



JUL/DEZ-2010 EDIÇÃO 2
ISSN 2178-9045

Revista de Ciências Contábeis





Ministério da Educação
UFMT - Universidade Federal de
Mato Grosso

Revista de Ciência Contábeis - RCiC -
UFMT

Reitora

Maria Lúcia Cavalli Neder

Vice-Reitor

Francisco José Dutra Souto

Pró-Reitora Administrativa

Valéria Calmon Cerisara

Pró-Reitora de Ensino de Graduação

Myrian Thereza Serra Martins

Pró-Reitor de Pesquisa

Adnauer Tarquínio Daltro

Pró-Reitora de Planejamento

Elisabeth Aparecida Furtado de
Mendonça

Pró-Reitora de Pós-Graduação

Leny Caselli Anzai

Pró-Reitor de Vivência Acadêmica e
Social

Luís Fabrício Cirillo de Carvalho

Diretor da Faculdade de
Administração e Ciências Contábeis -
FAeCC

Ávilo Roberto Magalhães

Chefe do Departamento de Ciências
Contábeis

Adão Ferreira da Silva

Coordenador do Ensino de Graduação
em Ciências Contábeis

Adail José de Sousa

Coordenador da Revista de Ciências
Contábeis - RCiC

João Wanderley Vilela Garcia

Conselho Editorial

Adail José de Sousa
Adão Ferreira da Silva
Arturo Alejandro Zavala Zavala
Ávilo Roberto Magalhães
Benedito Albuquerque da Silva
Clébia Ciupak
Isler Silveira Leite
João Soares da Costa
João Wanderley Vilela Garcia
Maria Felícia Santos da Silva
Nilson Dauzacker
Renildes Oliveira Luciardo
Sírio Pinheiro da Silva
Varlindo Alves da Silva

Revisora Gramatical

Eliete Huguenny de Figueiredo Costa

Responsável Pela Editoração,
Formatação e Técnico do Site

Marcelo da Silva Ceballos

Revista de Ciência Contábeis

Avenida Fernando Corrêa da Costa, n.
2367, Boa Esperança, Cuiabá-MT,
Universidade Federal de Mato Grosso,
FAeCC – Faculdade de Administração e
Ciência contábeis, Sala 50. CEP: 78.060-
900 – Telefone: (065) 3615-8504
Homepage: <http://www.ufmt.br/rcic>
E-Mail: rcic@ufmt.br

APRESENTAÇÃO REVISTA

A Revista de Contabilidade é uma publicação do Departamento de Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis – FAeC.

A RCiC foi criada pelo Colegiado do Curso de Ciências Contábeis no ano de 2010; motivado pelo fato do Curso possuir inúmeros trabalhos de conclusão do curso de graduação e de monografias dos cursos de especialização; aliado ao fato da necessidade da publicação artigos científico; sustentada na realidade de que Cuiabá não possui nenhum veículo de divulgação voltado para essa área do saber.

Trata-se de uma Revista com artigos na área de contabilidade, motivada pelos professores, pesquisadores e estudantes; a ampliação da contribuição externa será o instrumento de interação com os egressos da UFMT; irá abrir espaço para a interlocução com pesquisadores de outras Instituições de Ensino.

O acervo da RCiC estará disponível para a comunidade acadêmico-científica, com acesso livre, exclusivamente on-line; tornando em fonte de referencia bibliográfica de consulta para toda a comunidade acadêmica.

É esse o momento impar dos integrantes da academia abraçar essa causa, demonstrando relevância a esse Instrumento mediante a socialização do conhecimento através da produção científica oriunda da pesquisa, fazendo com que o nosso saber seja divulgado na nossa terra e para a nossa gente, passando a ser um referencial e orgulho para os profissionais da contabilidade.

Nossa meta é a produção das edições de exemplares bimestrais em 2010, quadrimestrais em 2011, trimestrais em 2012 e bimestrais em 2013, contemplando cada exemplar com seis artigos por edição. Essa tarefa somente terá sucesso se forem empreendidos coletivamente com a participação dos acadêmicos, professores e os membros do corpo Editorial.

João Wanderley Vilela Garcia – Coordenador da RCiC.

APRESENTAÇÃO EDIÇÃO

A humanidade está consciente das limitações do Capital Natural, que paralelo à escassez dos recursos naturais tem, em nome do progresso, para atender as necessidades da produção de bens e serviços, sua utilização irracional. É um paradoxo, pois o sistema econômico necessita atender à demanda de toda a população do planeta, portanto, não é possível e ninguém deseja reverter o progresso. Com a participação de todos os segmentos sociais é possível desencadear ações concretas no sentido de preservar o equilíbrio ecológico do planeta. Todos buscam a solução, que está em um amplo e contínuo trabalho de aferição e gestão dos impactos ambientais por todos os agentes públicos e privados.

Com a figura do Capital Natural e os efeitos gerados pelas externalidades positivas e adversas estamos diante de um desafio para as informações contábeis. Abre-se perspectivas para o surgimento de novo segmento contábil – a Contabilidade Ecológica – onde os interesses econômicos passam a dividir espaço com as demandas dos efeitos externos à economia.

A contabilidade, como ciência social aplicada, no papel em que representa fonte de registro, interpretação e informação de dados empresariais e governamentais, dispõe dos recursos para ajudar. Em sua vertente ecológica, sob rubricas específicas, tem condições de evidenciar as mutações no Patrimônio Ecológico no âmbito das entidades públicas e privadas, posto que, sob esta ótica a gestão ambiental e a gestão ecológica não representam “um custo a mais”, mas a oportunidade de demonstrar a responsabilidade socioambiental e melhorar a imagem das entidades envolvidas.

Por gerações, a Contabilidade, dotada de recursos próprios foi utilizada como um dos instrumentos de proteção do Patrimônio Econômico, agora, com os mesmos recursos pode responder a este novo desafio: assumir sua responsabilidade socioambiental e subsidiar o processo de tomada de decisão no que tange à proteção do Patrimônio Ecológico, os ecossistemas.

As entidades públicas e privadas têm um papel fundamental na preservação dos ecossistemas e na qualidade de vida das comunidades e de seus servidores. Os municípios e as empresas que manifestam responsabilidade socioambiental geram: os primeiros, melhor qualidade de vida para as comunidades e as segundas, valores no âmbito de suas atividades, conquistando melhores resultados. Constata-se, portanto, que por meio da identificação, mensuração e divulgação dos efeitos externos, a Contabilidade Ecológica pode contribuir muito para o sistema de gestão ambiental, para a sociedade e para o Estado. A responsabilidade socioambiental não é opção, é uma questão de visão, de estratégia e de sobrevivência.

SUMÁRIO

CONTABILIDADE ECOLÓGICA: REGISTRO DOS EFEITOS EXTERNOS À ECONOMIA COMO INSTRUMENTOS DE GESTÃO AMBIENTAL.....	6
FABIANA LANCELOTTI	
AGDA EDUARDA SALCEDO	
NILSON DAUZACKER	
CARGA TRIBUTÁRIA NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: GESTÃO CONTÁBIL TRIBUTÁRIA	25
VARLINDO ALVES DA SILVA	
ARTURO ALEJANDRO ZAVALA ZAVALA	
MENSURAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL DE INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR.....	55
JOÃO WANDERLEY VILELA GARCIA	
LUZIA GUIMARÃES	
ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS NORMAS CONTÁBEIS DE SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE E AS NORMAS CONTÁBEIS DO BRASIL.....	78
BENEDITO ALBUQUERQUE DA SILVA	
STELLA FERNANDES LIMA	
PERÍCIA CRIMINAL: EM UMA INVESTIGAÇÃO CONTÁBIL E FINANCEIRA...	99
JOÃO CARLOS GONÇALVES PEREIRA	
JOÃO WANDERLEY VILELA GARCIA	
NORMAS DE APRESENTAÇÃO DO ARTIGO CIENTÍFICO PARA A RCiC	122

CONTABILIDADE ECOLÓGICA: REGISTRO DOS EFEITOS EXTERNOS À ECONOMIA COMO INSTRUMENTOS DE GESTÃO AMBIENTAL

FABIANA LANCELOTTI¹; AGDA EDUARDA SALCEDO²; NILSON DAUZACKER³

RESUMO

O cumprimento das exigências legais pertinentes às questões ambientais representa fonte de benefícios para as entidades empresariais, cuja imagem é um dos motivos para a adoção dessa estratégia, fazendo com que seus produtos tenham melhor aceitação nos mercados consumidores, tornando-os mais competitivos, despertando a atenção dos grupos de interesses a apreender, relacionar e definir a aprovação de investimentos e parcerias em projetos ambientalmente corretos. No contexto da preservação ambiental, como elemento básico na composição de uma nação, os municípios contêm dentro de seus limites bens que são propriedades da União e do Estado, e, como pessoa jurídica de direito público, possui capacidade civil, que é a faculdade de exercer direitos e contrair obrigações, todos evidenciados pela contabilidade, elemento básico no processo da tomada de decisões. Com foco na preservação ambiental, a Agenda 21 lançou as bases para as nações instituírem o PIB Ecológico e, baseando-se nos princípios macroeconômicos a China, com registro nas Contas Nacionais, foi o primeiro país a implantá-lo e não deu certo. Propõe-se estender a aplicabilidade dos recursos da contabilidade para, com seus métodos e técnicas, e utilizando os recursos microeconômicos, medir, quantificar, valorar e evidenciar, em suas demonstrações, a interação entre as entidades públicas e privadas com o ecossistema, quanto aos efeitos positivos e negativos gerados pelas externalidades.

Palavras-chaves: Consciência Ecológica. Contabilidade Ecológica. Efeitos Externos.

ABSTRACT

The fulfillment of legal requirements pertaining to environmental issues is a source of benefits to business entities, whose image is one of the reasons for adopting this strategy, making its products have better acceptance in consumer markets, making them more competitive, raising the attention of interest groups to understand, relate and define the approval of investments and partnerships in environmentally friendly projects. In the context of environmental preservation as a basic element in the composition of a nation, the municipalities within its boundaries contain assets that are owned by the Union and State, and, as a legal entity under public law, has legal capacity, which is the ability to exercise rights and contract obligations, evidenced by the accounting, basic element in the process of decision making. With a focus on environmental preservation, Agenda 21 laid the foundation for nations and introduce the Green GDP, based on macroeconomic principles to China, registered in the National Accounts was the first country to try to deploy it. It is proposed to extend the applicability of accounting for resources, with their methods and techniques, and using the resources microeconomic measure, quantify, evaluate and demonstrate, in their statements, the interaction between public and private entities with the ecosystem, as to positive and negative effects generated by externalities.

Keywords: Ecological Consciousness. Ecological Accounting. External Effects.

1 Contadora, Profa Contábeis UNEMAT; Doutoranda Contabilidade Universidad Nacional de Rosario UNR.

2 Contadora, profa FaculDE S. Francisco – N.Xavantina/MT, Doutoranda em Contabilidade UNR.

3 Contador, Prof. aposentado pela UFMT e Doutor em Contabilidade pela UNR/Argentina.

INTRODUÇÃO

A melhora da imagem das empresas com atributos verdes, através de prêmios, selos e certificados ambientais, impulsiona o desenvolvimento de suas atividades, fortalece o desenvolvimento sustentável e cria um elo entre os *stakeholders*, neste caso a indústria, o governo e os consumidores. Para fins de reflexão sobre a atuação das empresas quanto às ações de responsabilidade socioambiental, estas estão associadas aos aspectos econômicos e financeiros.

Com a implantação dos Sistemas de Gestão Ambiental (SGA), assim como dos sistemas de qualidade e de responsabilidade social, as empresas caracterizam a Consciência Ecológica, impulsionam as vendas e ampliam sua participação em mercados mais exigentes, assumindo o papel de ambientalmente responsável pela modificação da paisagem, que era de degradação, além de se beneficiarem da variação positiva em seu patrimônio, escopo final representado pelo lucro.

Como elemento básico na composição de uma nação, o Município é a menor unidade político/administrativa em nível de Governo e, no âmbito de seus limites geográficos, no contexto dos patrimônios econômico e ambiental, contém além de bens de sua propriedade, bens de propriedade da União e bens de propriedade do Estado.

Para Alliaud (2006), o patrimônio somente tem sentido quando está vinculado a pessoas, que, sob este enfoque, não é independente. Ele sempre está relacionado a pessoas físicas ou jurídicas e sua composição no sistema econômico satisfaz os três requisitos para ser avaliado como ativo nos demonstrativos contábeis: aquisição, posse e uso. A noção de patrimônio econômico forma uma ponte entre os respectivos bens e as pessoas jurídicas ou naturais, seus proprietários, aplicando-se às entidades privadas e públicas, identificadas nesta pesquisa como as empresas e os municípios.

