrimonial e financeira fornecidas pelo balanço patrimonial.

Estes aspectos estão na formulação do preço e análise de custos, e nas análises das demonstrações contábeis, análises de demonstrações e interpretação do edital.

2.3.1 FORMAÇÃO DO PREÇO E ANÁLISE DE CUSTOS

É de extrema importância que as empresas analisem corretamente as decisões de preço, apontando frequentemente a conjuntura dos preços praticados no mercado e buscando os objetivos comerciais, resultando na competitividade e conseqüentemente o lucro para a sobrevivência da empresa.

Consecutivamente sistematizar uma gestão de custos e com isso obtenha sucesso na mensuração e distribua os custos aos produtos/serviços de uma forma mais correta possível. Assim atingindo o equilíbrio entre as necessidades de seus compradores em cobrir os custos da empresa trazendo a maximização dos lucros, mantendo a qualidade, obterá grandes resultados.

Sendo assim, as decisões de preço devem ser analisadas corretamente, visando, freqüentemente, fatores como a situação do mercado e todos objetivos organizacionais, que são resultados da busca de competitividade, lucro e sobrevivência da empresa.

De acordo com Assaf Neto (2006, p. 284) destaca a necessidade de reconhecer-se que "a técnica de análise por meio de índices, apresenta uma limitação metodológica derivada do fato de cada indicador ser avaliado de forma isolada".

A formulação dos preços e a análise de custos e preços de uma empresa

devem ser desempenhadas de caráter correto e confiável, pois decisões são tomadas de acordo com a análise destes resultados caso contrárias conseqüentemente acarretará margens de lucros menores, aumento de despesas e desperdícios.

Uma má elaboração dos cálculos que estabeleça preços incorretos, provocando uma diminuição ou inexistência de lucros e desestruturação do planejamento estratégico e financeiro da empresa, poderá acarretar prejuízos irreparáveis, inclusive a falência da mesma.

O planejamento da empresa relacionada ao preço é fundamental para que seja possível, desenvolver uma análise correta dos custos fixos e variáveis, diretos e indiretos.

Os custos fixos, segundo Martins (2006, p. 50) são aqueles em que o valor é fixo, independentemente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume de produção. Ta is como: mão de obra indireta e despesas de energia elétrica.

Já os custos variáveis, de acordo com Martins (2006, p.49), "estão ligados aos consumos dos materiais diretos que serão usados na produção".

As despesas na formação do preço de venda dos bens, e os gastos relativos à produção, sendo o preço fator competitivo, necessariamente a empresa definirá sua política de vendas relacionando os fatores custos e despesas.

2.2.3 ANÁLISE DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Uma análise patrimonial correta fornece informações valiosas que permite aos dirigentes corrigir a direção e manter estratégias com maior segurança, sendo utilizada por usuários internos e externos da empresa.

Os clientes externos (no caso de licitação o governo solicita o demonstrativo contábil para verificar os níveis de liquidez, para selecionar as empresas com risco menores), investidores, fornecedores, bancos (empréstimos).

Os relatórios confeccionados pelos contadores servem para análise Vertical/Horizontal que possibilita a descrição e detalha a situação econômico- financeira, que permite um diagnóstico geral da situação da empresa.

No entendimento de Matarazzo (2008, p.15) "as demonstrações financeiras fornecem uma série de dados sobre a empresa, de acordo com regras contábeis".

As Demonstrações Contábeis são um conjunto de informações que devem ser obrigatoriamente divulgadas, anualmente, segundo a lei 6.404/76 alterada e revogada pela Lei no 11.638/07, pela administração de uma sociedade por ações e representa a sua prestação de contas para os sócios e acionistas.

A prestação anual de contas é composta pelo relatório da Administração, Demonstrações Contábeis e as notas explicativas que as acompanham, o parecer dos Auditores Independentes (caso houver) e o Parecer do Conselho fiscal (caso existir).

Segundo Iudícibus (1998, p.20), "a análise das demonstrações contábeis pode ser conceituada como a arte de saber extrair relações úteis, para o objetivo econômico que tivermos em mente, dos relatórios contábeis e

de suas extensões e detalhamentos".

Os demonstrativos mais importantes são as demonstrações do resultado do exercício (DRE) que é uma demonstração contábil destinada a evidenciar o resultado líquido em um exercício, através do confronto das receitas, custos e resultados, apurados no princípio contábil do regime de competência, o balanço patrimonial após a reformulação dada pela Lei 11.638/07, introduziram um novo conceito globalizado para este demonstrativo.

Já para Blatt (2001, p.1), "a análise das demonstrações financeiras ou análise econômico-financeira dos demonstrativos contábeis visa determinar a involução ou a evolução das situações financeira e econômica de uma entidade".

Na contabilidade e no Direito, a palavra "balanço" decorre do equilíbrio ou da igualdade expresso nas seguintes fórmulas contábeis: Ativo=Passivo+Patrimônio Líquido e Aplicações = Origens.

A DRE (Demonstração Resultado) oferece uma síntese financeira dos resultados operacionais e não operacionais de uma empresa em certo período. Embora sejam elaboradas anualmente para fins legais de divulgação, em geral são feitas mensalmente para fins administrativos e trimestralmente para fins fiscais.

Segundo o IBRACON (NPC 27),

[...] as demonstrações contábeis são uma representação monetária estruturada da posição patrimonial e financeira em determinada data e das transações realizadas por uma entidade período findadas nessa data. O objetivo das demonstrações contábeis de uso geral é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o resultado e o fluxo financeiro de uma entidade, que são úteis para uma ampla variedade de usuários na tomada de decisões. As demonstrações contábeis também mostram os resultados do gerenciamento, pela administração, dos recursos que lhe são confiados.

2.3.3 INTERPRETAÇÃO DO EDITAL

O responsável por interpretar o edital necessita apresentar e obter conhecimento de toda a parte documental, e verificar atentamente as regras específicas do processo de compras, caso seja cumprida a risca, a empresa não terá problemas futuros.

Certificando-se dos prazos para apresentação dos documentos para a habilitação das licitações, prazos estes que compõem o início e encerramento dos certames e até mesmo a impugnação caso seja necessário.

Realiza-se uma análise das demonstrações contábeis verificando os índices de rentabilidade, produtividade, rotatividade e avaliam-se as contas de Estoques e Clientes, assim como, Fornecedores, Obrigações Trabalhistas e Tributárias e todo o Balanço Patrimonial.

Deste modo, o autor Silva afirma que (2003, p.3):

O profissional contábil precisa ser visto como um comunicador de informações essenciais a tomada de decisões, pois a habilidade em avaliar fatos

passados, perceber os presentes e prever eventos futuros pode ser compreendido como fator preponderante ao sucesso empresarial.

O diferencial do profissional contábil está na competência que o mesmo possui de identificar nos demonstrativos contábeis a capacidade financeira da empresa e o comprometimento em arcar com o contrato assinado do objeto licitado.

Existem ainda algumas informações tais como verificar o prazo de pagamento praticado pelo comprador, certificando que a empresa possui capacidade financeira para um eventual atraso de pagamentos por parte do órgão licitado, e caso isso ocorra a mesma continue obtendo retorno financeiro.

Diante de várias informações contidas no edital, é extremamente necessário que seja observado na análise do mesmo se consta por parte da administração especificações, tais como: a marca e a quantidade dos produtos a serem adquiridos, entre outros detalhes.

O profissional contábil traz em suas funções não somente contabilizar dados, mas interpretá-los e encontrar respostas e soluções para as decisões gerenciais que são tomadas pelas organizações.

A interpretação adequada garante identificar as condições de igualdade entre os participantes no fornecimento de bens/produto, não proporcionando vantagens a determinados licitantes.

O rito procedimental de uma licitação é muito complexo, amplo e peculiar, tornando-se assim necessário que seus concorrentes não meçam esforços para que não fiquem inabilitados, ou seja, que sua empresa seja excluída antes mesmo que sua proposta comercial seja conhecida.

2.3.4 ANÁLISE E VIABILIDADE DA LICITAÇÃO

É necessário que o dirigente dos processos licitatórios tenha conhecimentos contábeis, porque sem tais informações a empresa deixa de obter determinados benefícios.

O desempate com empresas de grande porte em licitação que gera percentuais de 5% a 10% dependendo da modalidade conforme aborda a Lei 123/06 no Art. 44:

Nas licitações será assegurada, como critério de desempate, preferência de contratação para as microempresas e empresas de pequeno porte.

§1º Entende-se por empate aquelas situações em que as propostas apresentadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte sejam iguais ou até 10% (dez por cento) superiores à proposta mais bem classificada.

§2º Na modalidade de pregão, o intervalo percentual estabelecido no § 1º deste artigo será de até 5% (cinco por cento) superior ao melhor preço.

A lucratividade e o progresso financeiro, possibilitando a redução dos custos, determinando uma estratégia de preços compatíveis de mercado sem que haja perdas por parte da empresa.

Na especificação o responsável deverá verificar se a empresa abrange os critérios que o edital solicita relacionado ao produto/serviço, ou seja, se atendem aos requisitos exigidos tais como o fornecimento do produto

acordado, em virtude de algumas empresas ganharem as licitações e descobrirem os contratos assinados com o governo.

O levantamento deverá ser minucioso por parte do contador que verificará todos os custos que a empresa incorrerá para atender às especificações contidas nos editais e se a empresa possui capacidade operacional de atender as solicitações dos órgãos governamentais.

A questão fundamental é a empresa praticar o seu custo total sempre menor do que o de seus concorrentes, apresentarem prejuízos ou perda de lucratividade futura com um custo abaixo. Funciona como defesa contra a competitividade de seus concorrentes, adotando estratégias eficientes para assegurar a estabilidade no mercado.

Técnicas eficientes permitem determinar a rentabilidade dos produtos/serviços que proporcione a empresa melhores condições de controlar seus custos.

Martins (2000, p. 22) explana que:

Os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa. Isto ocorre, pois, devido à alta competição existente, as empresas já não podem mais definir seus preços de acordo com os custos incorridos, e sim com base nos preços praticados no mercado em que atuam.

2.3.3 O PROFISSIONAL CONTÁBIL

A importância deste profissional vai além das atribuições de sua categoria e entende-se o pleno conhecimento dos documentos necessários para uma Licitação, onde o mesmo interpreta, orienta e dá suporte ao processo com eficácia e experiência sobre o assunto.

O autor Iudicibus (2009, p.27) afirma que:

O mercado de trabalho para o contador de alto nível, hoje, no Brasil, é, em média, um dos melhores entre os profissionais liberais, no sentido financeiro, principalmente.

[...] Esse papel traz em si, além das capacidades técnicas e profissionais inerentes, alta dose de ética, de prudência, de zelo, de severidade de costumes e de integridade.

Encontra-se em um mercado competitivo, onde a necessidade de informação e a globalização exigem que o contador necessite ter um comportamento inovador para encarar desafios diversos e a obrigação de repassar informações confiáveis como aspecto financeiro, econômico e administrativo.

De acordo com Branco (2002, p.1-3) descreve: "O contabilista deve ter consigo que é um trabalhador do conhecimento, um profissional valioso, procurado por seu talento e trabalho".

Desta forma é confiada a sua permanência nessas empresas e por meio dos conhecimentos adquiridos através de estudos e treinamentos que o mesmo passa a desempenhar em sua profissão com competência, habilidade e atitudes.

Através da qualificação e capacitação do profissional contábil, que as MPE's tenham uma maior facilidade e confiabilidade para ingressar na

participação em processos licitatórios, uma vez que as mesmas deixam de participar de tais processos pelo simples desconhecimento da forma que devem proceder à frente a burocracia exigida pelos órgãos governamentais no processo licitatório.

Conforme Kraemer (2000, p.55), acrescenta:

O contador deve saber comunicar-se com as outras áreas da empresa. Para tanto, não pode ficar com os conhecimentos restritos aos temas contábeis e fiscais. O Contador deve ter formação cultural acima da média, inteirando-se do que acontece ao seu redor, na sua comunidade, no seu Estado, no seu País e no mundo. O Contador deve ter um comportamento ético-profissional inquestionável. O Contador deve participar de eventos destinados à sua permanente atualização profissional (educação continuada). O Contador deve estar consciente de sua responsabilidade social e profissional.

O Contabilista é o profissional especializado e qualificado, como solução de gerenciar e movimentar o capital das empresas sem perdas ou danos ao patrimônio. Ainda assim tem um senso empreendedor, com sua capacidade de aprender e lidar com transformações, inovações e uma visão global no meio econômico, político, social e cultural.

O profissional contábil na visão de Oliveira (2000, p.15), “o sucesso da profissão, na atual conjuntura, depende de alguns fatores importantes, como: capacidade de interpretar corretamente a legislação, incluindo a societária e a tributária”.

3. PESQUISA

3.1 OBJETO DA PESQUISA

A pesquisa de campo deste estudo objetiva evidenciar a contribuição do profissional contábil atuando como consultor ou analista em conjunto com as MPE's no Distrito Federal, interessadas em participar de processos licitatórios a partir da opinião dos empresários realizados por meio de aplicação de questionário e análise documental.

A pesquisa é classificada como exploratória, pois, foi obtida em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado (VERGARA, 2000). Os procedimentos foram uma pesquisa bibliográfica, documental, descritiva e de campo.

3.2 UNIVERSO PESQUISADO

O universo da pesquisa é composto de 95.317 MPE's do DF, conforme base inicial no cadastro do SEBRAE e Departamento Intersindical de Estudos Sócio- Econômicos (DIEESE) publicado no site da biblioteca do SEBRAE, o Anuário do trabalho na Micro e Pequena Empresa 2010/2011 que informa esta quantidade.

Os participantes serão os responsáveis pelas MPE's do DF, consiste em evidenciar a necessidade do profissional contábil para desburocratizar e auxiliar em ganhos futuros por parte das empresas que não participam de processos licitatórios ou já participou.

3.3 AMOSTRA DA PESQUISA

A identificação da amostra destacou-se em 68 Micro e Pequenas Empresas do DF, o questionário foi aplicado acima da amostra consistindo em 80 pesquisados, dentre os seguimentos: Indústria, Comércio, Prestação de Serviços e Outros (especificando o setor). Esta amostra foi obtida através da fórmula aplicada. (CRESPO, 2002)

$$n = \frac{Z^2 \cdot (p \cdot q) \cdot N}{e^2 \cdot (N-1) + Z^2 \cdot (p \cdot q)}$$

n: número de elementos da amostra (68 empresas);

N: número de elementos da população (95.317);

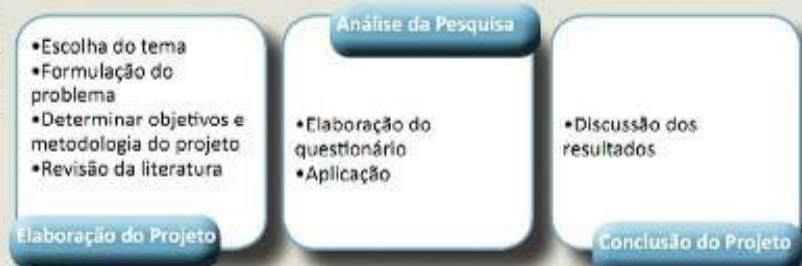
Z: intervalo de confiança da pesquisa (1,68);

e: margem de erro da pesquisa 6%;

p,q: probabilidade de ocorrência do evento “respostas iguais”. São usuais os splits $p=0,9$ e $q=0,1$.

3.4 PROTOCOLO DA PESQUISA

Figura 1: Protocolo de Pesquisa



Fonte: Sá

3.5 CARACTERÍSTICA DO QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

Os autores Martins e Theóphilo (2009, p. 93) definem o questionário como um “importante instrumento de coleta de dados para uma pesquisa social. Trata-se conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever”.

Este questionário foi elaborado com a finalidade de responder o problema levantado pelo artigo. Com isso, foi desempenhada uma pesquisa de campo com os as MPE's do Distrito Federal (DF), contendo perguntas respectivas á probabilidade de um profissional contábil assessorar os processos licitatórios das empresas.

É possível dizer que, basicamente, existem três métodos “de interação com o campo, de coleta de dados no campo: a entrevista, o questionário e a observação. Todos são caminhos, são meios que aproximam o pesquisador de seu objeto de estudo” (VERGARA 2009, p. 38).

3.6 COLETA DOS DADOS

A coleta dos dados foi realizada através de dois meios, via internet e visitas às empresas do Distrito Federal. Desse formato algumas questões utilizaram a escala Likert, que consiste em “um conjunto de

itens apresentados em forma de afirmações, ante os quais se pede ao sujeito que externar sua reação, escolhendo um dos cinco, ou sete, ponto de uma escala. A cada ponto, associa-se um valor numérico” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 96).

No quesito tabulação dos dados foi utilizada a Microsoft Excel e já para análise dos resultados foi empregado o programa estatístico Survey Monkey, com a finalidade de constatar as propostas na pesquisa.

4. RESULTADOS

A pesquisa englobou uma amostra de 80 Micro e Pequenas Empresas da cidade do Distrito Federal, das quais o estudo buscou responder a importância do profissional contábil atuando como consultor ou analista dentro das MPE's nos processos licitatórios, caracterizou-se em uma pesquisa de campo realizada através de visitas às Micro e Pequenas Empresas do Distrito Federal (DF).

Por meio eletrônico envio de link via e-mail, aplicou-se questionários com o intuito de avaliar as opiniões dos participantes, onde se evidenciou divergências de conceitos e conhecimentos.

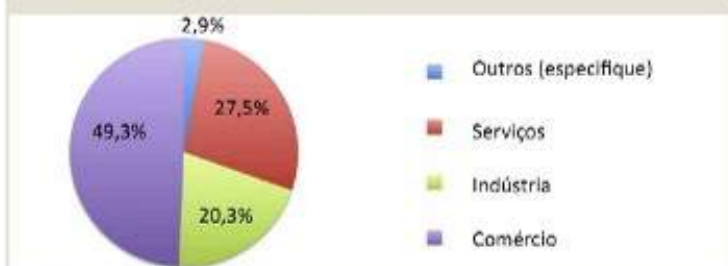
4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS PARTICIPANTES DA PESQUISA

Os pesquisados que colaboraram respondendo o instrumento de pesquisa, relacionado ao gênero foram compostos de 51,90% masculino, e 48,10% feminino, estando ampla maioria concentrada na faixa etária entre 20 e 40 anos, destes 60,8%, possuem nível de escolaridade acima de nível médio.

4.2 SEGMENTOS E ATUAÇÃO DOS PARTICIPANTES

Conforme se depreende do gráfico abaixo citado é notória a presença de ampla maioria dos participantes inclusos no segmento do comércio, logo após aparecem à prestação de serviços equiparadamente a indústria.

Gráfico 1- Segmentos das empresas.



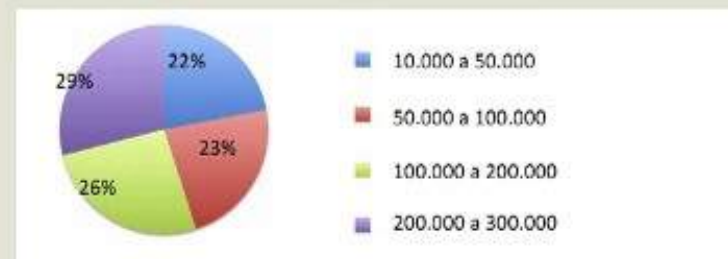
Fonte: Elaboração Própria

Após verificadas as respostas, concluem-se que 2,9% das empresas tem sede no DF até 1 ano; 23,2% de 2 à 4 anos; 21,7% de 5 à 7 anos; 20,3% de 8 à 10 anos, e por fim 31,9% acima de 10 anos.

Verifica-se ainda que 58% das empresas possuem no máximo 20 colaboradores, restando 42% que possuem acima de 21 colaboradores.

Após a análise das empresas participantes, conclui-se que os níveis de faturamento das mesmas encontram-se equilibrados, conforme o gráfico infra citado.

Gráfico 2- O Faturamento mensal (R\$) das empresas.



Fonte: Elaboração Própria

4.3 CONHECIMENTO E PARTICIPAÇÃO EFETIVA EM LICITAÇÕES

Após a análise das respostas, e com base no gráfico abaixo relacionado, infere-se que a maioria absoluta dos participantes não possui conhecimentos abrangentes aos processos licitatórios do GDF, algo preocupante, pois tais conhecimentos são essenciais para o bom andamento e conclusão dos referidos processos. Estando apenas uma pequena parte muito esclarecida sobre os certames, e provavelmente tais participantes tenham chances maiores de lograr êxito nas concorrências.

Gráfico 3- Nível de conhecimento dos pesquisados relacionado aos processos licitatórios.



Fonte: Elaboração Própria

Após todas as análises, verificou-se que 58% das empresas não participam de licitações, tão logo 42% declaram participar, de tal forma podemos concluir que este é o percentual de empresas cadastradas ao SICAF.

Percebeu-se que 50,7% das empresas não participam das concorrências, por não possuírem todas as documentações atualizadas, tão logo 49,3% não deixam de participar por este motivo.

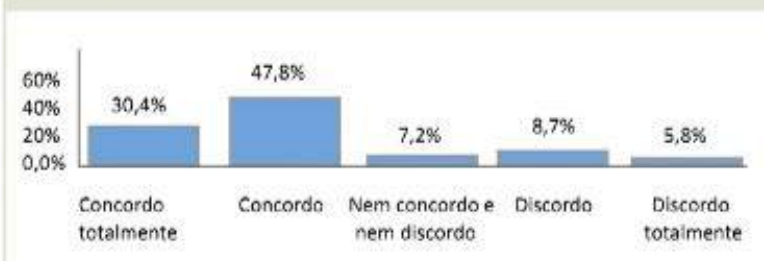
4.4 A RELEVÂNCIA DO PROFISSIONAL CONTÁBIL

Conforme o gráfico abaixo, a ampla maioria 78,2%, respondeu que: concordam totalmente que o profissional contábil é figura imprescindível para uma melhor análise e formação de todo o processo licitatório, bem como ameharia as melhores condições para a obtenção de sucesso nas licitações. Pois o contabilista é o profissional mais gabaritado para

verificação dos documentos

É fácil compreendermos que o entendimento majoritário das pessoas que responderam a presente pesquisa, é de que um profissional contábil facilitaria toda a sua participação nos processos licitatórios de forma significativa, e que este fenômeno ocorre basicamente em decorrência de a maioria das empresas não possuírem profissionais com conhecimentos acerca de como regularizarem todo o processo participativo nas licitações. Ainda sim, há um imenso campo de atuação para o contabilista inerente ao processo de licitações, utilizando-se do fato de que a maioria esmagadora das empresas não possui conhecimento do tema, conforme nos mostra o gráfico 3.

Gráfico 4- A contribuição do profissional contábil para a preparação da documentação.



Fonte: Elaboração Própria

Majoritariamente foram respondidas as alternativas concordo, seguida de perto por concordo totalmente, conforme os percentuais abaixo, verificando a necessidade em ter um profissional contábil responsável para a análise dos editais, para que as propostas estejam conforme as regras especificadas de modo a proporcionar o maior sucesso possível por parte das empresas licitantes.

Gráfico 5- Análise efetuada pelo profissional contábil determina a propostas mais vantajosas.

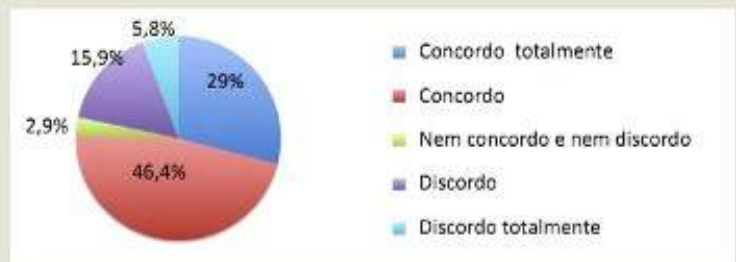


Fonte: Elaboração Própria

Diante da análise do gráfico abaixo é notório que a maioria das empresas, concordam totalmente que o sistema que o governo impõe ao processo de licitação é burocrático e por este motivo não participam de licitações. Porém o impacto de tais burocracias poderia ser amenizado se tais empresas possuísem um contabilista com competência e capacidade técnica adquiridas em sua formação acadêmica, utilizando-as em prol da facilitação e obtenção de êxito nos referentes processos licitatórios.

Conforme esta resposta evidencia-se que a melhor forma de reduzir tal dificuldade é a contratação de um contabilista para facilitar todo o processo.

Gráfico 6- O motivo das MPE's não participarem de licitações, está voltado à burocracia.



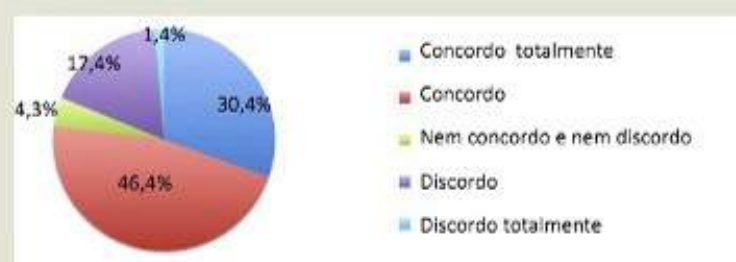
Fonte: Elaboração Própria

Os dados obtidos com a pesquisa proporcionam entender, mediante a conjuntura das informações, que há uma concentração de respostas nos itens concordo e concordo totalmente, que o responsável pelo gerenciamento das empresas necessita ter informações contábeis suficientes para obterem a maior lucratividade possível.

Sem deixar de lado o item qualidade, através da proporcionalidade entre o valor do produto e o preço de venda instituído na proposta enviada ao órgão realizador do certame, tais informações devem ser verificadas através de uma sistematização de custos, para a delimitação de valores e a competitividade da empresa de modo a maximizar o lucro.

As empresas estão percebendo o quão importante é a presença do contabilista em seus quadros de funcionários, uma vez que o conhecimento do mesmo é um facilitador para um positivo desempenho financeiro, e para análise documental e processual relativas as licitações. Conforme o gráfico abaixo:

Gráfico 7- O responsável pelo gerenciamento da empresa necessita ter conhecimentos.



Fonte: Elaboração Própria

4.5 FORMAÇÃO DO PREÇO E ANÁLISE DE CUSTOS/ANÁLISE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS / VIABILIDADE DA LICITAÇÃO.

Esclarecemos que a partir das próximas questões o índice de relevância foi atribuído numa escala de 1 a 5, sendo 1 mais importante, e 5, menos importante.

Após análise das principais dificuldades que a empresa encontra hoje, relacionada aos métodos de formação de preços de venda para o mercado

e análise de custos de produtos/serviços, podemos inferir que as respostas dos 68 pesquisados que responderam a presente questão, 75% informaram que diminuem os riscos de perda nos processos licitatórios é ter um maior volume de produção para cálculo do custo unitário.

Conforme identificado a qualidade da relevância relacionada à análise das demonstrações contábeis é capaz de influenciar as decisões financeiras e econômicas. Com o critério de avaliar a análise através de índices de liquidez que permitem a elaboração de um diagnóstico geral da situação econômico-financeira da empresa, obtiveram os seguintes resultados, que 75% concordam que demonstrações financeiras para análise da empresa são mais importantes.

Quanto ao grau de dificuldade relacionado à interpretação dos editais nos processos licitatórios, 69% atribuem ao conhecimento de toda a parte documental a principal dificuldade na interpretação.

Ao verificar se a empresa abrange os critérios que o edital requer verificou-se que o maior número de respondentes apontou como a análise e a viabilidade da licitação por parte do responsável a mais importante.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após toda a instrumentalização utilizada neste artigo, ficou evidente o quanto o profissional contábil é importante na atuação dos processos licitatórios, bem como com a globalização dos mercados financeiros, toda a capacitação destes profissionais o tornam aptos a atuarem em diversas áreas, sejam financeiras, administrativas.

Conforme publicado no Jornal DCI online, o SEBRAE vem desenvolvendo políticas de fomento e treinamento aos MPE's onde cerca de 5 mil empresas dos segmentos de atrativos turísticos, meios de hospedagem, alimentação fora do lar, cultura e entretenimento já foram treinadas. Na preparação dos empreendedores para os futuros eventos esportivos, o "Programa SEBRAE 2014" realizou quatro grandes eventos de capacitação que reuniu mais de mil empresários.

Segundo o SEBRAE, "a deficiência da gestão é decisiva para que esse segmento empresarial acabe apresentando um número mais elevado de fechamentos." O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas é uma agência de auxílio ao pequeno empreendedor.

A questão da pesquisa pode ser sintetizada da seguinte forma: Qual a contribuição do contador para as MPE's no Distrito Federal interessadas em participar de processos licitatórios?

O resultado da pesquisa, a evidente contribuição do contabilista para a resolução de dúvidas nos processos licitatórios. Porém continua escassa a presença do profissional contábil nas empresas interessadas em participar dos processos licitatórios.

Analisando os resultados obtidos, demonstrou-se que o papel do profissional contábil é de grande relevância nos processos licitatórios, pois o mesmo tem uma relação direta com os documentos necessários para uma licitação, um pregão eletrônico, e conhece uma empresa (seu balanço patrimonial) mais do que ninguém.

O estudo foi importante para constatar que 14.735 contadores

inscritos no DF, conforme o CFC – Conselho Federal de Contabilidade possui mais uma oportunidade de emprego, com tantas licitações que os órgãos públicos, que serão sede dos grandes eventos vindouros em nossa cidade. Pois suas vantagens para o cargo são de grande relevância para seus concorrentes, podendo assumir a área financeira, administrativa e comercial muito bem. Desta forma, verifica-se que há um espaço admirável para a atuação do contabilista.

Durante a pesquisa, descobriu-se que o contador precisa estar conectado a outras áreas do conhecimento para atuar nos processos licitatórios, assim como as Leis que regem o processo e sempre buscando se atualizar com as devidas mudanças, que se apresentam de grande relevância para o mercado.

Para os profissionais que procuram sempre uma melhor qualificação, o mercado de atuação é amplo e altamente rentável, sem falar no vasto campo de atuação, uma vez que toda empresa necessita de um contabilista, devendo este atuar em vários segmentos da empresa, utilizando-se de seus conhecimentos acadêmicos e facilitando todo o funcionamento da estrutura empresarial.

Como sugestões para trabalhos futuros propõem-se: uma ampliação da amostra de empresas para o Brasil; uma relação de custo benefício de um contador para as empresas; verificar a opinião dos contadores do Distrito Federal, para tais análises relatadas dos empresários.

REFERÊNCIAS

- ASSAF NETO, A. Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BRASIL. Lei 8.666, 21 de julho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm> Acesso em 14 mar. 2012.
- _____. Lei 10.520, 17 de julho de 2002. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10520.htm> Acesso em 14 mar. 2012.
- _____. Lei 12.349, 15 de dezembro de 2010. Altera as Leis nos 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.958, de 20 de dezembro de 1994, e 10.973, de 2 de dezembro de 2004; e revoga o § 1º do art. 2º da Lei no 11.273, de 6 de fevereiro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12349.htm> Acesso em 14 mar. 2012.
- _____. Lei COMPLEMENTAR No 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm> Acesso em 09 mar. 2012.
- _____. Lei No 11.638, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2007. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm> Acesso em 08 set. 2012.
- _____. Lei No 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976. Erro! A referência de hiperlink não é válida. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm> Acesso em 08 set. 2012.
- BLATT, Adriano. Análise de Balanços: estrutura e avaliação das demonstrações financeiras e contábeis. São Paulo: Makron Books, 2001.
- BRANCO, José Corsino Raposo Castelo. O profissional contábil na era do conhecimento. Piauí, 20 de Outubro, p 1-3, 2002.
- CITADINI, Antonio Roque. Comentários e jurisprudência sobre a Lei de Licitações Públicas. 3.ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC N.º 686/90 - Aprova a NBC T.3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. Disponível em <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t3.htm>>. Acesso em 30 ago. 2012.
- _____. Contabilistas Ativos por Gênero e Região. Disponível em: <http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConsultaPorRegiao.aspx?Tipo=0>. Acesso em 15 Out. 2012.
- COPA 2014 vai gerar R\$ 142 bi adicionais para economia brasileira. Disponível em: <http://www.ey.com/BR/pt/Issues/Brasil_Sustentavel_-_Copa_2014>. Acesso em 31 mar. 2012.
- CRESPO, Antônio Arnot. Estatística: fácil. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- ESTATUTO DAS MICRO EMPRESAS E LICITAÇÃO. Disponível em: <http://www.jalsantana.com.br/admin/arquivos/Estatuto_ME_Licitacao.pdf>. Acesso em 15 set. 2012.
- GASPARINI, D. Pregão Presencial e Eletrônico. Belo Horizonte: Fórum, 2009.
- GOVERNO espera 600 mil turistas estrangeiros na Copa e 1 milhão de brasileiros viajando pelo país. UOL Esporte. Disponível em: <<http://esporte.uol.com.br/futebol/copa-2014/ultimas-noticias/2011/10/12/governo-espera-600-mil-turistas-estrangeiros-na-copa-e-1-milhao-de-brasileiros-viajando-pelo-pais.htm>>. Acesso em 31 mar. 2012.
- IBRACON-NPC 27-Demonstrações Contábeis - Apresentação e Divulgações. Disponível em <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detPublicacao.php?cod=137>>. Acesso em 08 set. 2012.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Análise de Balanços. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- _____. Contabilidade Introdutória. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- Jornal do DCI on line. Disponível em: www.dcionline.com.br. Acesso em 19 Out. 2012.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- KRAEMER, Maria Elizabeth Pereira. Mudanças no Perfil do Profissional Contábil no Mercosul. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, ano XXIX, n. 123, p.53-55, maio/junho 2000.
- MARION, José Carlos, Contabilidade Básica. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTINS, E. Contabilidade de custos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- _____. Contabilidade de custos. 9 ed. – 6. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; THÉOPHILO, Carlos Renato. Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas. São Paulo: Atlas, 2009.
- MATARAZZO, Dante Carmine. Análise Financeira de Balanços: abordagem básica e gerencial. 6.ed. 7. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- OLIVEIRA, Edson. Contabilidade Informatizada: teoria e pratica. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000. 176 p.
- PARTICIPAÇÃO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (MPE's) NAS LICITAÇÕES. Disponível:<<http://www.usp.br/gefim/legislacao/PARTMPESEMLIC.pdf>>. Acesso em 12 set. 2012.
- PRONUCIAMENTO TÉCNICO CPC 37-ADOÇÃO INICIAL DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE. Disponível em <http://www.cpc.org.br/mostraAudencia.php?id_audencia=48>. Acesso em 12 set. 2012.
- QUAIS os documentos comuns de matriz e filiais para fins de cadastramento e habilitação parcial no SICAF. Disponível em: <<http://www.comprasnet.gov.br/ajuda/fornecedores/cadastro.htm#fc1>>. Acesso em 14 mar. 2012.
- RECEITA FEDERAL. Lei complementar no 123 de 14 de Dezembro de 2006. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm>> Aces so em 04 Out. de 2012.
- SÁ, Antonio Lopes de. Perícia Contábil. 7a Edição, São Paulo: Atlas, 2007.
- SERVICO BRASILEIRO DE APOIO AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Oportunidades de negócios para a pequena empresa. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/>>

customizado/sebrae2014/sebrae-2014/oportunidades>. Acesso em 20 mar.2012.

_____.SUA EMPRESA PRONTA PARA MARCAR UM GOL. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/atender/customizado/sebrae2014>>. Acesso em 20 mar. de 2012.