No que concerne aos ecossistemas, o conceito de patrimônio é diferente, desvincula-se das pessoas, formando um conjunto de elementos exteriores às pessoas jurídicas ou naturais, conjuntos estes que são representados pela fauna, clima, ar, solo, água, entre outros. Agregam-se a estes conjuntos, as belezas naturais formadas por rios, montanhas, selvas, áreas com climas e espécies silvestres e vegetais, tudo compondo o **patrimônio ambiental que Prugh (1999) o denomina capital natural**. Assim, este conceito abrange todos estes

componentes em que, à exceção da União e dos Estados¹, as demais pessoas jurídicas ou naturais, sob a ótica da Contabilidade, são apenas usuários.

Propõe-se criar a variante ecológica da Contabilidade para valorar e registrar os efeitos externos à economia, que são “atos ecológicos” gerados pelos impactos ambientais positivos e adversos, ampliando as ações da Contabilidade para além de seus limites tradicionais.

1 A INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Em suas projeções para a geração da riqueza, a Ciência Econômica fundamenta suas ações na forma como os agentes tratam a circulação dos recursos escassos no mercado; a Ciência Contábil fundamenta suas ações no registro da circulação da riqueza gerada e em evidenciar com transparência esta riqueza dentro do seu sistema de informações, onde se identificam as fontes e as aplicações dos recursos necessários para garantir a continuidade da empresa. É consenso na doutrina contábil de que os demonstrativos gerados pelo sistema de informação contábil reflitam a estrutura econômico-financeira da organização e que ainda sejam instrumentos úteis e necessários para que diferentes usuários tomem decisões.

Tanto a Ciência Contábil como a Ciência Econômica se sujeitam ao rigor dos números, devendo ainda respeitar os paradigmas que determinam sua forma de atuação; a primeira tem a sujeição aos “Princípios Fundamentais da Contabilidade” e a segunda tem a sujeição aos números reais que, conforme Paulani (2005) apud Dauzacker (2007), é a partir da ideia de que a “Contabilidade Social constitui um instrumento de medição macroscópica do movimento econômico de uma nação.”

Atualmente, desenvolvimento e qualidade ambiental são interdependentes e tratados conforme sua importância mediante troca de modalidades e de utilização do capital natural. Este conceito surgiu na Conferência de Estocolmo, em 1972, que foi considerado como tema de “eco desenvolvimento” e depois denominado “desenvolvimento sustentável”. O problema no entorno do sistema econômico se dá quando os agentes do sistema produtivo, seguidos pela deterioração do ecossistema, ao prestar contas à sociedade, colocam nas projeções econômicas e nos balanços contábeis somente informações de natureza econômico/financeira que não contemplam os valores dos serviços ambientais promovidos pelo capital natural, os impactos ambientais positivos e adversos, que são os ganhos e perdas ecoambientais, estes últimos representados pelos efeitos globais da poluição e da degradação. Como os agentes

¹ A Constituição Brasileira, em seu art. 20 e parágrafos estabelece, de forma generalizada, o capital natural como propriedade do Estado.

econômicos não pagam pelos custos sociais gerados em função da degradação e da poluição (externalidades) e, tampouco os considera como insumos, a contabilidade que registra os fatos administrativos para fins de distribuição e acumulação em seus sistemas de custeio não os reconhece e os considera somente como consequências das atividades produtivas por parte das organizações empresariais. Como não são registradas não compõem a variação patrimonial, seja de natureza econômica ou ecológica. Por conseguinte, não compõem os demonstrativos financeiros das entidades públicas ou organizações empresariais, sejam estas últimas prestadoras de serviços ou fabricantes de bens.

Para Silva (2003), no que concerne aos demonstrativos financeiros e o segmento Contabilidade Ambiental, as pesquisas desenvolvidas, ainda que recentes, evoluem para a solução destes problemas. O meio ambiente é o maior patrimônio da humanidade e, sob esta ótica, a contabilidade deve corresponder com a transparência que a caracteriza para dispor a informação necessária à tomada de decisões. A contabilidade deve conduzir esta preocupação utilizando princípios, teorias, métodos e instrumentos para demonstrar a realidade ecoambiental, principalmente sua relação com o ambiente social. Para o referido autor, “[...] o ecossistema é um patrimônio relevantemente social.” Assim, inseridos no maior patrimônio da humanidade os conceitos contábeis, assim como sua variação, para mais ou para menos, provocada pela ação humana, devem passar pela confrontação entre os problemas ambientais e econômicos, podendo ser focalizados como elementos informativos fundamentais para o desenvolvimento dos setores que utilizam os recursos naturais para gerar lucro e, ao mesmo tempo, protegê-los para garantir a continuidade da entidade.

Os métodos para realizar a evidenciação estão disponíveis nas Normas Brasileiras de Contabilidade, que consideram os aspectos da forma e apresentação das demonstrações contábeis, da informação entre parênteses, das notas de rodapé, dos quadros e demonstrativos suplementares, dos comentários do auditor e do relatório da diretoria.

1.1 O Demonstrativo Balanço Ecológico

A Contabilidade é uma disciplina que, migrando de práticas do passado para auxiliar o controle, desde os entalhes em ossos até os atuais meios informatizados, se mantém em constante evolução técnica, evidenciando os efeitos e as variações ocorridas no patrimônio. A Contabilidade Ecológica que se visualiza não é outra contabilidade e, sob este enfoque, os efeitos externos que influenciam nas variações ocorridas nos ecossistemas podem ser reconhecidos e registrados. Desta forma, os demonstrativos contábeis poderão satisfazer as necessidades de informação dos seus usuários, dentro de um contexto mais abrangente,

representando instrumentos que permitam às entidades públicas e privadas analisar o passado, para decidir o que fazer no futuro, em termos de estratégias de caráter econômico-financeiro e agora também de caráter socioambiental e ecossistêmico.

Para desenhar um sistema de gestão ambiental, reforçado por indicadores gerados pelos procedimentos contábeis que contemplem as alterações físicas refletidas na qualidade do patrimônio ambiental, devem ser consideradas as variáveis formadoras do impacto ambiental. É um conceito novo a ser aplicado na contabilidade, podendo ser compartilhado por todos aqueles que pretendem ter um sistema contábil útil e eficiente para a tomada de decisões. Conforme Dauzacker (2007), em sua tese de doutorado, o recurso contábil a ser utilizado para registro dos efeitos externos e evidenciá-los corresponde ao grupo Contas de Compensação. Estas contas são descritas nas Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC-T 2.5.

1.2 Plano de Contas

Um demonstrativo que evidencie e possa auxiliar no controle dos impactos ambientais adversos passa pela necessidade de registro dos eventos relacionados, utilizando-se, então, um dos recursos da contabilidade, a escrituração. Pode-se entender a escrituração como um processo inserido dentro de conceitos de planejamento e de sistematização contábil. Desta forma, para que tal escrituração seja feita de maneira ordeira e que tenha consistência, é necessário que seja elaborado um Elenco de Contas que capte, de forma detalhada, todos os efeitos externos, positivos e adversos, gerados no âmbito das diversas entidades, sejam estas de natureza pública ou privada.

O registro contábil dos efeitos externos à economia representa o reconhecimento dos atos ambientais, do qual sairão os demonstrativos contábeis pertinentes à variação ocorrida no Patrimônio Ecoambiental. Todas as ocorrências adversas no ecossistema (perdas ecoambientais) ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as ocorrências positivas (ganhos ecoambientais) ocorridas no mesmo período.

A designação das contas deve ser feita de forma que estas possam identificar as ocorrências registradas com o valor do efeito externo considerado, dentro de uma linguagem contábil, identificada como a mais adequada para retratar tais efeitos adversos, quando gerados pela degradação ambiental, produzindo “custos socioambientais”, e positivos quando concebidos pelas atividades ecossistêmicas, promovendo “benefícios socioambientais”.

Diferente do que ocorre quando se efetua o confronto entre as contas de resultado, registrado para determinar a variação patrimonial da entidade e que permite identificar a

expectativa de distribuição de valores oriundos do lucro, as contas de resultado ecoambientais pertencem ao grupo Contas de Compensação e não geram valores a realizar ou a pagar. Portanto, a variação constatada no Patrimônio Ecoambiental não distribuirá ou absorverá quaisquer resultados decorrentes da confrontação entre valores dos efeitos externos positivos e adversos. Por conseguinte, não impactam financeiramente os investidores que compõem o capital social da organização empresarial ou o orçamento do município.

Em função de sua natureza não patrimonial, as contas do Balanço Ecológico não são cumulativas, portanto, ao início de cada exercício, deve-se efetuar o estorno dos respectivos saldos para permitir novos registros. Interessa que fique evidenciado em cada exercício o resultado das ações e atividades da entidade pública ou privada no ecossistema em que estejam inseridas, nas quais se visualizem as variações dos impactos ambientais positivos e adversos que poderão ser analisados para facilitar seu controle.

Neste trabalho, ao usar o conceito de aplicabilidade econômica para caracterizar a geração de um fator contábil que estará composto por magnitudes qualitativas para expressar os efeitos externos, mesmo sem materialidade, utilizar-se-ão nomenclaturas aplicáveis às contas de resultado da contabilidade financeira, em condições de equivalência, como mostram os Cenários do Quadro 2, e que serão assim consideradas:

- a) Ganhos ecoambientais – resultantes da valoração dos efeitos externos positivos, gerados pelas atividades antrópicas ou pelas atividades do próprio capital natural;
- b) Perdas ecoambientais – resultantes da valoração dos efeitos externos adversos, gerados pelas atividades antrópicas no entorno das entidades públicas ou privadas, assim como também concebidos por ocorrências no próprio capital natural.

Na sequência temos o Balanço Patrimonial com o Balanço Ecológico compondo os Cenários observados na Empresa X, em um período que abrange os anos 2002 e 2003.

Cenário 1

- a) Emissão de CO₂ gerada pela queima do canavial para colheita manual de cana;
- b) Absorção de CO₂ impossibilitada pela não existência de vegetação na área desmatada e queima pelo espaço de tempo em que permaneceu sem cultivo;
- c) Emissão de CO₂ gerada pelo uso de equipamentos automotores de combustão;
- d) Extinção/migração da fauna que habitava a floresta derrubada.

Cenário 2

- a) Atividades de absorção de CO₂ pela cultura de cana;

- b) Não emissão de CO₂ em função da substituição do corte manual de cana (com queimadas) pela colheita mecânica;
- c) Supressão de ruídos gerados pelos motores estacionários por terem sido usados equipamentos abafadores com sucesso;

Retorno de elementos faunísticos, em função dos programas socioambientais implantados.

A Tabela 1 representa a estrutura de forma resumida do Balanço Patrimonial que contém o grupo Contas de Compensação, que se propõe para evidenciar o registro dos valores captados dos efeitos externos à economia.

Tabela 1
Estrutura do Balanço Patrimonial com as Contas de Compensação DA EMPRESA X
Em 31 de dezembro de (em milhares de reais)

ATIVO	2002	2003
Circulante	7.698,33	6.189,68
Permanente	3.229,39	2.965,05
Investimentos	6,09	3,78
Imobilizado Líquido	3.223,30	2.961,27
Total do Ativo	10.927,72	9.154,73
CONTAS DE COMPENSAÇÃO		
Efeitos Ecoambientais	-6.069,81	5.396,67
PASSIVO	2002	2003
Circulante	2.173,03	3.139,58
Por Contingências Ambientais	0	1.912,20
Exigível a longo prazo	0	0
Patrimônio Líquido	8.754,70	6.015,15
Capital	3.670,00	3.670,00
Resultados Acumulados	5.084,70	2.345,15
Total do Passivo	10.927,73	9.154,73
CONTAS DE COMPENSAÇÃO		
Patrimônio Ecoambiental		
Ganhos ecoambientais	6.115,38	9.321,58
Perdas ecoambientais	-12.185,19	-3.924,91
Responsabilidade Socioambiental	-6.069,81	5.396,67

Fonte: Construção dos autores, com base em Dauzacker (2007).

A Tabela 2 mostra o Demonstrativo da Consciência Ecológica resumido e ordenado, composto pelos dados colhidos e registrados contabilmente no que tange aos efeitos externos.

Tem como objetivo relatar aos usuários dos relatórios contábeis os atos geradores dos efeitos externos registrados pela entidade, em determinado período. Representa a demonstração do fluxo destes efeitos, dos quais se faz a confrontação entre os efeitos externos positivos (ganhos ecoambientais) e efeitos externos adversos (perdas ecoambientais) que ocorreram no período, apurando o resultado ecoambiental líquido, que pode ser positivo (ganhos ecoambientais superando as perdas ecoambientais), ou negativo (perdas ecoambientais superando os ganhos ecoambientais).

Tabela 2

Estrutura do Demonstrativo da Consciência Ecológica

Ganhos Ecoambientais	2002	2003
Absorção de CO ₂	3.308,13	3.308,13
Não emissão de CO ₂	0,00	3.206,20
Supressão de ruídos	2.405,80	2.405,80
Paisagens	0,00	0,00
Recuperação na Biodiversidade	401,45	401,45
Total dos efeitos externos positivos	6.115,38	9.321,58
Perdas Ecoambientais		
Emissão CO ₂ – automotores	-7,62	-8,43
Emissão CO ₂ - queimadas	-11.730,68	-3.836,22
Absorção de carbono não ocorrida	-26,75	-80,26
Perdas na Biodiversidade	-420,14	2 0,00
Total dos efeitos externos adversos	-12.185,19	-3.924,91
Responsabilidade Socioambiental	-6.069,81	5.396,67

Fonte: Construção dos autores, com base em Dauzacker (2007).

Há outro aspecto quanto a este demonstrativo, à semelhança dos demais relatórios contábeis, que pode ser publicado para fins comparativos, isto é, com a indicação dos valores do Balanço Ecológico correspondentes a exercícios anteriores. Permite, também, para ser publicado, adotar como expressão monetária o “milhar” da moeda circulante, eliminando os três últimos dígitos.

O que deve caracterizar o Balanço Ecológico é o fato de que põe em evidência o desempenho da empresa quanto à sua responsabilidade socioambiental nos períodos observados.

2 A TENTATIVA PARA INSTITUIR O PIB ECOLÓGICO

Durante a Eco-92, realizada no Rio de Janeiro, criou-se a Agenda 21 que lançou as bases para o PIB Ecológico. O Governo da China, partindo da necessidade de introduzir outros critérios (ecológico e ético-social), além do econômico, em um processo coletivo de tomada de decisões em condições de superar as limitações das avaliações individuais dos efeitos externos, o implantou, publicando-o nos anos de 2005 e 2006, conforme demonstrado no Quadro 1:

O PIB Ecológico chinês surgiu a partir de conceitos macroeconômicos que, conforme a pesquisa *The Economics of Ecosystems and Biodiversity (TEEB)*¹: “[...] os atuais índices de declínio na natureza podem reduzir o PIB global em cerca de 7% até 2050”, mostrando que o PIB Ecológico sempre tende a ser negativo, provocando retração do PIB tradicional. Segundo esse critério, a economia chinesa cresceu somente 7% e não 10,5% em 2005, como esperado. Em 2007, a China deixou de aplicar o PIB Ecológico, segundo diversas divulgações.

PIB Eco = C + I + G + X – M – (emissão de CO2 + degradação ambiental)	
C = Consumo Privado I = Investimentos totais G = Gastos do governo X = Exportações M = Importações	Nesse cálculo não se consideram: <ul style="list-style-type: none"> • Insumos de produção (matérias-primas, mão-de-obra, impostos e energia); • Externalidades positivas.

Quadro 1 – PIB Ecológico da China

Fonte: Construção dos autores.

Desde a II Guerra Mundial se utiliza o Produto Interno Bruto (PIB) para medir o crescimento econômico dos países, sendo um indicador que evidencia o que foi produzido internamente em termos de bens e serviços, servindo de instrumento para comparar o acréscimo ou decréscimo macroeconômico entre as nações e, neste contexto, segundo Dowbor (2009), quanto à ótica do PIB Tradicional para o meio ambiente, não há distinção entre o que é benéfico ou não.

Quanto ao PIB Ecológico, na opinião de Ferreira (2003), se cada entidade “[...] tivesse seus eventos econômicos medidos sobre os impactos ecológicos, o cálculo do PIB Verde seria alcançado”, e a Agenda 21 considera que o desenvolvimento sustentável tem dimensões sociais, econômicas e ambientais e focaliza a necessidade de que os países e

¹ www.ecoblogue.net/index, 2008

órgãos internacionais, além dos econômicos, desenvolvam sistemas contábeis que integrem os fatos sociais e ambientais, qualificando tais sistemas como necessários para medir os impactos causados nos ecossistemas, que são as consequências da utilização dos recursos naturais pelas entidades produtivas de bens e prestadoras de serviços. Propõe ainda a adoção, em todos os países, de programas para o desenvolvimento de sistemas nacionais de contabilidade ambiental e econômica integrados, incorporando os custos ambientais, e com isso, inverter a tendência de tratar o meio ambiente como um “bem gratuito” e repassar os custos sociais a outros setores da sociedade, outros países, ou às gerações futuras.

A fórmula do PIB tradicional contém somente os efeitos econômicos, ou seja, a produção medida em dinheiro, adicionada do valor das exportações e subtraído o valor das importações; não inclui os demais componentes que são os custos de produção e os impostos, ignorando os custos sociais do processo produtivo – a degradação ambiental e a emissão de gases de efeito estufa – assim como o fazem as organizações empresariais. Tais custos sociais impostos à sociedade são representados pelas externalidades, que, por não disporem de materialidade econômico/contábil, não compõem as estimativas de valores integrantes dos custos industriais, significando que não podem constar nos demonstrativos financeiros das organizações empresariais e, conseqüentemente, também no PIB tradicional.

Para contornar o problema da não inclusão de tais custos sociais há a sugestão de internalizá-los. Nesta mesma linha de pensamento, Mattos (2004) afirma que a sustentabilidade ambiental pode ser vista como um relacionamento harmônico entre os sistemas econômico e ecológico, ambos sendo dinâmicos e denominados de custos ambientais. A autora reforça ainda que tais custos, uma vez internalizados, representam um passo importante para controlar o uso dos recursos e serviços naturais, tendo como consequência induzir os consumidores a pagar o custo real do bem adquirido, em vez de repassá-los indiscriminadamente à sociedade e completa com a assertiva de que o ambiente é considerado uma dimensão do desenvolvimento e, como tal, deve ser internalizado em todos os níveis de decisão. É a mesma sugestão de Prugh (1999), ou seja, a incorporação da deterioração do capital natural aos custos dos produtos e serviços. Estas sugestões remetem ao que Buarque (1990) afirma, ao evidenciar que dentro de uma visão estritamente econômica, a incorporação ou internalização dos impactos ambientais no processo produtivo deve passar pela valoração destes impactos na composição do valor dos bens obtidos, colidindo frontalmente com os estudos de Moura (2003), para quem a teoria neoclássica tem definido que os preços de bens e insumos resultam somente do equilíbrio entre a oferta e a demanda,

seja um produto final adquirido no mercado pelos consumidores, ou um insumo incorporado por agentes produtores.

Sob a ótica jurídica e econômica, outros autores corroboram com Moura (2003) nestes conceitos. Assim, para Irigaray (2004), somente os recursos hídricos permitem a aplicação dos instrumentos econômicos para quantificar e avaliar seu uso. Os demais efeitos gerados pelas externalidades responsáveis pelos custos sociais, consequência do empobrecimento dos recursos naturais, não oferecem condição de materialidade para serem internalizados. Para Acsehrad (2001) apud Dauzacker (2007), em sua tese de doutorado, evidencia que os efeitos externos, quando gerados pelos impactos ambientais, não representam custos econômicos, mas sim custos sociais, pois refletem danos causados a terceiros sem sua incorporação ao sistema de preços. Portanto, quando se fala de custo social, se trata de um custo fictício, pois os impactos ambientais, no sentido econômico, por não disporem de uma expressão monetária, não permitem as operações voluntárias entre os agentes produtores e os consumidores. Neste contexto, se os efeitos externos por si mesmos não são dispostos para compra-venda, não têm valor econômico e não oferecem condições para transformá-las em gastos para as entidades ou em insumos valorados para compor os custos de bens ou serviços.

Considerando a opinião de Ferreira (2003), tome-se como exemplo um fato real: a vazão tóxica de Cataguases, em março de 2003, quando uma fábrica de papel, em função de um acidente, lançou cloro e soda cáustica no rio Pomba, afluente do Paraíba do Sul. Ainda, somente como exemplo, imagine-se acrescentar a este evento a emissão de toneladas de CO₂, em função das queimadas nas florestas da região. Observe-se que se pode valorar as externalidades negativas (vazão tóxica) e o efeito externo (emissão de CO₂) como meio de aferir os custos sociais e, na sequência, subtraí-los do valor do PIB tradicional. É uma questão de domínio da economia ambiental, que está sendo misturada com o que ocorre nos ecossistemas.

3 EXTERNALIDADES COMO GERADORAS DOS EFEITOS EXTERNOS

A mensuração das externalidades resulta na análise das consequências dos efeitos externos, que fornece suporte necessário para a avaliação de projetos de investimentos.

Necessário se faz distinguir das externalidades os efeitos por elas gerados (efeitos externos); no sistema econômico estão os fatores de produção que geram a riqueza (efeitos econômicos) e, por analogia, no sistema ecoambiental estão as externalidades que geram os efeitos externos à economia. As externalidades positivas e seus efeitos, com seu caráter

intangível são pouco visíveis à percepção, não obstante, fundamentais à simbiose entre as diversas espécies que convivem no ambiente natural, inclusive a humana – uma delas é a capacidade das florestas, assim como de qualquer vegetação, para absorver carbono. Para este efeito externo, o Protocolo de Kyoto criou um elemento econômico, ou seja, podem-se realizar valores por este serviço específico da natureza, assegurando que o incremento de programas de reflorestamentos é uma considerável referência. Estes programas, além de permitirem ganho econômico com a absorção de carbono pela vegetação, abrem espaço para a geração de outras externalidades e seus efeitos no meio ambiente, como a regeneração da própria floresta e o retorno da fauna, dentre outros. Em posição oposta encontram-se os efeitos gerados pelas externalidades negativas, tais como a emissão de CO₂ por incêndios florestais, sejam eles provocados por ação humana ou por elementos da própria natureza, como os raios; enchentes provocadas por excesso de chuvas e outros eventos que trazem transtornos à sociedade. Assim, no que tange aos efeitos externos à economia gerados pelos bens impuros¹, na condição de externalidades positivas ou negativas, representam a resultante ou consequência das atividades humanas no ecossistema, podendo ser tangíveis ou intangíveis e por não serem financeiramente remunerados (não figuram no sistema de preços), quando gerados em função das atividades econômicas, não compõem os valores da economia e não são captados pelos sistemas de informações contábeis.

Os efeitos externos positivos, puros ou impuros, podem ser identificados na ocorrência de elementos que, por extensão, beneficiam a sociedade, dentre os quais:

- a) Absorção de CO₂ pela vegetação;
- b) A não emissão de CO₂ para fabricar determinado produto, como o que ocorre com uma usina sucroalcooleira, que antes ateava fogo (vilão do aquecimento global pela emissão de grande quantidade de CO₂) no canavial para facilitar a extração da cana, com a mudança nos procedimentos, a colheita passou a ser feita por processo mecânico; assim, obtém-se o mesmo resultado na fabricação de seu produto, contudo, sem a emissão de poluentes;
- c) A supressão de ruídos emitidos por equipamentos automotores;
- d) Paisagens formadas por acidentes geográficos e outros.
- e) A Consciência Ecológica composta pela valoração dos efeitos externos gerados em função de programas específicos de recuperação ambiental retratados no Balanço Social.

¹ STIGLITZ, Joseph E. Macroeconomia. Barcelona/Espanha: Ariel, 2003.

Os efeitos externos negativos puros ou impuros¹ são gerados: os primeiros pelos acidentes naturais no ecossistema e os segundos pelas atividades humanas. Dentre os puros se podem citar:

- a) Emissão de CO₂ pelo fogo provocado por qualquer acidente natural no ecossistema;
- b) Outros, provocados por qualquer acidente natural, tais como enchentes, granizo, geada, entre outros.
- c) Dentre os impuros² podem-se citar:
- d) Provocadas por ação humana, a emissão de CO₂ gerada pela queima de vegetação em geral;
- e) Emissão de gases de efeito estufa gerados por automotores, ruminantes e outros;
- f) Redução/extinção por morte ou migração de elementos biológicos;
- g) Extinção de fluxos de água e das nascentes provocadas por desmatamento, aterramento, erosão ou assoreamento das vias fluviais;
- h) Ocorrência ou espargimento de elementos poluentes por acidente.

Ao considerar as ocorrências que estão provocando alterações nos ecossistemas, a ciência contábil necessita adequar seus conceitos para atribuir valor aos efeitos externos gerados pelos fatores diversos aos econômicos, ou seja, gerados pelas externalidades, reconhecendo-os como instrumentos que possam ser registrados, criando perspectivas para sua aplicabilidade e utilização.

4 A CONSCIÊNCIA ECOLÓGICA

Neste cenário evolutivo, em que se propõe ampliar as ações da Contabilidade para fins de mensuração de eventos econômicos que propiciam a formação da Consciência Ecológica, podem-se citar as certificações ambientais que são resultantes das políticas para melhor controle dos impactos ambientais positivos e adversos, fundamentais para o desenvolvimento sustentável, sendo que suas finalidades se circunscrevem no crescimento com responsabilidade social, ou seja, ocorrem impactos ambientais, mas com responsabilidade e de forma consciente para não gerar desperdícios no processo produtivo ou perdas significativas para o ecossistema.