SEBRAE (Org.) Anuário do Trabalho, na Micro e Pequena Empresa 2010-2011.4.ed. São Paulo: DIEESE, 2011. Disponível em:<[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/25BA39988A7410D78325795D003E8172/\\$File/NT00047276.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/25BA39988A7410D78325795D003E8172/$File/NT00047276.pdf)>. Acesso em: 10 jun. 2012.

SENADO aprova Lei Geral da Copa sem veto a bebidas nos jogos. G1 Política. Disponível em: <<http://g1.globo.com/politica/noticia/2012/05/senado-aprova-lei-geral-da-copa-sem-veto-bebidas-nos-jogos.html>>. Acesso em 12 mar. 2012.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

SIMPLES NACIONAL. Supersimples. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional>. Acesso em 12 mar. 2012.

SISTEMA de Cadastramento de Fornecedores: SICAF. Disponível em: <http://www.comprasnet.gov.br/Ajudas/slasg/FaqSicaf_Nov2006.htm#r3> . Acesso em 19 mar. 2012.

Surveymonkey.Copyright-1999-2012. Disponível em:< <http://pt.surveymonkey.net/home/>>.Acesso em 01 out. 2012.

TCDF libera contrato do VLP. Jornal de Brasília, Brasília, 04 ago. 2008. Disponível em: <<http://www.jornaldebrasil.com.br/site/noticia.php?id=357262>>. Acesso em 17 mar. 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 3. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2000.

_____. Métodos de Coleta de Dados no Campo. São Paulo: Atlas, 2009.

WESTON, J. F.; BRIGHAM, E. F. Fundamentos da administração financeira. 10.ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

As NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS COMO INSTRUMENTO FACILITADOR PARA O TRABALHO DA AUDITORIA

ANA LUIZA NUNES FERNANDES
UNICEUB



ANA LUIZA NUNES FERNANDES

Centro Universitário de Brasília UniCeub

Curso: Ciências Contábeis

Coordenador: Rogério Ramos Marques

Professor Orientador: Jorge de Souza Bispo

RESUMO

O Brasil foi considerado um dos países que mais consumia tempo em suas atividades fiscais, desde o preparar, arquivar, pagar até reter os tributos. Isso dentre 185 países no ano de 2011, uma pesquisa feita pelo Banco Mundial (2011). Com isso, o governo brasileiro criou o PAC – Programa de Aceleração do Crescimento (2007-2010) – que tem como objetivo promover a aceleração do crescimento econômico, gerar empregos e melhorar as condições de vida da população. No PAC foi incluído o SPED em 2007 e este derivou o programa da Nota Fiscal Eletrônica. Este trabalho que teve como objetivo obter respostas sobre se há de fato benefícios na auditoria, assim como na emissão e recepção das NF-e. Foi realizado um estudo baseado nos aspectos legais da nota fiscal eletrônica, no controle gerencial, no custo de conformidade e na aplicação de questionário a empresas, auditores independentes e auditores fiscais. O trabalho deve seus objetivos cumpridos e o resultado da pesquisa por meio do questionário mostrou que a maior aceitação está na parte da auditoria, tanto fiscal como independente. Já em relação às empresas a aceitação não é da mesma maneira, ainda está sendo vista como burocracia para a maioria. Conclui-se por fim que a NF-e trouxe benefícios para o trabalho da auditoria conforme esperados pela Receita Federal. Diante disso, o direcionamento da amostra não permite apresentar um trabalho conclusivo sobre o tema, assim sugere-se pesquisas futuras e inovadoras.

Palavras - chave: Nota Fiscal Eletrônica. Auditoria. Custo de Conformidade.

1. INTRODUÇÃO

A tecnologia é uma ferramenta indispensável para o trabalho comercial. A evolução tecnológica é uma realidade relevante para as atividades de uma empresa e, como consequência, o desenvolvimento de programas tem melhorado o acesso e agilizado o trabalho empresarial.

Para contribuir com a facilidade na execução do trabalho das empresas, como as rotinas empresariais, a auditoria do trabalho e das administrações tributárias, foram criados diversos mecanismos. Dentre os mecanismos facilitadores da auditoria, está a nota fiscal eletrônica, que veio para auxiliar, no mercado de compra e venda de produtos e serviços, mas não para substituir a nota fiscal comum. Nesse sentido, surge a questão de pesquisa deste trabalho: Como as notas fiscais eletrônicas (NF-e) representam um instrumento facilitador para o trabalho da auditoria?

O objetivo da pesquisa, portanto, é obter respostas sobre se há de fato benefícios para a auditoria, assim como na emissão e recepção das NF-e. Para chegar ao objetivo, é necessário seguir alguns passos, definidos como objetivos específicos, como: pesquisar livros relacionados às normas da NF-e, ao sistema de informação, ao controle gerencial, ao Sped (Sistema Pública de Escrituração Digital), ao Danfe (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), e ao custo de conformidade; fundamentar o trabalho a realizar com informações técnicas, baseadas em livros e sítios eletrônicos de pesquisas; elaborar três tipos de questionário, para serem respondidos por auditores independentes, empresas e administrações tributárias; analisar as respostas obtidas por meio do objetivo anterior mencionado; e relacionar as informações iniciais do trabalho com o resultado das análises.

Este artigo apresenta características da técnica de pesquisa de campo com aplicação de questionários a serem respondidos por auditores independentes, empresas e administrações tributárias.

O foco principal deste trabalho é verificar se a opinião desses auditores confirma a situação problema de analisar se as notas fiscais eletrônicas representam um instrumento facilitador para o trabalho da auditoria. Compreende-se que, adentrando no conceito de Tecnologia da Informação, ouve-se falar muito em facilidades no desenvolvimento do trabalho do auditor em relação a uma mudança na emissão de nota fiscal, vinculadas a programas de emissão - ERP e SEFAZ - e com auditoria por meio de SPED.

Para a análise dos questionários, foi definida uma amostra intencional e direcionada, limitada pelo tempo de realização do presente trabalho, composta por dez auditores, dez empresas e dez administrações tributárias. A amostra foi definida conforme as disponibilidades dos requisitados e de acordo com um número significativo para realizar a análise dos benefícios os quais as notas fiscais eletrônicas geram.

A importância de abordar o tema é para analisar se realmente a NFe será o caminho mais adequado e de fácil acesso para um trabalho contínuo, pois se tratando de programas, também seria importante analisar as condições de utilização dos mesmos, desde a instalação, até a verificação das notas, que serão o enfoque desta pesquisa.

A Secretaria de Fazenda (2013) apresentou vários benefícios esperados e por meio da pesquisa a ser mostrada, pode-se ver se obteve sucesso

realmente no novo método de emissão e recebimento de notas fiscais.

Em relação à organização deste trabalho, as seções estão separadas da seguinte forma: primeiro segue a introdução onde serão apresentados o objetivo geral e os específicos, a questão de pesquisa e a importância da pesquisa. Na sequência, o referencial teórico que aborda sobre os aspectos legais da nota fiscal eletrônica, sobre o controle gerencial e os custos de conformidade, oferecendo sustentação teórica sobre o tema. Na terceira seção, apresenta-se a metodologia aplicada nesta pesquisa. Em seguida, a seção de análise dos resultados faz uma avaliação dos questionários aplicados e sobre os resultados alcançados. Por fim, são apresentadas as considerações finais e sugestões para futuras pesquisas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O surgimento da tecnologia da informação e sua evolução vieram a conquistar um espaço muito grande no setor do comércio e foi possível trazer essa evolução ao mundo contábil para facilitar nas atividades funcionais de uma empresa estabelecida, principalmente na atividade de compra e venda de mercadorias e serviços, emissoras de notas fiscais.

As mudanças no cotidiano das empresas vêm a caracterizar por meios tecnológicos cada vez mais atualizados a fim de evoluir também as atividades contábeis, que há alguns anos vinham a ser realizadas manualmente por não utilizar os recursos disponíveis.

A fim de analisar e apresentar a sustentação teórica deste estudo, buscou-se os conceitos sobre os aspectos legais e históricos das Notas Fiscais Eletrônicas, sobre Controle Gerencial e sobre Custo de Conformidade, pilares a serem desenvolvidos nesta seção do trabalho.

2.1 Aspectos legais e o histórico das Notas Fiscais Eletrônicas

O processo de evolução da Nota Fiscal começou a partir de 1970, quando era emitida de forma manual. Após alguns anos, surgiu a máquina mecanográfica de escrever e, posteriormente, surgiram os computadores, os quais eram usados para a emissão de notas fiscais de forma eletrônica por meio de impressora ou, também, por impressão a laser. (NASCIMENTO, 2013).

O Projeto Nota Fiscal Eletrônica foi desenvolvido, de forma integrada, pelas Secretarias de Fazenda dos Estados e pela Receita Federal do Brasil a partir da assinatura do Protocolo ENAT 03/2005, de 27 de agosto de 2005, conforme historiado por Nascimento (2013).

Nascimento (2013) e a Receita Federal (2013) afirmam que o estabelecimento emissor precisava solicitar AIDF (Autorização da Impressão de Documentos Fiscais) e apresentar o PAFS (Pedido de Autorização de Formulário de Segurança). Com a Nota Fiscal eletrônica a solicitação não é mais necessária, pois a cada nota emitida o procedimento é automático, que pode ser autorizada pela Secretaria da Fazenda.

O Quadro 01 lista os principais marcos normativos sobre a NFe, conforme documento pela Receita Federal.

NORMA	DATA	ASSUNTO
Ajuste SINIEF (e alterações)	07/05	Instituiu nacionalmente a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE.
Ato COTEPE	14/2007	Dispõe sobre as especificações técnicas da Nfe. Este Ato COTEPE contempla o Manual de Integração do Contribuinte, que contém todo o detalhamento técnico da Nota Fiscal Eletrônica e do DANFE.
Manual de Integração do Contribuinte		Contém todo o detalhamento da Nota Fiscal Eletrônica e do DANFE.
Protocolo ICMS	10/07	Dispõe sobre a obrigatoriedade de emissão da Nfe.
Protocolo ICMS	42/09	Dispõe sobre a obrigatoriedade de emissão da Nfe.
Dec.	26.849/06	Introduziu o art. 170-A no RICMS (Dec. 18.955/97), que trata, entre outros assuntos, da substituição das Notas Fiscais modelos 1 e 1-A pela Nota Fiscal Eletrônica - Nfe, instituída pelo Ajuste SINIEF 07/05.
Dec.	28.385/07	Alterou o art. 170-A do RICMS.
Dec.	28.555/07	Delega competência ao Secretário de Estado de Fazenda e celebrar o Convênio/SE/MF nº 09/07 com a União, objetivando a viabilização de infraestrutura para implantação do projeto nacional da nota fiscal eletrônica - Nfe.
Portaria	49/2008	Estabelece a obrigatoriedade de utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), prevista no Ajuste SINIEF 07/05.
Portaria	403/10	Dispõe sobre a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE e dá outras providências.
Portaria	72/11	Dispõe sobre concessão de regime especial nas operações e prestações que envolvam revistas e periódicos e dá outras providências.

Quadro 01 - Marcos normativo sobre a Nota Fiscal Eletrônica.

Fonte: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Perguntas Frequentes Nota Fiscal Eletrônica. 2013.

Disponível em: <www.fazenda.df.gov.br/arquivos/Word/pmf_nfe.doc>. Acesso em abril, 2013.

A nota fiscal eletrônica, conforme definição da cláusula primeira do AJUSTE SINIEF 07/05, poderá substituir quatro tipos de documento fiscal: a nota fiscal, de modelo 1 e 1ª; a nota fiscal de Produtor, de modelo 4; a nota fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2; e o Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF. Podem ser emitidas por contribuintes de IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) ou ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação).

O processo para emitir uma Nota Fiscal Eletrônica com rapidez e segurança, começa com a instalação do Software Emissor NF-e, que se pode encontrar no sítio da Secretaria da Fazenda. Esse programa funciona

com meios para realizar a assinatura digital com o certificado digital, como explícito no sítio da própria Fazenda. Pedese, para a instalação que o estabelecimento emissor, além de ser credenciado à Secretaria da Fazenda do Estado deste, contenha o certificado digital A1 e A3 no padrão ICP-Brasil.

Para Araújo Jr. (2010), o conceito de certificado digital é:

“Um certificado digital é um conjunto de informações criptográficas que permitem identificar partes (usuários, Sites, etc.) no mundo digital. É composto de um conjunto de chaves criptográficas que pertencem ao usuário, um outro conjunto de chaves criptográficas que pertencem a certificadora, informações de controle de certificado, e assinatura digital da certificadora para o certificado.” (ARAÚJO, Jr. 2000)

O processo da Nota Fiscal eletrônica continua quando a empresa pretende conferir sua NF-e no sítio da Receita Federal. Essa conferência é feita por meio da DANFE, que não substitui a nota fiscal eletrônica no mercado, apenas algumas empresas a emitem e assim, não há necessidade de emitir uma nota fiscal comum. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2013).

Conforme a definição da Secretaria da Fazenda (2013), a DANFE apenas auxilia a NF-e, sendo um documento digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes. E, de acordo com Nascimento (2013) e a própria Secretaria da Fazenda (2013), a validade jurídica da NF-e é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e a autorização de uso fornecida pela administração tributária, antes da ocorrência do fato gerador.

Então, após todo o processo de emissão, o Sped vem para ajudar na verificação das notas fiscais eletrônicas, programa utilizado pelos auditores, para análise das informações de compra e venda disponibilizadas pela empresa.

Assim, Nascimento (2013) conceitua o Sped (Sistema Público de Escrituração Digital) como:

“um conjunto minimamente complexo de leis e procedimentos operacionais e sistêmicos, que requer do contribuinte três: a) conhecimentos profundos dos investidores, empresários e gestores dos objetivos do sistema Sped e das temáticas nele envolvidas; b) estrutura, conhecimento e forte saber tecnológico dos usuários de tecnologia; c) mão de obra técnica e especializada com forte saber por parte dos outros usuários das diversas áreas da corporação, principalmente das áreas de contabilidade tributária.” (NASCIMENTO, 2013.)

O Sped, que inclui a adoção da NF-e, foi instituído somente em 2007 e com obrigatoriedade a partir de 2009, para facilitar o envio de informações das empresas para a Receita Federal e, com isso, diminuir os ruídos de comunicação entre as mesmas. Essa criação foi aplicada na Espanha e no Chile antes de chegar ao Brasil. As empresas que não são obrigadas a emitir NF-e podem emití-la sem problema. O objetivo do governo é atingir o patamar de 100% das empresas. (NASCIMENTO, 2013).

Esse sistema de escrituração digital foi criado para facilitar o envio de informações para a Receita Federal pelas empresas, com o objetivo de sistematizar o que é enviado por papel, principalmente para não haver mais ruídos na comunicação. Mas será que realmente facilitou e ajudou?

De uma maneira mais profunda o Sped foi criado para integrar os fiscos por meio da padronização e compartilhamento de informações contábeis e fiscais, com respeito às restrições legais, também para racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias. E, por fim, tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, a fim de acabar com a sonegação de tributos.

Nascimento (2013) argumenta que acerca do Sped, em função da alta tecnologia que ajuda no crescimento das empresas, igualdade na

concorrência e nas auditorias fiscais, o governo tem obtido agilidade e êxito na arrecadação, pois as empresas precisavam de gestão/governança contábil e tributária, um sistema ideal também para a redução de obrigações acessórias.

2.2 Controle Gerencial

Uma empresa bem estruturada envolve elementos a serem organizados durante o ano, sejam eles em funcionamento conjunto, ou separado. Esses elementos, como estratégias, planejamentos e outros, servem para garantir uma boa administração da empresa para alcançar o objetivo principal, o sucesso.

Dentre esses elementos, pode-se destacar o controle gerencial. Dizer que a empresa tem o controle é dizer que ela tem a capacidade de organizar as atividades de forma a atingir os objetivos e poder mudar as estratégias para manter o ritmo de trabalho ou melhorá-lo cada vez mais. (ANTHONY, GOVINDARAJAN, 2002).

Outra definição de controle gerencial considerada é “o processo de guiar a organização para padrões viáveis de atividade em um ambiente em mudança.” (BERRY, BROADBENT, OTLEY, 2005).

Não é fácil manter o controle de um estabelecimento, principalmente quando este é muito grande, com inúmeros setores e pessoas contribuindo para o seu crescimento. Por isso, como define Anthony e Govindarajan (2002), é necessário seguir e colocar em prática, certos componentes para auxiliar nesse controle: detector de situações, avaliador, executante que trata de alteração, complemento do processo de avaliação, e por último e não menos importante, a comunicação.

O gerenciamento é constituído por uma hierarquia a qual os gerentes decidem as estratégias e o executivo-chefe as aprova. Conforme Anthony e Govindarajan (2002): “o processo de controle gerencial é o processo que os gerentes usam para assegurar que os membros da organização respeitem as estratégias”.

O controle gerencial está entre a formulação da estratégia e o controle de tarefas. As estratégias são para realização em longo prazo, já o controle de tarefas em curto prazo, sendo que o controle gerencial fica entre as partes citadas, de modo a controlar a obediência das regras setoriais.

O processo de controle gerencial se encaixa no planejamento. Para uma boa realização e acompanhamento das estratégias e acompanhamento das tarefas é necessário um planejamento bem elaborado e modernos métodos de controle.

O controle gerencial está vinculado à evolução dos planejamentos públicos e com ele o sistema de informação adotado para facilitar e melhorar o tempo para realizar as atividades. Portanto, como instrumento de uso na atual comunicação, pode-se colocar a tecnologia da informação.

Fábio Frezatti comenta sobre os principais focos de atenção no controle gerencial escrito por Berry, Coad, Harris, Otley e Stringer, 2008:

PRINCIPAIS FOCOS DE ATENÇÃO NO CONTROLE GERENCIAL
• Processo decisório para controle estratégico
• Avaliação de desempenho para controle estratégico
• Modelos para mensuração e avaliação de desempenho
• Controle gerencial para novas formas de organização
• Risco e controle
• Cultura e controle
• Teoria e prática

Quadro 02 – Principais Focos de Atenção no Controle Gerencial.

Fonte: FREZATTI, Fábio. Controle Gerencial: que bicho é esse?

Em 1980, o controle gerencial evoluiu graças ao desenvolvimento da informática, conforme Anthony e Govindarajan (2002). Desde então, para um controle gerencial adequado e atualizado, a tecnologia da informação foi adotada a fim de obter o controle de procedimentos gerenciais.

2.3 Custo de Conformidade

A empresa precisa verificar sempre os meios de melhorar a qualidade de suas vendas e do que vende. Com isso, devem-se notar algumas áreas e analisar qual a melhor forma de se prevenir em relação às fiscalizações e minimizar os prejuízos que possam vir a acontecer.

Isso deriva os custos de conformidade que trata sobre os custos gerados pelos tributos. Então Bertolucci (2003) faz uma breve síntese das ideias de Cedric Sandford – professor emérito de Economia Política da Universidade

de Barth, no Reino Unido, e Chefe do Centro de Estudos Fiscais dessa universidade – que aborda sobre as três categorias as quais os custos de tributos podem ser classificados:

- "a) Os mais óbvios são os próprios impostos que representam sacrifícios da renda em troca das despesas que o poder público faz com essa arrecadação. b) Os custos de distorção, ou seja, as mudanças do comportamento na economia em virtude da existência de tributos, alterando preços de produtos e dos fatores de produção. c) Os custos dos recursos empregados para operar o sistema tributário, ou um tributo individual, e que poderiam ser poupados se os tributos não existissem. Denominam-se custos operacionais tributários" (BERTOLUCCI, 2003).

Para Bertolucci (2003) o termo custo de conformidade se resume em conformar a atividade da empresa às normas tributárias, assumindo a forma estabelecida pelo Poder Público.

A administração tributária investe para aperfeiçoar a maneira de fiscalizar as empresas, entrelaçando informações a fim de não deixar as empresas distorcerem a realidade das informações fiscais. Para atender às solicitações que a administração tributária pede e não serem fiscalizadas ou pegadas com exercícios prejudiciais é preciso realizar algumas instruções. Conforme Oliveira (2008), as instruções a serem seguidas para esse tipo de situação são descritas como dez mandamentos da matéria tributária:

Nº	DESCRIÇÃO DO MANDAMENTO
1	Transformar a questão fiscal-tributária da empresa em questão estratégica. O conhecimento e a decisão da questão fiscal-tributária deve ser mote de reuniões estratégicas, pois, interfere, em qualquer processo decisório das organizações. A problemática fiscal e tributária de uma organização exerce influência de escolha e decisão em qualquer processo de planejamento e por isso são dados e informação a serem considerados no problema.
2	Ampliar o conhecimento da situação fiscal da empresa para a alta direção. Muitas vezes percebemos que presidentes, vices e diretores não tem conhecimento da real situação fiscal e, legalmente, são responsáveis diretos por ela.
3	Criar um sistema de monitoramento da situação fiscal. O controle apurado da situação fiscal determina o grau de qualidade e de minimização do risco fiscal da organização.
4	A situação fiscal regular de uma empresa é um conjunto de fatores que integram todo o escopo de informações fiscais. Assim, devem-se se unir as informações da sede, de filiais, dos sócios e diretores, de empresas coligadas e controlar as informações com fornecedores. Para se ter uma idéia, muitas empresas sofrem hoje em relação as fornecedores inaptos, com problemas em suas informações fiscais, inclusive com glosa de créditos.
5	Criar uma escala de prioridades para a manutenção da situação regular e para a necessidade de certidões.
6	Desenvolver estratégias fiscais e tributárias com domínio total do conhecimento da situação fiscal, com informações reais do ponto de vista do Fisco e cuidados com o desenvolvimento de teses e planejamento tributários. Muitas vezes, departamentos jurídicos ou tributários desenvolvem teses e planejamentos tributários sem entender os procedimentos operacionais da gestão fiscal. Falta de conhecimento do ponto de vista da repartição pública, falta de informação do que realmente já foi processado na esfera pública, além de desconhecimento total sobre a prática de controle e procedimentos fiscais por parte do Fisco.
7	Todo contato com a repartição pública deve ser realizado por meio de pessoal especializado. Outra questão importante é que a empresa relega a questão de contato com o ente público ao office-boy. Sendo questão tributária de suma importância para a organização e o controle da situação vai depender da melhor qualificação em relação ao fisco. "Quando a empresa domina a informação, domina a situação fiscal".
8	A informação prestada ao fisco deve ter um sistema de controle rigoroso, pois é o instrumento principal da fiscalização e atuação. A maioria das atuações e processos que as empresas sofrem é por motivos de falhas nas declarações prestadas ao Fisco.
9	Checar constantemente pagamentos e processos para evitar duplicidades, atuações e impedimentos de certidões. É muito comum ouvir de diretores financeiros e tributários que a empresa já pagou tributos em duplicidade ou pagou a maior e não consegue o devido reembolso. Isso é uma falha tremenda de controle da informação fiscal e, ao mesmo tempo, pode gerar atuação por parte do Fisco para verificações.
10	Todo contribuinte tem, conforme a Constituição, direito a informação, a consulta e a defesa. Todo direito fica qualitativo a partir do momento que o contribuinte domina a informação fiscal, produzir informação de forma contínua e qualitativa, constituir parâmetros de controle e transformar a causa fiscal-tributária em uma causa estratégica para a organização.

Quadro 03 – Os dez mandamentos da Matéria Tributária.

Fonte: OLIVEIRA, Fernando de. Custo de Conformidade com o Fisco.

Sobre itens citados, o autor (2008, n. 167, jul./ago.) esclarece que é importante à organização da empresa para um processo de gestão bem elaborado e utilizado, de tal modo a responder corretamente às solicitações das administrações tributárias e ter informações bem administradas na empresa.

A Nota Fiscal eletrônica que se encaixa na gestão da empresa segue, por exemplo, o mandamento 3 que trata sobre criar um sistema de monitoramento da situação fiscal. Encaixa-se perfeitamente também no mandamento 10, que aborda sobre o fato de que todo contribuinte tem, conforme a constituição, direito à informação, à consulta e à defesa. Ambos os mandamentos facilitam a conferir às NF-e e ajudam no controle, o qual está ligado ao direito de consulta na Receita Federal por meio do código do certificado digital nas DANFES emitidas.

Além dos cuidados nas empresas, Bertolucci e Nascimento (2002) descrevem que custos de conformidade é um tema relevante para definir quais as políticas públicas que deveriam ser tomadas para reduzir desperdícios e perdas de caixa no país. Um aspecto que impacta nos custos de conformidade no Brasil, é o pacto federativo e a forma como a Constituição Federal define a competência tributária.

Para os autores (2002, vol.13 nº.29) existe uma explicação para o aumento de tributos no Brasil:

“Em nosso País, até a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, o administrador público tinha pouco ou nenhum compromisso com o equilíbrio fiscal ou com o controle de seu orçamento. Por esse motivo, os problemas de caixa foram constantes em todos os níveis da administração e, com frequência, as soluções adotadas para resolvê-los foram aumentos de impostos, por vezes ilegais, decididos em regime de emergência, sem as devidas cautelas para evitar altos Custos de Conformidade dos contribuintes”. (BERTOLUCCI, NASCIMENTO. 2002).

Nascimento (2013) aborda a posição do governo em relação aos custos

com emissão de notas fiscais. O principal motivo para a implantação da NF-e na Espanha e no Chile foi para diminuir o custo com papel, afinal, o custo de impressão e armazenamento de notas fiscais necessitava de uma quantia considerável de recursos e com a implantação conseguiu economizar cerca de 800 milhões de dólares.

Além do custo, foi considerado o tempo gastos para a execução das obrigações tributárias, principais e acessórias. O Banco Mundial (2011) levantou o tempo gasto para preparar, arquivar, pagar e reter os seguintes tributos: (1) imposto de renda; (2) imposto sobre o valor agregado; e (3) contribuições devidas à previdência social. Essa pesquisa foi feita baseada em 185 países, referente a 2011, onde o Brasil ficou em último lugar no ranking, com tempo médio anual de 2.600 horas e em penúltimo, a Bolívia com 1.025 horas.

Essa constatação contribui para justificar ainda mais a criação, pelo governo brasileiro, do PAC – Programa de Aceleração do Crescimento (2007-2010) – que tem como objetivo promover a aceleração do crescimento econômico, gerar empregos e melhorar as condições de vida da população. No PAC foi incluído o SPED, em 2007, e um dos principais projetos dentro desse programa é a Nota Fiscal Eletrônica. Assim, conforme a Receita Federal do Brasil (2013): “consta, no tópico referente ao Aperfeiçoamento do Sistema Tributário, a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) e Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) no prazo de dois anos.”. Então em 2009 declarou a obrigatoriedade de utilização do Sped e da NF-e.

Empresas do Japão, da Alemanha, da Suécia e de outros países estavam tendo custos mais baixos e produzindo com maior qualidade, em função da utilização da informática. Com isso, os Estados Unidos começaram a imitá-los e por fim essa técnica chegou ao Brasil. O Brasil não só implantou a obrigatoriedade da NF-e para reduzir os custos, mas principalmente, para arrecadar impostos das empresas e utilizá-la para auxiliar no controle fiscal da administração. (NASCIMENTO, 2013)

Além dos benefícios de custos citados por Nascimento (2013), existem os benefícios esperados pela Secretaria de Fazenda.

Benefícios para as Administrações Tributárias:	Benefícios para o Contribuinte Vendedor (Emissor de NF-e):
Aumento na confiabilidade da Nota Fiscal	Redução de custos de impressão
Melhoria no processo de controle fiscal	Redução de custos de aquisição de papel
Possibilidade de maior intercâmbio entre os fiscos	Redução de custos de envio do documento fiscal
Compartilhamento de informações entre os fiscos	Redução de custos de armazenagem de documentos fiscais
Redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito	Simplificação de obrigações acessórias, como dispensa de AIDF
Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação	Redução de tempo de parada de caminhões em Postos Fiscais de Fronteira
Suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da RFB (SPED)	Incentivo a uso de relacionamentos eletrônicos com clientes (B2B)

Quadro 04 – Os benefícios esperados para as administrações tributárias e para o contribuinte vendedor (emissor de NF-e).

Fonte: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Portal da Nota Fiscal Eletrônica. 2013.

Esses benefícios serão questionados às empresas, às administrações tributárias e aos auditores, com o objetivo de certificar se realmente estão sendo vistos dessa forma.

3. METODOLOGIA CIENTÍFICA

A metodologia científica é a parte a ser desenvolvida e a forma de estruturação dos conceitos para apresentar o trabalho em etapas. Então, Neto (2002) define metodologia científica como:

“uma definição para a expressão para metodologia científica seria dizer que ela é – que ela deve ser, por indução – o conjunto de procedimentos estandardizados que utilizamos no mundo acadêmico (científico) sempre que desejamos alcançar esses objetivos e essas soluções que categorizamos como específicos desse próprio mundo.” (NETO, 2002.)

Assim, este artigo irá apresentar resultados de uma pesquisa de campo com aplicação de questionário. Trata-se de um trabalho que irá analisar com base em questionários respondidos por auditores independentes, empresas e administrações tributárias.

Os questionários estão como apêndices A, B e C ao final deste trabalho. Os apêndices são definidos por Neto (2002) como:

“os apêndices são documentos da autoria de quem redigiu o trabalho a fim de complementar a argumentação sem prejuízo a unidade do trabalho. [...] Nos apêndices, devem ser incluídas as informações desenvolvidas pelo próprio autor, na própria pesquisa ou em outros trabalhos, como questionários, entrevistas ou formulários criados pelo pesquisador.” (NETO, 2002.)

O principal foco deste trabalho é verificar se a opinião desses auditores vai confirmar a situação problema de analisar os benefícios e facilitação da utilização das notas fiscais eletrônicas no trabalho da auditoria. Compreende-se que, adentrando no conceito de Tecnologia da Informação, ouve-se falar em facilidades no desenvolvimento do trabalho do auditor em relação a uma mudança na emissão de nota fiscal, vinculada a programas de emissão - ERP e SEFAZ - e com auditoria por meio de SPED.

Para chegar a um resultado satisfatório de pesquisa será necessário planejar etapas a serem seguidas rigorosamente. Faz-se uma relação dessas etapas que compõem o proceder metodológico, a saber:

1) Realizar uma pesquisa dos assuntos básicos para montar os questionários e abordar a base para a pesquisa de campo e análise das respostas.

2) É necessária uma amostra das pessoas escolhidas para responder os questionários. A seleção da amostra levou em conta a disponibilidade e a significância de selecionar dez auditores independentes, dez auditores fiscais e dez empresas, os quais irão representar os demais para opinar sobre as expectativas esperadas pela Secretaria de Fazenda em relação

aos benefícios expostos no questionário elaborado. Assim, foi feita uma pequena tabela com as buscas e respostas.

Tabela 01 – Estratificação da amostra selecionada.

SELECIONADOS	QUESTIONADOS	RETORNO	RETORNO (%)
1.AUDITOR INDEPENDENTE	10	04	40%
2.AUDITOR FISCAL	10	07	70%
3.EMPRESAS	10	05	50%
TOTAL	30	16	53%

Fonte: elaborada pela autora.

3) Formar a fundamentação do trabalho, por meio da pesquisa realizada sobre os assuntos a serem abordados.

4) Estruturar um questionário com perguntas objetivas para que as respostas obtidas sejam claras, para a análise e conclusão.

5) Após a entrega dos questionários, expor as respostas dos cinco auditores escolhidos para a amostra do trabalho e analisar cada questão.

6) Esclarecer e analisar as respostas das cinco empresas escolhidas.

7) Esclarecer e analisar as respostas das secretarias Federal e Estadual.

8) Por último, analisar os questionários como um todo, que estão no apêndice A, B e C, e concluir se os benefícios esperados em relação à nota fiscal eletrônica, de fato ocorreram e podem ser crescentes para a auditoria e os demais envolvidos.

4. ACHADOS DE PESQUISA E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A amostra pesquisada apresenta um perfil variado em relação à média de tempo atuante na área pesquisada, sendo que em relação questionados das empresas a média é de aproximadamente 11 anos, aos auditores independentes a média é de 1 ano e aos auditores fiscais a média é de aproximadamente 14 anos.

Tabela 02 – Média de tempo de atuação profissional dos respondentes



Fonte: elaborada pela autora.

Para a análise da pesquisa realizada por questionário, foi feito um gráfico para cada questão de cada área pesquisada. Em relação às empresas, a seguir estão os gráficos com a análise das respostas obtidas pelos questionados em termos percentuais.

A análise das respostas dos questionários aplicados aos auditores fiscais, aos auditores independentes e às empresas são apresentadas por questão, sendo explicitada cada questão correspondente a cada tipo de entrevistado.

2ª QUESTÃO:

Para os auditores independentes:

O Sped é o instrumento utilizado para a verificação das notas fiscais eletrônicas. Cite três benefícios do Sped.

Essa questão foi aberta com a finalidade de saber quais benefícios, trazidos pelo Sped, os auditores destacam. A Tabela 04 lista as respostas citadas por esse grupo

Tabela 03 – Benefícios do Sped

Benefícios do Sped
Minimizar o risco no lançamento.
Envio ágil e automático para o órgão responsável.
Diminuição de sonegação.
Aumento da informação confiável.
Informação padrão.
Diminuição de custos.
Agilidade.
Eficiência.

Fonte: elaborada pela autora.

Para as empresas e para os auditores fiscais foi elaborada a questão:
Na sua visão, o Sped está sendo bem aceito pelas empresas?

Essa questão foi feita para saber a aceitação do Sped na visão dos questionados. O resultado foi que 57% dos auditores fiscais afirmam que está sendo bem aceito e 43% afirma que não. Já as empresas, apenas 20% afirmam que sim e 80% que não.

Tabela 04 – Aceitação do Sped

Resposta	Auditores Fiscais	Empresas
SIM	57%	20%
NÃO	43%	80%
TOTAL	100%	100%

Fonte: elaborada pela autora.

3ª QUESTÃO:

Foi elaborada para os auditores independentes, a seguinte questão:

A utilização da nota fiscal eletrônica trouxe benefícios para o trabalho de auditoria?

Essa questão foi feita para saber a posição da nota fiscal em relação à auditoria. Assim, a posição da nota fiscal foi positiva a qual trouxe benefícios para 100% dos auditores independentes questionados.

Tabela 05 – Benefícios da nota fiscal eletrônica para o trabalho de auditoria

Resposta	Auditores Independentes
SIM	100%
NÃO	0%
TOTAL	100%

Fonte: Tabela elaborada pela autora.

Para os auditores fiscais a questão foi aberta para ver os principais benefícios considerados para a administração tributária/auditoria, a saber:

Cite três benefícios do Sped para a Administração Tributária/Auditoria.

Tabela 06 – Principais benefícios considerados pelas administrações tributárias

Agilidade.
Rastreabilidade.
Padronização de procedimento.
Aumento da percepção de risco.
Padronização das informações prestadas.
Identificação de comportamentos anômalos.
Velocidade no acesso às informações.
Facilidade do manuseio das informações.
Aprofundamento das análises de auditoria.
Garantia de autenticidade da informação.
Disponibilidade de informação analítica mais próxima da ocorrência do fato-gerador.
Possibilidade de circularização de clientes/ fornecedores sem a necessidade de intimação individualizada.
Conquista da efetiva padronização dos lay-outs de registros e a perfeita identificação das mercadorias, com a inclusão d código de barras EAN/UCC.
Confiabilidade nos dados.
Facilidade do manuseio dos dados por meio de ferramentas especializadas para auditoria (ContÁgil).
Agilidade na obtenção dos dados por meio do ReceitanetBx.

Fonte: elaborada pela autora.