Em uma empresa, o Sistema de Gestão Ambiental (SGA) conduz suas ações com base no princípio da melhoria contínua de seus processos ambientais. São definidos indicadores, objetivos e metas para monitorar e melhorar cada vez mais seu desempenho

¹ STIGLITZ, 2003, op. cit.

² Ibidem

ambiental. Cada indicador, objetivo ou meta, gera um plano de ação. Os planos de ação resultam em projetos de controle de impacto ambiental, projetos socioambientais, projetos ligados à comunidade e parcerias com prefeituras e outras entidades de natureza privada. A organização empresarial é um sistema social, cujos membros compartilham valores e uma cultura corporativa comum. Existe uma consciência corporativa, sendo que as ações e atividades das empresas têm impacto positivo ou adverso no meio ambiente e na comunidade. Contudo, pode-se dizer que as ações sociais das empresas diferem entre si. O desenvolvimento da atuação ética orientada para a responsabilidade social empresarial é complexo, posto que envolva liderança e cultura corporativa, também havendo consenso quanto à inexistência de um modelo único que sirva a todas as empresas. É necessário despertar a consciência ecológica e ter sensibilidade, a fim de reconhecer que sustentabilidade e responsabilidade social são apenas etapas e não um objetivo final.

As consequências dos impactos ambientais adversos são fatores já bem conhecidos e a sociedade tem se mostrado atenta às suas ocorrências, sejam tais impactos originados em função de ações dos serviços ambientais ou em função de ações antrópicas. Para Castro (2007), a “[...] crise se instala quando se perde de vista o caráter relativo, reversível e recursivo da distinção entre ambiente e sociedade”, resultando no surgimento de políticas e projetos para proteção do meio ambiente. Este conceito é corroborado por Tachizawa (2002), posto que “[...] implica um sentido de obrigação para com a sociedade” pelas entidades empresariais (privadas ou públicas), assumindo diversas formas, entre as quais se incluem proteção ambiental, projetos filantrópicos e educacionais, planejamento da comunidade, equidade nas oportunidades de emprego, serviços sociais em geral, atitudes éticas e responsáveis com fornecedores e colaboradores.

A Agenda 21, criada na Eco-92, em seu Capítulo 35 intitulado A CIÊNCIA PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL, ressalta a base para instituir as políticas relativas aos sistemas complexos que ainda não são plenamente compreendidos, cujas consequências e perturbações ainda não poderiam ser previstas. Inferem-se na leitura deste capítulo os fundamentos para a Consciência Ecológica, cuja base e indicadores são representados pela qualidade de vida que abranjam saúde, educação, bem-estar social, estado do meio ambiente e a economia; abordagens econômicas do desenvolvimento ambientalmente saudável e estruturas novas e aperfeiçoadas por incentivos para melhor manejo dos recursos obtidos do capital natural, formulação de políticas ambientais de longo prazo, manejo de riscos e avaliação das tecnologias ambientalmente saudáveis.

5 O PRODUTO ECOLÓGICO BRUTO DAS ENTIDADES PÚBLICAS E PRIVADAS

Na Economia Ambiental, o uso das externalidades positivas ou negativas visa melhorias no processo informativo com a atribuição de valores aos serviços ambientais prestados pelo capital natural, assim como os efeitos do impacto ambiental adverso. Na variante ecológica da Contabilidade identificam-se os efeitos externos à Economia, atribuindo-lhes os respectivos valores, através dos quais é permitida sua evidenciação nos demonstrativos financeiros, abrindo perspectivas para analisar os ganhos e as perdas ecoambientais. Neste cenário de mensuração e valoração dos efeitos externos, propõe-se substituir o modelo do PIB Ecológico, dando-lhe nova denominação – Produto Ecológico Bruto das Entidades Públicas e Privadas (PEBEPP).

Para entender os fundamentos do PEBEPP é necessário fazer uma análise nos procedimentos adotados de controle e monitoramento da execução e eficiência das normas e procedimentos do Sistema de Gestão Ambiental, pois estas subsidiam as tarefas operacionais no processo de fabricação dos produtos sustentáveis e ecologicamente corretos, ou seja, ocorre uma produção, na qual os controles ambientais são respeitados a contento para a geração de produtos e serviços, mas com o mínimo de impactos ambientais adversos possíveis, obtendo, assim, certificações ambientais que tornam a empresa mais competitiva, sendo reconhecida como uma empresa ecologicamente correta.

De acordo com os procedimentos e manuais de economia, o **PIB** tradicional não considera o valor de bens **ecológicos** vitais, como florestas, ar limpo, água e biodiversidade. Neste contexto, pode-se questionar: qual é o custo social de um desmatamento, do ar poluído e de outros componentes do capital natural que tenha sofrido um processo de degradação? Este questionamento surge quando se busca estabelecer os valores a serem registrados nas Contas Satélites, ou seja, os números que irão compor as Contas Nacionais para formar o PIB Ecológico, este contendo a mesma configuração do Produto Interno Bruto (PIB), composta pela somatória da riqueza gerada pelo processo produtivo industrial e comercial, contudo, subtraindo a deterioração do capital natural em geral e a emissão de dióxido de carbono (CO₂), ambos provocados pelo desenvolvimento das atividades produtivas.

Na versão chinesa sobre os conceitos da macroeconomia, a adoção do PIB Ecológico em substituição ao PIB tradicional provocou uma aparente retração econômica, ou seja, gerou informações imprecisas, posto ter misturado números econômicos reais com números sem materialidade econômica, equivalendo à emissão de uma “moeda de três faces”, tornando-se insustentável. O indicador PEBEPP proposto tem características independentes, desenvolvendo-se sob os conceitos da microeconomia, não se vinculando ao PIB tradicional

que é extraído das Contas Nacionais. Na Contabilidade Ecológica, para a obtenção do PEBEPP prevê-se o somatório dos efeitos externos positivos valorados, ou seja, valores de todos os benefícios gerados pelas atividades antrópicas ou pelos serviços ambientais prestados pelo capital natural ao meio ambiente no entorno das atividades de cada entidade pública ou privada (empresas e municípios). Assim, os efeitos externos à economia que geram o PEBEPP devem ser registrados somente nas Contas de Compensação¹. No Quadro 2 se visualiza sua estrutura:

PEBEPP = A + N + S + P + CE	
A = Absorção de gases de efeito estufa N = Não emissão de gases de efeito estufa S = Supressão de ruídos P = Paisagens CE= Consciência Ecológica	Nesse cálculo não se consideram: <ul style="list-style-type: none"> • Efeitos externos negativos (emissão de gases de efeito estufa); • Outros Efeitos Externos negativos.

Quadro 2 – Produto Ecológico Bruto das Entidades Públicas e Privadas (PEBEPP)

Fonte: Construção dos autores.

Tendo a sociedade organizada como eixo principal, o Balanço Ecológico demonstrará a capacidade de geração dos efeitos externos à economia pelas entidades públicas e privadas (municípios e empresas), além de informar como se efetuou a distribuição dos mesmos efeitos externos, permitindo formar os números que compõem o PEBEPP.

Sob a ótica da microeconomia, o PEBEPP mostra-se como eficiente instrumento para aferir a responsabilidade socioambiental de cada entidade empresarial e de cada município. Como instrumento informativo, mostra sua eficiência ao pôr em evidência a possibilidade de uma análise que não poderia ser alcançada se fossem utilizadas apenas as informações técnico/teóricas em uso atualmente.

Sob a ótica da macroeconomia, dentro das fronteiras políticas da nação, a somatória do PEBEPP de todas as entidades públicas e privadas servirá como termômetro para aferir a responsabilidade socioambiental de cada país e seu comprometimento com a preservação dos ecossistemas e da vida com qualidade no planeta.

CONCLUSÃO

Atualmente, as agressões ao meio ambiente geradas pelas atividades humanas têm custo social elevado. Contudo, são evidenciadas somente através de relatórios teóricos e desconhecidas quanto ao que significam em termos de valor. A dificuldade encontrada pela

¹ Cuentas de Orden nos países de língua espanhola.

ciência contábil e econômica está na valoração dos efeitos externos à economia que ocorrem nos ecossistemas e que provocam alterações no patrimônio ambiental. Atribuir valor aos

- a) Efeitos externos positivos gerados pelos serviços ambientais na absorção de CO₂, assim como pela não emissão, pela supressão de ruídos, pelas paisagens, pela Consciência Ecológica e outros;
- b) Efeitos externos negativos gerados pela poluição do ar e dos rios, pelo desmatamento, pelas queimadas urbanas e rurais, pela falta ou excesso de chuva entre outros;

Eram os componentes que faltavam para mais uma vez utilizar os fundamentos da contabilidade e gerar informações necessárias à tomada de decisão quanto a esse componente social, no sentido de colaborar para a minimização dos efeitos da degradação nos ecossistemas.

O reconhecimento do impacto ambiental pelo registro contábil dos efeitos externos positivos e negativos, além de compor elementos para construir o PEBEPP, elimina as lacunas existentes na informação contábil no que concerne às necessidades destas informações pela sociedade. A inserção do Balanço Ecológico nos demonstrativos da contabilidade permite avaliar a variação ocorrida no patrimônio ambiental, fazendo com que o sistema de informações da contabilidade transponha seus limites tradicionais e concilie a gestão e o controle dos efeitos externos no entorno das atividades sociais, produtivas e comerciais das entidades públicas e privadas, não somente para a tomada de decisões, mas também para avaliar sua participação no contexto da Responsabilidade Socioambiental.

As variações do Patrimônio Líquido, assim como do Patrimônio Ambiental de cada entidade empresarial se desenvolvem em um ambiente de macro simbiose, em que a sobrevivência de um depende da sobrevivência do outro. Os recursos naturais são escassos e dependem da ação humana para a sua preservação, que, por sua vez, necessita desses mesmos recursos naturais para satisfazer suas necessidades. O equilíbrio entre ambos mantém o processo produtivo para satisfação das necessidades humanas e o planeta em condições de continuar oferecendo não só os recursos naturais, como também as condições vitais de sobrevivência para todas as espécies animais ou vegetais. A partir desses conceitos, pode-se utilizar o PEBEPP em qualquer entidade de natureza privada (empresa) ou pública (município), onde o seu crescimento representará o fator indicativo de manutenção e geração de riqueza futura com melhor qualidade de vida.

REFERÊNCIAS

- ACSELRAD, H. **Desenvolvimento e natureza: estudos para uma sociedade sustentável**. In: CAVALCANTI, Clóvis (Org.). Agenda 21. São Paulo: Cortez, 2001. p. 131.
- ALLIAUD, Alejandro O. **Patrimonio y responsabilidad patrimonial**. Rosario: UNR, 2006. p. 35.
- BIONDI, Mario. **Teoría de la contabilidad**. Buenos Aires: Macchi, 2000. p. 21-24.
- BOLLMANN, H. A. Título do capítulo. In: Maia, Nilson Borlina et al. **Indicadores ambientais: conceitos e aplicações**. São Paulo: Educ/Comped/Inep, 2001. p. 18.
- BUARQUE, Cristovam. **A desordem do progresso: o fim da era dos economistas e a construção do futuro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Paz y Tierra, 1990. p. 113-117.
- CASTRO, Eduardo Viveiros de. Instituto Socioambiental. **Almanaque Brasil Socioambiental** (2008). São Paulo, 2007.
- DAUZACKER, Nilson. **Impacto Ambiental: reconocimiento y gestión contable**. Tese (Doutorado em Contabilidade)- Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la Universidad Nacional de Rosario. 2007. p. 43-58.
- DOWBOR, Ladislau. Disponível em: <<http://www.dowbor.org>>. Acesso em: 6 set. 2009.
- HIGUCHI N. **Seqüestro de carbono pela floresta amazônica**. In: FERREIRA, Pablo Pires. Disponível em: <<http://www.pralmeida.org/04Temas/>>. Acesso em: 02 abr. 2001.
- FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. **Contabilidade ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável**. São Paulo: Atlas. 2003. p. 14; 108-110.
- HOSOKAWA, Roberto Tuyoshi et al. **Economia ambiental – uma introdução ao tema**. Curitiba: Apostila do Curso de Pós-Graduação em Engenharia Florestal, Série Técnica nº 01/2000 – FUPEF. p. 2.
- IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. **Normas internacionais de contabilidade**. São Paulo: Ibracon, 1998. p. 35.
- IRIGARAY, Carlos T. J. H. **Direito ambiental contemporâneo**. In: LEITE, José Rubens et al. (Título da publicação), 2004. p. 65.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000. p. 56; 86; 116-121.
- MATTOS, Katty Maria da Costa et al. **Valoração econômica do meio ambiente: uma abordagem teórica e prática**. São Carlos: Rima. 2004. p. 17-26.
- MOTAVALLI, Jim. **El cambio climático**. Barcelona: Paidós, 2005.
- MORIN, Edgar et al. **Terra – pátria**. Porto Alegre : Sulina, 1995. (pág. 70).
- NOBRE C. in COELHO, Sarita. Artigo: **Uso da terra determina emissão de CO2 na Amazônia**. <http://www.uol.com.br/ciencia/hoje/>, de 17.12.2001.
- PAHLEN ACUÑA, Ricardo Jose M. et al. **Contabilidad social y ambiental**. Buenos Aires : Macchi. 2004. (págs. XXXIV; 65)
- PAULANI, Leda Maria et al. **A nova contabilidade social**. São Paulo : Saraiva, 2005. (pág. IX).
- PRUGH, Thomas, et al. **Natural capital and human economic survival**. Washington D.C. : Lewis Publishers. 1999. (págs. XVI).

ROMEIRO, Ademar Ribeiro, REYDON, Bastiaan Philip, LEONARDI, Maria Lúcia Azevedo (Org.) **Economia do meio ambiente: teoria, políticas e a gestão de espaços regionais**. 3ª Ed. Campinas/SP, Unicamp. IE, 2001.

SEAGER, Joni (compilador). **Atlas Del estado Del médio ambiente**. Madrid : Ediciones Akal, 2000.

SILVA, Benedito Albuquerque da. **Contabilidade e meio ambiente: considerações teóricas e práticas sobre o controle dos gastos ambientais**. São Paulo : Annablume, 2003. (págs. 73-78).

STIGLITZ, Joseph E. **Macroeconomía**. Barcelona/España : Ariel, 2003. (págs. 164-165)

TACHIZAWA, Takeshy, **Gestão ambiental e responsabilidade social corporativa: Estratégias de negócios focadas na realidade brasileira**. São Paulo:Atlas,2002, 381p.

Usinas Itamarati S/A. <http://www.usinasitamarati.com.br/>, acessado em, 02 Janeiro de 2010.

www.ecoblogue.net/index, 2008. Consultado em 30 de setembro de 2009.

CARGA TRIBUTÁRIA NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: GESTÃO CONTÁBIL TRIBUTÁRIA

VARLINDO ALVES DA SILVA¹, ARTURO ALEJANDRO ZAVALA ZAVALA²

RESUMO

Apresenta uma análise pormenorizada do impacto da carga tributária nas Micro e Pequenas Empresas – MPE em comparação às grandes, na atividade do comércio varejista. As MPE brasileiras têm carga tributária maior do que as das Grandes Empresas, e que nas 252.111 simulações de resultados da carga tributária, dos 11 tributos e contribuições, nos regimes tributários SIMPLES das MPE e Lucro Real das Grandes Empresas, onde as ME somente teriam vantagens tributárias operando com elevadas margens de lucro líquido entre 6% a 8%, e com redução da carga tributária de: INSS, CSLL, e IRPJ. No SUPERSIMPLES as margens de lucro líquido ficam menores em 3% a 5%, com a adição da redução tributária do ICMS. Para as EPP, com grandes margens de lucro líquido entre 8% a 16%, uma redução da carga tributária apenas de: CSLL e IRPJ. No SUPERSIMPLES, as margens de lucro líquido em 5% a 13%, apenas com menor carga tributária do ICMS nas vendas até R\$ 1.200.000 por ano, e quando acima desta faixa, uma maior carga desse tributo. O sistema de simplificação tributária brasileiro para as Micro e Pequenas Empresas tem como interessado o Fisco, instrumento de racionalização de fiscalização e arrecadação, e não de redução à carga tributária das MPE, e registra que o ingresso no regime SIMPLES é irretratável durante o ano, sem poder migrar. Uma das causas das MPE serem oneradas na carga tributária no regime SIMPLES se deve ao fato dos usuários não utilizarem as informações contábeis.

Palavras-chave: Micro e Pequenas Empresas - MPE. Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições - SIMPLES. SUPERSIMPLES. Lucro Real.

ABSTRACT

Presents a detailed analysis of the impact of the tax burden in Micro and Small Enterprises - MSE compared to large, the activity of retail trade. MSE Brazil have higher tax burden than those of large companies, which results in 252,111 simulations of the tax burden of 11 taxes and contributions in the tax regimes of the MSC and SIMPLE Real Profit of Enterprise, where the ME would benefit only tax operating with high net profit margins from 6% to 8%, and reducing the tax burden, Social Security, social contribution and income tax. SuperSimples in net profit margins are lower by 3% to 5%, with the addition of the GST tax reduction. For the EPP, with large net profit margins from 8% to 16%, a reduction of the tax burden only: Income tax and social contribution. In SuperSimples, the net profit margins by 5% to 13%, with only lower tax burden of VAT on sales up to R \$ 1,200,000 per year, and while above this range, a greater burden of this tax. The system of tax simplification for the Brazilian Micro and Small Enterprises is interested in how the IRS instrument control and rationalization of tax collection, rather than reducing the tax burden of the MSC, and notes that the entry into the SIMPLE scheme is irrevocable during the year unable to migrate. One of the causes of MPE are encumbered in the tax burden on the SIMPLE scheme is due to the fact that users do not use accounting information.

Keywords: Micro and Small Enterprises - EPC. SIMPLE - Integrated Payment of Taxes and Contributions. Very easy. Profit.

¹Contador; Professor Doutor do Curso de Ciências Contábeis – UFMT; Mestre em Ciências Contábeis PUC/SP; Doctor en Contabilidad pela Universidad Nacional de Rosario – Argentina.

²Estatístico, Professor do Departamento de Ciências Econômicas da FE/UFMT. Doutor em Estatística USP / SP.

INTRODUÇÃO

A globalização da economia exige avanços tecnológicos permitindo oportunidades de crescimento econômico, principalmente das Grandes Empresas. Ao mesmo tempo, cria novos horizontes de atuação das Micro e Pequenas Empresas. No Brasil, os governos Federal, Estaduais e Municipais dispensam tratamento tributário diferente para ambos os segmentos, favorecendo em suas ações as Grandes Empresas em detrimento das Micro e Pequenas Empresas.

A presença das Micro e Pequenas Empresas no Brasil e na América Latina, sua participação na economia e na criação de emprego de mão de obra carece de mais atenção e estudo, principalmente em matéria tributária.

Uma característica básica das MPE é seu alto índice de surgimento, assim como também de extinção. Segundo pesquisa do SEBRAE¹ nacional, a classificação por porte revela que as MPE representam 99,21% do número de empresas existentes no ano de 2002. Outra pesquisa comprova um alto índice de extinção das MPE durante os dois primeiros anos de existência. A taxa de extinção das Micro e Pequenas Empresas brasileiras no ano de 2002 foi de 49,4%, sendo relevante o fato dessa ocorrência ter se manifestado com apenas 2 anos de existência da entidade e uma das causas das dificuldades observadas foi a carga tributária elevada, comprovada na mencionada pesquisa do SEBRAE.

Este artigo consiste em uma questão de natureza empresarial relativa ao impacto da carga tributária brasileira no ano de 2006 sobre as Micro e Pequenas Empresas, em comparação com as Grandes Empresas na atividade comercial varejista.

Pode-se afirmar que 100% das Empresas de Pequeno Porte optantes pelo regime tributário SIMPLES governo Federal pagam Imposto de Renda e Contribuição Social, mesmo com prejuízos, ou seja, são tributadas com base em resultados presumidos.

Paradoxalmente, 55% das Grandes Empresas tributadas com base no regime Lucro Real não pagam estes impostos desta forma, porque a tributação é baseada nos resultados reais. O ingresso no regime SIMPLES é irretratável durante todo ano, não podendo migrar para o regime de Lucro Real no ano em curso.

A justificativa da Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas aprovada no Congresso Nacional aponta que as MPE atuam em um ambiente hostil e desfavorável aos negócios, devido à alta carga tributária. As MPE são tributadas com base na receita bruta das vendas, mediante uma tabela com vinte e duas faixas de faturamento, contendo taxas fixas de

¹ SEBRAE - Fatores Condicionantes e Taxa de Mortalidade de Empresas no Brasil relatório de pesquisa Brasília agosto de 2004.

incidência progressiva de 6 (seis) tributos federais e mais 2 (dois), se houver adesão do Estado e Município.

Outras receitas que são tributadas em separado mais ganho de capital são acrescidas na base tributária das MPEs. Perda de capital não faz parte da base tributária das MPEs.

Ao contrário do que ocorre com as MPE, no Brasil há tratamento tributário diferenciado para as Grandes Empresas, que gozam de benefícios fiscais e regimes tributários distintos e não cumulativos.

No regime tributário do Lucro Real, a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social é o resultado contábil com os ajustes fiscais baseados na escrituração contábil e fiscal e a tributação da COFINS e do PIS/PASEP tem o tratamento de não cumulatividade, ou seja:

- a) A empresa é autorizada a deduzir no lucro tributável todas as despesas necessárias à sua operação e manutenção, inclusive gastos com formação profissional e participação de empregados nos lucros;
- b) É permitido deduzir perdas, gastos com incentivos fiscais, prejuízos anteriores e depreciação acelerada incentivada, permitindo-se inclusive postergar a tributação de lucros não realizados;
- c) No Imposto de Renda apurado e devido é permitido reduzir e aplicar esta redução em Incentivos Fiscais e Fundos de Investimentos;
- d) É autorizado suspender, reduzir e dispensar pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social em qualquer dos meses do exercício financeiro;
- e) Há total benefício fiscal visando a melhoria das condições operacionais da Empresa e incentivos de gastos na tecnologia e processos de produção;
- f) A redução e isenção do Imposto de Renda são exclusivas deste regime baseado no Lucro Real.

O problema diagnosticado reside na forma de aplicação da legislação tributária e na atuação do governo brasileiro que, para o desenvolvimento da atividade empresarial, mantém um tratamento diferenciado em relação aos benefícios concedidos principalmente às Grandes Empresas, devido ao poder econômico que elas representam. Por essas razões, indaga-se: a carga tributária atual contribui para o índice de sobrevivência das Micro e Pequenas Empresas brasileiras?

A hipótese consiste em saber se o sistema simplificado da legislação tributária do governo federal brasileiro, criado para fortalecimento das Micro e Pequenas Empresas, não reduz a carga tributária sobre elas.

O objetivo geral deste trabalho é avaliar o impacto da carga tributária do regime SIMPLES das Micro e Pequenas Empresas brasileiras com atividade no comércio varejista, em comparação com o tratamento tributário dispensado às Grandes Empresas.

Como objetivos específicos têm-se:

- a) a) Determinar a carga tributária das MPE no regime SIMPLES por faixa de tributação progressiva, que incide sobre a receita bruta das vendas.
- b) b) Comprovar que a carga tributária imposta pelo governo federal é uma das causas da diminuição do nível de sobrevivência das Micro e Pequenas Empresas.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Há uma multiplicidade de conceitos de Micro e Pequenas Empresas – MPE no Brasil. Ela está inserida em quatro classificações, observando tratamento e indicadores diversos a seguir:

- a) Regime Tributário Federal – SIMPLES (Lei 9.317/96);
- b) Tratamento Jurídico Diferenciado (Decreto 5.028/2004);
- c) Apoio Creditício à Exportação (Decreto 3.474/2000 artigo 11);
- d) Porte da Empresa (SEBRAE).

1.1 REGIME TRIBUTÁRIO FEDERAL DAS MPE

A classificação da MPE, segundo o Regime Tributário denominado Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) do âmbito do Governo Federal, tem como base para ingresso a receita bruta das vendas.

Tipo de empresa:	Receita bruta acumulada em 2006	
	De	Até
Microempresa	R\$ 60.000,00	R\$ 240.000,00
Pequeno porte	R\$ 240.000,01	R\$ 2.400.000,00

Quadro 1 - Classificação MPE para regime Tributário SIMPLES

Fonte: Construção dos autores, com base na Lei 9317/96.

No regime SIMPLES não há reconhecimento ou concessão de qualquer incentivo fiscal. Os tributos e contribuições federais têm incidências únicas, mediante aplicação de alíquotas progressivas sobre a receita bruta das vendas.

Os seis tributos e contribuições, compreendidos no atual regime SIMPLES, são:

- a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ);
- b) Contribuição para Programa de Integração Social (PIS-Pasep);
- c) Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL);

- d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- e) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- f) Contribuição Previdenciária (INSS).

Segundo dados da Secretaria da Receita Federal – SRF, o regime tributário SIMPLES, no período base de 2000 a 2002, indica significativa participação das MPE no cadastro de contribuintes, em nível Brasil, conforme tabela a seguir.