Para as empresas, a questão foi feita para saber se a obrigatoriedade está sendo vista como uma das opções da tabela a seguir. Assim, o resultado foi que 80% das empresas acha que a obrigatoriedade é questão de burocracia e 20% acha que é para tornar o Estado mais eficiente e as demais opções não obtiveram votos.:

Como as empresas veem a questão da obrigatoriedade de emissão das Notas Fiscais Eletrônicas?

Tabela 07 – Como as empresas vêem a obrigatoriedade da emissão das NFe

Itens	Percentual
3.1 BUROCRACIA	80,00%
3.2 SIMPLICIDADE	0,00%
3.3 FACILIDADE	0,00%
3.4 TORNAR O ESTADO MAIS EFICIENTE	20,00%
3.5 OUTRA	0,00%
TOTAL	100,00%

Fonte: elaborada pela autora.

4ª QUESTÃO:

Para os auditores independentes foi formulada a questão:

A utilização da nota fiscal eletrônica no trabalho de auditoria aumentou ou diminuiu o prazo do trabalho?

Essa questão teve o objetivo de buscar o prazo para a realização do trabalho do auditor. Com isso, o resultado foi de 100% para a diminuição do tempo utilizado para o trabalho do auditor independente.

Tabela 08 – A utilização das NFe diminuiu o trabalho da auditoria?

Resposta	Percentual
AUMENTOU	0%
DIMINUIU	100%
TOTAL	100%

Fonte: elaborada pela autora.

Entretanto, para os auditores fiscais, foi elaborada a seguinte questão:

A utilização das Notas Fiscais Eletrônicas nos trabalhos de auditoria trouxe maior agilidade para o trabalho de auditoria?

Essa questão foi feita para saber se o benefício esperado de redução de tempo com as notas fiscais eletrônicas está sendo de fato um benefício na utilização do trabalho do auditor. Com isso, 100% dos auditores fiscais afirmou que houve maior agilidade com a utilização das NF-e.

Para as empresas, a questão elaborada foi:

Muitas empresas não são obrigadas a emitir as Notas Fiscais Eletrônicas, mas podem. Na sua visão, elas gostariam?

Essa questão foi feita para saber a visão das empresas em relação

as que não emitem NF-e. Com isso, a resposta de 20% é que sim e 80% afirma que não.

Tabela 09 – Agilidade e Opção de emissão

Resposta	Agilidade para os Auditores Fiscais?	Opção de emissão pelas Empresas?
SIM	100%	20%
NÃO	0%	80%
TOTAL	100%	100%

Fonte: elaborada pela autora.

5ª QUESTÃO:

Foi formulada a seguinte questão para os Auditores Independentes:

Você considera o Sped um instrumento de fácil manuseio para conferência de notas fiscais eletrônicas?

Essa questão tem o objetivo de saber se os auditores tem facilidade com o programa do Sped, o que é importante para realizar o trabalho em cima das notas fiscais eletrônicas. Então, 75% dos auditores independentes afirma que o Sped é de fácil manuseio para tal fim e 25% afirma que não.

Para os auditores fiscais foi formulada:

Em uma visão mais ampla do processo de Notas Fiscais Eletrônicas, pode-se considerar que o Brasil pode ser visto como um ambiente de mais credibilidade no cenário internacional?

Essa questão foi feita com o objetivo de saber se se com as NF-es o cenário fica mais confiável, de modo que a NF-e por ser de forma digital traz menos erros em sua emissão. Assim, a análise mostra que 100% dos auditores fiscais afirmam que o Brasil pode ser visto com mais credibilidade.

Por outro lado, para as empresas, foi formulada a questão:

A sua empresa se sente mais segura com a emissão da Nota Fiscal Eletrônica?

Essa questão foi elaborada para saber se a NF-e veio a ajudar na segurança das empresas. O resultado foi que 60% acreditam que sim e 40% acreditam que não.

Tabela 10 – Respostas à questão 05

Respostas	Auditores Independentes	Auditores Fiscais	Empresas
SIM	75%	100%	60%
NÃO	25%	0%	40%
TOTAL	100%	100%	100%

Fonte: elaborada pela autora.

6ª QUESTÃO:

Para os auditores independentes:

Na sua visão, a Nota Fiscal Eletrônica está sendo um bom auxílio para o controle fiscal da administração da empresa?

Essa questão foi feita a fim de saber se de fato está facilitando no controle do trabalho do auditor ou não. Assim, 100% dos questionados afirmam que a NF-e está sendo um bom auxílio.

Para os auditores fiscais, a sexta questão foi elaborada sob o seguinte enfoque:

Na sua visão, o Governo está conseguindo trazer o meio empresarial, que não se encontra obrigado, a aderir à emissão das Notas Fiscais eletrônicas?

Essa pergunta foi feita com a finalidade de saber como o auditor fiscal vê o interesse das empresas em emitir NF-e, já que nem todas são obrigadas a emitir. Diante disso, a resposta de 57% dos auditores fiscais foi que o governo está conseguindo atingir o objetivo descrito e 47% acredita que não.

Por outro lado, para as empresas, a sexta questão foi formulada com o seguinte aspecto:

Na sua visão, o Governo possui um maior controle das empresas com a emissão das Notas Fiscais Eletrônicas?

Essa pergunta foi feita para saber sobre a fiscalização para com as empresas em relação ao maior controle do governo. Assim, o resultado foi de 100% para as empresas que acreditam no maior controle do governo com a NF-e.

Tabela 11 – Respostas à questão 06

Resposta	Auditores Independentes	Auditores Fiscais	Empresas
SIM	100%	57%	100%
NÃO	0%	43%	0%
TOTAL	100%	100%	100%

Fonte: elaborada pela autora.

7ª QUESTÃO:

Na seqüência dos três questionários, a sétima questão abordou aspectos diferentes para cada um dos grupos entrevistados. Para os auditores independentes, foi formulada:

Você acredita que o processo de Nota Fiscal Eletrônica contribui para uma maior transparência, evitando atos ilícitos?

Essa questão foi feita para saber se está evitando erros e fraudes, com mais facilidade de identificação. Com isso, 100% dos auditores independentes acreditam que a NF-e contribui para a maior transparência.

Para os auditores fiscais, foi elaborada a questão:

Você acredita que o processo de Nota Fiscal Eletrônica contribui para uma maior transparência, evitando atos ilícitos?

Essa questão envolve a 5ª questão, a fim de saber se a NF-e traz mais confiabilidade por evitar atos ilícitos. Assim, o resultado foi que 100% dos auditores fiscais afirmam que a NF-e contribui para a transparência.

E, para as empresas, foi feita a questão:

Na sua visão, houve redução de custos com a emissão das Notas Fiscais Eletrônicas?

Essa questão foi para saber sobre a redução dos custos na emissão das NF-es em relação a nota fiscal comum. Com isso, a resposta de 60% das empresas foi que houve redução e 40% diz que não houve.

Tabela 12 – Respostas à questão 07

Resposta	Auditores Independentes	Auditores Fiscais	Empresas
SIM	100%	100%	60%
NÃO	0%	0%	40%
TOTAL	100%	100%	100%

Fonte: Tabela elaborada pela autora.

8ª) Na sua visão, com a emissão de Notas Fiscais Eletrônicas, houve redução de tempo no atendimento às solicitações das Administrações Tributárias (Federal e Estadual)?

Essa questão foi feita apenas para as empresas, com mo objetivo de saber se o tempo que era gasto com a nota fiscal comum foi reduzido com o processo da NF-e de tal modo a facilitar os quesitos exigidos pelas administrações tributárias. Então, o resultado foi que 60% afirma que houve redução do tempo e 40% afirma que não.

Tabela 13 – Respostas à questão 08

Respostas	Empresas
SIM	60%
NÃO	40%
TOTAL	100%

Fonte: elaborada pela autora.

9ª) Na sua visão, com a implantação do sistema de emissão de Notas Fiscais Eletrônicas, houve facilidade no manuseio das notas fiscais?

Essa questão foi feita somente para as empresas para saber se houve facilidades com a NF-e. Com isso o resultado da questão pesquisada foi que 40% das empresas afirmam que a emissão de NF-e veio a facilitar o trabalho com as notas fiscais e 60% afirma que não.

Tabela 14 – Respostas à questão 08

Respostas	Empresas
SIM	40%
NÃO	60%
TOTAL	100%

Fonte: elaborada pela autora.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a análise dos resultados, este trabalho apresenta as considerações finais sobre esclarecimentos acerca dos benefícios e facilitação da utilização das NF-e para o trabalho da auditoria e se realmente os benefícios esperados pela Receita (2013) – tabela 01 - e os citados por Nascimento (2013) estão sendo vistos assim pelos auditores, pelas empresas e pelas administrações tributárias, aqui representadas pelos auditores fiscais.

Assim, fica registrada a relação das questões em conjunto. A maioria das empresas com um total de 80% afirma que o Sped não está sendo bem aceito por elas, mas que a obrigação da emissão da NF-e é uma questão de burocracia (80%) e não para de geração de facilidades. A maioria (80%) afirma também que as demais empresas não obrigadas, não gostariam de emitir NF-e, mas 60% afirmam que se sentem seguras com a emissão. Na visão das empresas, 100% afirmam que o governo possui um maior controle em relação às NF-es, mas em relação ao manuseio, 40% apenas afirmam ter facilidades. Com isso, ainda se pode notar que em relação à redução no tempo de atender às solicitações das administrações públicas e à redução de custos com a emissão, 60% afirmam que houve redução.

Para os auditores fiscais, 57% afirmam que o Sped está sendo bem aceito pelas empresas, porcentagem maior em relação à visão das empresas (20%). Em relação à agilidade nos trabalhos desses auditores, 100% afirma que o trabalho está mais ágil, o que não foi compatível em relação às empresas apesar de atingir a maioria. Além disso, 100% afirmam que as NF-e contribuem para uma maior transparência, evitando atos ilícitos, e que o Brasil pode ser visto com mais credibilidade no cenário internacional. A maioria (57%) acredita que o governo está conseguindo trazer todas as empresas a aderir a NF-e.

Com isso, os auditores fiscais destacaram alguns benefícios em relação à NF-e como, por exemplo, agilidade, rastreabilidade, padronização, detecção, autenticidade entre outros, que são esperados pela Receita (2013).

Na análise das respostas dos auditores independentes foi constatado pela sua totalidade que as NF-e trouxeram benefícios para o trabalho de auditoria. Citaram, por exemplo, os fatores minimizar riscos, informações confiáveis, padronização, diminuição de custos, agilidade, dentre outros. Todos afirmaram que as NF-e diminuem o prazo do trabalho de auditoria, benefícios esperado pela Receita (2013) e também que as NF-e estão sendo um bom auxílio para o controle fiscal da administração da empresa. Além disso, 100% também afirmam que a NF-e contribui para uma maior

transparência, evitando atos ilícitos, percentual igual ao dos auditores fiscais. Porém, nem todos afirmam que o Sped é um instrumento de fácil manuseio para a conferência das NF-e, alcançando o percentual de 75%.

Diante disso, pode-se ver que a maior aceitação em relação às NF-e está na parte da auditoria, tanto fiscal como independente. Já em relação às empresas, a aceitação não está da mesma maneira, ainda está sendo vista como burocracia para a maioria. O governo poderia com isso, esclarecer mais sobre as NF-e em relação à emissão e benefícios como um todo para a auditoria, a fim de ter mais apoio das empresas, com objetivo de trazer as demais empresas não obrigadas, a emitirem NF-e.

Assim, conforme a análise dos resultados, também, pode-se dizer que os objetivos foram alcançados e o problema do trabalho foi respondido uma vez que a NF-e trouxe benefícios para o trabalho da auditoria conforme esperados pela Receita Federal.

Então, espera-se que este trabalho tenha contribuído para mostrar um pouco da visão dos três grupos pesquisados sobre a utilização da NF-e como instrumento facilitador do para trabalho de auditoria. A limitação do número de questionários e o direcionamento da amostra não permite apresentar um trabalho conclusivo sobre o tema. Para isso, sugere-se como futuras pesquisas, a ampliação da amostra a ser pesquisada, com novas e mais inovadoras questões.

REFERÊNCIAS

- ABCustos - Associação Brasileira de Custos. Custos de Conformidade à Tributação: Uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento. Artigo Vol. III, n. 3, set/dez 2008.
- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. Sistemas de Controle Gerencial. São Paulo: Editora Atlas, 2002.
- ARAÚJO JR, Nelson Sampaio. Certificação Digital na Web: Comércio Eletrônico Seguro. Developers' Magazine. [S.l.], V.5, n. 50, p. 28-29, out. 2000.
- BERTOLUCCI, Aldo V.; NASCIMENTO, Diogo Toledo. Quanto custa pagar tributos? Rev. Contab. Finanças. Vol.13, n.29, São Paulo May/Aug. 2002.
- FREZATTI, Fábio. Controle Gerencial: que bicho é esse? Universidade de São Paulo – Laboratório de Pesquisas Sobre Práticas Gerenciais. Disponível em: <<http://www.fipecafi.org/downloads/controle-gerencial-que-bicho-e-esse%E2%80%93fabio-frezatti.pdf>>. Acesso em abril, 2013.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; PINTO, Ricardo Lopes. Manual para Elaboração de Trabalhos Acadêmicos. São Paulo: Editora Atlas, 2001.
- NASCIMENTO, Geuma C. Sped: Sistema Público de Escrituração Digital sem armadilhas. São Paulo: Editora Trevisan, 2013.
- NETO, João Augusto Máttar. Metodologia Científica na Era da Informática. São Paulo -SP: Editora Saraiva, 2002.
- OLIVEIRA, Fernando de. Custo de Conformidade com o Fisco. Revista CRC, [S.l.], n.167, julho/agosto. 2008. Disponível em: <http://www.rhportal.com.br/artigos/wmview.php?idc_cad=pkfegs0go>. Acesso em abril, 2013.
- OTLEY, David T.; BERRY, Anthony J. ; BROADBENT, Jane. Management Control. [S.l.]. Editora: Palgrave Macmillan, 2005.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Portal da Nota Fiscal Eletrônica. 2013. Disponível em: <<http://www.nfe.fazenda.gov.br>>. Acesso em março, 2013.
- _____. Perguntas Frequentes Nota Fiscal Eletrônica. 2013. Disponível em: <www.fazenda.df.gov.br/arquivos/Word/pmf_nfe.doc>. Acesso em abril, 2013.
- _____. Sped: Sobre o Projeto. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/historico.htm>>. Acesso em abril, 2013.
- THE WORLD BANK. DOING BUSINESS: Pagamento de impostos, 2011. Disponível em: <portuguese.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes#>. Acesso em mar. 2013.



**EXECUÇÃO DOS
RECURSOS
ORÇAMENTÁRIOS E
FINANCEIROS:
SEGURANÇA PÚBLICA**

**JENNIFER RODRIGUES DE AGUIAR
UDF**

JENNIFER RODRIGUES DE AGUIAR

Centro Universitário do DF UDF

Curso: Ciências Contábeis

Coordenador: Eurípedes Rosa do Nascimento Júnior

Professor Orientador: Jonas Medina

RESUMO

No Brasil, pode-se afirmar que há um parâmetro crescente na violência, e isso afeta a população, pois, surge a indagação do porquê de tanta insegurança num país que vem se projetando no cenário global. O questionamento terá, por sua vez, com este trabalho, alguns esclarecimentos por intermédio das informações quanto aos gastos previstos para a segurança pública no Estado, referente ao Plano Plurianual 2008- 2011. Será focada a execução orçamentária dos programas PRONASCI e SUSP, além das ações neles contidas, que estão voltadas para: instituições de segurança pública, valorização e capacitação dos profissionais, modernização dos mecanismos e aparelhamento. Salienta-se que a verba destacada para a função de segurança pública é substancial, e isso se constata nos dados do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI). A análise da execução orçamentária será feita por um indicador de comparação quanto aos valores dotados nas ações elegidas, e das quantias da sua execução como despesa liquidada referente aos anos 2008-2011. Combinando a isso, esta pesquisa tem por escopo dar conhecimento para a sociedade, de forma gradual, da maneira de como visualizar por parte desta, a transparência dos gastos governamentais que tangenciam a segurança pública.

Palavras-chave: segurança pública, recursos, ações e execução

1. INTRODUÇÃO

As funções do Estado estão relacionadas à concessão de serviços e bens públicos, necessários, de forma pontual, às pessoas que não tem acesso a esses.

Alguns desses bens, no século XX, eram atribuídos exclusivamente como dever do Estado, exemplo disto é a segurança.

Em razão do crescimento demográfico, a máquina Estatal, passou a não ter mais como arcar com essa conta para toda a população, surgindo então, empresas privadas interessadas em fornecer esse tipo de bem à população, sendo uma maior parte custeada pelo Governo por meio da função alocativa.

O Estado utiliza essa função para conceder bens públicos mediante a destinação de recursos arrecadados para o atendimento da sociedade, observando-se a necessidade de investimento em segurança, em razão do crescimento da violência urbana, justificada, em parte, pelo crescimento demográfico sem o adequado número de empregos, conforme Carvalho e Silva (2011, p.60):

O início deste século 21 tem sido marcado, principalmente, pelo processo de globalização econômico-financeira, impelindo à redefinição do papel do Estado na gestão pública e na sua relação com o mercado e com a sociedade. Nesse processo, a gestão da política de segurança pública, como suporte para enfrentamento da violência e da criminalidade, representa um desafio tanto para o Estado quanto para a sociedade. A questão da segurança pública tem despertado o interesse de diversos estudiosos, da sociedade e dos governos. Os instrumentos de enfrentamento da criminalidade e da violência têm sido insuficientes para proporcionar a segurança individual e coletiva. No âmbito do processo de constituição da política de segurança pública, são elaborados os mecanismos e as estratégias de enfrentamento da violência e da criminalidade que afeta o meio social.

As consequências desse fato, são como notícia a mídia, penitenciárias lotadas, falta de policiamento, profissionais sem capacitação adequada e desmotivados pelos baixos salários, falta de equipamentos e instalações, como viaturas, armamentos e alojamentos e pouca tecnologia.

A segurança pública é um direito do cidadão e está prevista na Constituição Federal de 1988, em seu art. 144:

Art. 144. A segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio...

Para garantir esse direito ao cidadão, o Governo destina recursos, tanto no Plano Plurianual, instrumento utilizado para a programação durante quatro exercícios financeiros, quanto anualmente, a cada Lei Orçamentária Anual, estimando as receitas e fixando as despesas para cada exercício

financeiro, estabelecendo metas físicas e financeiras para as ações relativas à Segurança Pública.

Nesse contexto, vale o estudo, até mesmo genérico do PPA 2008/2011, acerca dos recursos alocados nas Leis Orçamentárias Anuais para as ações, tais como: "Ações Preventivas de Segurança Pública para a Copa do Mundo de 2014", "Sistema Integrado de Prevenção da Violência e Criminalidade", "Apoio ao Reaparelhamento das Instituições de Segurança Pública", "Concessão de Bolsa-Formação a Policiais Militares e Civis, Agentes Penitenciários, Guardas – Municipais, Bombeiros e Peritos Criminais, de baixa renda, pertencentes aos Estados-Membros", "Apoio à implementação de Políticas Sociais", "Fortalecimento das Instituições de Segurança Pública", "Apoio à Implementação de Políticas de Segurança Cidadã". A Segurança Pública é um tema que aflige a maioria dos cidadãos na medida em que esses são vítimas da falta de recursos aplicados para essa garantia constitucional.

Desta maneira, é de consenso que a sociedade brasileira, ultimamente, está à mercê de uma crescente violência urbana e a metodologia para conter tal crescimento depara-se justamente na informação e no esclarecimento à sociedade da forma de planejamento e programação das ações de governo que tangenciam a segurança pública, e com isso, despertar no cidadão o foco avaliativo que terá subjetivamente o controle social relativo aos gastos públicos destinados para esse fim.

2. SEGURANÇA PÚBLICA

"São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição". (CF, art. 6º, 1988)

Como previsto em lei a Segurança é um dos direitos do cidadão. O dever de oferecer esse bem social ao povo cabe ao Estado. Conforme o Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República - TCU (2011, p.259): "A segurança pública é dever do Estado, de acordo com o art. 144 da Constituição Federal, [...], para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio".

Os bens destinados à população são considerados como um patrimônio público. De acordo com Kohama (2010, p.25): "É o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações".

Segundo Carvalho (2010, p.192):

"A contabilidade aplicada ao setor público [...] tem como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte para instrumenta-

lização do controle social.”

Sendo assim, as informações quanto execução da segurança pública no Estado acontecerá por meio da contabilidade pública que prestará contas sobre o patrimônio público, que devem ser concedidas com clareza a sociedade.

3. ORÇAMENTO PÚBLICO E SUAS LEIS

Orçamento Público, segundo Mota (2006, p.17): “é um documento que dá autorização para se receber e gastar recursos financeiros”. Ferramenta esta prevista em lei, onde estima receita e fixa despesas a serem efetuadas num exercício financeiro (ano civil), que auxilia na “utilização” do dinheiro público, em prol de melhorias na sociedade.

O orçamento público, segundo Paludo (2012, p.6):

É um instrumento de viabilização do planejamento governamental e de realização das Políticas Públicas organizadas em programas mediante, a quantificação das metas e a alocação de recursos para as ações orçamentárias.

Na Constituição Federal de 1988, no art. 165, é previsto as leis de execução do orçamento público que são: Plano Plurianual (PPA), Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

De acordo com o MTO (2013, p.71):

O PPA é o instrumento de planejamento de médio prazo do Governo Federal, que estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

“A elaboração dos planos e programas nacionais, regionais e setoriais constantes do plano de governo, [...] deverá estar compatível com a lei do plano plurianual”. (MOTA 2009, p.22):

Segundo Jund (2006, p. 102): “a Lei das Diretrizes Orçamentárias surgiu como importante instrumento de conexão entre o plano estratégico das ações governamentais (PPA) e o plano operacional a ser executado (orçamento anual)”.

De acordo com o § 2º do art.165, da Constituição Federal (1988):

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

A Lei das Diretrizes Orçamentárias: “compreende a programação das ações a serem executadas, visando à viabilização das diretrizes, objetivos e metas programadas no Plano Plurianual [...]”. (Jund 2006, p.105)

O (MCASP 2012, p.53), diz: “é a Lei Orçamentária que fixa a despesa pública autorizada para um exercício financeiro”.

De acordo com MOTA (2009, p.17):

O orçamento público, portanto, é o ato administrativo revestido de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas, durante um período de tempo determinador, estimando o montante das fontes de recursos a serem arrecadados pelos órgãos e entidades públicas e fixando o montante dos recursos a serem arrecadados pelos órgãos e entidades públicas e fixando o montante dos recursos a serem aplicados pelos mesmos na consecução dos seus programas de trabalho, a fim de manter ou ampliar os serviços públicos, bem como realizar obras que atendam as necessidades da população.

Assim sendo, é de inteira responsabilidade do governo, à elaboração e realização de programas e ações que venham trazer benfeitorias a sociedade. Como previsto em algumas citações da constituição federal contidas neste trabalho.

4. RECEITA PÚBLICA

No dia a dia de vários cidadãos existem situações, onde se precisa de recursos (dinheiro), para que se possa cumprir com as obrigações, como por exemplo: água, luz, telefone (despesas). Com o Estado não é diferente, a receita pública segundo Carvalho (2010, p.283): “são os recursos instituídos e arrecadados pelo poder público com a finalidade de serem aplicados em gastos que atendam aos anseios e demandas da sociedade.”

Receita pública nada mais é do que, recursos adquiridos pela União para atender às despesas públicas. “As fontes de recursos financeiros mais comuns nos órgãos públicos são os impostos, as taxas, as contribuições e outras rendas”. (MOTA 2009, p.67)

5. DESPESA PÚBLICA

“A Despesa pública consiste na realização de gastos, isto é, na aplicação de recursos financeiros de forma direta, na aquisição de meios (bens e serviços) que possibilitem a manutenção, o funcionamento e a expansão dos serviços”. (MOTA 2009, p 123) Desta forma são gastos realizados pelo Estado, com objetivo de atender as necessidades da sociedade.

Segundo Fortes (2001, p.139): “a despesa é parte do orçamento, ou seja, é onde se encontram classificados todas as autorizações para gastos com várias atribuições e funções governamentais”.

Tratando de despesa pública, MOTA (2006, p.98) diz que são: “gastos que o governo realiza para se desincumbir de suas funções, no atendimento das necessidades da população, quanto à defesa nacional, segurança pública, justiça”.

De acordo com o art. 1º, § 1, da Portaria nº 42, do MPOG de 14.04.1999: “função, deve entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público”.

A função de segurança pública está exposta no anexo da portaria com o número de identificação 06. Dentro desta função, há o desdobramento em três subfunções:

- 181-Policiamento;
- 182-Defesa Civil;
- 183-Informação e Inteligência.

Essa forma de organização dos recursos é denominada "classificação funcional", que como expõe JUND (2006, p.246): "identifica as grandes áreas de atuação do Estado, fixando-se objetivos para cada uma delas e, por consequência, as ações que se pretende desenvolver para o alcance desses propósitos".

Essas ações são agrupadas, representando os programas de governo, que, segundo o MTO (2008, p.28): "é o módulo comum integrador entre o plano e o orçamento".

A Portaria SOF nº 42/99, em seu art. 2º faz a seguinte referência ao programa:

Art 2º. a): o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual.

Os programas de governo, objetos deste estudo, contidos no Plano Plurianual do quadriênio de 2008 a 2011, inerentes à função "Segurança" são: o Programa Nacional de Segurança Pública com Cidadania – PRONASCI e o Sistema Único de Segurança Pública – SUSP.

O PRONASCI conforme o PPA (2008-2011) é: "voltado para a prevenção, o controle e a repressão da criminalidade, atuando nas raízes socioculturais do crime e da violência".

Já o objetivo do SUSP, como programa finalístico, no PPA (2008-2011) é:

Ampliar a eficiência, eficácia e a efetividade do Sistema de Segurança Pública e Defesa Civil mediante a reestruturação, integração e modernização de suas organizações em todo o território nacional para a prevenção e o controle da criminalidade.

5.1 Ações do PRONASCI

Nas ações, estão reunidos os meios necessários para a consecução dos programas, gerando resultados à sociedade, conforme explicita o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2012, p. 57): "As ações são operações das quais resultam produtos (bens ou serviços), que contribuem para atender ao objetivo de um programa".

O programa PRONASCI e todas as suas ações, tem sua previsão legal na Lei 11.530 de 24 de outubro de 2007, alterada pela Lei nº 11.707 de junho de 2008 que contemplam várias ações de governo. Mas dentre as opções, foram selecionadas as de dotação orçamentária significativa apresentada no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI. E são estas:

- 00CA - Concessão de Bolsa-Formação a Policiais militares e Cíveis,

Agentes Penitenciários, Guardas-Municipais, Bombeiros e Peritos Criminais, de baixa renda, pertencentes aos Estados-Membros;

- 8853 - Apoio à Implementação de Políticas Sociais;
- 8855 - Fortalecimento das Instituições de Segurança Pública;
- 8857 - Apoio à Implementação de Políticas de Segurança Cidadã.

A ação 00CA foi regulamentada pelo Decreto nº 7.443, de 23 de Fevereiro de 2011. Esta ação conforme o relatório de gestão (SENASP, 2011): "É destinado à qualificação profissional dos profissionais de segurança pública e justiça criminal, contribuindo em sua valorização e o consequente benefício da sociedade brasileira".

O mesmo relatório citado acima define a ação 8853 como: "Ação que visa o estabelecimento da articulação entre os entes da Federação e entidades da sociedade civil de forma a apoiar a implementação de projetos de formação cidadã do PRONASCI". Que tem por finalidade, segundo o mapeamento das ações orçamentárias integrantes da LOA 2011: "garantir o acesso dos moradores de territórios conflagrados às políticas de prevenção à insegurança pública, especialmente os adolescentes e jovens em situação de risco social ou em conflito com a lei".

Já a ação 8855 tem por fim conforme o mapeamento das ações orçamentárias:

Apoiar a modernização das instituições de segurança pública para que implemente o policiamento comunitário, estabeleça bases policiais nos territórios conflagrados, qualifique os instrumentos de trabalho dos servidores policiais, de forma que reduzam o dano decorrente de suas atividades, estabelecendo a convivência pacífica a partir de sua atuação.

O relatório de gestão da Secretaria Nacional de Segurança Pública (2008) exibe a ação 8857 com a finalidade de: "Garantir o acesso dos moradores de territórios de descoesão social, especialmente os adolescentes e jovens em situação de risco social ou em conflito com a lei, às políticas que visam garantir o exercício da justiça e da cidadania".

5.2 Ações do SUSP

Em um dos relatórios de gestão da Secretaria Nacional de Segurança Pública (2011) há discriminado os objetivos do programa SUSP, que são estes:

Articular as ações das instituições federais, estaduais e municipais no campo da segurança e da justiça criminal, a partir dos seguintes eixos de atuação: gestão do conhecimento; reorganização das instituições de segurança pública; formação e valorização profissional; estruturação e modernização da pericia; prevenção da violência; controle externo e participação social. Assim, a União, Estados e Municípios terão condições de implementar programas de prevenção e repressão ao crime, reestruturação e reaparelhamento das organizações de segurança pública e defesa civil, combate às organizações criminosas, educação e valorização profissional bem como melhoria na análise de dados e estatística criminal.

O Projeto de lei 3.461/2008 regulamenta a constituição do SUSP e institui o conjunto de ações que contera no programa. As ações selecionadas para estudo deste levará em consideração o mesmo modelo de escolha das do PRONASCI. E são essas:

- 120M - Ações Preventivas de Segurança Pública para a Copa do Mundo de 2014;
- 8124 - Sistema Integrado de Prevenção da Violência e Criminalidade;
- 8988 - Apoio ao Reparcelamento das Instituições de Segurança Pública.

A descrição da ação 120M será implementada em: "aparelhamento das instituições de segurança pública, educação e valorização do profissional, polícia comunitária e atendimento ao turista, segurança aeroportuária e polícia de imigração". (Mapeamento das Ações Orçamentárias Integrantes da LOA 2011)

A Lei nº 10.201, de 14 de fevereiro de 2001, prevê em seu art. 1º a instituição da ação 8124 com a seguinte alegação:

Art 1º. Fica instituído, no âmbito do Ministério da Justiça, o Fundo Nacional de Segurança Pública – FNSP, com o objetivo de apoiar projetos na área de segurança pública e de prevenção à violência, enquadrados nas diretrizes do plano de segurança pública do Governo Federal.

A ação 8124, considerando o Relatório de gestão (SENASP, 2010), tem por objetivo:

Enfrentar a violência, a criminalidade e a discriminação de credo, etária, gênero, raça e orientação sexual, bem como promover os espaços de convivência pacífica por meio de profissionais de segurança pública, com a sociedade civil organizada, lideranças comunitárias e comunidade, de forma geral, com enfoque especial em crianças, adolescentes e jovens, na participação e gestão de segurança pública.

Por fim a ação 8988 tem em sua descrição no Mapeamento das Ações Orçamentárias Integrantes a LOA 2011:

Aquisição de equipamentos voltados ao emprego operacional e administrativo das instituições de Segurança Pública (aquisição de armas, munições e equipamentos letais e não letais; veículos, embarcações e aeronaves voltados ao emprego operacional e administrativo; equipamentos de proteção individual; equipamentos de radiocomunicações; mobiliário e materiais diversos para atividade administrativa funcional dos órgãos de segurança pública; e equipamentos e materiais para os órgãos periciais).

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os programas Pronasci e Susp estão alocados na função de Segurança Pública, que tem todo o seu registro e controle realizado no SIAFI. Esse sistema não é de acesso livre a população. Nesse sentido, os cidadãos que,

porventura, tiverem o interesse sobre matérias que permeiam as execuções orçamentárias, das ações referentes à segurança pública ou outras, precisarão acessar o portal "transparência". Porém, ao utilizar esta via de acesso, no intuito de prevalecer o princípio da publicidade, o usuário leigo termina por encontrar informações complexas e até mesmo desconexas.

Em cada ano do respectivo PPA 2008 a 2011, foram dotados quantias para que cada programa e ação escolhida fossem executados de acordo com a lei que a instituiu e principalmente com a realização dos seus objetivos.

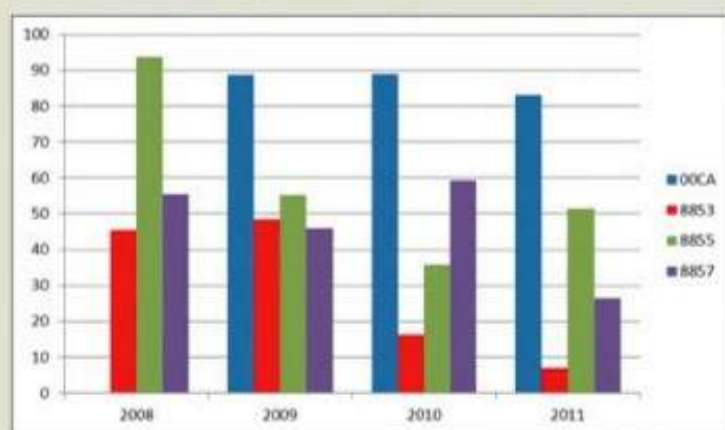
Foram dotados R\$ 4.368.343.269,00 dentre as ações 00CA, 8853, 8855 e 8857, e obteve a sua execução no valor de R\$ 2.950.212.875,50, durante os anos de 2008 a 2011 dentro do programa PRONASCI. Dados estes foram retirados diretamente do Sistema Integrado de Administração Financeiro do Governo Federal- SIAFI, encontrados no anexo 1 deste artigo.

Nota-se que as ações acompanhadas do Pronasci e do Susp praticamente estão voltadas principalmente para garantir a segurança dos cidadãos, a qualificação dos policiais, modernização dos equipamentos e instrumentos para a melhoria na segurança pública. Contudo verifica-se que a execução referente aos quatro anos das ações escolhidas deste programa, foram realizadas um pouco mais da metade do que foi orçado. Isso não acontece diferentemente com o Susp que no caso teve uma dotação de R\$ 1.012.882.486,00 e foram executados apenas um quarto do que foi fixado, na quantia de R\$ 233.785.372,34, valores esses contidos no anexo 2.

Para uma análise das execuções de cada ação, utilizará o seguinte indicador, que se julga adequado, para transparência da informação:

$$\frac{\text{Despesa Liquidada}}{\text{Dotação}} = \% \text{ de execução}$$

O resultado das execuções das ações do Pronasci de acordo com esse indicador adentra-se ao gráfico abaixo:

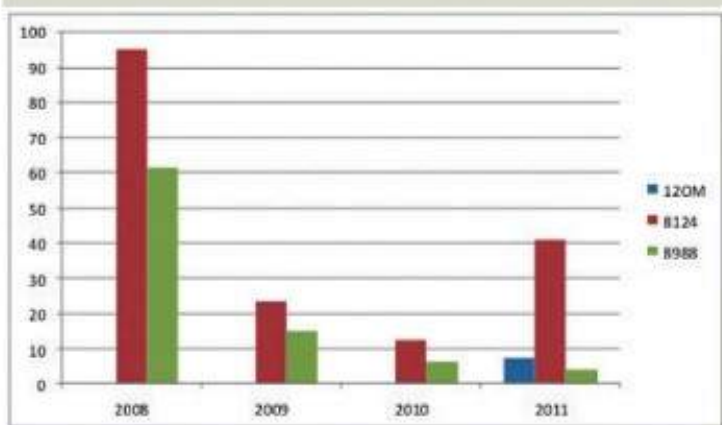


FONTE: SIAFI

A análise foi preparada com os dados do anexo 1 deste trabalho. Onde se constata que a ação 00CA - Concessão de Bolsa-Formação a Policiais militares e Civis, Agentes Penitenciários, Guardas-Municipais, Bombeiros e Peritos Criminais, de baixa renda, pertencentes aos Estados-Membros, foi a de maior execução referente à quantia fixada no início de cada período,

com uma avaliação acima de 80%, na maioria dos anos. Esta mesma ação por sua vez foi, dentre as outras, a de maior dotação orçamentária nos anos de 2008-2011.