Tabela 1:

Número de empresas no Brasil por regime de tributação federal					
Períodos Bases	SIMPLES – MPE			Presumido e Real	TOTAL
	Micro	Pequenas	Soma	MGE ¹	
2000	1.747.039	283.319	2.030.358	810.549	2.840.907
	Participação em 2000		71,47%		100,00%
2001	1.745.365	302.629	2.047.994	851.893	2.899.887
	Participação em 2001		70,62%		100,00%
2002	1.520.126	306.420	1.826.546	816.094	2.642.640
	Participação em 2002		69,12%		100,00%

Fonte: MF- SRF Consolida DIPJ 2003 Estatísticas Tributárias (2003).

1.1.1 Tratamento Jurídico Diferenciado

A classificação das MPE, para fins de Tratamento Jurídico Diferenciado, consiste na fixação de procedimentos simplificados nos campos administrativo, tributário, previdenciário e trabalhista, tendo como base a receita bruta anual.

Tipo de empresa:	Receita bruta anual em 2006
	igual ou inferior
Microempresa	R\$ 433.755,14
Pequeno porte	R\$ 2.133.222,00

Quadro 2 – Classificação das MPE para Tratamento Jurídico Diferenciado

Fonte: Construção própria dos autores, com base no Decreto 5.028, de 31 mar. 2004.

1.1.2 Apoio Creditício à Exportação

A classificação das MPE para fins de Apoio Creditício à Exportação refere-se ao necessário apoio das instituições financeiras na liberação de recursos para o capital de giro e investimentos para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Para esta finalidade, as MPE são dispostas por atividade e limites que são baseados na receita bruta anual, conforme demonstrado no quadro 3.

¹Média e Grande Empresa.

Tipo de empresa:	Receita bruta anual em 2006 igual ou inferior por atividades	
	Industrial	Comercial e serviços.
Microempresa	R\$ 720.440,00	R\$ 360.220,00
Pequeno porte	R\$ 6.303.850,00	R\$ 2.701.650,00

Quadro 3 – Classificação das MPE para Apoio Creditício à Exportação

Fonte: Construção própria dos autores, com base no Decreto 3.474 de 19 maio 2000.

1.1.3 Porte de Empresa

A classificação, segundo o Porte da Empresa, é estabelecida pelo SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, em função do número de pessoas ocupadas, critério este adotado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas (IBGE). Desta forma, as empresas são classificadas em quatro grupos: Microempresa, Pequena Empresa, Média Empresa e Grande Empresa.

Porte da empresa:	Pessoas ocupadas por atividade	
	na indústria	no comércio e serviços
Microempresa	até 19 pessoas	Até 9 pessoas
Pequena empresa	De 20 a 99 pessoas	de 10 a 49 pessoas
Média empresa	De 100 a 499 pessoas	de 50 a 99 pessoas
Grande Empresa	acima de 500 pessoas	Acima de 100 pessoas

Quadro 4 – Classificação das MPE e MGE por Porte

Fonte: Observatório SEBRAE 1º Semestre 2005 Boletim Estatístico MPE.

De acordo com o SEBRAE (2005a), as Micro e Pequenas Empresas no Brasil em 2002 representam no segmento empresarial uma média de 99,2% do número total de empresas formais. Indica ainda a pesquisa que, em 2002, essas empresas alocaram 57,2% dos empregos totais e 26% da massa salarial. É importante salientar que esses dados não compreendem as empresas informais, os quais, se considerados, representariam índices mais relevantes.

Tabela 2					
Número de empresas no Brasil por Porte					
Período	Micro	Pequenas	MPE	MGE	TOTAL
1996	2.956.749	181.115	3.137.864	33.999	3.171.863
2002	4.605.607	274.009	4.879.616	38.754	4.918.370
Crescimento de 2002 a 2006			55,5%		
Participação de 2002 no total			99,21%		100,00%

Fonte: SEBRAE - Boletim Estatístico de MPE - 1º semestre 2005

A relevância da participação das Micro e Pequenas Empresas no Brasil foi assunto do IPEA no trabalho “As pequenas firmas seriam úteis nas políticas de combate à pobreza e redução de desigualdades”, que confirma um significativo contingente de mão-de-obra ocupado em atividades informais. No mesmo documento, dados estatísticos comprovam que as pequenas e médias empresas dos países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE - participaram no ano de 1996 em maioria absoluta no número total de empresas destas nações, a exemplo da Austrália, com 96% e França e Inglaterra com 99,9% (IPEA, 1998).

2 METODOLOGIA

No Brasil, o tratamento tributário incidente sobre o lucro e as vendas das Grandes Empresas é diferente do aplicado nas pequenas empresas. Tal situação paradoxal tem permanecido, pois, nas Grandes Empresas quando há prejuízo inexistente tributação, enquanto nas pequenas empresas optantes pelo regime SIMPLES do governo federal há incidência de tributação, independentemente do resultado apurado (lucro ou prejuízo). A elevada carga tributária aplicada às Micro e Pequenas Empresas brasileiras está aliada ao seu elevado índice de extinção.

Através do método comparativo, com a finalidade de verificar e obter melhor compreensão sobre o impacto tributário no ano de 2006, será demonstrada a real carga tributária das Micro e Pequenas Empresas no regime tributário SIMPLES, confrontada com as Grandes Empresas no regime tributário Lucro Real. A comparação com base no regime de Lucro Real justifica-se, segundo dados da Secretaria da Receita Federal, uma vez que a maioria das Empresas neste regime, cerca de 55%¹, não têm lucro tributável, portanto não pagam Imposto de Renda e Contribuição Social e, no caso de prejuízo fiscal, passam a ter direito ao ressarcimento, mediante a compensação em períodos futuros.

Adotar-se-á a pesquisa aplicada na obtenção do conhecimento, com a finalidade de ação ou controle na utilização dos resultados voltados para um problema atual, ou seja, a elevada carga tributária das Micro e Pequenas Empresas brasileiras. No universo das Micro e Pequenas Empresas brasileiras serão utilizadas amostras em faixas de receita bruta das vendas entre os valores de R\$ 10 mil a R\$ 2,4 milhões de reais, para colher informações dentre aquelas com atividade comercial varejista, mediante apuração da carga tributária.

¹ Estatísticas Tributárias 10 Consolida DIPJ 2003 Brasília - setembro 2004

2.1 SIMPLES e SUPERSIMPLES

As tabelas de incidência do SIMPLES encontram-se em vigor até 31-12-2006 e a parte do SUPERSIMPLES, cuja Lei Complementar refere-se ao número 123/2005, entrará em vigor em julho de 2007.

Para construção e configuração das simulações da carga tributária foram adotadas as técnicas de escrituração contábeis e fiscais, baseadas na legislação tributária e nos princípios e convenções contábeis brasileiras. Essas técnicas foram elaboradas com a finalidade de visualizar todos os possíveis resultados, vantagens e desvantagens, carga tributária, considerando-se 252.111 elementos de simulações.

O número de simulações em cada faixa de receita bruta foi elaborado de forma aleatória, em função das ocorrências da carga tributária apuradas, demonstrando no sistema computacional as vantagens e desvantagens do regime SIMPLES, comparadas ao Lucro Real em cada hipótese de Venda e Custo de Mercadoria.

Os critérios adotados para as simulações serão expostos a seguir.

2.1.1 Custo da compra de mercadoria no ponto de equilíbrio por faixa de vendas

O ponto de equilíbrio apurado é obtido quando a Carga Tributária é igual nos regimes SIMPLES e Lucro Real.

O ponto de equilíbrio é o marco das comparações em faixas de Vendas nos dois regimes tributários mencionados e serão demonstrados a seguir.

	Custo da Compra	Vendas Brutas	Custo Total
Faixa 1	-2.558	10.000	29.386
Faixa 1	19.060	- 40.000	58.491
Faixa 1	33.466	60.000	77.889
Faixa 4	64.185	140.000	150.614
Faixa 4	91.748	180.000	188.848
Faixa 4	133.091	240.000	246.198

ANEXO A- (ME) Custo da compra de mercadoria no ponto de equilíbrio por faixa de vendas

Fonte: Construção própria dos autores.

	Custo da Compra	Vendas Brutas	Custo Total
Faixa 5	134.208	260.000	262.229
Faixa 5	161.435	300.000	300.216
Faixa 5	202.280	360.000	357.199
Faixa 22	765.229	2.300.000	1.973.802
Faixa 22	786.631	2.340.000	2.007.725
Faixa 22	819.487	2.400.000	2.058.597

ANEXO A- EPP (Empresa de Pequeno Porte) Custo da compra de mercadoria no ponto de equilíbrio por faixa de vendas

Fonte: Construção própria dos autores.

2.1.2 Alíquotas de tributação por faixa de vendas Simples e Supersimples – Comércio

Os textos legais que contemplam todas as alíquotas utilizadas nas Simulações das faixas de Vendas, referentes ao SIMPLES e SUPERSIMPLES, estão demonstradas mediante texto da legislação tributária específica no Anexo B.

ME - receita bruta das vendas

Faixas de vendas

1

2

DE R\$	R\$ 0		R\$ 60.001	
ATÉ R\$	R\$ 60.000		R\$ 90.000	
regime	simples	<i>supersimples</i>	simples	<i>supersimples</i>
vigência	<i>atual</i>	<i>01/07/2007</i>	<i>atual</i>	<i>01/07/2007</i>
1 IRPJ	0,00%	<i>0,00%</i>	0,00%	<i>0,00%</i>
2 PIS/PASEP	0,00%	<i>0,00%</i>	0,00%	<i>0,00%</i>
3 CSLL	0,30%	<i>0,21%</i>	0,40%	<i>0,21%</i>
4 COFINS	0,90%	<i>0,74%</i>	1,20%	<i>0,74%</i>
5 INSS	1,80%	<i>1,80%</i>	2,40%	<i>1,80%</i>
sub total	3,00%	<i>2,75%</i>	4,00%	<i>2,75%</i>
6 ICMS	0%	<i>1,25%</i>	0%	<i>1,25%</i>
TOTAL	3,00%	<i>4,00%</i>	4,00%	<i>4,00%</i>

ANEXO B (ME) - Alíquotas de tributação por faixa de vendas Simples e Supersimples – Comércio

Fonte: Construção própria dos autores.

Faixas de vendas

3

4

DE R\$	R\$ 90.001		R\$ 120.001	
ATÉ R\$	R\$ 120.000		R\$ 240.000	
regime	simples	<i>supersimples</i>	simples	<i>supersimples</i>
vigência	<i>atual</i>	<i>01/07/2007i</i>	<i>atual</i>	<i>01/07/2007</i>
1 IRPJ	<i>0,00%</i>	<i>0,00%</i>	<i>0,00%</i>	<i>0,00%</i>
2 PIS/PASEP	0,00%	<i>0,00%</i>	0,00%	<i>0,00%</i>
3 CSLL	0,50%	<i>0,21%</i>	0,54%	<i>0,36%</i>
4 COFINS	1,50%	<i>0,74%</i>	1,62%	<i>1,08%</i>
5 INSS	3,00%	<i>1,80%</i>	3,24%	<i>2,17%</i>
sub total	5,00%	<i>2,75%</i>	4,00%	<i>3,61%</i>
6 ICMS	0%	<i>1,25%</i>	0%	<i>1,86%</i>
TOTAL	5,00%	<i>4,00%</i>	4,00%	<i>5,47%</i>

ANEXO B (ME) Alíquotas de tributação por faixa de vendas Simples e Supersimples – Comércio

Fonte: Construção própria dos autores.

Faixas de vendas		5		6	
DE R\$		240.001		360.001	
ATÉ R\$		360.000		480.000	
regime		simples	<i>supersimples</i>	simples	<i>supersimples</i>
vigência		<i>atual</i>	<i>01/07/2007</i>	<i>atual</i>	<i>01/07/2007</i>
1	IRPJ	0,41%	0,31%	0,44%	0,35%
2	PIS/PASEP	0,29%	0,23%	0,31%	0,25%
3	CSLL	0,41%	0,31%	0,44%	0,35%
4	COFINS	1,21%	0,95%	1,29%	1,04%
5	INSS	3,48%	2,71%	3,72%	2,99%
sub total		5,80%	4,51%	4,00%	4,98%
6	ICMS	0%	2,33%	0%	2,56%
TOTAL		5,8%	6,84%	4,00%	7,54%

ANEXO B (EPP) Alíquotas de tributação por faixa de vendas Simples e Supersimples – Comércio

Fonte: Construção própria dos autores.

Faixas de vendas		21		22	
DE R\$		2.160.001		2.280.001	
ATÉ R\$		2.400.000		2.400.000	
regime		simples	<i>supersimples</i>	simples	<i>supersimples</i>
vigência		<i>atual</i>	<i>01/07/2007</i>	<i>atual</i>	<i>01/07/2007</i>
1	IRPJ	0,86%	0,53%	0,89%	0,54%
2	PIS/PASEP	0,64%	0,38%	0,65%	0,38%
3	CSLL	0,86%	0,53%	0,89%	0,54%
4	COFINS	2,52%	1,60%	2,61%	1,60%
5	INSS	7,32%	4,56%	7,56%	4,60%
sub total		12,20%	7,60%	12,60%	7,67%
6	ICMS	0%	3,91%	0%	3,95%
TOTAL		12,20%	11,51%	12,60	11,61%

ANEXO B (EPP) Alíquotas de tributação por faixa de vendas Simples e Supersimples – Comércio

Fonte: Construção própria dos autores.

2.2 MÉTODO DE ANÁLISE

Há imperfeições nas informações e divulgação sobre a real carga tributária das MPE, em comparação com as Grandes Empresas, por parte de vários segmentos tais como: SEBRAE, Sindicatos, Fisco, Governo e meios de comunicação. Confirma-se também a dificuldade na obtenção de informações contábeis e fiscais reais diretamente nas MPE, devido ao alto índice de sonegação de tributos nas empresas formais constituídas, assim como em 10

milhões de empresas informais existentes no Brasil¹. Tais fatores revelam a inviabilidade de coleta de dados contábeis e fiscais, análise e experimentação diretamente nas MPE.

Os sistemas de informações contábeis e fiscais, elaborados através do processamento de dados (baseados em atos administrativos, fatos contábeis e legislação tributária) da atividade comercial, necessitam de investigações para expressar a realidade da carga tributária nos regimes SIMPLES e Lucro Real.

Para a realização de experimentos para tomada de decisão sobre os regimes SIMPLES e Lucro Real, segundo Corrar (2004), utilizou-se a técnica de simulação, por consistir um ensaio com auxílio de modelos computacionais relativos ao processo de apuração da carga tributária.

Para análise da carga tributária partiu-se do volume de receita bruta das vendas, custos e despesas das MPE em comparação com as Grandes Empresas, mediante a utilização técnica do procedimento de observação direta extensiva, baseada em testes e simulações.

A técnica de simulações terá por finalidade analisar todas as faixas de receita bruta das vendas do regime SIMPLES, mediante apuração da carga tributária e obtenção das seguintes situações: vantagem e desvantagem para as MPE.

A comparação do regime tributário SIMPLES com o regime do Lucro Real será feita mediante um sistema de dados com 252.111 simulações distribuídas em faixas de receita bruta das vendas, conforme demonstrado no Quadro 5, a seguir:

Faixas de receita bruta das vendas			Nº. simulações com lucro e prejuízo real
1	De R\$ 0 a R\$ 60.000	Micro Empresa	2.601
2	De R\$ 60.0001 a R\$ 90.000		2.430
4	De R\$ 120.001 a R\$ 240.000		21.600
5	De R\$ 240.001 a R\$ 360.000	Empresa de Pequeno Porte	8.520
21	De R\$ 2.160.001 a R\$ 2.280.000		14.400
22	De R\$ 2.280.001 a R\$ 2.400.000		14.400

Quadro 5 – Simulações de resultados da carga tributária - MPE

Fonte: Construção dos autores.

3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Este capítulo é de importância fundamental, uma vez que reúne dados, informações e análise necessárias ao desenvolvimento dos objetivos propostos.

¹ Pesquisa SEBRAE Lei Geral das MPE – 2006 – Políticas Públicas Brasileiras de Promoção às MPE.

Nos resultados são demonstradas as faixas de vendas e a composição da carga tributária brasileira, a partir dos sistemas contábil e tributário.

Na discussão são analisadas detalhadamente, em forma comparativa, as diferenças nos três regimes tributários SIMPLES, Lucro Real e SUPERSIMPLES na atividade do comércio varejista no Brasil.

Ao final, apresentam-se os relacionamentos teóricos que convalidam a hipótese formulada.

3.1 DEMONSTRAÇÕES E ANÁLISES DAS DIFERENÇAS TRIBUTÁRIAS POR FAIXA DE RECEITA BRUTA

As figuras apresentadas nesta seção expõem graficamente, de forma comparativa, dois regimes tributários: SIMPLES e Lucro Real, aplicáveis às empresas do comércio varejista, tendo as seguintes informações: receita das vendas, custo total e carga tributária.

Nas figuras constam gráficos compreendendo faixas de receita bruta, resultantes das vendas simuladas das MPE, comparados com a carga tributária do regime Lucro Real.

O conteúdo das informações dos gráficos são as seguintes:

- a) VENDAS estão demonstradas mediante seis amostras em cada faixa de tributação dos regimes SIMPLES e Lucro Real.

Cada faixa de venda está indicada em todos os gráficos com um símbolo e cor específica.

A receita das vendas de mercadorias está em seu estado bruto, ou seja, sem deduzir os impostos incidentes.

- b) CUSTO VARIÁVEL compreende:

Impostos sobre as vendas e outras receitas operacionais, tais como ICMS, COFINS e PIS/PASEP; custo das mercadorias vendidas; provisão para devedores duvidosos; despesas com combustíveis; despesas com serviços de conservação e manutenção; impostos sobre lucro e ganho de capital, tais como CSLL e IRPJ e despesas não operacionais.

- c) CUSTO TOTAL, além do custo variável, compreende também:

Despesas com salários; provisão de férias; provisão para 13º salário; honorários dos dirigentes; despesas com seguro; despesas com programa de alimentação dos trabalhadores; depreciação; energia elétrica; telefone; limpeza; CPMF; IOF; IPVA; INSS e FGTS.

- d) CARGA TRIBUTÁRIA do Gráfico, custo variável e do Gráfico custo total é a diferença apurada entre os regimes SIMPLES e Lucro Real. As faixas da carga tributária indicada correspondem à diferença dos regimes SIMPLES e Lucro Real

dos seguintes tributos e contribuições: INSS; COFINS; PIS/PASEP; CSLL; IRPJ e ICMS; este, no caso do SUPERSIMPLES.

A linha horizontal indica a diferença da carga tributária do regime SIMPLES para o regime Lucro Real, disposta no ponto zero. Em todos os gráficos verifica-se que acima do marco zero é vantagem para o regime tributário Lucro Real e abaixo indica vantagem para o regime SIMPLES.

Das faixas de receita bruta das vendas foram escolhidas três em cada faixa para análise comparativa.

Os valores da carga tributária, custos variável e total, resultado e marco zero foram extraídos das respectivas faixas da receita bruta na planilha Análise de Resultados, fundamentados no anexo da tese Tomo II; SILVA (2007).

3.1.1 Faixa 1 Inicial - receita bruta entre R\$ 10.000 a R\$ 60.000 - ME

Esta faixa de receita de venda das Micro Empresas conta com 2.601 simulações de resultado da carga tributária, de forma comparativa nos dois regimes tributários SIMPLES (voltados para as MPE) e Lucro Real aplicável para as Grandes Empresas.

A figura 1, a seguir, produto do sistema computacional de simulações, demonstra nos regimes tributários SIMPLES e Lucro Real a indicação das duas áreas de vantagens ou economia na carga tributária.

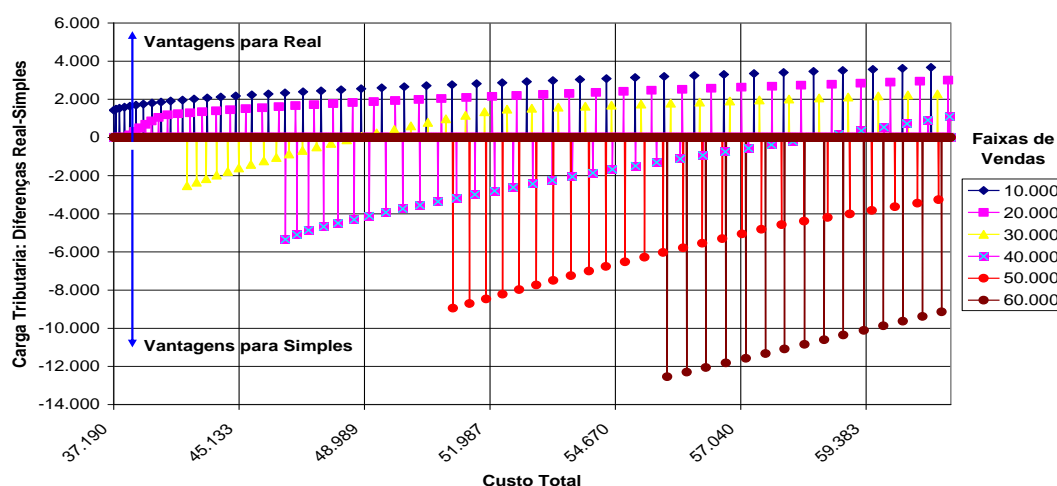


Figura 1 - Gráfico da faixa 1 que compara carga tributária dos regimes SIMPLES e Lucro Real

Fonte: Construção dos autores.

Observa-se na linha horizontal do gráfico duas situações distintas, partindo deste ponto:

- a) Abaixo da linha, a vantagem é o regime SIMPLES para as MPE;
- b) Acima, não é vantagem para o regime SIMPLES, prevalecendo o regime de Lucro Real.

A situação no marco zero referencial do gráfico indica que no custo total indicado não há diferença na carga tributária dos regimes SIMPLES e Lucro Real.

A partir do aumento do custo (acima do marco zero) haverá maior carga tributária para o regime SIMPLES das MPE, situação esta considerada vantagem para o regime tributário Lucro Real comum para Grandes Empresas.

Os três níveis de vendas a serem analisados nesta faixa são os seguintes:

- a) Vendas de R\$ 10.000;
- b) Vendas de R\$ 40.000;
- c) Vendas de R\$ 60.000.

No estudo dos três níveis de faturamento acima, aparentemente os valores demonstrados no quadro 6, a seguir, sem a devida análise, indicam que nesta faixa de venda há vantagem tributária no regime tributário SIMPLES da MPE, em comparação com o regime Lucro Real.

Valores em R\$ 1,00						
a) Demonstração do Resultado						
	faixa 1 de receitas da tabela SIMPLES - MEP					
Receitas	a)		b)		c)	
Revenda de mercadorias	10.000		40.000		60.000	
Outras receitas operacionais	3.880		4.480		4.880	
Receitas não operacionais	18.053		18.053		18.053	
<i>Receita Total</i>	31.933	100,0%	62.533	100,0%	82.933	100,0%
Despesas/Custo						
Variáveis	13.003	40,7%	42.100	67,3%	61.493	74,1%
Fixas	16.383	51,3%	16.391	26,2%	16.396	19,8%
<i>Despesa/Custo Total</i>	29.386		58.491		77.889	
Resultado Final	2.547	8,0%	4.042	6,5%	5.044	6,1%
b) Carga Tributária diferença entre o regime Simples com o regime Lucro Real	FGTS	-46	-46		-46	
	INSS	-2.494	-1.954		-1.594	
	COFINS	1.520	1.433		1.376	
	PIS/PASEP	310	233		180	
	CSLL	-80	-189		-262	
	IRPJ	790	523		346	
	Total	0	0		0	

Quadro 6 - Estrutura de resultado e carga tributária – faixa 1

Fonte: Construção dos autores.

Pela demonstração, a carga tributária final dos regimes SIMPLES e Real são iguais. Nos três níveis de venda há uma menor tributação para as MPE no regime SIMPLES nos seguintes tributos e contribuições FGTS, INSS e na CSLL e uma carga maior nos demais. Nas

Grandes Empresas os tributos e contribuições acima incidem no regime do Lucro Real sobre três bases, em incidências não cumulativas:

- a) Remuneração de pessoal: FGTS e INSS;
- b) Vendas menos as compras: COFINS e PIS/PASEP;
- c) Lucro menos o prejuízo: IRPJ e CSLL.

Para as MPE a incidência tributária é única sobre as vendas através do regime SIMPLES, com incidência em uma tabela com alíquotas progressivas e cumulativas.

Outro diferencial relevante no regime SIMPLES é a tributação do ganho de capital alíquota de 15% do IR, sem permitir a dedução da perda de capital e a retenção na fonte sobre rendimentos financeiros é considerada exclusiva também cumulativa, sem direito à compensação.

A obtenção da equivalência da carga tributária com o regime aplicável às Grandes Empresas somente é possível se a MPE operar com margem de lucro líquido de 8% e 6%, situação difícil e improvável de ocorrer porque estas margens de lucro são consideradas altas para a realidade brasileira, onde as margens de lucro das Grandes Empresas do comércio varejista estão em média na ordem de 1,2%, 1,3% e 1,5%, respectivamente nos anos 2003, 2004 e 2005¹.

SUPERSIMPLES – Trata-se de uma proposta de redução da carga tributária para as MPE para vigorar a partir de julho de 2007, norteadas através do Projeto de lei das Micro e Pequenas Empresas, com a ressalva de possíveis alterações nas alíquotas da Tabela principalmente do ICMS (Estadual) e ISSQN (Municipal).

Com base nos dados apresentados no quadro 7, utilizando os mesmos custos, receita final e resultado e as alíquotas do SUPERSIMPLES será elaborada uma simulação de resultado, baseada na última faixa de venda de cada faixa, para identificar o efeito da redução da carga tributária proposta.