Os resultados do indicador das ações do SUSP ficaram desta forma:



FONTE: SIAFI

Certifica-se que com esse resultado a ação 8124-Sistema Integrado de Prevenção da Violência e Criminalidade, teve uma execução significativa por volta de 95% do que foi fixado, no ano de 2008. Já nos anos de 2009 a 2011, conforme o gráfico acima se certifica que nenhuma das ações chegou ao pico de 50% de execução do total de sua dotação. A ação 120M - Ações Preventivas de Segurança Pública para a Copa do Mundo de 2014 teve sua primeira dotação em 2010 uma importância de R\$ 5.000.000,00, e em 2011 teve uma execução de 7,36% em cima da quantia fixada para sua realização. A ação 8988 - Apoio ao Reaparelhamento das Instituições de Segurança Pública, por sua vez, teve uma despesa liquidada decrescente ao passar dos anos, como se pode ver na imagem acima.

No âmbito da execução orçamentária que visualiza a segurança pública, pode-se comprovar que a dotação inicial para as referidas ações são expressivas, entretanto, cabe aqui frisar, por motivos ainda não esclarecidos, que as mesmas não foram executadas em sua totalidade.

Contudo, vale realçar que o ponto fraco dessa "não" execução orçamentária recal justamente na sociedade como um todo, que carece de proteção e garantia de segurança. E, no entanto, a contrapartida para a população é um sentimento de inversão de valores. Pois, esta espera viver em liberdade, e não aprisionada atrás de grades domiciliares para se proteger, utilizando segurança particular e equipamentos com intuito de resguardar esse direito de cidadania, que é obrigação do Estado em fornecer.

E por fim, e não menos interessante, julgo oportuno esclarecer que este estudo foi idealizado, com a intenção de levar aos cidadãos, informação entendível e transparente sobre a utilização do recurso destinado à segurança pública, bem como a proteção e prevenção de qualquer tipo de violência contra os mesmos, e também para que esses possam cobrar os seus direitos do governo.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 27 mar. 2013.
- BRASIL. Decreto nº 7.443, DE 23 de fevereiro de 2011. Regulamenta o art. 8º-E da Lei no 11.530, de 24 de outubro de 2007, que institui o Programa Nacional de Segurança Pública com Cidadania - PRONASCI e revoga os arts. 9º a 16 do Decreto no 6.490, de 19 de junho de 2008, que dispõe sobre o projeto Bolsa-Formação. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7443.htm> Acesso: 25 mai. 2013
- BRASIL. PPA 2008-2011. Desenvolvimento com inclusão social e educação de qualidade: Mensagem Presidencial. v.1 Disponível em: <www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/plano_plurianual/PPA/081015_PPA_2008_mesPres.pdf> Acesso em: 15 mar. 2013
- BRASIL. Lei nº 11.530, de 24 de outubro de 2007. Institui o Programa Nacional de Segurança Pública com Cidadania - PRONASCI e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11530.htm> Acesso: 25 mai. 2013
- BRASIL. Lei nº 11.707, de 19 de junho de 2008. Altera a Lei no 11.530, de 24 de outubro de 2007, que institui o Programa Nacional de Segurança Pública com Cidadania - Pronasci. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Lei/L11707.htm> Acesso: 25 mai. 2013
- BRASIL. Lei no 10.201, de 14 de fevereiro de 2001. Institui o Fundo Nacional de Segurança Pública - FNSP, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10201.htm> Acesso: 25 mai. 2013
- BRASIL. Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 20 de junho 2011. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 4. Ed. Brasília. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/contabilidade-publica/principais-publicacoes/mcasp>> Acesso em: 15 mai. 2013
- BRASIL. 2008. Manual Técnico Orçamentário. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/MTO_2008.pdf> Acesso em: 16 mai.2013.
- BRASIL. Projeto de Lei 3.461 de 2008. Regulamenta o § 7.º do art. 144 da Constituição Federal, instituindo conjunto de ações coordenadas que constituem o Sistema Único de Segurança Pública (SUSP). Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=568678&filename=PL+3461/2008> Acesso: 25 mai. 2013
- BRASIL. 1999. Secretária do Orçamento Federal. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Legislacao/Portarias/990414_port_42.pdf> Acesso: 21 mai.2013.
- CARVALHO, Deusvaldo. Orçamento e contabilidade pública: teoria e prática e mais de 800 exercícios. 5. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010 – 2ª reimpressão.
- CARVALHO, Vilobaldo Adelído de e SILVA, Maria do Rosário de Fátima e. Política de segurança pública no Brasil: avanços, limites e desafios. Rev. katálysis [online]. 2011, vol.14, n.1, pp. 59-67. ISSN 1414-4980. Disponível: <<http://www.scielo.br/pdf/rk/v14n1/v14n1a07.pdf>> Acesso: 18 abr. 2013.
- FORTES, João. Contabilidade Pública. Ed. Brasília: Franco & Fortes, 2001.
- JUND, Sérgio. Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e 800 questões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública: teoria e prática. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MOTA, Francisco Glauber Lima. Contabilidade aplicada ao setor público. 1. Ed. Brasília:[s.n], 2009.
- MOTA, Francisco Glauber Lima. Curso Básico de Contabilidade Pública. 2. Ed. – Brasília, 2006.
- PALUDO, Augustinho Vicente. Orçamento público, administração financeira e orçamentária e lei de responsabilidade fiscal: teoria e questões. 3. Ed. São Paulo: Elsevier, 2012.
- SISTEMA Integrado de Administração Financeira do Governo Federal. Disponível em: <<https://gerencial.tesouro.fazenda.gov.br/forms/frmservlet>> Acesso: 25 abr. 2013
- SOF, Mapeamento das Ações Orçamentárias Integrantes da Lei Orçamentária para 2010. Disponível em: <<http://sidonet.planejamento.gov.br/docs/cadacao/cadacao2010/downloads/1453.pdf>> Acesso: 25 abr. 2013
- SOF, Mapeamento das Ações Orçamentárias Integrantes da Lei Orçamentária para 2010. Disponível em: <<http://sidonet.planejamento.gov.br/docs/cadacao/cadacao2010/downloads/1127.pdf>> Acesso: 25 abr. 2013
- TCU, Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República, Brasília, 2007. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/Contas2011/fichas/CG%202011%20Relat%C3%B3rio%20Sess%C3%A3o.pdf>. Acesso: 25 abr. 2013



**GESTÃO FINANCEIRA VERSUS
RESULTADOS DO ESPORTE:
UMA ANÁLISE COMPARATIVA NOS 12 CLUBES
MAIS POPULARES DO FUTEBOL BRASILEIRO**

**PEDRO ANDERSON C G DE ASSIS
ANDERSON DE AZEVEDO SILVA
UCB**

PEDRO BORGES C. G. DE ASSIS ANDERSON DE AZEVEDO SILVA

Universidade Católica de Brasília
Curso: Ciências Contábeis
Coordenador: Alexandre Silva
Professor Orientador: Daniel Fernandes

RESUMO

O artigo analisa a gestão financeira dos 12 clubes de futebol mais populares do Brasil. Diante dos dados pesquisados pretende-se verificar se os indicadores econômicos e financeiros interferem nos resultados positivos no esporte para as agremiações em questão. Foi feita uma análise através das demonstrações contábeis dos anos de 2007 a 2011 dessas equipes com o objetivo de estudar a sua situação financeira. Além disso, verificou-se, no mesmo período, o rendimento dos clubes no principal campeonato de futebol nacional. Com os resultados dos índices e o desempenho das equipes no Campeonato Brasileiro, foi proposto o confronto dessas informações, com o intuito de saber qual a verdadeira importância desses números e a sua relação no sucesso esportivo das equipes.

Palavras-chave: Estrutura e análise de balanço. Futebol. Administração Financeira. Índices econômicos e financeiros.

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo visa contribuir para a ciência, visto que existe significativa carência sobre essa área e suas publicações. Apesar de existirem vários trabalhos que tratam sobre análise de demonstrações, faltam estudos que relacionam esse tema com a ótica esportiva, conforme pesquisa em fontes credenciadas, como o congresso da USP.

O tema em questão visa relacionar o aprendizado contábil na área de estrutura e análise de demonstrações contábeis por meio do estudo dos clubes do esporte, que, no Brasil, se tornou paixão nacional, o futebol. Segundo reportagem da Revista Placar (1994, p.68), o futebol é "uma festa. Um espetáculo dentro de campo, outro nas arquibancadas".

Para a realização da pesquisa, foram escolhidos os 12 clubes mais populares do futebol brasileiro. Os critérios usados para a escolha foram às torcidas e as conquistas. Segundo reportagem do Estadão, esses 12 clubes mais populares, "representam cerca de 125 milhões de torcedores no País (90% do total), conquistaram 90% dos títulos do atual campeonato brasileiro e apresentaram as maiores receitas (cerca de 67%)."

A Federação Internacional de Futebol - FIFA - é a entidade diretora do futebol mundial, cuja missão, segundo o próprio site da instituição (2012), é "Desenvolver o esporte, sensibilizar o mundo, construir um futuro melhor." Ainda segundo a FIFA (2012), o Brasil é o maior campeão (1958, 1962, 1970, 1994 e 2006) do seu principal torneio, A Copa do Mundo da FIFA de Futebol. Além disso, o país é o único a participar de todas as 19 edições até hoje realizadas.

O futebol brasileiro vem demonstrando um grande potencial, não apenas no esporte em si, mas também na obtenção de receitas. As emissoras de televisão buscam negócios cada vez mais rentáveis para deter os direitos de transmissões das partidas dos torneios, direito esse que é a exclusividade para televisar os jogos realizados. Para se ter uma idéia, segundo Real (2012), os valores pagos em direitos de transmissão para os 20 times da série A do campeonato brasileiro no ano de 2012 chega a R\$ 1,03 bilhão, mais que o dobro, se comparado com os R\$ 477,8 milhões do ano de 2011. Com essas receitas somadas às outras provenientes de patrocínios, merchandise, compra e venda de jogadores e outras fontes, é possível ver a potencialidade dessa forma de "negócio". Potencialidade essa que foi impulsionada pelas mudanças no cenário político e legal do esporte e vem se confirmando nos últimos anos. Segundo Calçade (2011), as receitas dos clubes aumentaram em 171%, passando de 805 milhões de reais em 2003 para 2,189 bilhões reais em 2010.

Mostrando ainda o poder de faturamento do futebol, reportagem da Globo (2012) diz que a entidade reguladora mundial do futebol, a FIFA, tem lucrado alto. No ano de 2011, o lucro foi de R\$ 68 milhões, totalizando em caixa R\$ 2,4 bilhões, sendo o faturamento total de R\$ 1,8 bilhão e dessa quantia R\$ 1,03 bilhão corresponde aos direitos de transmissão.

Existem mais números impressionantes, que demonstram o potencial econômico enorme presente no futebol. Conforme Real (2012), em 2011, "no total, os clubes em todo o mundo gastaram 2,3 mil milhões de euros nas

11.500 transferências de jogadores realizadas". Esse valor torna-se ainda mais significativo, se levarmos em consideração que, ainda segundo Real (2012), "20% dos jogadores negociados eram brasileiros ou argentinos".

Com o crescimento cada vez maior dos clubes de futebol do Brasil e com suas demonstrações contábeis sendo disponibilizadas, surgiu a oportunidade de utilizar essas demonstrações financeiras para verificar a relação dos resultados obtidos pelos clubes em campo com a sua situação financeira/patrimonial.

Segundo Matarazzo (2010, p.3):

As demonstrações financeiras fornecem uma série de dados sobre a empresa, de acordo com as regras contábeis. A Análise de Balanços transforma esses dados em informações e será tanto mais eficiente quanto melhores informações produzir.

A importância de se manter uma boa gestão financeira, exibida por meio da publicação das demonstrações, é de grande relevância para se analisar o potencial econômico e financeiro de qualquer instituição. Segundo Assaf Neto (2010, p.35), "Através das demonstrações contábeis levantadas por uma empresa, podem ser extraídas informações a respeito de sua situação econômica e financeira".

Diante desses fatos, o problema levantado pela pesquisa é: A adequada gestão financeira embasada nos indicadores econômico/financeiros obtidos nas demonstrações dos clubes se traduz em resultados positivos no esporte?

Buscando trabalhar o tema em questão, o objetivo do trabalho é interpretar e analisar as demonstrações contábeis em confronto com os resultados atingidos em competições, pelos 12 clubes mais populares do futebol brasileiro, estabelecendo uma correlação entre os resultados do esporte com os indicadores financeiro-econômicos.

Os objetivos específicos são: Analisar, por meio das demonstrações contábeis, os índices de estrutura de capital, liquidez e rentabilidade dos clubes selecionados, ranquear as agremiações de acordo com os índices apurados e, por final, comparar os índices econômico/financeiros dos clubes com os resultados alcançados pelos clubes em campo, conforme rankings oficiais.

Quanto da classificação de pesquisa, Gil (1991), relata que do ponto de vista de seus objetivos, será exploratória, pois visa proporcionar maior familiaridade com o problema a fim de torná-lo explícito ou de construir hipóteses. Será também descritiva, pois visa descrever as características de determinada população e estabelecer relações entre variáveis, uma vez que o artigo relaciona índices econômico/financeiros com rankings oficiais.

Quanto aos meios de investigação, será um trabalho bibliográfico, sendo um estudo sistematizado, desenvolvido com base em material publicado, pois traz referências de pesquisas já realizados. Ainda quanto aos meios de investigação, é classificada também como estudo de caso,

sendo restrita a poucas entidades, já que irá utilizar apenas um grupo de clubes brasileiros do futebol.

Ainda segundo Gil (1991), a classificação da pesquisa, do ponto de vista de sua natureza, será básica, uma vez que visa gerar conhecimentos novos, úteis para o avanço da ciência, sem aplicação prática prevista. Do ponto de vista da forma de abordagem do problema, será uma pesquisa quantitativa.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 O futebol brasileiro

Uma das maiores paixões do povo brasileiro é o futebol. Apesar de vir da Inglaterra como um esporte de elite, todo o povo brasileiro passou a admirar e praticar essa arte.

Segundo Da Silva (2005, p.21),

O futebol surge no Brasil no final do século XIX com ares aristocráticos, todavia a pompa inglesa perde logo espaço para o jeito de ser brasileiro. Uma das características da relação entre brasileiros e o futebol foi a paixão, demonstrada desde os primeiros momentos, seja na rápida proliferação dos campos de "pelada", clubes, campeonatos, seja na ida de grande contingente de espectadores aos jogos da época.

O futebol é um esporte coletivo jogado entre duas equipes. Segundo Borsari (1989), "Duas são as equipes, com onze jogadores, cada uma com um goleiro que deve defender a baliza". Ainda segundo Borsari (1989), as duas equipes devem entrar em confronto disputando a bola e procuram fazer com que ela ultrapasse as traves, o que caracteriza o gol.

Estudos dizem que o primeiro brasileiro a desembarcar no Brasil com o conhecimento necessário à prática do futebol foi Charles Miller. A Revista Placar (1994; p.6) fala sobre Charles Miller como "o primeiro brasileiro a dominar a nobre arte de controlar a bola e marcar gols." Na mesma edição, Placar (1994; p.6) ressalta que "Charles nasceu no Brás, em São Paulo, descendente de ingleses e escoceses. Aos 9 anos seguiu para a Inglaterra com a finalidade de estudar. Lá, aprendeu – e bem - a jogar futebol."

A partir da volta para o Brasil, Charles Miller investiu no esporte após se surpreender ao descobrir que ninguém praticava o esporte bretão por aqui. Ainda segundo Placar (1994, p.6), o esporte vingou e teve o primeiro campeonato disputado no ano de 1902, o Paulista. A história de Charles Miller acaba em 1953, coberto de glórias por ter introduzido o futebol no país.

Charles Miller não só foi conhecido por trazer o futebol ao Brasil e dominar a arte de praticá-lo, mas também pelo entendimento em geral sobre o assunto. Segundo UOL (2012), "Charles Miller foi jogador, árbitro, dirigente e é considerado o pai do futebol no Brasil". A matéria também remete ao fato da sua participação no processo de difusão do futebol no país, após a sua volta da Inglaterra. Ainda segundo UOL (2012), "Como havia trazido duas bolas da Inglaterra, uniformes e um conjunto de regras, Miller tentou difundir o futebol. O primeiro jogo foi realizado em 15 de abril de 1985...".

2.2 Administração Financeira

A administração pode ser definida, segundo Chiavenato (2001, p.2), como "a condução racional e estratégica das alternativas de uma organização, seja ela lucrativa ou não lucrativa". Ele ainda afirma que "a administração é imprescindível para existência, sobrevivência e sucesso das organizações".

Para esta condução racional e estratégica das entidades obterem sucesso, o administrador deve possuir três tipos de habilidades: a técnica, a humana e a conceitual. O nível de conhecimento de cada habilidade é variável, havendo mais necessidade de uma do que de outra, esse nível vai depender da posição hierárquica na administração da organização.

Devida à escassez seja ela de recursos financeiros ou de pessoas qualificadas, a administração tem como tarefa básica realizar os objetivos com os recursos disponíveis de modo eficiente e eficaz. Tarefa essa que pode ser notada em todo tipo de entidade independentemente da área de atuação.

Conforme Chiavenato (2001, p.5 e 6),

A tarefa básica da administração é a de conseguir fazer as coisas por meio das pessoas e dos recursos disponíveis de maneira eficiente e eficaz.

A tarefa do administrador aplica-se a qualquer tipo ou tamanho de organização, seja ela uma indústria, uma cadeia de supermercados, uma escola ou universidade, um clube, um hospital, um banco ou uma empresa de consultoria. Toda organização – industrial comercial ou prestadora de qualquer tipo de serviço - precisa ser adequadamente administrada para alcançar os seus objetivos com maior eficiência e economia de ação e de recursos. Fazer cada vez mais com cada vez menos.

A administração financeira é uma área de atuação da administração que tem grande ligação com a Contabilidade e a economia, pois com o auxílio das informações econômicas e contábeis o administrador financeiro busca o suporte para a tomada de decisão. Para Gitman (2002, p.10), "a administração financeira relaciona-se estreitamente com a Economia e Contabilidade".

O grande objetivo da administração financeira é a maximização da riqueza dos proprietários da empresa, objetivo que pode ser mensurado pelo valor das ações ordinárias.

Segundo Assaf Neto e Lima (2010, p.13),

Fundamentalmente, a administração financeira está voltada para a criação de riqueza e a orientação básica das decisões financeiras das empresas e segue o objetivo principal de maximização da riqueza de seus proprietários.

O uso das demonstrações contábeis é imprescindível para obter sucesso no objetivo da administração financeira, já que elas mostram a situação patrimonial e financeira da empresa. As atividades do administrador, a análise e o planejamento financeiro e as decisões de investimento e de financiamento, podem ser claramente relacionadas com as demonstrações contábeis, conforme figura abaixo.

Figura 1: Atividades-chaves do administrador financeiro



Fonte: Gitman

2.3 A Análise Financeira de Demonstrações

As demonstrações contábeis trazem uma série de dados, por meio dos quais é possível extrair informações sobre a situação econômico-financeira de uma instituição. A obtenção dessas informações é o objetivo da análise de balanços.

Segundo Matarazzo (2010, p.3), "a Análise de Balanços objetiva extrair informações das demonstrações financeiras para a tomada de decisões".

De acordo com Assaf Neto, Alexandre (2010, p.35):

A análise de balanços visa relatar, com base nas informações contábeis fornecidas pelas empresas, a posição econômico-financeira atual, as causas que determinaram a evolução apresentada e as tendências futuras. Em outras palavras, pela análise de balanços extraem-se informações sobre a posição passada, presente e futura (projetada) de uma empresa.

De modo geral a análise de balanços pode produzir várias informações de uma instituição, dentre elas a situação financeira e econômica, o desempenho, pontos fortes e fracos, tendências e perspectivas, providências que deveriam ser tomadas e não foram, entre outras.

Essas informações, geradas através da análise de demonstrações financeiras, servem para inúmeros e mais variados tipos de usuários tomarem decisões e não só apenas para os administradores da organização que foi analisada. Tendo a criação e o crescimento da análise surgido no mundo bancário, os bancos são considerados o principal usuário. Conforme Matarazzo (2010, p.8), "A análise de balanços surgiu e desenvolveu-se dentro sistema bancário que foi até hoje o seu principal usuário".

Além dos bancos e dos administradores da organização analisada, outras instituições ou pessoas físicas que tenha algum interesse na mesma, podem utilizar dos resultados das análises para saber a sua situação. Assaf Neto (2010) cita como os mais importantes usuários da análise de balanços os fornecedores, os clientes, os intermediários financeiros, os acionistas, os concorrentes e o governo e seus próprios administradores.

Cada usuário busca uma informação específica da companhia em análise, em conformidade a isto, Matarazzo (2010, p.14 e 15) diz que "cada usuário está interessado em algum aspecto particular da empresa", ainda diz que "a análise de balanços é fundamental para quem pretende relacionar-se com a empresa".

Assim pode-se concluir que cada usuário está interessado em uma informação em específico da empresa. Os fornecedores, por exemplo, procuram na análise se o cliente tem capacidade de pagamento, observando principalmente a liquidez; os bancos sabem que um alto grau de endividamento é um forte indicador de insolvência; e dirigentes e administradores de empresas usam a análise como um instrumento complementar para tomada de decisões.

Para realização da análise das demonstrações financeiras, o responsável designado conta com várias técnicas de análise, cada uma com um foco em determinado ponto da empresa, que servem para analisar sua situação econômica financeira, podendo uma complementar a outra técnica. Para Matarazzo (2010, p.10), "as atuais técnicas de análise de balanços possibilitam grande número de informações sobre as empresas".

Matarazzo (2010) divide em seis as diferentes técnicas para a análise das demonstrações financeiras, sendo elas a análise através de índices, análise vertical e horizontal, análise do capital de giro, modelos de análise de rentabilidade, análise da "análise financeira", análise da demonstração das origens e aplicações de recursos e fluxo de caixa e análise prospectiva.

2.4 Índices financeiros e econômicos

A análise por índices pode ser considerada como uma relação entre contas das demonstrações financeiras podendo relacionar contas patrimoniais e de resultados para obter um determinado índice. Segundo Matarazzo (2010, p.81), "índice é a relação entre contas ou grupo de contas das Demonstrações Financeiras, que visa evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira de uma empresa". Os índices em questão são divididos em índice de Estrutura de Capital, de Liquidez e de Rentabilidade.

Os índices de Estrutura de Capital são índices que evidenciam a situação financeira da empresa. De acordo com Matarazzo (2010, p.87), "os índices desse grupo mostram as grandes linhas de decisões financeiras, em termos de obtenção e aplicação de recursos".

Esses índices são os de Participação de Capitais de Terceiros, Composição do Endividamento, Imobilização do Patrimônio Líquido e Imobilização dos Recursos Não Correntes.

Os índices de liquidez mostram a situação financeira da empresa, com o objetivo de demonstrar em que situação se encontra a empresa em relação a sua capacidade de pagamento e de honrar os seus compromissos. Segundo Assaf Neto (2010, p.163), "os indicadores de liquidez evidenciam a situação financeira de uma empresa frente a seus diversos compromissos financeiros".

Esses índices são os de Liquidez Geral, Liquidez Seca e Liquidez Corrente.

Os índices de rentabilidade, diferente dos de liquidez e estrutura, são indicadores que evidenciam a situação econômica da empresa. Para Matarazzo (2010, p.110), "Os índices desse grupo mostram qual a rentabilidade dos capitais investidos, isto é, quanto renderam os investimentos e, portanto, qual o grau de êxito econômico da empresa."

Giro do Ativo, Margem Líquida, Rentabilidade do Ativo e Rentabilidade

do Patrimônio Líquido são os índices de Rentabilidade, também conhecidos como índices de Resultados.

O quadro a seguir mostra, segundo Matarazzo, um resumo dos índices com a definição de cada um e uma breve interpretação de sua fórmula.

Figura 2: Quadro-resumo dos índices.

Símbolo	Índice	Fórmula	Indica	Interpretação
1. CT/PL	Estrutura de Capital Participação de Capital de Terceiros (Endividamento)	$\frac{\text{Capital de Terceiros}}{\text{Patrimônio Líquido}} \times 100$	Quanto a empresa tomou de capitais de terceiros para cada \$100 de capital próprio	Quanto menor, melhor
2. PC/CT	Composição de Endividamento	$\frac{\text{Positivo Circulante}}{\text{Capital de Terceiros}} \times 100$	Qual o percentual de obrigações a curto prazo em relação as obrigações totais	Quanto menor, melhor
3. AP/PL	Imobilização do Patrimônio Líquido	$\frac{\text{Ativo não Circulante}}{\text{Patrimônio Líquido}} \times 100$	Quanto reais a empresa aplicou no Ativo Não Circulante para cada \$100 de PL	Quanto menor, melhor
4. AP/PL + ELP	Imobilização dos Recursos não Correntes	$\frac{\text{Ativo não Circulante}}{\text{Patrimônio Líquido} + \text{Exigível a longo prazo}} \times 100$	Que percentual dos Recursos não correntes (PL e ELP) foi destinado ao Ativo Não Circulante	Quanto menor, melhor
5. LG	Liquidez Liquidez Geral	$\frac{\text{Ativo Circulante} + \text{Realizável a longo prazo}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a longo prazo}}$	Quanto a empresa possui de Ativo Circulante + Realizável a longo prazo para cada \$1 de dívida total	Quanto maior, melhor
6. LC	Liquidez Corrente	$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$	Quanto a empresa possui de Ativo Circulante para cada \$1 de Passivo Circulante	Quanto maior, melhor
7. LS	Liquidez Seca	$\frac{\text{Disponível} + \text{Títulos a receber} + \text{Outros Ativos de Rápida Conversibilidade}}{\text{Passivo Circulante}}$	Quanto a empresa possui de Ativo Líquido para cada \$1 de Passivo Circulante	Quanto maior, melhor
8. V/AT	Rentabilidade Giro do Ativo	$\frac{\text{Vendas Líquidas}}{\text{Ativo}}$	Quanto a empresa vendeu para cada \$1 de investimento total	Quanto maior, melhor
9. LL/V	Margem Líquida	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Vendas Líquidas}} \times 100$	Quanto a empresa obtém de lucro para cada \$100 vendidos	Quanto maior, melhor
10. LL/AT	Rentabilidade do Ativo	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Ativo}} \times 100$	Quanto a empresa obtém de lucro para cada \$100 de investimento total	Quanto maior, melhor
11. LL/PL	Rentabilidade do Patrimônio	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Patrimônio Líquido Médio}} \times 100$	Quanto a empresa obtém de lucro para cada \$100 de capital próprio investido, em média, no exercício	Quanto maior, melhor

Fonte: Matarazzo, adaptado.

3. ANÁLISE E DISCUSSÃO

3.1 Procedimentos

Conforme o estabelecido anteriormente, foram escolhidos os doze clubes mais populares do futebol brasileiro para realizar a análise proposta. São eles: Clube Atlético Mineiro, Botafogo de Futebol e Regatas, Sport Club Corinthians Paulista, Cruzeiro Esporte Clube, Clube de Regatas Flamengo, Fluminense Football Club, Grêmio Foot-Ball Porto Alegre, Sport Club Internacional, Sociedade Esportiva Palmeiras, Santos Futebol Clube, São Paulo Futebol Clube e Clube de Regatas Vasco da Gama. Entretanto, a equipe do Cruzeiro ficou de fora da amostra por não disponibilizar as Demonstrações Contábeis em seu site oficial, além de não terem sido encontradas em outras fontes pesquisadas. Foi, ainda, enviado e-mail a ouvidoria do clube, solicitando as mesmas, porém não foi obtida nenhuma resposta. Com isso, a amostra foi reduzida aos onze clubes restantes, tendo esses todas as Demonstrações Contábeis do período auditadas com o relatório dos auditores independentes.

Houve também uma seleção dos índices financeiro-econômicos descritos. Foram desconsiderados para a análise alguns índices que estão especificados a seguir. Os índices de Imobilização do Patrimônio Líquido, Imobilização dos Recursos Não correntes, Participação do Capital de Terceiros e Rentabilidade do Patrimônio Líquido, saíram da amostra por usarem em sua fórmula o Patrimônio Líquido. Como alguns clubes possuíam o mesmo negativo, os resultados dos índices ficavam deturpados,

prejudicando a análise. Já os índices de Giro do Ativo e Margem Líquida, foram desconsiderados pelo fato dos clubes não serem empresas de venda de mercadorias, que são o foco principal buscado na análise desses índices. Por último, o índice de Liquidez Seca, também não faz parte da análise. Segundo Matarazzo (2010, p.109) "as conclusões da Liquidez Seca não são precisas. Por isso, esse índice é utilizado como coadjuvante e não tem papel principal na avaliação da empresa."

Os quatro índices restantes foram utilizados para a análise, dentre eles, o índice de Composição de Endividamento se faz relevante pelo fato de mostrar, segundo Matarazzo (2010), a relação das dívidas a curto prazo das equipes em relação com as dívidas totais. Os índices de liquidez Geral e Corrente evidenciam segundo Assaf Neto (2010), a situação financeira do clube frente a seus compromissos financeiros, sendo o primeiro índice em relação à dívida total do clube e o segundo em relação às dívidas de curto prazo. E, por último, o índice de Rentabilidade do Ativo visa mostrar o lucro obtido em relação ao investimento total feito pela agremiação, conforme Matarazzo (2010).

Diante das classificações dos clubes, realizadas pela Confederação Brasileira de Futebol e disponibilizadas em vários meios de comunicação, dentre eles a Globo (2012), nos Campeonatos Brasileiros dos anos de 2007 a 2011, foi estabelecido um ranking anual e um ranking geral, com base na pontuação total obtida pela agremiação em cada um dos anos da análise e com base na pontuação total dos cinco anos analisados.

Tabela 1: Desempenho dos clubes no Campeonato Brasileiro no período.

Pontuação por ano	2007	2008	2009	2010	2011
Atlético Mineiro	55	48	56	45	45
Botafogo	55	53	47	59	56
Corinthians	44	-	52	68	71
Flamengo	61	64	67	44	61
Fluminense	61	45	46	71	63
Grêmio	58	72	55	63	48
Internacional	54	54	65	58	60
Palmeiras	58	65	62	50	50
Santos	62	45	49	56	53
São Paulo	77	75	65	55	59
Vasco	54	40	-	49	69

Fonte: Própria

A partir dos resultados dos índices financeiro-econômicos foram calculadas a média e a mediana de todo o período, sendo definido um índice padrão do setor para realizar as comparações entre os indicadores dos clubes, assim como são feitas as comparações em outros setores da economia. Com isso, foi escolhido para a análise o uso da mediana, já que a mesma elimina as disparidades entre o menor e o maior valor, não fazendo o resultado do índice tender para as extremidades, como foi constatado em alguns cálculos das médias.

Tabela 2: Mediana dos índices dos clubes no período.

Índices	2007	2008	2009	2010	2011
Estrutura de Capital					
Composição do Endividamento	37,67%	31,63%	43,52%	41,41%	41,21%
Liquidez					
Liquidez Geral	0,17498	0,12321	0,16580	0,22206	0,30947
Liquidez Corrente	0,33517	0,28631	0,19251	0,33127	0,38436
Rentabilidade					
Rentabilidade do Ativo	-6,13%	-6,03%	-5,96%	-6,07%	-3,31%

Fonte: Própria

3.2 Desempenhos nos campeonatos

Nos dois primeiros anos da amostra, 2007 e 2008, o campeão do torneio em questão foi o São Paulo, equipe que de modo geral teve o melhor aproveitamento nos 5 anos. Em seqüência, os maiores pontuadores de cada ano foram, respectivamente, Flamengo, Fluminense e Corinthians. Entretanto, a análise pretende ser mais ampla, visando alcançar dados mais específicos.

No somatório geral dos 5 anos de campeonato, o São Paulo foi a equipe que alcançou o maior número de pontos, seguido pelo Flamengo. O Fluminense, apesar de ter conquistado o título em um dos anos, vem apenas na quinta colocação entre as equipes analisadas, atrás de Grêmio e Internacional. Isso é fruto da irregularidade da equipe no decorrer da amostra, onde a variação de um ano para o outro foi constante na tabela. Já Grêmio e Internacional mostraram serem equipes sólidas, que seguem regularmente nas posições acima no campeonato.

Palmeiras e Botafogo não alcançaram nenhum resultado mais expressivo no decorrer dos 5 anos analisados. Contudo, também mantiveram-se longe das últimas colocações. Foram equipes que ficaram durante boa parte da amostra na parte intermediária da tabela.

Santos e Atlético Mineiro estão em um patamar abaixo das outras agremiações. A baixa pontuação em alguns anos da amostra é resultado da permanência na parte inferior da tabela durante alguns anos e da presença quase nula na parte de cima da tabela que indica os melhores do torneio.

Corinthians e Vasco são casos a parte. No período de cinco anos analisados ambas foram as únicas equipes que tiveram desempenho muito ruim e caíram para a segunda divisão do campeonato, respectivamente nos anos de 2007 e 2008. Essa queda prejudicou suas análises, já que com ela deixaram de participar do campeonato e, conseqüentemente, não estiveram na amostra, respectivamente nos anos de 2008 e 2009.

Entretanto, vale ressaltar que o Vasco, mesmo com a queda, esteve sempre na parte inferior da tabela, exceto no ano de 2011. Já o Corinthians,

é a única equipe da amostra que mostra ascensão significativa no decorrer da amostra, chegando, inclusive, a liderança no último ano analisado.

3.3 Gestão Financeira versus Resultados no Esporte

No primeiro ano da análise, o São Paulo, maior pontuador, teve um desempenho abaixo da mediana no índice de Composição do Endividamento. Enquanto a mediana setorial foi de 37,67%, a equipe apontou 45,82%, mostrando um alto percentual de obrigações a curto prazo em relação às obrigações totais. O Botafogo, time que não teve bom desempenho no campeonato, teve o melhor rendimento nesse índice, com percentual de 11,7%. Contudo, a equipe do São Paulo, nos outros índices analisados, se manteve sempre entre os três primeiros, aliando a boa gestão financeira ao bom resultado alcançado no campeonato. Nos índices de Liquidez Geral e Corrente, cuja mediana setorial foi de 0,17498 e 0,33517, respectivamente o São Paulo obteve 0,65263 e 1,04718, segundo e primeiro colocado nos quesitos. Entretanto, o Corinthians, que teve todos os resultados dos índices nesse ano semelhantes ao São Paulo, foi rebaixado.

Em 2008, o São Paulo teve rendimento nos índices muito próximos do ano anterior, sendo último no quesito Composição do Endividamento, com 57,06%, tendo sido a mediana setorial 31,63%. Manteve-se também com altos índices de Liquidez, continuando assim com alta capacidade de honrar seus compromissos financeiros e esteve bem acima da mediana no índice de Rentabilidade do Ativo, apontando 0,6%, enquanto a mediana do setor foi de -6,03, mostrando bom potencial de geração de lucro por parte do clube, em relação as outras equipes. Diante disso, sagrou-se novamente campeão.

O Vasco, rebaixado nesse ano, teve o pior desempenho no índice de rentabilidade do ativo, com -219,78% e oscilou, nos outros quesitos, próximo a mediana, que foi de 0,12321 e 0,28631, para os índices de Liquidez Geral e Corrente, respectivamente.

Apesar de estar abaixo da mediana em todos os índices analisados, no ano de 2009 o Flamengo foi o maior pontuador do campeonato. Mesmo com dificuldades para honrar seus compromissos financeiros, tendo os índices de liquidez Geral e Corrente apontando 0,10533 e 0,15632, abaixo das medianas de 0,16580 e 0,19251, respectivamente, e com baixo índice de Rentabilidade do Ativo, -11,69%, pior do que a média de -5,96%, o clube sagrou-se campeão.

O Fluminense, último dentre os clubes analisados no campeonato, teve nesse ano os piores índices de Liquidez Geral (0,02842) e Corrente (0,01316) estando apenas no índice de Composição de Endividamento, aonde atingiu 41,25%, um pouco melhor do que a mediana, que foi de 43,52%. Grêmio e Internacional, assim como nos dois anos anteriores, estiveram acima da mediana setorial em todos os índices analisados, além de, no campeonato, se manterem em nível intermediário, brigando pelo título respectivamente nos anos de 2008 e 2009.

Flamengo e Fluminense trocaram de papel no ano de 2010, sendo o primeiro o último dentre os analisados e o Fluminense o campeão do campeonato. Entretanto, o Fluminense manteve um mau desempenho nos índices, com todos eles abaixo do padrão, tendo inclusive piorado no índice de Composição do Endividamento, onde esteve 3,89% distante da mediana de 41,41% e no índice de Rentabilidade do Ativo, onde ficou 6,03% abaixo da mediana setorial que foi de -6,07%. Já o Flamengo teve uma melhora, mantendo todos os seus índices em torno da mediana. Nesse ano, o São Paulo tem o pior rendimento dentre o período analisado, estando na parte intermediária da tabela. Contudo, ele mantém, assim como nos outros anos, baixo índice de Composição de Endividamento, estando 7,81% distante da mediana e bons índices de Liquidez e Rentabilidade do Ativo.

O Corinthians, primeiro colocado no último ano analisado, foi o único clube que, no decorrer da amostra, obteve melhora ano após ano no campeonato, excluindo o ano de 2008, o qual ele não participou. Apesar de estar abaixo da mediana no índice de composição do endividamento, já que apontou 42,02% e a mediana setorial foi de 41,21%, sempre esteve, no decorrer do período, entre os três primeiros nos índices de Rentabilidade e de Liquidez, sendo que nesse ano em que se sagrou campeão foi o primeiro tanto no índice de Liquidez Geral, estando 0,43128 acima da mediana de 0,30947, como no de Liquidez Corrente, onde esteve 0,26730 melhor que a mediana do setor que foi 0,38436.

A equipe do Grêmio, que vinha bem nos anos anteriores da amostra, teve o seu pior desempenho tanto no campeonato como na classificação dos índices, estando, por exemplo, nos índices de Liquidez Geral e Corrente, 0,58343 e 0,21274, distante da mediana do setor dos respectivos índices.

O Atlético Mineiro, com exceção de 2009, sempre na parte inferior da tabela, esteve abaixo da mediana nos Índices de Liquidez e entre os três primeiros em Composição de Endividamento, liderando esse quesito nos anos de 2008 (18,26%), 2009 (9,05%) e 2010 (15,45%), além de oscilar muito nos índices de Rentabilidade, isso para todos os anos da análise.

Palmeiras e Botafogo na parte intermediária da tabela e Santos, com rendimento um pouco abaixo no período, mantiveram seus índices em torno da mediana, exceto o Botafogo que tem oscilações negativas e bons

índices de Composição de Endividamento, sendo inclusive o primeiro nesse quesito no ano de 2007, com 11,70%.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de toda a análise proposta e realizada, foi possível chegar a algumas conclusões sobre o problema de pesquisa indicado, que busca relacionar o sucesso esportivo das equipes com a adequada gestão financeira.

As duas equipes que mostraram ter a melhor situação financeira, São Paulo e Corinthians, foram equipes que mantiveram também excelentes resultados esportivos: o primeiro sendo o que obteve os melhores resultados no campeonato analisado, e o segundo sendo o único que manteve um viés de crescimento durante os anos da amostra, 2007 a 2011.

Flamengo e Fluminense, que não apresentaram bons resultados nos índices, variando ano após ano os seus resultados, também apresentaram esse mesmo comportamento durante o campeonato. No período de 2009 a 2010, as duas agremiações ocuparam as extremidades da tabela, alternando a posição de um ano para o outro. Isso mostra que a variação nos resultados financeiro-econômicos provocou, também, conturbação nos resultados esportivos.

Grêmio e Atlético Mineiro também foram reflexos de sua saúde financeira no período da amostra. O primeiro aliou boas participações esportivas com os resultados dos índices nos primeiros anos da amostra; entretanto, no último ano analisado, teve uma vertiginosa queda, tanto no campeonato em questão como também na gestão financeiro-econômica; a segunda equipe, por outro lado, obteve a pior participação esportiva, retrato de seus indicadores econômicos que flutuaram entre os piores resultados analisados e alguns poucos resultados em torno da mediana.

Dos 4 índices analisados, o único que não apontou esse reflexo foi o índice de composição do endividamento. Não houve relação entre as equipes com bons índices nesse quesito e com bons resultados esportivos. Isso mostra que as dívidas de curto prazo não interferiram nos resultados esportivos. Certamente, isso se deve ao fato de que as equipes que tiveram rendimento não satisfatório nesse quesito estavam entre as melhores equipes nos índices de liquidez; com isso, as suas altas dívidas de curto prazo eram capazes de ser sanadas com o seu alto poder de honrar os compromissos financeiros.

Diante dessas informações, conclui-se que o objetivo do trabalho foi verificado e dado como finalizado. A boa gestão financeira se traduz em resultados positivos para o esporte.

Como sugestões para trabalhos futuros pode ser feito um estudo com base em outros campeonatos de futebol, nacionais e internacionais, sempre privilegiando os rankings oficiais das instituições. Fica também como sugestão o uso de mais agremiações na análise para se obter uma maior amostra e conseqüentemente um resultado mais abrangente.

REFERÊNCIAS

Matarazzo, Dante C. Análise Financeira de Balanços. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.
Assaf Neto, Alexandre. Estrutura e Análise de Balanço Um Enfoque Econômico-Financeiro. 9ª Ed. São Paulo, 2010.

Revista Placar. N° 1047. São Paulo: Abril, outubro/1994, p.68.

FIFA, Missão e Estatuto. Disponível em <<http://pt.fifa.com/aboutfifa/organisation/mission.html>>. Acesso em 29 de março de 2012
FIFA, Copa do Mundo da FIFA anteriores. Disponível em <<http://pt.fifa.com/worldcup/archive/index.html>>. Acesso em 29 de março de 2012.

Real, Diogo. As Receitas de Televisão dos Clubes Brasileiros 2012. Disponível em <<http://www.futebolfinance.com/as-receitas-de-televisao-dos-clubes-brasileiros-2012>>. Acesso em 31 de março de 2012.

Real, Diogo. Clubes movimentaram 2,3 mil milhões de euros em transferências em 2011. Disponível em <<http://www.futebolfinance.com/clubes-movimentaram-23-mil-milhoes-de-euros-em-transferencias-em-2011-2>>. Acesso em 25 de março de 2012.

Globoesporte.com. FIFA fecha 2011 com lucro de R\$ 68 milhões e reserva de R\$ 2,4 bilhões. Disponível em <<http://globoesporte.globo.com/futebol/noticia/2012/04/fifa-divulga-lucro-de-r-68-milhoes-em-2011-e-reserva-de-r-24-bilhoes.html>>. Acesso em 27 de abril de 2012.

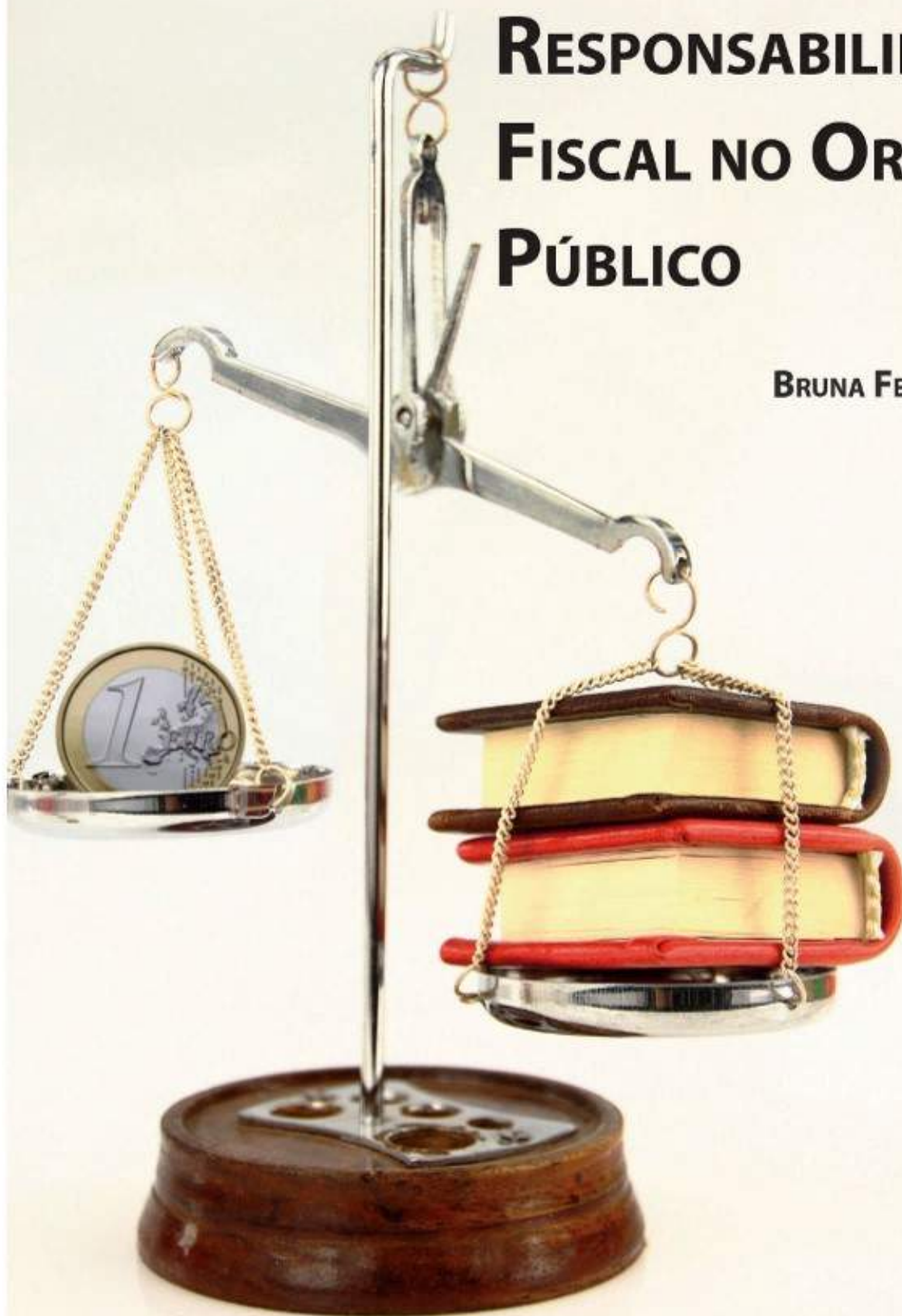
Calçade, Paulo. Receitas dos clubes aumenta 171% durante vigência dos pontos corridos. Disponível em <http://espn.estadao.com.br/mercado%20futebol/post/193205_RECEITA+DOS+CLUBES+AUMENTA+171+DURANTE+VIGENCIA+DOS+PONTOS+CORRIDOS>. Acesso em 27 de abril de 2012.

Marcas que valem uma fortuna <http://www.estadao.com.br/noticias/impresso,marcas-que-valem-uma-fortuna,487321,0.htm?reload=y> Acesso em 09 de maio de 2012

UOL, Introdutor do futebol no Brasil, Charles William Miller. <http://educacao.uol.com.br/biografias/charles-william-miller.jhtm> Acesso em 09 de maio de 2012.

IMPACTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NO ORÇAMENTO PÚBLICO

BRUNA FERNANDES DA SILVA
UDF



BRUNA FERNANDES DA SILVA

Centro Universitário do Distrito Federal UDF
Curso: Ciências Contábeis
Coordenador: Eurípedes Rosa do Nascimento Júnior
Professor Orientador: Jonas Medina

RESUMO

A precípua deste artigo tem por objetivo analisar os incrementos inovadores advindos da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar no 101/2000), e identificar os elementos que caracterizam o controle e a transparência das contas públicas, bem como identificar as formas de responsabilização dos agentes públicos. Este estudo baseou-se, sobretudo no art. 48 da LRF, que trouxe maior transparência e controle aos gastos públicos o que representa maior benefício para à sociedade brasileira, dando ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso ao público. Dada à percepção da relevância e a importância que a Lei de Responsabilidade Fiscal tem em relação ao controle e transparência das contas do setor público brasileiro, pois a sobredita Lei provocou uma mudança na administração pública, envolvendo um controle orçamentário, desde a arrecadação até a prestação de contas à sociedade.

Palavras -Chave: Legislação, Responsabilidade, Transparência, Controle

1. INTRODUÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000), foi elaborada com a finalidade de regular as questões relacionadas à administração pública e ao orçamento público brasileiro, e assegurar à sociedade que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão ter um maior compromisso com o orçamento e com as metas apresentadas e aprovadas pelos órgãos competentes, gerando um maior controle no endividamento do governo federal. E terão que obedecer, sob pena de sanções, aos princípios do equilíbrio e transparência dos recursos públicos, de gestão orçamentária e financeira eficaz, eficiente e, sobretudo, responsável.

A LRF causou impactos no orçamento público brasileiro ao incorporar ao processo do planejamento orçamentário premissas de equilíbrio fiscal, controle, responsabilização e transparência. Além, de atribuir novas e importantes funções à Lei de Diretriz Orçamentária - LDO e à Lei Orçamentária Anual – LOA.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF é considerada um marco no orçamento e nas finanças públicas brasileira, e atua como código de conduta, determinado as entidades governamentais normas e limites para a arrecadação e execução de despesas públicas, ou seja, são obrigadas a estabelecer normas que visem obter uma gestão pública equilibrada e responsável, que não gaste mais do que arrecade, prestando contas sobre o quanto e como gastam os recursos públicos, pois esse desequilíbrio atinge os cidadãos brasileiros. É exigida uma prestação de contas, sobre quanto e como os recursos foram empregados no orçamento público brasileiro. Essa Lei avança no contexto democrático, pois combate à corrupção e fornece instrumentos de controle social, fiscalização e transparência na gestão dos recursos.

A LRF, além de impor metas a serem atingidas, relacionadas com o resultado das receitas e despesas e à revogação da Lei Complementar nº 96, de 31/05/1999, tem como objetivo primordial, regular o disposto no capítulo II do título VI da Constituição Federal, nos artigos 163 a 169, dispondo sobre uma ação planejada e eficaz, relativa às normas gerais de finanças públicas.

Segundo Arvate e Biderman (2004, p. 365) a LRF impõe: “normas de Planejamento e Controle das Contas Públicas, estabelecendo critérios transparentes para a estimativa da Receita e controles da Despesa Pública”.

Ademais, a LRF tem como objetivo um compromisso com a gestão fiscal responsável e com o equilíbrio das contas públicas. Assegurando a participação popular na elaboração e a discussão de planos, lei e diretrizes orçamentárias e a adoção de medidas corretivas e punitivas de eventuais desvios. Neste sentido, espera-se que esse estudo assumira uma dedicação ao capítulo IX da LRF: da transparência, controle e fiscalização das contas públicas.

2. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Os estudiosos e precursores da referida Lei buscaram a experiência

internacional aliada ao objetivo de alcançar e manter a estabilidade econômica brasileira. Com isso, incorporaram a Lei de Responsabilidade Fiscal alguns princípios e normas referentes à predita experiência. Pois, os períodos que antecederam a LRF foram marcados por inúmeras taxas de inflação, comprometendo a saúde financeira do Estado. Os modelos que foram tomados como referencial, de acordo com Nascimento (2002, p. 14), são:

- a) O Fundo Monetário Internacional, organismo do qual o Brasil é Estado-membro, e que tem editado e difundido algumas normas de gestão pública em diversos países;
- b) A Nova Zelândia, por meio do Fiscal Responsibility Act, de 1994;
- c) A Comunidade Econômica Europeia, a partir do Tratado de Maastricht;
- e d) Os Estados Unidos, cujas normas de disciplina e controle de gastos do governo central levaram à edição do Budget Enforcement Act, aliado ao princípio de “accountability”.

Nesses países, foram criados mecanismos para controle de gastos e sanções para gestores que não cumpram com esses mecanismos. Esses exemplos, embora tomados como referência para a elaboração da versão brasileira da Lei de Responsabilidade Fiscal, não foram os únicos parâmetros utilizados na formulação, já que existe um manual de finanças públicas que pode ser utilizado por qualquer nação. (NASCIMENTO, 2002, p. 14).

Em 1998, durante o governo do presidente Fernando Henrique Cardoso, houve as primeiras discussões da LRF no Congresso Nacional, pois a dívida aumentava drasticamente. A Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, foi instituída no processo de redemocratização e descentralização do Estado Brasileiro, sendo fundamentada em princípios do planejamento, transparência, controle e responsabilização. Em sua obra, Silva (2007, p. 314) define Lei Complementar da seguinte forma:

São leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos, e sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional.

Cuja finalidade nas palavras de Pinto (2006, p. 352), é a seguinte:

A LRF (...) atende ao artigo 163 da Constituição Federal para estabelecer as normas orientadoras das finanças públicas no país; objetiva aprimorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos por meio de ação planejada e transparente que possibilite prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Essa Lei, de caráter nacional, regulamenta o artigo 163 da Carta Magna e estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos por meio de ações transparentes e planejadas. A Lei de Responsabilidade Fiscal constitui um “Código de Boas Condutas Fiscais”, que visa a definir critérios, condições e limites à gestão orçamentária, financeira e patrimonial e à implantação de novos

mecanismos de controle dos gastos públicos, estabelecendo um novo parâmetro para as finanças públicas do Brasil.

O orçamento surgiu na Idade Média pela necessidade de se imporem limites ao abusivo uso da tributação pelos monarcas, sendo um dos mais antigos instrumentos utilizados para a gestão dos recursos públicos. Como o orçamento está ligado a LRF convenhamos conceitua-lo para um maior entendimento do assunto. Conforme, Pires (2002, p. 70) o orçamento é:

“um processo de planejamento contínuo e dinâmico de que o Estado se utiliza para demonstrar seus planos e programas de trabalho, para determinado período. Ele abrange a manutenção das atividades do Estado, o planejamento e a execução dos projetos estabelecidos nos planos e programas de Governo”.

Segundo o Manual da Receita Nacional:

“O orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicação de recursos em determinado período”.

No controle e na confecção dos orçamentos devem ser respeitados os princípios orçamentários. Estes estão previstos nos artigos 165 a 169 da Constituição Federal, na Lei 4.320/64 e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segundo, Marcuzzo e Freitas (2004), a Lei de Responsabilidade Fiscal traz uma mudança de cultura no trato da coisa pública, mais especificamente, do dinheiro público. Estabelece normas orientadoras das finanças públicas no País e rígidas punições aos administradores que não mantiverem o equilíbrio de suas contas.

De acordo com Marcos Nóbrega (2002), os objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal são:

- a) Instituir uma gestão fiscal responsável, com ênfase no controle do gasto continuado e ano endividamento;
- b) Prevenir desvios e estabelecer mecanismos de correção e, dessa forma, punir administradores pelos desvios graves e por eventual não adoção de medidas corretivas;
- c) Modificar profundamente o regime fiscal brasileiro, dando um “choque” de transferência no setor público, com maior divulgação das contas públicas e, ao mesmo tempo, tornando-as mais inteligíveis.

A LRF está centrada em quatro pilares, os quais podem ser observados em vários dispositivos, são eles:

- a) Controle: É um efetivo acompanhamento da arrecadação e dos gastos públicos, com a fiscalização dos Tribunais de Contas.
- b) Planejamento: É a necessidade de se aplicar os recursos públicos com maior responsabilidade e com melhor formulação das políticas sociais.
- c) Responsabilidade: Impõem sanções administrativas ao agente e ao Ente Federado, que violar a norma. As sanções para tais condutas estão previstas na Lei Federal n. 10.028/00, Código Penal, Lei 1.079/50, Decreto-Lei 201/67 e a Lei 8.429/92.

- d) Transparência: Impõe ao governante o dever de prestar contas e divulgar, de forma clara e objetiva, o que tem sido feito com a verba pública brasileira.

Segundo Nascimento e Debus (2002), a LRF visa a regulamentar a Constituição Federal, na parte da Tributação e do Orçamento (Título VI), cujo Capítulo II estabelece as normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal, além do Distrito Federal.

Em particular, a LRF vem atender à prescrição do artigo 163 da CF de 1988, cuja redação é a seguinte:

“Lei complementar disporá sobre:

- I - finanças públicas;
- II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias; fundações e demais entidades controladas pelo poder público;
- III - concessão de garantias pelas entidades públicas;
- IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;
- V - fiscalização das instituições financeiras;
- VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.”

Para Matias-Pereira (2012), as principais vantagens da LRF são a criação de um instrumento necessário para planejamento e controle das finanças públicas, dando transparência às contas dos entes da Federação e, conseqüentemente, facilitando o controle da sociedade sobre o governo, permitindo uma melhor avaliação da gestão dos prefeitos, governadores e do Presidente da república ao reduzir fortemente os passivos financeiros, além de permitir a participação da população na discussão da LDO e proposta orçamentária, ajudando a direcionar a ação do governo ao interesse da sociedade e impedindo que sejam transferidas heranças financeiras desastrosas de uma gestão para outra.

Segundo, Maria Berenice Rosa (2011), o sistema orçamentário brasileiro, na forma definida pelo art. 165 da Constituição Federal de 1988, é composto por três normas básicas: a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), todas de iniciativa do Poder Executivo. Essa estrutura legal tem por objetivo amparar a tarefa do planejamento, com vistas à melhor alocação dos recursos públicos, promovendo a integração entre o planejamento e o orçamento anual.

A LRF atribui novas e importantes funções à LDO e à LOA. Sob o aspecto da responsabilidade na gestão fiscal, e em cumprimento ao estabelecido no art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei de Diretrizes Orçamentária, recebe novas funções, são elas:

- a) Dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) Estabelecer critérios e formas de limitação de empenho, na ocorrência

- de arrecadação da receita inferior ao esperado, de modo a não comprometer as metas de resultado primário e nominal previstas para o exercício;
- c) Dispor sobre o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento;
- d) Disciplinar as transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
- e) Quantificar o resultado primário a ser obtido com vistas à redução do montante da dívida e das despesas com juros;
- f) Estabelecer limitações à expansão de despesas obrigatórias de caráter continuado;
- g) Deverá integrar o projeto o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos e Fiscais.

A Lei de Responsabilidade Fiscal ampliou o papel e a importância da LDO tornando-a um elemento de planejamento para a fiscalização de receitas e o controle de despesas públicas, com o objetivo de alcançar e manter o equilíbrio fiscal.

Segundo, a LRF, o Projeto de Lei Orçamentária Anual, elaborado com o PPA e a LDO e com as normas dessa lei complementar, deverá:

- a) Conter, anexos, demonstrativos da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais;
- b) Ser acompanhado do demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas e despesas decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, bem como das medidas de compensação a renúncia de receitas e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; e
- c) Conter reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na LDO, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

O planejamento do gasto público preconizados pela Lei de Responsabilidade Fiscal foram os mesmos já adotados na Constituição Federal de 1988, quais sejam: o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA. A LRF, apenas reforçou o planejamento e sua vinculação com a execução do gasto público.

2.1 Características e Objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal veio à tona com a necessidade do estabelecimento de normas de finanças públicas que modificaram a forma como alguns administradores públicos vinham gerenciando a coisa pública, por isso tem como principal objetivo realizar uma gestão fiscal responsável, com ênfase no controle do gasto continuado, e no endividamento, permitindo assim, maior transparência nas contas públicas.

Para atingir suas metas, a LRF articula responsabilidade e conduta dos três poderes da união, estabelecendo regras de planejamento, regras corretivas e regras punitivas aos administradores e, aos agentes governamentais, maior controle, transparência e responsabilidade, indicando as providências que devem ser adotadas, caso haja indícios de

que os limites e metas possam não ser cumpridas.

Dessa forma, a LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. De acordo com o § 1º do art. 1, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

De acordo com Nunes (2001), a LRF estabeleceu mecanismos de atuação e controle na gestão dos recursos públicos. Os principais mecanismos de controle foram:

- a) Mecanismos para o controle das finanças públicas em anos de eleições, quando a lei impede que sejam contratadas operações de crédito por antecipação de receitas orçamentárias, no último ano de mandato, bem como o aumento de despesas com o pessoal, nos seis meses finais do mandato;
- b) Limites de gastos com o pessoal;
- c) Controle do endividamento público;
- d) Definições de metas fiscais anuais para os três exercícios seguintes;
- e) A fixação de mecanismos de compensação para as despesas de caráter permanente, onde o administrador público não poderá criar despesas sem indicar uma fonte de receita ou, a redução de uma despesa.

De acordo com Nunes (2001), os objetivos da LRF estão resumidos, da seguinte forma:

- a) Prevenir déficits imoderados e injustificados
- Limitando despesas com pessoal por nível de Governo e de Poder;
 - Impondo obstáculos à geração de novas despesas, notadamente as incompreensíveis, inadmissíveis e de natureza continuada,
 - Exigindo a apresentação da compensação financeira em qualquer forma de renúncia fiscal;
 - Limitando o empenho de despesas quando a arrecadação da receita não atingir as cifras esperadas;
 - Condicionando repasses entre Governos e destes para Instituições privadas.
- b) Adequar a dívida pública à capacidade de arrecadação:
- Induzindo a obtenção de superávits primários para honrar o principal e os juros da dívida (também chamado na lei de serviço da dívida);
 - Restringindo o processo de endividamento, nele incluído os Restos a Pagar incorridos nos últimos oito meses de gestão;
 - Solicitando limites máximos, que deverão ter observância contínua, para a Dívida Consolidada.

- c) Valorizar o processo de planejamento orçamentário:
- Estabelecendo o controle periódico e sistemático das metas firmadas no plano orçamentário;
 - Incentivando a participação popular no controle das contas públicas.
- d) Controlar e planejar a política tributária:
- Combatendo a sonegação, evasão e elisão fiscal para recuperação das receitas próprias;
 - Prestando contas ao final do exercício financeiro;
 - Revestir de transparência as ações de aplicação do Dinheiro Público; e divulgar, inclusive por meio eletrônico (Internet), relatórios simplificados dos orçamentos, balanços e pareceres sobre as prestações de contas anuais;
 - Incentivando a sociedade a participar do processo de elaboração e execução dos planos orçamentários por meio de audiências públicas.
- e) Preservar o Patrimônio Público
- Proibindo a aplicação dos recursos dos fundos previdenciários em investimentos de risco;
 - Reaplicando os recursos auferidos como alienação de equipamentos, imóveis, empresas estatais, etc., em novas despesas de capital;
 - Proibindo a iniciação de novos projetos enquanto os projetos anteriores não estiverem adequadamente atendidos.

2.2. Gestão Fiscal Responsável

O conceito de gestão fiscal responsável adotado pela LRF encontra-se no art. 1, § 1º, desta Lei:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

De acordo com os autores Motta, Santana, Jacob Fernandes e Alves (2000) a gestão fiscal responsável encontra-se agrupada em:

- a) Ação planejada e transparente
- Ações planejadas são as que resultam de um planejamento previamente estabelecido, com o intuito de garantir no tempo, a disponibilidade dos meios necessários (materiais e imateriais) para execução de uma dada atividade ou tomada de decisões relevantes, passíveis de controle imediato. A transparência está relacionada ao conteúdo, forma e mecanismos de evidenciação e divulgação das ações governamentais. A transparência está relacionada ao conteúdo, forma e mecanismos de evidenciação e divulgação das ações governamentais.
- b) Não afetação do equilíbrio das contas públicas
- Prevenir riscos, em termos técnicos significa diagnosticar e identificar os reais problemas e suas causas principais. Já a correção de desvios requer

acentuada vontade política para que sejam procedidas as mudanças necessárias ao ajustamento. Implica, portanto, em atuar de forma eficiente e eficaz para reverter aquilo que está causando o afastamento dos objetivos. Requer, para tanto, que o gestor esteja munido de parâmetros (sem os quais não será possível detectar o afastamento das metas) e atue sempre que não forem alcançadas as metas e objetivos estabelecidos no planejamento. Este requisito de gestão responsável determinado pela LRF leva à reflexão sobre causas, ou seja, que elementos podem impactar negativamente a execução dos planos. Ao estabelecer a prevenção de riscos e consequentemente que se inicia pelo planejamento, passa pela execução e se encerra no controle, que representa o elemento de retroalimentação deste sistema.

c) Não afetação do equilíbrio das contas públicas

As medidas necessárias à adoção deste princípio vão além da manutenção das despesas dentro dos limites da receita. Os gestores públicos deverão assumir posturas estratégicas adequadas ao perfil estrutural da comunidade que administra, não cedendo às pressões para atendimento às necessidades de uns poucos.

d) Cumprimento das metas de resultado entre as receitas e as despesas

O legislador valoriza o princípio do planejamento orçamentário, estabelecendo condições para o exercício do controle social, pois as metas de resultado não poderão ser encaradas pelos gestores como o preenchimento obrigatório de um formulário legal, pois a lei estabeleceu de que as metas de resultado primário e nominal (art. 4º, I § 1º) sejam definidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, devendo os órgãos de controle e fiscalização acompanhar o cumprimento.

Sendo assim, os resultados pactuados no Anexo de Metas Fiscais devem ser fielmente cumpridos, pois os gestores estão obrigados a adotar as medidas de contenção de despesas, caso haja evidência de não cumprimento das metas.

Em suma, a gestão fiscal responsável tem como finalidade o fortalecimento das condições essenciais à estabilidade de preços e ao crescimento econômico sustentável, trazendo por consequência a geração de empregos e o bem-estar social.

3. O CONTROLE, A RESPONSABILIDADE E A TRANSPARÊNCIA DOS RECURSOS PÚBLICOS NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

3.1 Controle

Na acepção de Bastos (2000), controle nada mais é do que o conjunto de meios de que dispõe a Administração para cumprir a atribuição de reposição da ordem jurídica e da eficácia administrativa. Antunes (1998) esclarece que o controle consiste em verificar se tudo ocorre em conformidade com o plano adotado, as instruções emitidas e os princípios estabelecidos, tendo por objetivo apontar as falhas e os erros para retificá-los e evitar sua reincidência. Assim, o controle possui a missão de zelar pelos interesses sociais e de cobrar uma conduta ética na aplicação dos recursos públicos, evitando fraudes e outras improbidades.

3.1.1. O Controle na Administração Pública

Antes de adentrar em controle na administração pública é importante conceituar administração pública. Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2012), o conceito de administração pública divide-se em:

- a) Sentido subjetivo, formal ou orgânico, designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções que se tripartem a atividade estatal: a função administrativa;
- b) Sentido objetivo, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração pública é a própria função administrativa que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo.

De acordo com Guerra (2005), o controle da administração pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, de efetiva correção no conduto gerencial de um Poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme aos modelos desejados e anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática. Trata-se, na verdade, de poder-dever que, uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização por omissão do agente infrator.

Segundo a Controladoria Geral da União (2005):

“Controle é uma das funções clássicas da administração de qualquer entidade, seja pública ou privada, sendo precedido pelas atividades administrativas de planejamento, organização e coordenação. Na administração pública, esta função é mais abrangente e necessária em virtude do dever de prestação de contas a que todo ente estatal está submetido. Este dever-poder de vigilância, orientação e correção exercido sobre um poder, órgão ou autoridade tem como objetivo principal a verificação da legalidade, da legitimidade e da economicidade da atividade pública, assegurando assim o atendimento dos interesses coletivos.”

Para Di Pietro (2012), pode-se definir controle administrativo como o poder de fiscalização e correção que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação. Abrange os órgãos da Administração Direta ou centralizada e as pessoas jurídicas que integram a Administração Indireta e descentralizada.

Ainda, para Di Pietro (2012, p. 791):

A finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, com os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também controle de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da Administração Pública.

Segundo Santos (2003), o controle da administração pública tem duas classificações, sendo uma o Controle Estatal representado pela fiscalização a cargo do Poder Público, e o controle Social exercido pelo cidadão.

São os seguintes os órgãos de controle na Lei de Responsabilidade Fiscal:

- a) Controle pela própria autoridade administrativa;
- b) Controle pelo Poder Legislativo;
- c) Controle pelo TCU;
- d) Controle pelo Ministério Público;
- e) Controle pelo Poder Judiciário;
- f) Controle pelo Conselho de Gestão Fiscal;
- g) Controle pela sociedade em geral.

O controle dos recursos públicos tem por objetivo apresentar algumas formas de controle existentes sobre os recursos públicos. A Lei de Responsabilidade Fiscal relata os controles administrativos em: Controle Interno e Externo e principalmente o Controle Social, que é o mais importante, pois é exercido pelo melhor agente de controle da gestão pública, que é o cidadão, o qual está sempre presente em toda a atuação do Estado.

O controle será exercido pelo poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), cuja função é fiscalizar e julgar as contas públicas. O TCU ganhou mais destaque após entrar em vigor a LRF, por meio da fiscalização das contas públicas e as irregularidades quanto à aplicação das receitas públicas.

A Constituição Federal, no art. 71, prevê o controle externo, a cargo do Congresso Nacional (CN), com auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU) e nos artigos. 70 a 74, o controle interno que cada Poder exercerá sobre seus próprios atos.

Para Di Pietro (2012), é interno o controle que cada um dos Poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes. É externo o controle exercido por um dos Poderes sobre o outro; como também o controle da Administração Direta e Indireta.

Para Guerra (2005), o controle interno é o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades administração sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Para Castro (2011), o objetivo do controle interno é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de defesa do cidadão.

Assim, o controle dos recursos públicos será exercido internamente em cada unidade pelos gestores públicos e pelo Sistema de Controle criado pelo próprio governo para exercer controle da gestão dos agentes públicos.

3.1.2. O Controle dos Recursos Públicos pela Sociedade

De acordo com Furtado (2007), é direito da população, e dever do

administrador, divulgar os atos praticados pela Administração a fim de que possam os cidadãos tomar providências necessárias ao controle da legalidade, da moralidade, da eficiência das atividades do Estado. Um dos meios de controle social é o exercido pelos meios de comunicação, que por meio de reportagens, trazem fatos e notícias relativos às ações da administração pública.

Para Aguillar (1999, p. 248):

“há basicamente duas frentes de avaliação da capacidade de controle social dos serviços públicos. De um lado, o controle que efetivamente caiba a setores da sociedade diretamente sobre os serviços públicos, sejam eles desempenhados por empresas privadas ou pelo próprio Estado. De outro lado, o poder de que desfruta a sociedade para interferir nas decisões estatais a respeito dos órgãos reguladores, na sua composição e modelagem”.

Para Santos (2003), controle social:

É modalidade de controle externo cujo agente controlador é a sociedade civil organizada ou o cidadão, quando este age individualmente por meio de instrumentos jurídicos colocados à sua disposição, tais como as denúncias ou representações à Corte de Contas. O controle social, mecanismo de manifestação da cidadania ativa, é exercido por meio da participação popular soerguendo-se como forma de expressão da democracia direta, pois se trata da participação direta do cidadão. O controle exercido pela sociedade manifesta-se por iniciativas individuais dos cidadãos, pela participação em audiências públicas e por meio de órgãos colegiados, tais como os conselhos gestores de políticas públicas criadas para a fiscalização e acompanhamento de transferências da União para os Estados e Municípios.

Segundo Matias-Pereira (2012), a LRF apresenta-se como um marco institucional e cultural relevante para viabilizar o controle social do país. Como instrumento inovador das Finanças Públicas no Brasil, ficou estabelecido por meio dela que todos os governantes devem obedecer às normas e limites para administrar as finanças públicas, prestando contas sobre como gastam os recursos que os contribuintes colocaram à disposição dos governantes. Além disso, a LRF representa um fator de mudança cultural para a sociedade, pois podemos verificar que seu enfoque não está simplesmente no aspecto punitivo.

De acordo com Guerra, (2005) não adianta propiciar os mecanismos para a participação social no controle da Administração, é imperativa a criação de programas voltados para a formação do cidadão consciente de seu papel na sociedade.

O artigo 48, parágrafo único, incisos I e II e o artigo 49 da Lei Complementar relata o seguinte:

Art. 48 (...) Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes

orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público.

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Estes artigos mostram uma participação da sociedade no processo de prestação de contas da gestão pública brasileira e um avanço nas finanças públicas. A não divulgação dos dados e atos governamentais terá como consequência sanções institucionais e pessoais.

O art. 49 deve ser lido junto com o disposto no art. 56 dessa lei, o qual determina que não serão apenas as contas do Poder Executivo que ficarão à disposição da sociedade, mas também a dos Poderes Legislativo, Judiciário, Ministério Público e de todos os órgãos públicos.

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Art. 56. As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas.

3.2. Transparência

Segundo Moacir, Francisco e Valmir (2004), a gestão fiscal transparente é aquela em que os atos praticados pelo gestor público são divulgados amplamente de forma clara e objetiva à sociedade toda. Eles concordam com Nascimento e Debus (2002), que a transparência é um mecanismo de controle social, o foco desse quesito na LRF, são as normas de escrituração e consolidação das contas públicas brasileira e à instituição de novos relatórios e a obrigatoriedade da divulgação dos recursos públicos em meio eletrônico que será acompanhado pela sociedade.

3.2.1. A Transparência na Administração Pública

Segundo, Flávio, Adauto, José, Nélio e Rosângela (2011), a transparência da gestão fiscal é tratada na Lei como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso as informações relativas às atividades financeiras do estado e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação, segundo os padrões de confiabilidade, abrangência e comparabilidade, dessas informações.

Assegurando o acesso público à informação sobre as atividades fiscais, que devem ser observadas na gestão dos recursos públicos, com a publicação de relatórios e demonstrações, disponíveis em meio

eletrônico. Assim, a sociedade informada atua como um agente de controle paralelamente aos órgãos oficiais. Mas o princípio de transparência não se confunde com o princípio de publicidade, pois não basta apenas a divulgação dos atos e dos números da gestão, é necessário também que a sociedade em geral tenha condição de interpretá-los.

Para Matias-Pereira (2012), os cidadãos são convidados a tomarem as decisões sobre a melhor forma de aplicar os recursos e acompanhar a fiscalização na prestação de contas. Mas terão de fazê-los. Para isso terão à sua disposição as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo durante todo o exercício, no âmbito tanto do respectivo Poder Legislativo, como do órgão técnico responsável por sua elaboração. É essencial, nesse esforço, que os Estados e Municípios busquem regulamentar com a brevidade possível essas atividades.

Para Castro e Garcia (2008), não basta dar transparência à sociedade, pois há aquele administrador que não sabe fazer e há aquele que sabe fazer errado, resultando em divulgação de dados errados, por incompetência, ou por má-fé. A auditoria precisa atuar validando e dando credibilidade aos dados divulgados, tornando-se responsável por controlar a qualidade dos mesmos.

Ainda segundo esses autores, citando Garcia (2003), mesmo com todos os avanços que a metodologia tem trazido, ainda persistem dificuldades que estão relacionadas à própria linguagem usada na área orçamentária. Como esses conceitos são dominados apenas pelas pessoas responsáveis à área, faz com que a população tenha dificuldade para dominar os conceitos e entender o que está em jogo. Para ele, é possível que o governo possa simplificar esses processos e tornar mais efetiva a transparência administrativa quanto aos dados do orçamento e da execução física das obras e serviços, conduzindo ao efetivo cumprimento do princípio da publicidade da gestão pública. A simples publicação de relatórios e balanços não tem atendido ao dever da Administração Pública de dar publicidade de seus atos, pois os cidadãos, como explicado anteriormente não dominam o assunto.

O Manual de Transparência Fiscal, do Fundo Monetário Internacional, estabelece, como um dos seus princípios no código de boas práticas, que o público deve ser plenamente informado sobre as atividades fiscais passadas, presentes e programadas e sobre os principais riscos fiscais.

Pode-se encontrar a transparência nos seguintes artigos da LRF:

- a) Deverão ser realizadas audiências públicas em que serão discutidos os instrumentos do processo orçamentário, ou seja, o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual (paragrafo único do artigo 48)
- b) Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1o do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais. (§ 4o do artigo 9)
- c) As contas de gestão de cada ente da federação ficarão à disposição dos contribuintes durante o ano, tanto na Casa legislativa quanto no órgão

responsável por sua elaboração. (§ 3o do artigo 31)

d) Sem prejuízo das atribuições próprias do Senado Federal e do Banco Central do Brasil, o Ministério da Fazenda efetuará o registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, garantido o acesso público às informações. (§ 4o do artigo 32)

e) Cada ente da federação manterá uma página na internet, na qual divulgará os orçamentos, balanços e pareceres dos TCU sobre as contas dos gestores (art. 48). Caso um ente não disponha de recursos para o cumprimento desta exigência, a União dará o apoio necessário (art. 64), além de ser ela a responsável pela divulgação das contas de todas as esferas do governo, de forma consolidada (art. 51o).

3.2.2. Formas de Transparência na Gestão dos Recursos Públicos

A LRF refere-se aos instrumentos de transparência na gestão fiscal, da seguinte forma:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

- I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

A LRF considera-se instrumentos de transparência:

- a) Os planos, os orçamentos e a LDO;
- b) As prestações de contas e o respectivo parecer prévio;
- c) O Relatório Resumido da Execução Orçamentária e a sua versão simplificada;
- d) O Relatório de Gestão Fiscal e sua versão simplificada.

Segundo Flávio et. al., (2011), a gestão fiscal transparente é aquela em que os atos praticados pelo gestor público são divulgados de forma clara e objetiva à sociedade. A transparência é assegurada a população mediante incentivo à participação popular e a realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão dos planos da LDO.

3.3. Responsabilidade

De acordo com Nascimento e Debus (2002), a responsabilidade está vinculada à atuação do agente na arrecadação e na aplicação desses recursos e à observância do equilíbrio financeiro da execução orçamentária. Preceitua a Lei no 101/2000, em seu artigo 11, que:

“constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a

instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”.

A LRF procura coibir e responsabilizar os agentes públicos a não realizem despesas que possam comprometer receitas ainda não realizadas.

Para Silva (2002 p. 18-19):

A LRF representa um instrumento eficaz no auxílio aos governantes, quanto à gerência dos recursos públicos, primando por regras claras e precisas, que deverão ser aplicadas a todos os gestores de recursos públicos, bem como em todas as esferas de governo, desde que relacionadas à gestão do patrimônio público, e gestão da receita e despesa públicas, bem como ao endividamento do setor público em geral.

3.3.1. Sanções Institucionais para o Descumprimento da LRF

As sanções institucionais correspondem à interrupção de transparências voluntárias (e à sua contratação) realizadas pelo Governo Federal, ao impedimento de contratação de operação de crédito e à impossibilidade para a obtenção de garantias da União para a contratação de operações de crédito externo. Com relação ao controle das operações de crédito, o Banco Central (BC) é a instituição que vinha acompanhando a dívida pública brasileira, inclusive o volume de contratações de operações de crédito de Estados e Municípios. A partir da Resolução no 43, de 21 de dezembro de 2001, este papel caberá ao Ministério da Fazenda (Nascimento, Edson Ronaldo, 2002, p. 126).

Segundo Matias-Pereira (2012), os esforços desenvolvidos pela Controladoria Geral da União e pelos tribunais de contas sobre os órgãos da administração pública que não estão cumprindo o disposto na LRF podem ser avaliados pelo aumento da suspensão das transferências voluntárias, das garantias e da contratação de operações de crédito, inclusive nas operações de Antecipações de Receitas Orçamentárias.

3.3.1.1. Sanções Pessoais

Paralelamente às sanções institucionais, descritas no próprio texto da LRF, o descumprimento dela poderá representar para o administrador público a aplicação de penalidades penais e administrativas, de acordo com a Lei no 10.028, de 10/10/2000, a chamada Lei de Crimes. Cumpre ressaltar que a Lei no 10.028 alterou o Decreto-Lei no 2.848, de 7/12/1940 (Código Penal), a Lei no 1.079, de 10/04/1950 (define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento) e o Decreto-Lei no 201, de 27/02/1967 (dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e vereadores, e dá outras providências). (Nascimento, Edson Ronaldo, 2002, p. 128).

A sanção penal, nos termos da Lei de Crimes, recairá sobre aquele administrador público que não seguir as regras gerais da LRF, desde a confecção das leis orçamentárias no termos de seu artigo 4º, até a publicação de todos os relatórios exigidos, passando pela observação dos limites para a contratação de pessoal, serviços terceirizados e endividamento (Nascimento, Edson Ronaldo, 2002, p. 128).

As sanções pessoais recairão diretamente sobre o agente administrativo,

importando na cassação de mandato, multa de 30% dos vencimentos anuais, inabilitação para o exercício da função pública e detenção, que poderá variar entre 6 meses e 4 anos. Resguarda a LRF, no seu artigo 25, a garantia para a continuidade de transferências relativas às ações de saúde, educação e assistência social. Isto no que diz respeito àqueles convênios já em execução. O ente que estiver descumprindo a LRF não poderá contratar novos convênios, nem mesmo aqueles destinados às ações citadas anteriormente (Nascimento, Edson Ronaldo, 2002, p. 128).

3.3.1.1.2. Responsabilidade dos Agentes Público

Na concepção de Alexandrino e Paulo (2009), agente público é:

Toda pessoa física que exerça, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, por eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer forma de investidura ou vínculo, mandado, cargo, emprego ou função pública.

Segundo esses autores, os agentes públicos podem ser classificados em:

- a) Agentes políticos;
- b) Agentes administrativos;
- c) Agentes honoríficos;
- d) Agentes delegados; e
- e) Agentes credenciados.

Para Marcelo Leonardo (2001):

A Lei Federal no 10.028, de 19 de outubro de 2000, define novos crimes contra a administração pública, que estão sendo chamados de “crimes de responsabilidade fiscal”. Assim, desde 20 de outubro de 2000, temos mais uma lei para exercer controle sobre os atos dos administradores públicos federais, estaduais e municipais, no que diz respeito às finanças públicas. A lei forma um conjunto com a denominada lei de Responsabilidade Fiscal, prevendo como crime as condutas dos gestores públicos e ordenadores de despesas públicas que violarem certos preceitos desta.

Trata-se de mais um instrumento legislativo para aprimoramento da administração pública brasileira, visando à efetiva punição dos agentes políticos e funcionários públicos que, dolorosamente, gerirem as finanças públicas de forma ilegal ou lesiva ao interesse público, prejudicando toda a população, responsável pelo pagamento dos tributos.

Na segunda parte da mesma Lei no 10.028, altera-se a Lei n. 1.079, que define os crimes de responsabilidade, que podem levar ao Impeachment dos chefes de Poder Executivo, nas três esferas do governo, ou perda do cargo ou mandato dos demais agentes políticos ou funcionários públicos, acrescentando-se novas hipóteses de condutas consideradas ilegais ou lesivas às finanças públicas e à lei orçamentária.

A previsão de criminalização da conduta de chefes de executivo municipal mereceu atenção especial, na nova lei penal, que, também, altera o Decreto-Lei n. 201, de 1967, que trata dos “crimes de responsabilidade de prefeitos”, acrescentado a definição de novos tipos penais, relativos a eventual conduta

dolorosa dos mesmos, na gestão fiscal das contas públicas do município.

A LRF versa sobre a administração pública e atrela-se ao processo administrativo como norteador de condutas. Neste sentido, deverão ser observadas as normas inerentes ao processo administrativo, regulado por meio das disposições da Lei nº 9.784, de 29/01/99. Dentre os princípios gerais do processo administrativo, que norteiam a conduta dos agentes públicos, destacamos: o da legalidade, o da publicidade e o do contraditório e o da ampla defesa. A violação dos princípios administrativos é chamada de improbidade administrativa, regulada pela Lei nº 8.429/92.

Os atos de improbidade administrativa encontram-se no § 4º do art. 37 da Constituição Federal de 1988:

§ 4º Os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.

A LRF não contém dispositivos penais. Em seu artigo 73, submetem-se aqueles que se furtarem de seus requisitos às punições do Código Penal, das Leis nº 1079/50 e 8429/92, o Decreto-Lei nº 201/67 e demais normas da legislação pertinente, como a Lei nº 10.028/00 conhecida como Lei de Crimes Fiscais. As seguintes ações apresentam tipificações:

- a) Ordenar operações de crédito sem autorização legislativa ou que supere os limites estabelecidos na Resolução do Senado Federal;
- b) Inscrever despesas em Restos a Pagar sem o prévio empenho e/ou superando o limite legal;
- c) Assumir obrigações nos oito últimos meses de mandato, sem que estejam amparadas com saldos em caixa;
- d) Ordenar despesas não autorizadas por lei;
- e) Prestar garantias sem receber contra garantias;
- f) Não cancelar restos a pagar;
- g) Aumentar a despesa de pessoal nos últimos cento e oitenta dias dos mandatos;
- h) Ofertar títulos públicos sem autorização do legislativo e/ou sem registro no Banco Central (BC).

O Decreto-Lei nº 201/67, de 27/02/1967, define algumas infrações político-administrativas dos Prefeitos Municipais sujeitas ao julgamento pela Câmara dos Vereadores, e cuja punição reside na perda do cargo e inabilitação por cinco anos para o exercício de cargo ou função pública.

Além destas, a Lei nº 10.028/00 tipificou as infrações que são passíveis de sanções pecuniárias. Estas penalizam com multa de 30% (trinta por cento) dos seus vencimentos anuais, quando incorrer qualquer das seguintes ações:

- a) Não enviar ou deixar de divulgar o relatório de gestão fiscal - RGF;
- b) Apresentar a Lei de Diretrizes Orçamentárias sem o Anexo de Metas

Fiscais;

- c) Não "congelar" verbas e quotas financeiras quando os resultados esperados estiverem comprometidos;
- d) Não reduzir a despesa de pessoal naquilo que superar o limite máximo.

Os crimes contra as finanças públicas não excluem o seu autor da reparação civil do dano causado ao patrimônio público. Certamente que a punição criminal baseada na Lei de Crimes levará ainda o transgressor a responder por outros crimes associados. Considerando ainda que o Poder Legislativo, junto com os Tribunais de Contas, são os órgãos competentes para a fiscalização das contas da administração pública, no que tange ao cumprimento da LRF, não há dúvidas de que cresce a importância e o poder destes órgãos com a Lei de Responsabilidade Fiscal. (Nascimento, Edson Ronaldo, 2002, p. 132).

No que se refere à apuração de irregularidades, está poderá ser motivada a partir de sindicâncias, processo administrativo disciplinar, ou mesmo a partir de comissão parlamentares de inquérito, essas, a princípio de caráter político mas com desdobramentos na esfera judicial. Já a denúncia de irregularidades poderá ser feita pelos próprios órgãos públicos ou pelo cidadão, devendo essas serem apuradas até que sejam esclarecidos os fatos. Além disso, o convívio com a irregularidade, sem a denúncia aos órgãos competentes (Tribunal de Contas, Ministério Público), nos termos do Código Penal configura-se como crime de condescendência criminosa (Nascimento, Edson Ronaldo, 2002, p. 132).

Ressalve-se, por fim, que a responsabilidade pela gestão pública é do administrador público, ou seja, daquele que tem o poder de decisão. Neste caso, uma vez tomado conhecimento de irregularidades, terá a obrigação de promover a apuração dos fatos sob pena de crime de responsabilidade (Nascimento, Edson Ronaldo, 2002, p. 132).

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa realizada ao logo deste artigo permitiu verificar os elementos inovadores trazidos pela LRF, quanto ao controle, à transparência e à responsabilidade dos agentes públicos. Para tanto, foram introduzidos o controle e a transparência dos recursos públicos, e ainda levantados os principais pontos que podem gerar responsabilização e sanção dos agentes públicos.

Dentro das inovações, destaca-se para a referida Lei o controle Estatal e o Social. Para o Estatal cabe citar os controles exigidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, tais como: Anexos de Metas Fiscais, em que se exige o estabelecimento de metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas à receita, à despesa, aos resultados nominais e primários e aos montantes da dívida pública; e o Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas.

A LRF também trouxe incrementos ao controle de gastos com pessoal ativo, inativos e pensionistas, das despesas de caráter continuado, limitou os gastos referentes aos restos a pagar, dívida mobiliária e consolidada, bem

como exigiu maior controle na concessão de garantias e contra-garantias, dentre outros controles estatais que buscam maior rigor na obtenção e aplicação dos recursos.

Já o controle social inclui mecanismos que o cidadão pode dispor para alcançar a soberania popular, por meio da iniciativa de projetos de lei de interesse específico, direito de petição contra ilegalidade ou abuso de poder, o direito de denunciar irregularidades e de receber informações dos órgãos públicos, bem como propor ação popular.

E disso depreende-se que a sociedade poderá exercer o seu papel no controle dos recursos públicos por meio de informações disponibilizadas pelos governantes e dos relatórios, tais como: relatório resumido, relatório de gestão fiscal e relatório de contas anual. Pois, essas informações são publicadas no diário oficial e em meios eletrônicos permitindo com isso, o acesso e controle da sociedade.

Apreende-se aqui, que com o advento da LRF, foi atendido o princípio constitucional da publicidade, entretanto, e tendo em vista a complexidade do teor orçamentário, o princípio da clareza ainda está relegado a ajustes posteriores.

Assim, com uma gestão responsável e com a observância dos princípios de legalidade, moralidade, transparência e publicidade, aliada à honestidade, eficiência e eficácia na aplicação do dinheiro público, a sociedade terá um melhor controle das despesas e uma aplicação mais eficiente dos serviços oferecidos pelo Governo, permitindo uma economia, e por consequência, uma disponibilidade de recursos capaz de atender às exigências de investimentos em programas socioeconômicos.

Vale asseverar que a LRF surgiu da necessidade de serem estabelecidas normas de finanças públicas, capazes de modificar a forma irresponsável que alguns agentes públicos vinham tratando a coisa pública, sem sofrer qualquer sanção, pois a legislação anterior era ineficaz para punir os infratores. A LRF aliou-se ao Código Penal para propor sanções no caso de descumprimento das normas contidas e responsabilizar desvios de conduta.

Por fim, e não menos importante, julgo oportuno salientar que a LRF visualiza o equilíbrio das contas públicas, por meio de uma gestão dos recursos públicos adequada, e com isso busca estabelecer mecanismos próprios, permitindo ainda que o dispositivo de controle social sirva de proteção para uma boa prática de gestão pública.

REFERÊNCIAS

- AGUILLAR, Fernando Herren. Controle social de serviços públicos. São Paulo: M.Limonad, 1999.
- ALEXANDRINO Marcelo; PAULO, Vicente. Direito administrativo descomplicado – 17. Ed. Ver., atual. E ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.
- ANTUNES, J. Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles Internos. 1998. Página. 61. Dissertação. (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – FEA/USP, São Paulo.
- ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. Economia do Setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Administrativo. 4. ed. São Paulo. Ed. Saraiva, 2000.
- BRASIL Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.
- _____. Lei n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e dá outras providências.
- _____. Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- _____. Lei no 10.028, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967.
- _____. Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.
- _____. Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências.
- _____. Decreto-lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências.
- CASTRO, Domingos Pobel de. Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público; Integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditorias e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 4a Edição. São Paulo: Atlas, 2011.
- CASTRO, Domingos Pobel de, GARCIA, Lelce Maria. Contabilidade pública no Governo Federal: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CGU. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Gestão de Recursos Públicos Federais. Brasília: CGU, 2005. Disponível na Internet em: <http://www.cgu.gov.br/>. Acessado em 02/11/2012.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo, 25. Ed – São Paulo: Atlas, 2012.
- FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Manual de Transparência Fiscal. 2007. Disponível em: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>
- FURTADO, Lucas Rocha. Curso de Direito Administrativo. 1. Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- GUERRA, Evandro Martins. Os Controles Externos e Internos da Administração Pública. 2 a edição revisada e ampliada. Editora fórum, Belo Horizonte: 2005.
- LEONARDO, Marcelo. Crimes de responsabilidade fiscal: crimes contra as finanças públicas; crimes nas licitações; crimes de responsabilidade de prefeitos. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- MARCUZZO, Juliana Luisa; FREITAS, Luis Antonio Rossi de. A contabilidade gerencial e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Sociais e Humanas/ Universidade Federal de Santa Maria, Centro de Ciências Sociais e Humanas, Vol. 13 n. 1 (janeiro/dezembro, 2000). Revista Eletrônica de Contabilidade Curso de Ciências Contábeis UFSM. Volume 1. Nf.1 Set-Nov/2004.
- MATIAS-PEREIRA, José. Finanças Públicas: Foco na Política Fiscal, no Planejamento e Orçamento Público. 6 o Edição. São Paulo. Atlas, 2012.
- MOTTA, Carlos Pinto, SANTANA, Jair Eduardo, JACOB FERNANDES, Jorge Ulisses, e ALVES, Leo da Silva. Responsabilidade Fiscal: São Paulo. Ed. Santos, 2000.
- NASCIMENTO, Edson Ronaldo, Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília, ESAF, 2002.
- NOBREGA, Marcos. Lei de Responsabilidade Fiscal e leis Orçamentárias. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.
- NUNES, Selene Peres. Manual Básico de Treinamento para Municípios. 1a edição, 2001.
- PINTO, Marcio Percival Alves, JUNIOR, Geraldo Biasoto (Org.). Política Fiscal e desenvolvimento no Brasil. Campinas, SP: Editora da Unicamp, 2006.
- PIRES, João Batista Fortes de Souza. Contabilidade pública. 7. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2002
- ROSA, Maria Berenice. Contabilidade do Setor Público. São Paulo: Atlas, 2011.
- SANTOS, Jair Lima. Tribunal de Contas da União & Controles Estatal e Social da Administração Pública. Curitiba: Juruá, 2003.
- SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual da Receita Nacional, 2007. Disponível em: [http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual_Proc edimentos_RecPublicas.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual_Proc%20edimentos_RecPublicas.pdf)
- SILVA, Francis Waleska Esteve da. A lei de responsabilidade fiscal e os seus princípios informadores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.
- SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das normas constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2007.
- SILVA, Moacir Marques, AMOREIM, Francisco Antônio de, SILVA, Valdir Leôncio da. Lei de Responsabilidade Fiscal para os Municípios: Uma Abordagem Prática. São Paulo: Atlas, 2004.
- VICCARI Junior, Adauto; Cruz, Flávio da (coordenador); Glock, José Osvaldo; Herzmann, Nélio; Tremel, Rosângela. Lei de Responsabilidade fiscal comentada: lei complementar no 101, de 4 de maio de 2000 – 7 ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

O MÉRITO DO CIENTISTA DA CONTABILIDADE NO CONTROLE INTERNO DO SETOR PÚBLICO MUNICIPAL

**MARCELO LIMA DA COSTA
UDF**

MARCELO LIMA DA COSTA

Centro Universitário do Distrito Federal UDF

Curso: Ciências Contábeis

Coordenador: Eurípedes Rosa do Nascimento Júnior

Professor Orientador: Jonas Medina

RESUMO

O presente artigo abordará sobre o Controle Interno no âmbito da Administração Pública Municipal. O referido Controle é uma realidade cada vez mais frequente e importante em todas as esferas de governo, pois é com ele que se assegura o bom gerenciamento dos recursos públicos. Será destacado, que o mesmo está previsto na Constituição Federal e também na Lei de Responsabilidade Fiscal, dispositivos que determina a sua implantação. Combinado a isso, este estudo ainda salientará o conceito de Controle Interno na Administração Municipal, sua importância, características, legalidade e a dificuldade de implantação em municípios mais carentes.

Palavras -Chave: Controle Interno, importância, implantação e Administração Municipal.

1. INTRODUÇÃO

O Controle Interno, tanto nas empresas privadas com ou sem fins lucrativos quanto na administração pública, exerce um trabalho de muita relevância no que diz respeito à tomada de decisões, mensuração ou avaliação de determinadas ações e além de solucionar problemas.

Nas entidades privadas os Controles Internos são utilizados há bastante tempo como auxiliares dos gestores para à tomada de decisões, no efetivo controle de gastos e objetivando principalmente a obtenção de lucros.

Na Administração Pública o seu objetivo principal é o equilíbrio financeiro entre as receitas e despesas, visando o bem estar coletivo, já nas organizações privadas o foco é muito diferente, pois as mesmas têm por foco angariar lucros e distribuir dividendos.

Entretanto, apesar da Administração Pública possuir objetivos diferentes das empresas privadas, o Controle Interno vem mostrar a sua importância para ajudar a conquistar os objetivos de quaisquer organizações.

Sabe-se que as empresas privadas veem usando em vários períodos os controles internos com ferramenta de gestão, porém na administração pública o assunto é normatizado pela Constituição Federal promulgada em 05 de outubro de 1988 nos artigos 70 a 75, e além de constar na Lei de Responsabilidade Fiscal que é a Lei Complementar no 101 de 04 de maio de 2000, nos seus artigos 1º parágrafo 1º e 59. No entanto na esfera Municipal os controles internos vêm sendo constituídos recentemente devido a algumas séries de cobranças feitas pelos Tribunais de Contas Estaduais e dos Municípios.

É notório salientar que os Municípios têm certas dificuldades e possuem determinadas barreiras para gerenciar os recursos públicos, principalmente no que tange estes serem desprovidos de um departamento contábil eficiente com contador público em cargo efetivo. Com isso, para que os Municípios possam efetivamente controlar o erário é necessário que os mesmos possuam um departamento de controle interno bastante eficiente e eficaz e nos padrões de profissionalismo das grandes empresas privadas e além do mais para que cumpram a constituição e as leis referentes ao assunto e também ao princípio da transparência.

Com isso, é válido destacar a importância do Controle Interno nos Municípios, suas normas legais e dificuldades de implantação.

2. CONTROLE INTERNO

O significado de controle conforme o dicionário Aurélio (2008, p. 265) é "Ato ou efeito de controlar. Fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas e órgãos, para que não se desviem das normas preestabelecidas. Autocontrole".

Com base no significado do dicionário Aurélio abriu-se um leque para o seu entendimento no que diz respeito ao controle interno para a Administração Pública principalmente para os estudiosos e doutrinadores desta área. (Alexandra, 2006)

MEIRELES (2005, p. 659) conceitua o controle interno:

"A Faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro. Que permitem o ajustamento ou a correção dos rumos para o atingimento das metas e programas aprovados e subsidiem novos planejamentos. A ausência de controle traz como consequência a não correção dos rumos, gerando desperdício e mau uso dos recursos públicos, facilitando, inclusive, a corrupção e os desvios e obrigando a sociedade, responsável pelo custeio do Estado, a arcar com custos maiores".

Segundo CATTELI (2000, p. 47) o controle interno é definido como:

"O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados e utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos 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".

E outro estudioso ANDRADE (2002, p. 6) informa que:

"O controle interno subordina-se ao titular do órgão ou da entidade, tendo como função acompanhar a execução dos atos indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil, patrimonial e operacional, bem como os controles administrativos de um modo geral".

Nota-se que o conceito de controle interno no âmbito da administração pública diz respeito à função corretiva, o ato de fiscalizar, opinar, verificar o atual cumprimento da legislação inerente às ações da administração, prevenindo desta forma o mau uso e desperdício de dinheiro público. (Alexandra, 2006)

O controle é uma espécie de monitoramento de atividades exercidas pelos componentes de uma entidade ou órgão e também a verificação de todos os procedimentos precípuos daquela organização se estão em conformidade com o que foi planejado. (CNM, 2012 p. 107)

A Constituição Federal de 1988 traz em seu artigo 70 o sistema de controle interno como órgão fiscalizador de cada Poder:

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

Observa-se que além do controle interno ser fiscalizador, verificador, auxiliar direto do órgão que está subordinado, é também uma obrigação legal, devendo ser criado em todos os entes públicos sob pena de

descumprimento de normas constitucionais. (Alexandra, 2006)

Ganhou-se mais destaque o assunto de controle interno governamental, em especial pela sua previsão na Constituição Federal, quando surgiu a Lei Complementar 101/00, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que torna obrigatória a adoção de medidas rigorosas para o controle das contas públicas para a Administração. (Oliveira, 2012)

Uma Lei Específica formalizará o sistema de controle interno no âmbito municipal, a qual regulará a sua atuação a fim de atender o contido no artigo 31 da Constituição Federal. (Roberto, 2008)

Conforme o artigo 31 da Constituição Federal:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

3. OBJETIVOS

Consoante no artigo no 74 da Constituição Federal em vigor, menciona os objetivos do controle interno os quais são os seguintes:

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, e forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à 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;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Nota-se que o controle interno possui como objetivos a guarda, a proteção e também a manutenção dos bens patrimoniais, a verificação das aplicações das normas e princípios adotados, observar a exatidão e a confiabilidade das informações contábeis na finalidade de evitar perdas, danos e desperdícios ao erário e identificar os responsáveis pelas fraudes. (Adiléia et al, 2012)

Isso exige do controle interno certa atenção voltada para a execução dos programas, a fim de que as metas previamente delineadas sejam atingidas. (Reis, 2000)

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 37 normatiza que o controle interno estabeleça os Princípios Básicos da Administração Pública:

Art. 37 – A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]

A Constituição Federal trouxe o princípio da eficiência com o objetivo de transformar administração burocrática em administração gerencial. (Alexandrino, 2004)

Conforme MEIRELLES (2005 p.96):

Eficiência é o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

Este artigo da Carta Magna Brasileira define quais são os cinco princípios básicos que devem ser adotados pelos gestores na administração pública. É notório salientar que estes princípios não são postos em prática, com isso torna-se importante o trabalho dos controles internos dentro dos órgãos públicos. (Adiléia et al, 2012)

Observa-se que a administração pública não se limita nos cinco princípios anteriormente citados, e sim, em vários outros de muita relevância para os atos administrativos. Porém, o que o artigo 37 da Constituição Federal vem normatizar basicamente os objetivos precípuos dos controles internos perante os atos praticados pelos gestores públicos. (Adiléia et al, 2012)

O Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão (2009, p. 08) informa o seguinte:

O controle interno, no âmbito de uma Prefeitura, visa, em última análise, garantir a integridade do patrimônio público e verificar a conformidade entre os atos praticados pelos agentes públicos e os princípios legais estabelecidos, auxiliando o gestor na correta aplicação dos recursos, garantindo que os mesmos se traduzam efetivamente em bens e serviços públicos que beneficiem os cidadãos, além de fortalecer a gestão pública, contribuindo para evitar erros, fraudes e desperdícios.

Segundo Carlotto (2008) o controle interno tem como objetivo de auxiliar os atos praticados pelos gestores públicos de modo hábil e econômico, podendo ser exercido de várias formas.

A forma Preventiva busca evitar a ocorrência de erros, fraudes ou irregularidades e a Corretiva busca retificar eventuais erros, desperdícios e também irregularidades, e além do mais tem caráter punitivo. (Carlotto, 2008)

4. O CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS

4.1. DIFICULDADE DE IMPLANTAÇÃO

Sabe-se que os municípios possuem autonomia política, administrativa e financeira, limitadas pelos princípios contidos na própria Constituição Federal e também nas Constituições Estaduais. Isso significa dizer que os municípios possuem a capacidade de legislar e prover a sua própria administração em pro do interesse público coletivo local. (Roberto, 2008)

Após ter exposto a presunção legal dos controles internos, seus objetivos e conseqüentemente a sua tamanha importância e necessidade na real conjuntura brasileira, faz-se necessário mostrar que existem muitas barreiras e dificuldades de implantação dos controles internos em vários municípios principalmente nos mais carentes. (Alexandra, 2006)

A dificuldade principal encontrada em determinados municípios, baseia-se na falta de um departamento de contabilidade, exercido por contador público devidamente registrado no conselho regional, concursado e investido em cargo efetivo. (CNM, 2012)

São poucos os municípios que realizam concursos públicos para provimento em cargos administrativos, pois os mesmos são preenchidos por servidores temporários em cargos comissionados, os quais são substituídos a cada mudança de gestor, existindo assim uma alta rotatividade de funcionários. Em consequência disso, estes trabalhadores de contrato temporário, prejudicam tanto a administração municipal quanto a população que necessita dos seus serviços. Pois esses servidores não possuem experiência administrativa, são despreparados, além de não terem um conhecimento técnico e até mesmo certo aprofundamento nas leis que regem os atos administrativos e nas ações a serem praticadas. (Alexandra, 2006)

Com isso, municípios que têm suas prestações de contas reprovadas e que possuem outras pendências, principalmente com a União, deixam de firmar convênio e parcerias com os Governos Federal e o Estadual. (Pedro, 2002)

O Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE/PR) no ano de 2007 definiu alguns critérios para que a lei complementar 101/00 fosse cumprida.

Os principais critérios são:

- a) O Controlador NÃO PODERÁ SER CARGO COMISSIONADO, isto é, ele poderá ser um servidor já efetivado no cargo e receberá Função Gratificada pela diferença de Função, mas um servidor que é um Cargo de Comissão (CC) não poderá exercer o cargo de Controlador, sob o risco de ter as contas de 2007 desaprovadas. O Município poderá efetuar concurso para o Cargo;
- b) Não poderá ser funcionário em Estágio Probatório;
- c) Na entrega do PCA – PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS de 2007 – será cobrado o Relatório de Controle Interno das Câmaras e Municípios;
- d) Com base na LEI COMPLEMENTAR no 113 de 15/12/2005, denominada “Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná” que determina em seus Artigos, conforme abaixo citado, o TCE desaprovará as contas do Município/Câmara que não estiver executando o Controle Interno até 31/12/2007:

“Art. 7º Os gestores emitirão sobre as contas e o parecer do controle interno, pronunciamento expresso e indelegável, nos quais atestarão haver tomado conhecimento das conclusões neles contidas”.

“Art. 8º A falta de instituição do sistema de controle interno poderá sujeitar as contas ou o relatório objeto do julgamento à desaprovação ou recomendação de desaprovação, sem prejuízo das penalidades previstas em lei ao respectivo responsável por omissão injustificada no atendimento ao seu dever legal.”

Os Tribunais de Contas Estaduais e Municipais já sabidos das dificuldades de criação dos controles internos em vários municípios devido principalmente uma questão política que é a grande contratação de servidores apadrinhados em cargos de comissão, veem normatizando atos para que as prefeituras se adaptem a nova realidade brasileira. (CNM, 2012)

Outro tópico que prejudica a efetivação do controle interno é uma existência significativa de “trabalhadores fantasmas”. Isto praticamente impossibilita a realização de um certame para o provimento em cargo efetivo, pois na grande maioria dos municípios a folha de pagamento está no limite estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, impedindo assim, uma contratação de novos servidores. (Alexandra, 2006)

Como dito anteriormente, muitos municípios não possuem um departamento de contabilidade adequado com pelo menos um profissional bacharel em ciências contábeis.

Nota-se que estas prefeituras até possuem funcionários com nível superior em outras áreas de formação, mas os mesmos trabalham na contabilidade. Isso faz com que por falta de formação técnica o município deixa de receber verbas por inadimplência, como ocorre, por exemplo, no caso do repasse da União, no tocante ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Geralmente o motivo da suspensão do repasse está relacionado com a dívida das prefeituras com Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). (CNM, Coletânea gestão 2013-2016; Finanças; p, 17)

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para que a administração municipal possa cumprir a sua principal missão, que é o bem estar da coletividade. É de suma importância que as prefeituras enfrentem e quebrem barreiras políticas, pois, somente e por via da implantação do controle interno é que estas possuirão uma logística necessária para gerenciar de forma correta o dinheiro público.

Depreende-se nesta pesquisa que o mérito de se implantar o sistema de controle interno no âmbito da administração pública municipal, que tem seu alicerce e é normatizado pela legislação brasileira, diretrizes e princípios de gestão administrativa. E com a referida implantação estas administrações buscarão amenizar e controlar as reais dificuldades encontradas em vários municípios, em geral nos mais carentes, para assim, apresentar à sociedade um modelo transparente de Gestão. (Adiléia et al, 2012).

Nota-se que são vários os melhoramentos advindos dos sistemas de controle interno. Por isso, não se deve levar em consideração que o controle interno é mais um custo oneroso para o ente, mas sim como uma ferramenta de gestão que garantirá um melhor emprego dos recursos públicos, a fim de prevenir e reduzir fraudes e desperdícios ao erário, de uma forma organizada e eficiente. (Galante, 2005)

Contudo, e a fim de se obter êxito no controle interno na administração municipal é preciso superar as dificuldades apontadas e promover, se necessário, os ajustes de toda a estrutura administrativa das prefeituras, bem como conscientizar e levar ao comprometimento prefeitos, secretários e a população como um todo.

Entretanto é válido destacar a relação dos fatos anteriormente mencionados, e concluir que, a maior dificuldade enfrentada nos municípios é puramente uma vontade política por parte de prefeitos, secretarias e sociedade. Convergindo assim a Administração Municipal para o foco da realidade do País, ou seja, dispensar uma maior preocupação por parte dos gestores municipais e cumprir os dispositivos das exigências legais.

Por fim, e não menos interessante, julgo oportuno enfatizar que a construção de um controle interno de um órgão público, no mínimo deverá obedecer a critérios de isenção e outros, sem descurar que a chefia e supervisão deste, também deverá ficar a cargo de um "Cientista da Contabilidade".

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Direito administrativo. 5. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

ANDRADE, Nilton de Aquino. Contabilidade Pública na Gestão Municipal – São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. 35. Ed., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARLOTO, Gisele. Utilização do controle interno na administração pública municipal como instrumento de controle, fiscalização e gerenciamento. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/articles/10412/1/Utilizacao-do-Controle-Interno-na-Administracao-Publica-Municipal-como-Instrumento-de-Controle-Fiscalizacao-e-Gerenciamento/pagina1.html>>. Acesso em: 23 mar.2013.

CATTELI, Armando. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON. São Paulo: Atlas, 2000.

CLEMENTE, Ademir; DE SOUZA, Diocésar Costa; KUHL, Marcos Roberto; RIBEIRO, Roberto Rivelino Martins Ribeiro. CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UMA AMOSTRAGEM DA IMPLANTAÇÃO NO ESTADO DO PARANÁ. Artigo Científico; 2007.

CNM, Seminário Nacional do Controle de Contas da União e os Municípios; Fiscalização, Controle e Orientação de Final de Mandato, 2012.

CNM, Coletânea Gestão Pública Municipal; gestão 2013-2016; Finanças; Procedimentos para otimizar a arrecadação municipal.

CONTROLADORIA- GERAL DA UNIÃO-CGU; O Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão; Orientação para o Gestor Municipal em início de mandato 2009-2012.

DA SILVA, Pedro Gabriel Kenne. O papel do controle interno na administração pública. Artigo Científico; 2002.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Mini Aurélio, O Dicionário da Língua Portuguesa. 6a. ed. Curitiba; Positivo, 2008.

FINK, Roberto Carlos. O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS E AS CONDICIONANTES PARA O SEU EFETIVO FUNCIONAMENTO; Curso de Especialização em Gestão Pública e Controle Externo, 2008. <http://www.artigonal.com/direito-artigos/auditoria-consideracoes-sobre-a-importancia-do-controle-interno-na-administracao-publica-do-municipio-de-salvador-3662846.html>> Acesso em: 20 abril 2013.

GALANTE, CELSO; Contribuição do Controle Interno para a Transparência e Integridade dos Atos Administrativos nas Prefeituras dos Municípios da AMOSC, Pós Graduação em Ciências Contábeis, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2005.

REIS, Heraldo da Costa. Sistema de controle interno e avaliação do desempenho governamental com utilização das informações contábeis. Instituto Brasileiro de Administração – IBAN. Escola Nacional de Serviços, 2000.

RUFINO, Alexandra Cronemberger. Controle interno no âmbito da administração pública municipal. Artigo Científico; 2006.

SANTOS, Adiléia Ribeiro; LAGOS, Elisângela; DOS SANTOS, Loriane Regina; MORAES, Rayla A Importância Do Controle Interno Na Administração Pública. Municipal. Artigo Científico; 2012.

____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000.

____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964.



REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL E REAVLIAÇÃO DE ATIVOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - UMA ABORDAGEM CONCEITUAL

**JULIANI ALMEIDA PINHEIRO
UDF**

JULIANI ALMEIDA PINHEIRO

Centro Universitário do Distrito Federal UDF

Curso: Ciências Contábeis

Coordenador: Eurípedes Rosa do Nascimento Júnior

Professor Orientador: Jonas Medina

RESUMO

As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público é o assunto mais recente e pouco divulgado da área pública, que tem trazido grandes reformas com diversos desafios para o setor. Busca-se neste trabalho apresentar dois desses desafios: reavaliação e redução do valor recuperável dos ativos – impairment – da administração pública, termos utilizados na contabilidade privada, com seus alcances e limitações, origem internacional e o processo de adaptabilidade do setor público a eles. Além de mostrar também como se dá o processo de convergência das normas internacionais desde o órgão internacional responsável pela elaboração das mesmas, tradução, conversão aplicada ao setor público brasileiro e aprovação desse último estágio pelo o Conselho Federal de Contabilidade.

Palavras -Chave: Depreciação. Valor Justo. Redução ao valor recuperável. NBCASP. MCASP

1. INTRODUÇÃO

Com o advento da globalização percebeu-se uma grande e constante mudança no cenário da economia mundial, exigindo mais transparência e comparabilidade da contabilidade das empresas nacionais e internacionais, privadas e públicas. Compreende-se aqui que, por intermédio do processo de convergência e harmonização das normas internacionais de contabilidade e a padronização dessas, houve a possibilidade de alcançar esses objetivos, exigidos pelos seus usuários finais, servindo, então, a contabilidade, como fonte de informações precisas e instrumento de tomada de decisões.

No entanto, essa harmonização, até 2008, era assunto comumente difundido no meio privado, ou seja, parecia apenas voltado para a contabilidade privada, que com o surgimento de um mundo plano passou a contextualizar a um ordenamento das normas internacionais no meio contábil. A partir daí, o setor público despertou enorme interesse no assunto e desde então, vem desenvolvendo estudos, tendo por escopo adequar e padronizar a contabilidade pública, às normas contábeis internacionais.

Cabe aqui enfatizar que dentro das mudanças ocorridas sobressai para Contabilidade Pública a alteração do seu enfoque orçamentário para o patrimonial; cabe também o destaque para as diversas modificações em suas demonstrações e modos de registrar seus ativos, passivos e outros. E, apesar dessa mudança de paradigma ter trazido um grande desafio para o setor contábil público, é válido realçar que a contabilidade pública, nestes últimos anos de transformação, aprimorou-se veementemente e cada vez mais fomenta as decisões do administrador público.

Entretanto, este artigo dará ênfase a dois dos conceitos trazidos pela harmonização contábil do setor público e que têm desencadeado uma série de adaptações tanto por parte da contabilidade em si como dos próprios contadores. São eles reavaliação e redução ao valor recuperável de ativos, os quais exigem uma série de pré-requisitos para serem efetuados, mas que ainda não eram realizados.

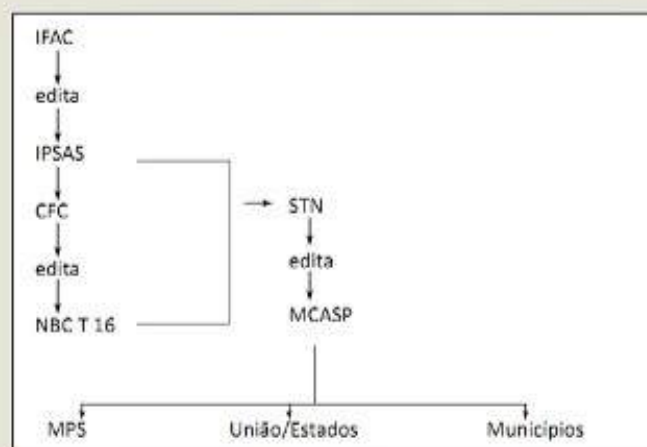
2. O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Para alcançar a harmonização das normas internacionais de contabilidade pública, o setor contábil utiliza-se das IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), que são normas internacionais de contabilidade aplicáveis ao setor público editadas e publicadas pela IFAC (International Federation of Accountants) com a finalidade de normatizar a elaboração das demonstrações contábeis de todas as organizações públicas e melhorar a clareza da contabilidade desse setor; e fazem referência às IFRS (International Financial Reporting Standards), normas internacionais para a contabilidade societária elaboradas pelo IASB (International Accounting Standards Boards) que é o organismo responsável pela elaboração e

publicação dessas normas.

No Brasil, o CFC (Conselho Federal de Contabilidade), que é o órgão máximo da contabilidade, é o responsável pela edição das normas de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP), que são convergidas das IPSAS pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e que depois de publicadas, pela Portaria/MF 184 de 25 de agosto de 2008 (BRASIL, 2008b), cabe à STN (Secretaria do Tesouro Nacional) a responsabilidade de “editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional” que estejam em harmonia com as normas internacionais e a NBCASP. O quadro a seguir demonstra o processo de convergência das Normas Internacionais de Contabilidade:

Quadro 1 – Processo de Convergência das Normas Internacionais



Fonte: 22ª Convenção dos Contabilistas do Estado de São Paulo

Dessa forma, em 21 de novembro de 2008, o CFC aprovou e publicou por meio das Resoluções/CFC 1.128 a 1.137, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16, composta por 10 normas. Fazendo uso dessas normas e das IPSAS, a Secretaria do Tesouro Nacional publicou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, que é o instrumento usado pelas empresas públicas para elaborar suas demonstrações. E assim, com todas essas instruções legais, o setor público tem procurado adequar-se às normas internacionais de contabilidade do setor público no intuito de proporcionar mais informações e transparência nas suas demonstrações.

3. MENSURAÇÃO DE ATIVOS EM ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO

A partir de 2008, com a aprovação da NBCT 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, tem-se como objeto de estudo da Contabilidade Pública o patrimônio público, e esse é classificado como, segundo a referida norma:

O conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas

entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. (BRASIL, 2008a).

Rosa (2011) esclarece que, por muito tempo, contabilmente, muito mais importância foi dada ao orçamento público do que para o patrimônio, o que facilitou a não aplicação dos princípios contábeis, eliminando a possibilidade de uma demonstração da real situação patrimonial das entidades públicas. Isso se deve à Lei 4.320/64, que segundo Fortes (2006, apud AMARAL; BORBA, 2012, p. 38), “está totalmente voltada para o orçamento”.

Mas a partir da publicação da NBCASP, como afirma Silva (2009), a contabilidade pública deixa de ter um enfoque orçamentário e passa a ter um enfoque patrimonial, como propõe as normas internacionais aplicadas ao setor público, o que não é uma mudança simples. A STN, através do Manual Siafi (STN, 2012), portanto, destaca que para o alcance dessa mudança é necessário que os registros contábeis espelhem de forma fidedigna a situação patrimonial, ou seja, que sejam observados os valores do ativo, que até então eram registrados e permaneciam no balanço com os valores históricos, sem terem passado por qualquer tipo de avaliação ou mensuração. Tem-se, então, a necessidade de fazer a mensuração dos itens do ativo, definida como “o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados nas demonstrações contábeis” (STN, 2011, p. 36).

Tendo o processo de mensuração dos ativos o “objetivo de apurar um valor para o ativo que exprima o ‘real’ benefício econômico ou potencial de serviços” (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010) e sendo uma novidade trazida pelo processo de harmonização das normas contábeis internacionais, são propostos pela mesma, procedimentos contábeis em que alguns, eram usados apenas pela contabilidade societária, como: depreciação, amortização, exaustão, redução ao valor recuperável e reavaliação, considerados novidades para a contabilidade do setor público (MORAES, 2011).

A depreciação, amortização e exaustão são regulamentadas pela NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Segundo essa norma, esses instrumentos de mensuração do ativo são definidos como: depreciação, “a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”; amortização, “a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedades e quaisquer outros, inclusive intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado”; e, exaustão como “a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais ou outros recursos naturais esgotáveis”. (BRASIL, 2008a).

Por se tratar de uma novidade para a contabilidade pública brasileira, o CFC e a STN emitiram diversos documentos oficiais que instruíse os profissionais da área em relação à depreciação, porque essa não era

uma prática comum desse setor (AMARAL; BORBA, 2012). A Portaria STN 467/2009 orienta o lançamento da depreciação pelos Municípios, Estados e União, e torna facultativo o lançamento da mesma a partir de 2010, obrigatória para a União em 2011, para os Estados e Distrito Federal em 2012 e para os Municípios em 2013 (BORGHETTI et al, 2012, p. 3).

A orientação da STN, expressa na Macrofunção 020330 (STN, 2012), a fim de haver uma organização nesse processo de aplicação de depreciação, é a de que cabe aos administradores públicos a responsabilidade de iniciar esse processo pelos ativos colocados em condições de uso a partir de janeiro de 2010, primeiramente (já que esses possuem uma base monetária inicial confiável), para em seguida dar início ao mesmo processo para os bens adquiridos nos exercícios anteriores.

Entretantes, como mencionado na referida norma, a Administração Pública não fazia uso da mensuração do ativo, sem a qual não é possível efetuar a depreciação, já que o valor histórico não representa uma base monetária confiável, mantendo seus registros desatualizados, fazendo-se necessário trazer a valor justo o valor registrado.

Eis aí a dificuldade de tornar os valores contábeis depreciáveis, uma vez que muitos bens do imobilizado estão registrados por valores irrisórios, como por exemplo, na Universidade Federal de Santa Catarina, onde alguns dos seus imobilizados estão representados por menos de um real (AMARAL; BORBA, 2012).

A NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, aprovada pelo CFC, para esclarecimento da matéria, define como valor justo “o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado” (BRASIL, 2008a). Aqui entramos no conceito de reavaliação, que é apresentado pela STN como:

A adoção do valor de mercado ou do valor de consenso entre as partes para os bens do ativo, quando estes forem superiores ao valor líquido contábil. Na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do ativo permanente pode ser definido com base em parâmetros de referência, que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas. (STN, 2012, grifo do autor).

Nota-se que ativos que apresentarem dificuldades no estabelecimento do valor de mercado, devem ser reavaliados com base no valor de ativos que possuírem características semelhantes. A parte II do, já citado, MCASP, esclarece que não se pode confundir valor justo com reavaliação, pois o primeiro é feito como ajuste dos exercícios anteriores, já que não eram realizadas as devidas depreciações, e o segundo se trata de um método de mensuração desses mesmos ativos, para que estejam representados no balanço com real valor.

Outro instrumento proposto pela NBC T 16.10 é a redução ao valor recuperável (impairment), definida como “o ajuste de valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil” (BRASIL, 2008a). Com essa ferramenta de

avaliação de ativos, o ente público avalia se há alguma indicação de perda por irreversibilidade de algum item do ativo imobilizado ou intangível, ou seja, se há algum ativo com o valor contábil superior ao seu valor recuperável (STN, 2012).

Todos esses são alternativas de avaliação e mensuração dos ativos trazidos pelas normas internacionais de contabilidade para o setor público, os quais o Brasil, tem procurado adotar integralmente em sua forma de contabilizar, dando início a uma grande revolução na contabilidade governamental brasileira (AZEVEDO apud CAPIBERIBE; MARTINS, 2011).

4. REAVALIAÇÃO E REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS

4.1 REAVALIAÇÃO DE ATIVOS

Como exposto anteriormente, é importante que o balanço patrimonial reflita fidedignamente a situação patrimonial dos entes públicos, e para isso faz-se necessário depreciar os bens do ativo; entretanto, antes, os mesmos precisam ser trazidos a valor justo, através da reavaliação, ou seja, mensurá-los, já que muitos deles estão contabilizados com valores distorcidos. Para isso a Secretaria do Tesouro Nacional, através do MCASP como forma de orientação, propõe para o setor público dois métodos de mensuração do ativo: método de custo e de reavaliação. O primeiro consiste no valor de aquisição, produção ou construção menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade. O método de reavaliação consiste no valor justo sujeito à reavaliação periódica menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade. (STN, 2011). Sobre esse último serão expostas algumas considerações.

Primeiramente, esclarece-se o que diz o §3º do artigo 106 da Lei 4.320/64: "Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis" (grifo do autor). Entende-se que antes mesmo de se falar em harmonização das normas internacionais de contabilidade, era permitido aos entes públicos utilizar-se dessa ferramenta de mensuração – reavaliação de ativos –, entretanto, não era vista como sendo uma obrigação, por isso não eram feitas, como explica Kohama (2010 apud AMARAL; BORBA, 2012, p. 39): "é fora de dúvida que a legislação permite a reavaliação desses bens móveis e imóveis, porém não é normalmente efetuada".

Em um conceito generalizado, reavaliar significa "avaliar de novo, o que implica a deliberação de abandonar os valores antigos" (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 381). Para a contabilidade pública isso significa atribuir novos valores aos seus ativos com base em seu valor justo ou valor de mercado, de modo a espelhar o seu real valor, já que o registro dos mesmos foi feito erroneamente, não podendo a demonstração servir como instrumento de decisão.

A reavaliação no Brasil foi instituída através da NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público pela Resolução CFC 1.137/08, mas não obriga a entidade a valorar seus ativos pelo método de reavaliação; apenas instrui a respeito, deixando a escolha entre os dois referidos métodos à disposição do administrador desde que aplique a política escolhida em toda a classe de imobilizado ou intangível

a que pertence o ativo (STN, 2011). A IPSAS que respalda essa norma brasileira é a de número 17 – Ativo Imobilizado, mais especificamente, nos itens 44 a 58, onde há a orientação de como identificar o valor justo ou valor de mercado, são expostas as condições, frequência, reconhecimento e registro da reavaliação e é baseada na norma internacional IAS 16, como esclarece o próprio IFAC:

Extratos da IAS 16 são reproduzidos nesta publicação do Comitê de Normas Contábeis Internacionais do Setor Público (IPSASB) do Internacional Federation of Accountants (IFAC) com permissão do International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). (IFAC, 2010).

A adoção do método de reavaliação ainda é um assunto muito recente e que, segundo Amaral e Borba (2012), traz muita divergência entre doutrinadores, visto que existem contradições entre o mesmo e os princípios e postulados da contabilidade, mas há aqueles que também são favoráveis a ele; entretanto, independente de qualquer opinião, já se tornou obrigatório o uso da reavaliação e da redução ao valor recuperável a partir de 2011 dos bens adquiridos até 2009, e serão utilizados com mais frequência no período que vai de 2011 a 2013, sendo esse o período máximo para se aplicar a depreciação aos bens adquiridos antes de 2010 (STN, 2012).

Quanto à periodicidade das reavaliações, a NBC T 16.10 expõe que deverão ser feitas, com base no valor justo ou valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos: anualmente, para as contas ou grupos de contas que tiverem variações significativas em seus valores de mercado em relação aos registrados anteriormente; ou a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas. Nos itens 69 e 70, da Macrofunção 020330, é estabelecida a existência de uma comissão de, no mínimo, três servidores para elaboração do laudo de avaliação e que todos os bens adquiridos até 2009 deverão ser avaliados individualmente. A STN, na mesma Macrofunção, chama a atenção que apenas deverão ser feitas reavaliações quando o valor líquido contábil sofrer modificação significativa, ou seja, "a menos que seja realmente necessária, a reavaliação de ativos é indesejável" (AMARAL; BORBA, 2012). Quanto ao registro das reavaliações, a NBC T 16.10 dispõe que tanto acréscimos como decréscimos devem ser feitos em contas de resultado, e a STN especifica que os lançamentos deverão ser feitos diretamente no patrimônio líquido, na conta Ajuste de Exercícios Anteriores (BRASIL, 2008a; STN, 2012).

4.2. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS (IMPAIRMENT)

Feitas as reavaliações de ativos e havendo indicação de que os mesmos tenham sofrido perda por irreversibilidade, deve-se estimar o valor da perda por meio de testes de imparidade, assim instrui a STN e ainda conceitua perda por irreversibilidade como sendo:

Uma perda dos futuros benefícios econômicos ou do potencial de serviços de um ativo, além da depreciação. [...] Destarte, a redução ao valor recuperável é um instrumento utilizado para adequar o valor contábil dos

ativos à sua real capacidade de retorno econômico. (STN, 2011, pg. 90).

Coelho e Lins (apud MORAES, 2011, p. 12) afirmam que “um ativo está desvalorizado quando o seu valor contábil é superior ao valor recuperável” e reiteram Carvalho, Costa e Oliveira (2010) que o objetivo do teste de imparidade é “assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou venda”. Portanto, redução ao valor recuperável, “no sentido literal, significa diminuição do capital ou descapitalização ou, ainda, deterioração” (ROSA, 2011, p. 506) e também que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual precisam ser revisados (STN, 2012).

Redução ao valor recuperável não possui uma norma específica, porém é mencionada na NBC T 16.10, no item 40, onde é esclarecido em que conta seu registro deve ser feito – em contas de resultado. Entretanto, um pouco mais é falado sobre o assunto na Parte II do MCASP, no qual é exposta a necessidade e obrigatoriedade de se aplicar o teste de imparidade nos casos em que forem identificadas perdas por imparidade.

A norma internacional que institui a redução ao valor recuperável são as IPSAS 21 e 26 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa, respectivamente, que fazem referências a IAS 36: “Trechos da IAS 36 são reproduzidos nesta publicação” (IFAC, 2010, p. 593 e 841). Nos dois casos, o objetivo das normas é:

Definir os procedimentos que uma entidade adota para determinar se um ativo gerador [ou não] de caixa sofreu redução ao valor recuperável e garantir que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas. A(s) Norma(s) também especifica(m) quando uma entidade deve reverter uma perda por redução ao valor recuperável e estabelece(m) conteúdo mínimo a ser evidenciado. (IFAC, 2010, p. 597 e 848).

Quanto a essas duas classes de ativos – não geradores e geradores de caixa –, a STN não as desconsidera, mas justifica que a parte do MCASP que trata sobre recuperabilidade de ativos é direcionada para os não geradores de caixa devido esse ser composto pela maioria dos ativos (STN, 2011).

Não há uma periodicidade determinada para se aplicar a perda por irre recuperabilidade, apenas é necessário fazê-la quando há indicação da ocorrência da mesma. A orientação que se tem para se identificar se houve perda por irre recuperabilidade é levar em consideração os fontes externas e internas de informação, listadas no MCASP, mas que não compreendem todos os casos possíveis de identificação, podendo a entidade encontrar outras situações em que ela mesma determinará o valor recuperável.

Assim como para as reavaliações, deve-se montar uma comissão composta também por três servidores, no mínimo, que elaborarão um laudo de avaliação ou a mesma poderá ser elaborada por um perito ou entidade especializada, mas não está claro no Manual de Contabilidade da STN, se esses dois últimos deverão ser servidores ou poderão ser contratados, exigindo-se apenas que os laudos contenham as seguintes

informações do STN (STN, 2011, p. 95):

- a) Documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado;
- b) A identificação contábil do bem;
- c) Critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação;
- d) Vida útil remanescente do bem;
- e) Data da avaliação; e
- f) A identificação do responsável pelo teste de recuperabilidade.

Ainda, segundo o MCASP, deverão os registros ser feitos em contas de resultado, tendo como contrapartida o diretamente o bem, sem que seja preciso a criação de uma conta retificadora. Porém o Manual Siafi, na macrofunção 020330, coloca que deverão ser efetuados os lançamentos na conta Ajuste de Exercícios Anteriores referente ao começo do processo (ativos adquiridos até 2009), já que se trata de uma mudança no critério contábil.

A parte II do MCASP orienta tanto a identificação da perda por imparidade como também a reversão da mesma. Segundo o que está no Manual, reversões por perda por irre recuperabilidade significam um aumento no valor recuperável (lembrando que esse não deve ser maior do que o valor contábil) e na data do encerramento das demonstrações contábeis, o ente público deve avaliar, com base em fontes internas e externas de informação, se há qualquer indicação de que algum registro de redução ao valor recuperável deve ser reduzido ou eliminado. Para esse também são levantadas e listadas situações em que isso pode ter ocorrido, classificadas como fontes internas ou externas de informação, podendo ser identificada outra situação, a qual cabe à entidade avaliar novamente o valor recuperável e seu reconhecimento é diretamente em conta de resultado (STN, 2011).

Por fim, quanto à divulgação, recomenda-se evidenciar para cada classe do ativo, os valores das perdas e das reversões de perdas por irre recuperabilidade, reconhecidas no resultado do período. E ainda são apresentadas sete informações que, obrigatoriamente, devem ser evidenciadas, todas listadas na parte II do MCASP (STN, 2011).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Reavaliação e redução ao valor recuperável de ativos, como exposto anteriormente, são recursos de mensuração que serão utilizados com frequência até 2013, podendo ser dispensados ou não para os anos subsequentes. Portanto, pode-se considerar que o maior desafio do setor contábil público, além de ter que ajustar os registros dos anos anteriores é atender essa exigência no período determinado.

Destarte, é entendível a rapidez com que toda essa mudança deve ser feita, uma vez que as demonstrações da contabilidade pública, até então, não poderiam ser consideradas um instrumento de decisão, visto que seus registros não representavam de fato uma posição estática do patrimônio dos entes em suas datas de encerramento. E agora, o setor público tem a oportunidade e a obrigatoriedade de possuir registros fidedignos com a real

situação patrimonial e que possam ser utilizados como auxílio à tomada de decisões, como qualquer outra contabilidade, com normas que não a diferem da essência da disciplina como se dessa, a mesma não fosse um ramo, como o é a contabilidade privada.

Por último, e não menos Interessante, julgo oportuno frisar que a evolução da contabilidade pública tem a promessa de trazer uma nova

realidade para este setor contábil e novos horizontes que ainda não foram alcançados, como sua comparabilidade com a contabilidade de outras empresas nacionais privadas e até mesmo de outros países, com destaques para a redução ao valor recuperável e a reavaliação de ativos no setor público brasileiro, adequadas e padronizadas às normas internacionais de contabilidade.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Neuton Alcedir de Lima; BORBA, José Alonso. As reavaliações de ativos na nova contabilidade pública: o caso da Universidade Federal de Santa Catarina. Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC, Florianópolis, v.11, n. 33, p. 35-50, ago/nov 2012. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/viewArticle/1387>>. Acesso em 15 de mai. de 2013.

BORGHETTI, Jonas; BORGHETTI, Júlio César; STEIN, Felipe André; FROSI, Mirlam; RODRIGUES, Elisângela Batista Maciel. Impactos do reconhecimento da depreciação no setor público para o patrimônio dos Estados brasileiros. In: Encontro de administração pública e governo. 2012, Salvador. Desafios da Gestão: Econômico, Social e Ambiental. Salvador: ANPAD, 2012. p. 1-13. Disp em >http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG397.pdf>. Acesso em 13 de abr. de 2013.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução 1.128 a 1137, de 21 de nov. de 2008. Aprova as NBC T 16. 1 a 10. Brasília, 2008a. Disponível em: <<http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/orientacaoContabil/arquivos/normasbrasileirasdecontabilidadeaplicadasao setorpublicoalteracoes.pdf>>. Acesso em: 28 nov. 2012.

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 24 de nov. de 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF 184, de 25 de ago. de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília, 2008b. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em: 27 nov. 2012.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN 833, de 16 de dez. de 2011. Revoga a IN no 5, de 6 de novembro de 1996 e estabelece providências sobre o Manual Siafi. Brasília, 2011. Disponível em <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_833_2011.pdf>. Acesso em 14 de abr. de 2013.

CAPIBERIBE, Zélia Inácio Mendonça; MARTINS, Mário de Souza. Considerações sobre as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e os principais impactos. 14f. Disponível em <<http://www.tce.ms.gov.br/portal/admin/uploads/Artigo%20Zelia.pdf>>. Acesso em 20 de nov. 2012.

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes; COSTA, Patrícia de Souza; OLIVEIRA, Alan Teixeira. Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, ago. 2010. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S00346122010000400005&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 07 abr. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Disciplina 01 Teoria da Contabilidade. Brasília. Disponível em <[\[professor.ucg.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/3853/material/Apostila%20Cap%C3%ADtulo%2001_Teoria%20da%20Contabilidade.doc\]\(http://professor.ucg.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/3853/material/Apostila%20Cap%C3%ADtulo%2001_Teoria%20da%20Contabilidade.doc\)>. Acesso em 31 de mai. de 2013.](http://</p>
</div>
<div data-bbox=)

FEIJÓ, Paulo Henrique. A aplicabilidade das Normas Internacionais no Setor Público. In: Convenção dos Contabilistas do Estado de São Paulo, 22, 2011, São Paulo. Contabilidade Global: Evolução Profissional. Secretaria do Tesouro Nacional; Conselho Federal de Contabilidade, 2011. Disponível em <<http://www.crcal.org.br/palestras/4%20-%20Convecon.pps>>. Acesso em 22 de nov. de 2012.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Normas Internacionais de contabilidade para o setor público. Tradução do Conselho Federal de Contabilidade. Nova York, 2010. Disponível em <50.97.105.38/~cfcor495/wordpress/wp-content/.../ipsas2010_web.pdf>. Acesso em: 22 de nov. de 2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. Manual de Contabilidade Societária. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MORAES, Camila Passa de. Redução ao valor recuperável de ativos pertencentes ao setor público. 29f. Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. Disponível em <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/34999/000784835.pdf?sequence=1>>. Acesso em 13 de abr. de 2013.

ROSA, Maria Berenice. Contabilidade do Setor Público: de acordo com as inovações das normas brasileiras de contabilidade técnicas aplicadas ao setor público. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: procedimentos contábeis patrimoniais/ Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 4ed. Brasília: Ministério da Fazenda; Secretaria do Tesouro Nacional, 2011. Disponível em <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_II_-_PCP.pdf>. Acesso em 22 de nov. de 2012.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual Siafi: macrofunção 020330. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020330>>. Acesso em 12 de abr. de 2013.

SILVA, Maurício Corrêa da. Tendências da contabilidade governamental no Brasil. Boletim Governet de Orçamento e Finanças. Curitiba, mai. 2009. Disponível em: <http://www.governet.com.br/texto_impresao.php?cod=6346>. Acesso em 21 de nov. de 2012.



**SISTEMA PÚBLICO DE
ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED:
— UMA ANÁLISE SOBRE A VISÃO DOS
CONTADORES E TÉCNICOS EM
CONTABILIDADE DOS ESCRITÓRIOS DO
SETOR COMERCIAL SUL DO DF**

**MAYARA MOREIRA BITTENCOURT
UNICEUB**

MAYARA MOREIRA BITTENCOURT

Centro Universitário de Brasília UniCeub

Curso: Ciências Contábeis

Coordenador: Rogério Ramos Marques

Professor Orientador: Me. Luiz Felipe Figueiredo de Andrade

RESUMO

Nos últimos anos a tecnologia da informação – TI tem evoluído bastante, beneficiando diversos setores, inclusive a Contabilidade. Dentro desse contexto, em 2007 foi anunciado no Programa de Aceleração do Crescimento - PAC, o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, que basicamente visa agilizar os processos e reduzir custos. Essa pesquisa tem como objetivo verificar a opinião dos contadores e técnicos em contabilidade dos escritórios do Setor Comercial Sul do DF sobre o SPED. Para chegar ao resultado final, foram utilizados dois meios de investigação: a pesquisa bibliográfica em artigos científicos, legislações e livros e aplicação de questionário, contendo em sua maioria questões qualitativas, aplicados em 39 escritórios de contabilidade, de uma amostra de 49 no total. Os resultados demonstram que na grande maioria, os contadores e técnicos em contabilidade conhecem ou já ouviram falar do SPED, mas acreditam que há necessidade de maiores investimentos em qualificação de pessoal para trabalhar com o SPED. Conclui-se também que, em geral, os contadores e técnicos em contabilidade acham que o sistema impactará positivamente as empresas.

Palavras -Chave: Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Tecnologia da Informação – TI. Contabilidade.

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade tem passado por um processo de modernização para adequar-se ao mundo virtual que existe hoje e atender as necessidades das empresas em relação, principalmente, à agilidade em processos.

A partir da necessidade de um registro mais complexo, a Contabilidade evoluiu com o passar dos anos. Diante desse contexto, verifica-se que a escrituração de livros avança de livros em papel para livros digitais, tornando assim mais simples a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis.

Outra área que também se destaca com sua expansão, é a Tecnologia da Informação, juntamente com o surgimento da *Internet*, com reflexo em outros setores, inclusive na Ciência Contábil, considerando que a sua principal evidencição é a informação sobre o patrimônio, através da elaboração e divulgação de demonstrações contábeis financeiras. Assim, a TI torna-se aliada da Contabilidade.

Diante desse contexto de evolução, surge o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Os arquivos são enviados e validados por programa da Receita Federal, que é a responsável pela administração do sistema. De modo geral, o SPED consiste na modernização do modelo atual de cumprimento das obrigações acessórias, que são enviadas pelo contribuinte para as administrações tributárias e órgãos fiscalizadores.

O SPED iniciou-se com três projetos independentes, que são ligados no final de todo o processo para o envio das informações. São eles: SPED Contábil (ECD), SPED Fiscal (EFD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). Com a implantação do SPED, o Fisco recebe as informações sobre as transações comerciais, em tempo real.

O SPED foi anunciado pelo Governo Federal em 2007, no Programa de Aceleração do Crescimento – PAC, e sua implantação foi prevista para dois anos após o anúncio. A partir de 2009, o mesmo vem sendo obrigatório para várias empresas.

Por essa obrigatoriedade, percebe-se que a entidade de classe do DF Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal (CRC-DF), apresenta oportunidades de disseminação do conhecimento em relação ao SPED, proporcionando cursos, principalmente a partir de 2013¹.

Diante desse contexto, percebe-se a necessidade de verificar a opinião dos Contadores e técnicos em Contabilidade do Setor Comercial Sul com relação ao SPED. Assim, surge a questão que norteará esta pesquisa: **Qual a opinião dos Contadores e técnicos em contabilidade dos escritórios do Setor Comercial Sul de Brasília/DF em relação ao SPED?**

O objetivo dessa pesquisa será verificar a opinião dos Contadores e técnicos em contabilidade dos escritórios do Setor Comercial Sul do DF com relação ao SPED.

Em relação aos objetivos específicos, foram propostos: evidenciar o conceito de SPED e seus sucessores, seus benefícios, analisar através de questionário a opinião dos Contadores e técnicos em contabilidade dos escritórios de do Setor Comercial Sul DF com relação ao SPED.

Por se tratar de uma exigência recente, observa-se a importância de aprofundar-se sobre o tema, e verificar a opinião dos Contadores e técnicos em contabilidade que atuam no Setor Comercial Sul do DF em relação ao sistema.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Tecnologia da Informação – TI

O conceito de Tecnologia da Informação é amplo. Abrange processamento de dados, sistemas de informação, engenharia de software, informática, telecomunicações, recursos multimídia, dentre outros.

Para Padoveze (2004, p.51):

“Tecnologia da Informação é todo o conjunto tecnológico à disposição das empresas para efetivar seu subsistema de informação e suas operações. Esse arsenal tecnológico está normalmente ligado à informática e à telecomunicação, bem como a todo o desenvolvimento científico do processo de transmissão de dados.” (Padoveze, 2004, p.51)

A Tecnologia da Informação é uma grande aliada das empresas no século XXI, servindo com os seus recursos em vários setores empresariais, automatizando os processos e tornando-os mais eficientes e rápidos, o que tende a reduzir as despesas e custos.

Com a TI, os procedimentos efetuados pelas empresas geralmente tornam-se mais eficazes permitindo análises tempestivas e influenciando de forma a dar maior agilidade ao processo de tomada decisão, controle interno, dentre outros.

Segundo Persegona e Alves (2008) a partir da década de 40, foi dada a criação do primeiro computador e seu avanço tecnológico foi lento, levou-se três anos para chegar na sua primeira versão, pois não havia muito investimento e também pessoas que acreditassem nos benefícios que seriam trazidos com essa nova tecnologia.

Com o passar dos anos foi melhorada a idéia do computador, passando a ter sistemas operacionais, menor tamanho, mais eficácia, mais utilidades, melhores processadores. Essas máquinas foram cada vez mais aperfeiçoadas, e atualmente fazem parte do dia a dia de milhares de empresas e pessoas.

Segundo Carvalho (2003):

“O armazenamento e a manipulação de conteúdos digitais somente é possível por meio de máquinas com processadores específicos, sendo a mais conhecida, o computador.” (CARVALHO, 2003)

Para Ilarino (2010), com a evolução da TI, criou-se um novo cenário profissional, trazendo vários ramos a serem informatizados, crescendo assim a demanda de profissionais qualificados para a execução de tarefas que antes eram feitas manualmente.

A Ciência Contábil também foi beneficiada. Atualmente existem sistemas que permitem a confecção de demonstrações, de forma auto-

¹ Em 2013 foram realizados até 07/06/2013, 10 cursos sobre SPED, oferecidos pelo CRC.

matizada. Segundo Mahle e Santana (2009), a Contabilidade depende da TI, principalmente dos softwares, para efetuar essas demonstrações e obrigações acessórias.

Para acompanhar o avanço, ainda é necessário se ter bons profissionais para mão-de-obra, pois para chegar nas informações finais, há necessidade de escrituração dos documentos Contábeis, inclusive os fiscais. Com o auxílio dos softwares, uma demonstração contábil que levaria dias ou meses para ficar pronta, pode ser produzida em um período de tempo menor.

2.2. TI na Contabilidade

A Contabilidade passa atualmente por um processo de modernização. Com o auxílio da TI, lançamentos, processos e confecção de demonstrações são automatizados, tornando-se mais ágeis. Assim cada vez mais, as empresas dependem de um sistema contábil para desenvolverem sua rotina de trabalho.

Segundo Padoveze, (2004, p. 55):

“A ciência contábil traduz-se naturalmente dentro de um sistema de informação. Poderá se argüido que fazer um sistema de informação contábil com a ciência da contabilidade é um vício de linguagem, já que a própria contabilidade nasceu sob a arquitetura de sistema informacional.” (PADOVEZE, 2004, p. 55)

A TI trouxe a facilidade no procedimento de escrituração contábil e fiscal, assim, cada dia que passa surgem sistemas mais sofisticados que aumentam a visão de controle sobre as informações com possibilidade de redução de fraudes que poderiam ocorrer, trazendo prejuízo ao Fisco.

“A Informação pura não é conclusiva, não transforma a empresa, não toma decisões nem cria oportunidades. Para que ela tenha valor é preciso utilizar as habilidades humanas de análise e síntese” (DUARTE, 2009, p.16)

Desta forma, o governo vale-se da Tecnologia da Informação e busca inovações dentro deste setor para manter o controle sobre as declarações efetuadas pelo contribuinte. Assim foram criados projetos dentro da Fazenda Pública (Federal e Estadual), para fiscalizar áreas Contábeis e Tributárias.

2.3. Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)

Em 2007, o Governo Federal anunciou no Programa de Aceleração do Crescimento - PAC, que tem como objetivo promover a aceleração do crescimento econômico no país, e apresentou o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

Segundo a Receita Federal do Brasil (2013), o SPED basicamente é o avanço na informatização entre os contribuintes e o Fisco. Ele consiste na modernização dos modelos de envio das obrigações acessórias, ou seja, informações, que o contribuinte envia às administrações tributárias e órgãos fiscalizadores, utilizando certificação digital, para assim os mesmos terem validade jurídica. Ele unifica todas as informações, tornando-as mais acessíveis ao Fisco.

“O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.” (Decreto nº 6.022, art. 2º)

A Receita Federal do Brasil cita como principais objetivos do SPED: a integração entre os contribuintes e o Fisco; a uniformização e padronização das declarações acessórias que os contribuintes têm que enviar; e tornar mais fácil a descoberta de fraudes e sonegação que possa vir a acontecer.

“Promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais. Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores. Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.” (Receita Federal do Brasil, 2013)

Como o SPED consiste no envio das informações de forma eletrônica, segundo a Receita Federal do Brasil (2013), existem benefícios desse sistema, tais como: a redução no custo com papel para impressão e liberação de espaço que serviria para armazená-los, uniformização das informações, redução nas fraudes, redução no tempo que os auditores gastariam para efetuar uma auditoria, rapidez no acesso às informações, melhoria da qualidade da informação, cruzamento de dados contábeis e fiscais, dentre outros.

Para Nascimento (2013, p. 61):

“Na verdade, todos se beneficiarão com o sistema. Trata-se de uma mudança importante entre as transformações pelas quais a área contábil e fiscal está passando nos últimos anos, e visa dar mais transparência às operações das empresas e do próprio governo, evitando atos ilícitos.” (Nascimento, 2013, p. 61)

O SPED iniciou-se com três projetos independentes, que são ligados no final de todo o processo para o envio das informações. São eles: SPED Contábil (ECD), SPED Fiscal (EFD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). Hoje já estão sendo estudados novos projetos, tais como: e-Lalur, EFD-Social e a Central de Balanços.

2.3.1. SPED Contábil - ECD

O SPED Contábil – ECD, de acordo com a Receita Federal do Brasil (2013), tem como objetivo substituir a escrituração em papel pela escrituração em versão digital dos seguintes livros: livro diário, livro razão e livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos. Este é enviado anualmente até o último dia do mês de junho do ano seguinte ao que se refere à escrituração.

Em 2007, a instrução normativa da Receita Federal do Brasil nº 787, tornou obrigatório o envio da ECD para as sociedades tributadas pelo lucro real, sendo facultativa para outras sociedades empresárias.

"I - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades empresárias sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 11.211, de 7 de novembro de 2007, e sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real.

II - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, as demais sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real." (Instrução Normativa RFB nº 787, art. 3º)

A forma de envio do ECD é simples. Deve-se importar os arquivos dos lançamentos contábeis, validá-los e enviá-los. Mahle e Santana (2009) esclarecem que o contador deve baixar o programa validador que está disponível no site da Receita Federal do Brasil, após validação, o registro digital deverá ser enviado à Junta Comercial de Jurisprudência para registro.

2.3.2. SPED Fiscal - EFD

O SPED Fiscal, segundo convênio ICMS 143/06, é um arquivo digital que constitui no conjunto de escrituração de documentos fiscais, e outras informações de interesse do fisco, inclusive registro de apuração do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS e Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI do contribuinte. Com obrigatoriedade de envio mensal.

"A Escrituração Fiscal Digital – EFD é parte integrante do projeto SPED a que se refere o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que busca promover a integração dos fiscos federal, estaduais, Distrito Federal e, futuramente, municipais, e dos Órgãos de Controle mediante a padronização, racionalização e compartilhamento das informações fiscais digitais, bem como integrar todo o processo relativo à escrituração fiscal, com a substituição do atual documentário em meio físico (papel) por documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins." (Secretaria de Fazenda SP, 2012)

O EFD substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros: registro de entradas, registro de saídas, registro de inventário, registro de apuração do IPI e registro de apuração do ICMS.

Segundo Convênio ICMS 143/06:

"Os contribuintes de que trata cláusula terceira ficam obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) a partir de 1º de janeiro de 2009, sendo facultada a cada uma das unidades federadas, em conjunto com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, estabelecer esta obrigação para determinados contribuintes durante o exercício de 2008. A cláusula terceira deste convênio observa que "A Escrituração Fiscal Digital é de uso obrigatório para os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre

Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI".

Para Menezes (2011), a forma de envio do EFD é simples, a empresa prepara e envia os arquivos eletrônicos, com sua devida assinatura digital, o arquivo é enviado a Secretaria do Estado da Fazenda competente e depois a Receita Federal do Brasil recebe os dados.

2.3.3. Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)

O projeto da NF-e, segundo Nascimento (2013), consiste na modernização no processo de emissão de notas fiscais. A NF-e substituirá as notas fiscais emitidas manualmente, trazendo assim, benefícios no envio das informações e agilidade nos processos.

Segundo Ajuste SINIEF 07/05, a NF-e substituirá à Nota Fiscal modelo 1 e 1-A, à Nota Fiscal de produtor, modelo 4, à Nota Fiscal de venda ao consumidor, modelo 2 e ao cupom fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF.

Segundo Pereira, Locks, Matos e Costa (2008):

"A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) tem como objetivo implantar um modelo nacional de documento fiscal eletrônico para substituir gradativamente o modelo atual que é feito com a emissão de papel. Busca-se a simplificação dos processos relacionados às obrigações acessórias, possibilitando o acompanhamento em tempo real das operações comerciais pelo fisco." (Pereira, Locks, Matos e Costa, 2008)

Segundo Lizote e Nariot (2012), a NF-e foi criada com o intuito de facilitar os processos de fiscalização. O governo terá todas as informações sobre as compras e vendas, antes mesmo da mercadoria circular, sendo mais fácil encontrar possíveis fraudes.

A NF-e traz como principal objetivo a agilidade nos processos, facilidade na visualização da NF via *Extensible Markup Language – XML*, (em português: Extensível de Marcação Genérica), fácil escrituração em consequência da leitura digital, dentre outros.

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa visa verificar a opinião dos contadores e técnicos em contabilidade dos escritórios de contabilidade do Setor Comercial Sul do DF com relação ao SPED. Para chegar ao resultado final, utilizou-se como procedimento a pesquisa qualitativa. Vieira (2009) salienta que, no sentido comum:

"Na pesquisa Qualitativa, o pesquisador busca, basicamente, levantar as opiniões, as crenças, o significado das coisas nas palavras dos participantes da pesquisa. Para isso, procura interagir com as pessoas mantendo neutralidade. A pesquisa qualitativa não é generalizável, mas exploratória, no sentido de buscar conhecimento para uma questão sobre a qual as informações disponíveis são, ainda, insuficientes." (VIEIRA, 2009. p.5 e 6)

Para Maanen (2009) a pesquisa qualitativa consiste num conjunto de várias técnicas interpretativas que tem como objetivo descrever um sistema com significados complexos e procura traduzir e expressar o sentido dos fenômenos, reduzindo a distância entre teoria e dados, contexto e ação.

Para este artigo, foram utilizados dois meios de investigação: Pesquisa bibliográfica e questionário. A pesquisa bibliográfica foi realizada em artigos científicos, legislações e livros com o objetivo de aprofundar-se no assunto, perceber diversas opiniões sobre o mesmo assunto e confrontá-las com as leis. Para Gil (2002, p. 45) a principal vantagem da pesquisa bibliográfica é o fato da cobertura dos fenômenos ser mais ampla do que se pesquisado diretamente.

O questionário, com 19 (dezenove) questões (sendo 18 delas qualitativas e apenas uma quantitativa, a qual refere-se a idade dos respondentes), foi utilizado com o intuito de verificar a opinião dos contadores e técnicos em contabilidade da amostra. Antes da aplicação do questionário, foi realizado um pré-teste com 5 respondentes para chegar na versão final. Segundo Vieira (2009, P. 103 e 104):

“Questionários devem ser submetidos ao pré-teste na forma que serão utilizados. Quando você terminar de escrever o questionário, precisará de alguns respondentes para fazer um teste. Um antigo ditado diz ser prudente dormir com a carta debaixo do travesseiro antes de enviá-la.” (VIEIRA, 2009.p.103 e 104)

O questionário foi aplicado nos escritórios de Contabilidade do Setor Comercial Sul sendo entregue em um dia e buscando no dia seguinte, uma vez que os contadores e técnicos solicitaram que fosse dado tempo para respondê-lo.

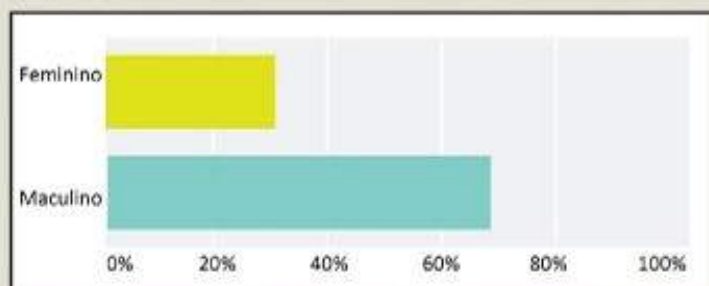
Em sites de pesquisa, foi verificada uma amostra de 49 escritórios, onde 39 responderam o questionário e os outros 10 se isentaram de participar da pesquisa ou não atuam mais no Setor Comercial Sul.

Dentre os 39 escritórios de Contabilidade, 42 pessoas responderam ao questionário, chegando assim na amostra final da pesquisa.

4. ACHADOS DE PESQUISA

O objetivo da pesquisa é conhecer a opinião dos contadores e técnicos em contabilidade dos escritórios do Setor Comercial Sul – DF.

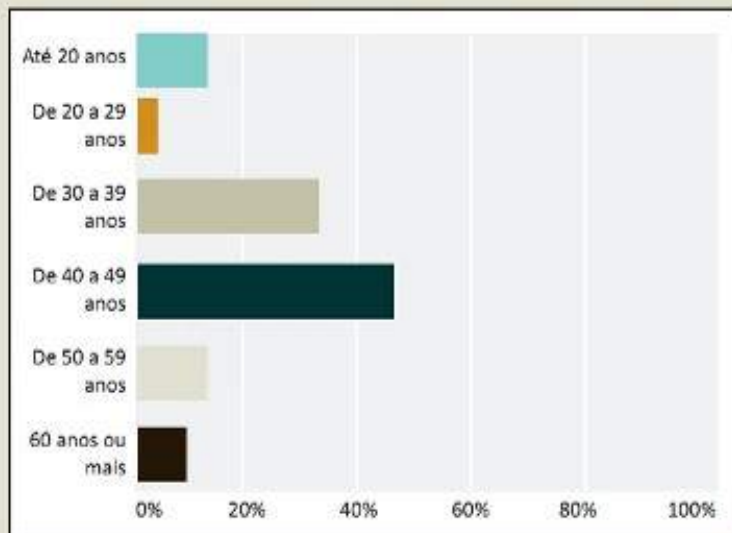
Gráfico 1: Sexo



Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados pesquisados.

Dentre 39 escritórios, 42 pessoas responderam o questionário, sendo 66,67% homens, que representam 28 respondentes, e os outros 33,33% mulheres.

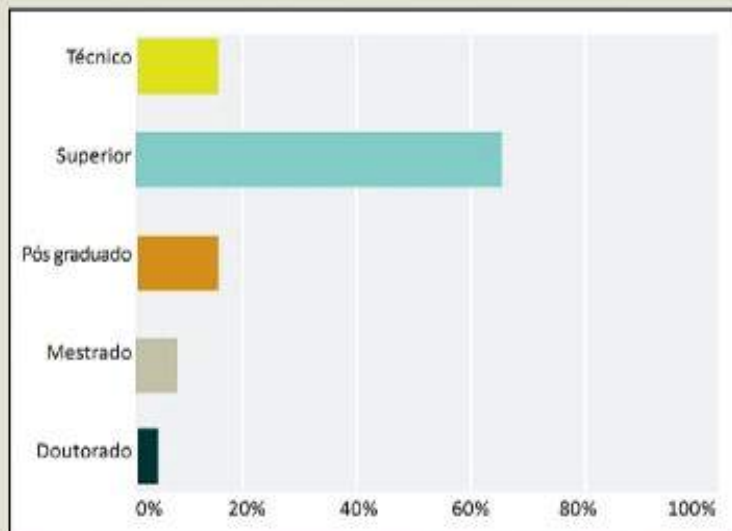
Gráfico 2: Qual sua faixa de idade?



Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados pesquisados.

O gráfico acima demonstra a faixa de idade dos profissionais, sendo classificado por percentual. A maioria dos respondentes, que representa 42,86% tem de 40 a 49 anos. Dos 3 respondentes que têm até 20 anos, 1 é do sexo masculino e 2 do sexo feminino. O único respondente que têm de 20 a 29 anos é do sexo feminino. Dos respondentes que tem de 30 a 39 anos, 10 são do sexo masculino e 3 do sexo feminino. De 40 a 49 anos, 12 são do sexo masculino e 6 do sexo feminino, totalizando 18 respondentes. Dos respondentes com 50 a 59 anos, 2 são do sexo feminino e 2 do sexo feminino. Os 3 respondentes com 60 anos ou mais são todos do sexo masculino.

Gráfico 3: Nível de escolaridade

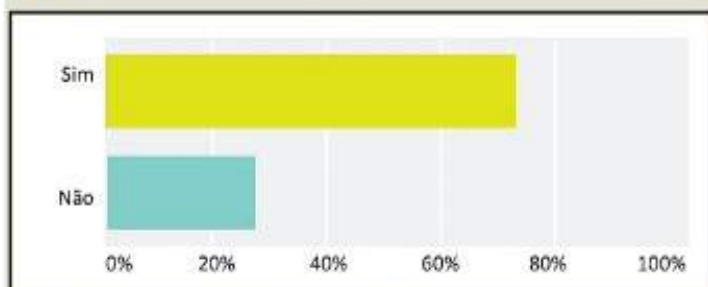


Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados pesquisados.

Esse gráfico demonstra os resultados do nível de escolaridade dos entrevistados.

A pesquisa evidencia que 64,29% dos respondentes, que corresponde a 27 pessoas, tem nível superior. Ainda, 14,29% da amostra pesquisada têm nível técnico e pós-graduação. Com mestrado foram 2 respondentes e doutorado apenas um respondente. Dos 27 respondentes com nível superior, 19 são do sexo masculino e 8 do sexo feminino. Dos 6 respondentes com nível técnico, 2 são do sexo masculino e 4 do sexo feminino. Dos 6 respondentes com pós graduação, 5 são do sexo masculino. Os 2 respondentes que têm mestrado, são do sexo masculino. Com doutorado, o único respondente é do sexo feminino.

Gráfico 4: Você está registrado no Conselho Regional de Contabilidade do DF?

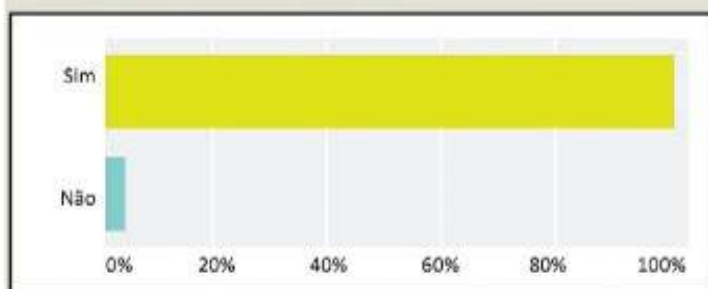


Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados pesquisados.

O gráfico demonstra os resultados referentes aos respondentes que possuem registro no Conselho Regional de Contabilidade.

A maioria dos contadores e técnicos em contabilidade dos escritórios de contabilidade do Setor Comercial Sul possuem registro no CRC, sendo estes responsáveis por 73,81%, totalizando 31 respondentes. Mas ainda tem 26,19% de profissionais que tem bacharel ou nível técnico em contabilidade trabalhando sem o devido registro de classe. Dos 31 respondentes que estão registrados no CRC, 10 são mulheres e 21 são homens. Dos 11 que não estão registrados, 4 são do sexo feminino e 7 do sexo masculino.

Gráfico 5: Já ouviu falar sobre o SPED?

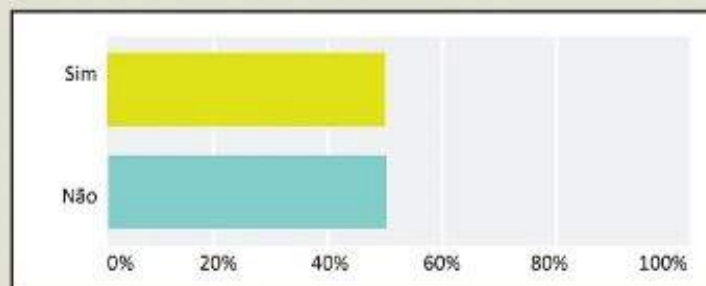


Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados pesquisados.

O gráfico, refere-se a pergunta: Já ouviu falar sobre SPED? Em que temos uma população de 95,24% que já conhecem e já ouviram falar sobre o SPED e 4,76% que nunca ouviram falar. Os dois respondentes que nunca ouviram falar do SPED são do sexo masculino, um com nível técnico e não

está registrado no CRC e outro com nível superior e está registrado no CRC.

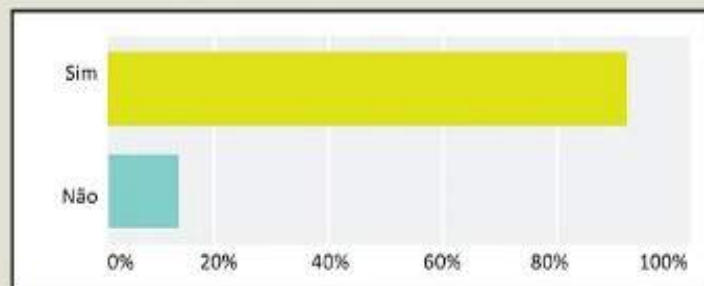
Gráfico 6: Já participou de treinamento realizado pelo CRC/DF sobre o SPED?



Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados pesquisados.

Em uma amostra de 42 contadores e técnicos de contabilidade, 50% já participaram dos treinamentos realizados pelo CRC sobre o SPED. Esse número deveria ser maior, considerando a importância do SPED. Em referência à satisfação com o treinamento, seis respondentes marcaram nota máxima (5), cinco assinalaram nota 4 e apenas três marcaram nota 3, os demais respondentes preferiram não opinar. Dentre os respondentes que fizeram o treinamento sobre o SPED, 15 têm nível superior, 4 têm pós-graduação e 2 têm mestrado. Nenhum técnico em contabilidade que respondeu à pesquisa fez o treinamento.

Gráfico 7: Você acredita que deve-se-ia investir mais na qualificação de pessoal em relação ao SPED?



Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados pesquisados.

No que concerne a investimento feito em referência aos treinamentos sobre o SPED, 87,8% dos respondentes acreditam que deve-se investir mais na capacitação de pessoal. Entende-se que a maioria dos contadores e técnicos, tanto os que já participaram quanto os que não participaram do treinamento do CRC acham que deve-se investir mais em qualificação. Dos que fizeram o treinamento, apenas um acredita que não deve-se investir mais em qualificação.

Gráfico 8: Você se considera preparado, hoje, para trabalhar com o SPED?

Opções de resposta	Respostas	
Sim, muito preparado.	21,43%	9
Sim, preparado.	66,67%	28
Não, pouco preparado.	4,76%	2
Não, sem preparação.	7,14%	3
Total		42

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados pesquisados.

Como nem todos os respondentes participaram de treinamento sobre SPED, apenas 21,43% se sentem muito preparados para trabalhar com o SPED, 66,67% se sentem preparados, 4,76% estão pouco preparados e 7,14% estão sem preparação. Dos 21 respondentes que fizeram treinamento do SPED, 16 consideram-se preparados para trabalhar com o mesmo e apenas 5 consideram-se muito preparados.

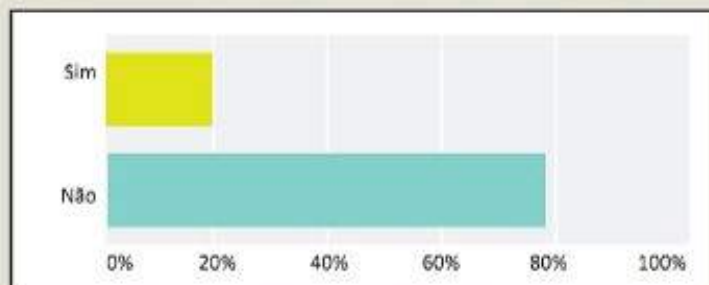
Gráfico 9: Você acredita na segurança do SPED?

Opções de resposta	Respostas	
Sim	69,05%	29
Não	30,95%	13
Total		42

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados pesquisados.

No que diz respeito à segurança do SPED, 69,05% (29 respondentes), acreditam que seja um sistema seguro. Pode-se relacionar o resultado dessa pergunta com o fato de que 50% dos contadores e técnicos em contabilidade não fizeram treinamentos sobre o SPED. Ainda, os 11 respondentes que disseram que o SPED não é seguro, não fizeram o treinamento. Apenas dois respondentes que fizeram o treinamento disseram que o SPED não é seguro. Os demais acreditam na segurança do sistema. Dos 29 respondentes que disseram que o SPED é seguro, 20 têm nível superior, 5 têm pós-graduação, 2 têm mestrado e 2 têm nível técnico em contabilidade. Dos 13 que acreditam que o SPED não seja seguro 7 têm nível superior, 4 têm nível técnico, 1 têm pós-graduação e 1 têm doutorado.

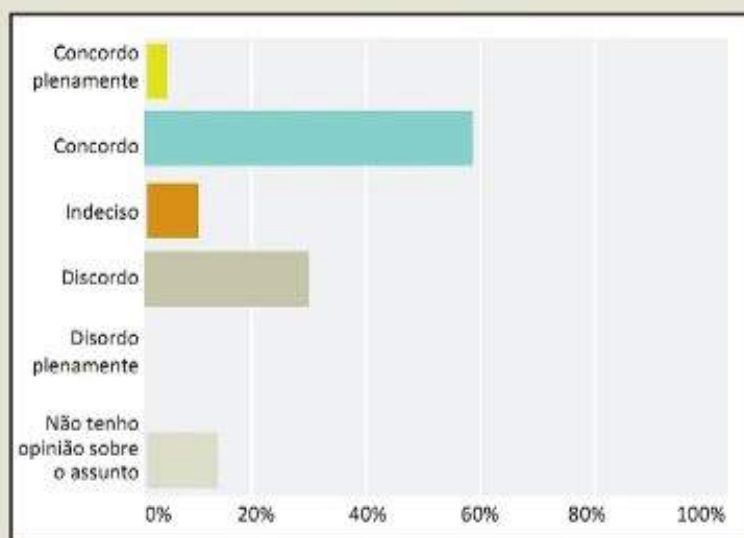
Gráfico 10: Você acredita que com o SPED haverá diminuição das obrigações acessórias?



Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados pesquisados.

Com relação à diminuição das obrigações acessórias, 78,57% acreditam que o SPED não trará nenhuma diminuição nas mesmas. Dos 21 respondentes que fizeram o treinamento sobre o SPED, 17 acreditam que não haverá diminuição das obrigações acessórias.

Gráfico 11: Você concorda com os benefícios listados pelo Governo com relação à implantação deste sistema, como a diminuição da sonegação e consequentemente a diminuição da carga tributária?



Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados pesquisados.

O governo cita vários benefícios que o SPED trará, mas nem todos os respondentes acreditam nesses benefícios. 59,52% concordam com esses benefícios, 26,19% discordam, apenas 2,38% concordam plenamente e o restante está indeciso ou não tem opinião sobre o assunto. Dos 21 respondentes que fizeram o treinamento sobre o SPED, 5 discordam desses benefícios, 13 concordam, 2 estão indecisos sobre o assunto e apenas 1 concorda plenamente com esses benefícios.

Gráfico 12: Você acredita que as empresas possuem recursos tecnológicos compatíveis com os exigidos pelo programa SPED?

Opções de resposta	Respostas	
Sim	57,14%	24
Não	42,85%	18
Total		42

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados pesquisados.

Os respondentes conhecem seus clientes e conhecem suas necessidades e condições. Nesse contexto, 42,86% acreditam que as empresas não têm recursos tecnológicos compatíveis com os exigidos pelo SPED. Os outros 57,14% acreditam que as empresas tenham sim esses recursos tecnológicos.

Gráfico 13: Como você pensa que o SPED impactará nas empresas?

Opções de resposta	Respostas	
Positivamente	59,52%	25
Negativamente	40,48%	17
Total		42

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados pesquisados.

Este gráfico mostra que 59,52% dos contadores e técnicos em contabilidade acreditam que o SPED impactará positivamente nas empresas. Desses 25 que acreditam que o SPED impactará positivamente 15 fizeram o treinamento sobre o SPED. Dos 17 que acreditam que o SPED impactará negativamente 6 fizeram o treinamento sobre o SPED. O número que acredita que o impacto será negativo é de 17 pessoas, que corresponde a 40,48%. Relaciona-se esses 40,48% que acreditam que o impacto será negativo com o fato de 42,86% dos contadores e técnicos acharem que as empresas não têm recursos tecnológicos compatíveis com os exigidos pelo SPED.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o intuito de verificar a opinião dos contadores e técnicos dos escritórios de Contabilidade do Setor Comercial Sul, desenvolveu-se a presente pesquisa. Ao analisar percebe-se a importância do SPED para as empresas, governo e também para os escritórios de Contabilidade, pois este que auxilia suas empresas no envio das obrigações. Analisa-se também a praticidade que o sistema traz para todos, pois estão se adaptando às novas exigências.

De modo geral, mesmo que ainda haja opiniões divergentes, a pesquisa evidencia que mais de 69% dos contadores e técnicos em contabilidade acreditam que o SPED seja um sistema seguro, 59,52% que impactará positivamente nas empresas. Ainda, dos respondentes, 66,67% acredita que estão preparados para trabalhar com o SPED e 57,14% que as empresas possuem recursos tecnológicos compatíveis pelos exigidos pelo SPED.

Verificou-se que mesmo sendo de suma importância estar registrado no conselho de classe, ainda há pessoas trabalhando na área que não possuem o devido registro. Em confronto com essa informação, verificou-se também que todos os respondentes do questionário têm pelo menos nível técnico em Contabilidade.

Dada a importância do SPED no cenário contábil atual, Percebe-se a importância de disseminar o conhecimento e qualificar mais os contadores, oferecendo uma maior variedade de treinamentos para que sejam atendidos todos os contadores e técnicos em contabilidade.

Como sugestão para investigações futuras sobre o tema, recomenda-se a realização de pesquisa para verificar os motivos que levam os contadores e técnicos em Contabilidade a acharem que o SPED impacta negativamente nas empresas.

REFERÊNCIAS

- _____. AJUSTE SINIEF 07/05, de 05/10/2005. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2005/aj_007_05.htm>. Acesso em: 14/05/2013.
- _____. Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2007/In7872007.htm>>. Acesso em: 11/05/2013.
- CARVALHO, José Oscar Fontanini de. O papel da interação humano-computador na inclusão digital. 2003. Disponível em: <<http://periodicos.puc-campinas.edu.br/seer/index.php/transinfo/article/viewFile/1461/1435>>. Acesso em: 17/05/2013.
- CONSELHO DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Convênio ICMS 143/06, de 20/12/2006. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2006/CV143_06.htm>. Acesso em 03/05/2013.
- GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4 ed. Editora Atlas, 2002.
- ILARINO, Samira; SOUZA, Marta Alves de. SPED (SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL): IMPACTOS DA SUA IMPLANTAÇÃO NA EMPRESA XX1. 2010. Disponível em: <<http://revistas.unibh.br/index.php/dcjgg/article/view/86/49>>. Acesso em: 14/05/2013.
- LIZOTE, Suzete Antonieta; MARIOT, Diego Menin. A estrutura do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): um estudo das novas obrigações. 2012. Disponível em: <<http://navus.sc.senac.br/index.php/navus/article/view/73/52>>. Acesso em: 14/05/2013.
- MAANEN, John Van. Reclaiming qualitative methods for organizational research: a preface. *Administrative Science Quarterly*, n. 4, v. 24, p. 520-526, dez.1979 apud NEVES, José Luis. Pesquisa qualitativa- características, usos e possibilidades. *Caderno de pesquisa em administração*. São Paulo. n. 3, v. 1, 1996. Disponível em: <<http://ead.fea.usp.br/cadernopesq/arg/CO3-art06.pdf>>. Acesso em: 05/06/2013
- MAHLE, Marciane Maris; SANTANA, Alex Fabiano Bertollo. Sistema Público de Escrituração Digital - Sped: um estudo nos escritórios de contabilidade no município de Pinhalzinho/SC. 2009. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/view/1213/1148>>. Acesso em: 11/05/2013.
- NASCIMENTO, Geuma C. SPED Sistema Público de Escrituração Digital sem armadilhas. Editora Trevisan, 2013.
- PADOVEZE, Clóvis Luis. Sistemas de Informações Contábeis. 4 ed. Editora Atlas, 2004.
- PEREIRA, Sidinei Aparecido; LOCKS, Rosilene; MATOS, Dulio Matos; COSTA, Gleimíria Batista da. GOVERNANÇA ELETRÔNICA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO SOBRE A NOTA FISCAL ELETRÔNICA – NF-E. 2008. Disponível em: <<http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/421.pdf>>. Acesso em: 11/05/2013.
- PERSEGONA, Marcelo Felipe Moreira; ALVES, Isabel Teresa Gama. HISTÓRIA DA INTERNET: ORIGENS DO E-GOV NO BRASIL. 2008. Disponível em: <http://ffb.virtual.ufc.br/solar/arquivos/curso/367/historia_da_internet.pdf>. Acesso em 03/05/2013.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Sped SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/default.htm>>. Acesso em: 01/05/2013.
- Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. GUIA PRÁTICO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD. 2012. Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/sped/downloads/GUIA%20PRATICO%20DA%20EFD_-_Versao_2_0_11.pdf>. Acesso em: 11/05/2013.
- VIEIRA, Sonia. Como elaborar questionários. Editora Atlas, 2009.

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.