¹ Revista Exame Melhores e Maiores 2006, p. 145.

Valores em R\$ 1,00	faixa 1 de receita de venda da tabela SIMPLES-ME		
Demonstração do Resultado			
	Revenda de mercadorias	60.000	margens de lucro líquido após o IRPJ
	Receita Total	82.933	
	Resultado final antes da redução	5.044	6,1%
	FGTS	-46	
	INSS	-1.594	
Proposta de redução da	COFINS	1.280	
carga tributária para 2007	PIS/PASEP	180	
	CSLL	-316	
	IRPJ	346	
	ICMS	-1.718	
	Redução tributária com SUPERSIMPLES	-1.868	
	Resultado final após a redução	3.176	3,8%

Quadro 7 - Diferenças da carga tributária do SUPERSIMPLES – faixa 1

Fonte: Construção dos autores.

Através do quadro acima, pode-se observar que:

- Existe a possível redução da carga tributária, no valor de R\$ 1.868, com o novo regime SUPERSIMPLES voltado para as MPE, devido às alíquotas serem menores do que as atuais;
- Com o novo regime (3) três tributos e contribuições oferecerão carga tributária menor para a MPE; no regime de Lucro Real incidem: o INSS sobre as remunerações; a CSLL sobre o lucro e o ICMS sobre as Compras e Vendas;
- Com a redução da carga tributária há aumento do lucro líquido em percentuais próximos à margem de 3,8%, ou seja, acima da taxa da atividade do comércio varejista, configurando que perdura a situação desfavorável com relação às Grandes Empresas.

3.1.2 Faixa 4 - receita bruta entre R\$ 120.001 a R\$ 240.000 - ME

Houve acréscimo nesta faixa de venda, comparada com a anterior, na ordem de 100%, medida com base no valor final da faixa.

Desenvolveu-se para esta faixa de receita de venda da Micro Empresa 21.600 simulações de resultado da diferença da carga tributária comparativa nos regimes tributários SIMPLES e Lucro Real, este aplicável para as Grandes Empresas.

A figura 2 do gráfico a seguir reproduz uma amostra das faixas de vendas custos e diferença da carga tributária.

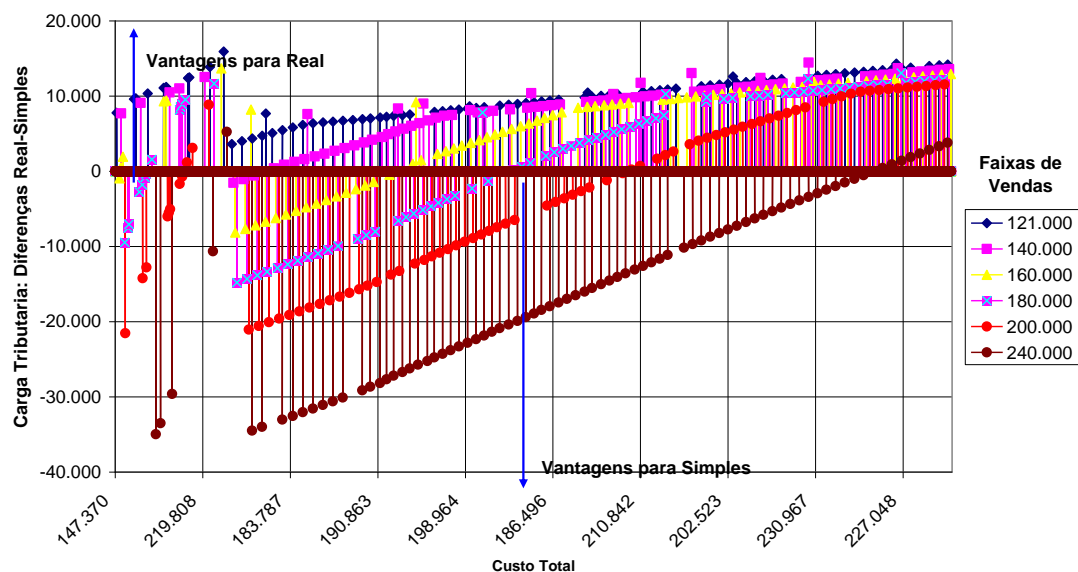


Figura 2 - Gráfico da faixa 4 que compara carga tributária dos regimes SIMPLES e Lucro Real
 Fonte: Construção dos autores.

A figura 5 apresenta informações com situações em determinadas faixas de vendas, onde há economia na carga tributária para as Micro e Pequenas Empresas. Em comparação com as Grandes Empresas é necessário entender a composição de custos e margem de lucros.

Na abordagem desta quarta faixa de receitas das vendas das MPE foram selecionados três níveis de faturamento, sendo uma faixa de vendas inicial, outra intermediária e uma final:

- a) Vendas de R\$ 140.000;
- b) Vendas de R\$ 180.000;
- c) Vendas de R\$ 240.000.

Consolidados os dados em cada nível de faturamento, realizados os cálculos e contabilizações mediante apuração do resultado e da carga tributária é possível analisar os valores demonstrados e identificar, nesta faixa de venda, as vantagens e desvantagens do regime tributário SIMPLES da MPE, em comparação com o regime Lucro Real.

No quadro 8, a seguir, serão demonstrados os resultados com análise nos três níveis de vendas mencionados.

Valores em R\$ 1,00						
a) Demonstração do Resultado						
faixas 4 de receitas da tabela SIMPLES - MEP						
Receitas	a)		b)		c)	
Revenda de mercadorias	140.000		180.000		240.000	
Outras receitas operacionais	6.480		7.280		8.480	
Receitas não operacionais	18.053		18.053		18.053	
<i>Receita Total</i>	164.533	100,0%	205.333	100,0%	266.533	100,0%
Despesas/Custo						
Variáveis	111.013	67,5%	149.237	72,7%	206.572	77,5%
Fixas	39.601	24,1%	39.611	19,3%	39.626	14,9%
<i>Despesa/Custo Total</i>	150.614		188.848		246.198	
Resultado Final	13.919	8,5%	16.485	8,0%	20.335	7,6%
b) Carga Tributária diferença	FGTS	-108	-108		-108	
entre do Regime Simples	INSS	-1.858	-562		1.382	
com o regime Lucro Real	COFINS	4.077	4.140		4.232	
	PIS/PASEF	392	265		75	
	CSLL	-834	-1.011		-1.275	
	IRPJ	-1.669	-2.724		-4.306	
	Total	0	0		0	

Quadro 8 - Estrutura de resultado e carga tributária - faixa 4

Fonte: Construção dos autores.

Analisando em detalhe a redução tributária demonstrada no quadro acima, pode-se constatar:

- a) a) A redução no FGTS é devido à alíquota do regime SIMPLES ser de 8% e do regime de Lucro Real ser de 8,5%;
- b) b) No INSS a redução se evidencia face à incidência do encargo patronal da empresa no regime de Lucro Real que é de 20%, enquanto que no SIMPLES este encargo não existe;
- c) c) Na CSLL e no IRPJ as alíquotas do SIMPLES incidem sobre a venda e as do regime de Lucro Real incidem sobre o lucro e quando este é considerado alto sua carga é maior devido à incidência sobre a venda bruta.

Novamente observa-se que para obter essa vantagem tributária para as MPE, as margens de lucro líquido final estão acima de 7,6%, o que não reflete o provável resultado, em se tratando das faixas praticadas no Brasil.

Com os dados do quadro 8, aproveitando os custos, receita final e resultado para fins de comparação com as novas alíquotas do SUPERSIMPLES verificam-se dados indicados no quadro 9.

Valores em R\$ 1,00 Demonstração do Resultado	faixa 4 de receita de venda da tabela regime SIMPLES – ME		
Revenda de mercadorias	240.000	margem de lucro líquido após o IR	
Receita Total	266.533		
Resultado final antes da redução	20.335	7,6%	
Proposta de redução da Carga Tributária para 2007	FGTS	-108	
	INSS	-2.074	
	COFINS	2.120	
	PIS/PASEP	75	
	CSLL	-2.067	
	IRPJ	-4.306	
	ICMS	-6.000	
Redução tributária SUPERSIMPLES		-12.360	
Resultado final após a redução		7.975	3%

Quadro 9 - Diferença da carga tributária do SUPERSIMPLES – faixa 4

Fonte: Construção dos autores.

Através do quadro 9, acima, observa-se que:

- Existe a possível redução da carga tributária, no caso R\$ 7.975, com o novo regime SUPERSIMPLES voltado para as MPE, devido às alíquotas aprovadas estarem abaixo das atuais;
- Face ao SUPERSIMPLES, haverá (4) quatro tributos e contribuições com peso menor nas MPE do que no regime do Lucro Real, sobre o qual incidem: INSS sobre remunerações; CSLL e IRPJ sobre o lucro e ICMS sobre Compras e Vendas. Com relação ao ICMS, por tratar-se de imposto estadual, estão sendo apreciadas as alíquotas no SUPERSIMPLES;
- Com a redução da carga tributária há aumento de lucro líquido, com percentuais próximos à margem de 3%.

3.1.3 Faixa 5 - receita bruta entre R\$ 240.001 a R\$ 360.000 – EPP

Houve nesta faixa um acréscimo na receita bruta na ordem de 50%, comparada com a tabela anterior, medida com base na faixa final indicada.

Ela conta com 8.520 simulações de resultado da diferença da carga tributária, de forma comparativa nos dois regimes tributários: SIMPLES aplicável às MPE e Lucro Real aplicável às Grandes Empresas.

O sistema computacional desenvolvido para apoio deste artigo gerou a figura 3 que, mediante ilustração gráfica, reproduz amostra dos resultados processados nas simulações.

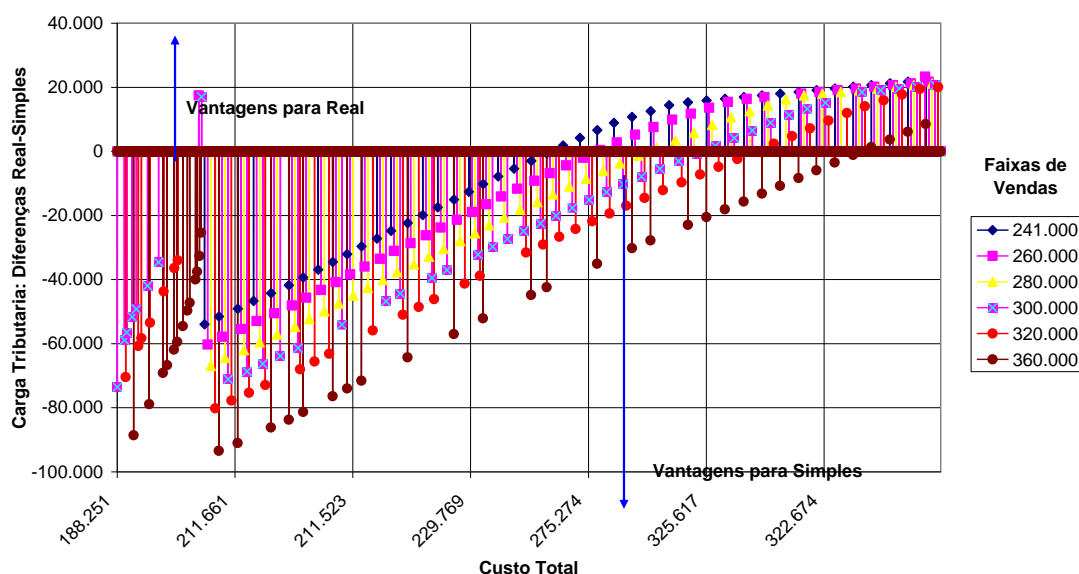


Figura 3 - gráfico da faixa 5 que compara carga tributária dos regimes SIMPLES e Lucro Real

Fonte: Construção dos autores.

A figura 3, acima, demonstra na linha horizontal duas faixas de diferenças tributárias; acima da linha aponta vantagens para o regime tributário Lucro Real e logo abaixo evidencia o contrário, ou seja, aponta vantagens na carga tributária para o regime SIMPLES.

Visando uma melhor amostra desta faixa 5, extraída da tabela do SIMPLES na classificação das Empresa de Pequeno Porte - MPE, elegeram-se três níveis de vendas, partindo do ponto de igualdade da carga tributária com o outro regime tributário, baseado no Lucro Real.

Os níveis de venda observados nas escalas de intervalos são:

- a) Vendas de R\$ 260.000;
- b) Vendas de R\$ 300.000;
- c) Vendas de R\$ 360.000.

Os três níveis de vendas eleitos serão objeto de estudo para fins de comparação dos resultados e da carga tributária incidente nos regimes SIMPLES e Lucro Real. O objetivo é a obtenção do conhecimento voltado para o impacto da carga tributária na MPE, disposta no quadro 10, a seguir.

Valores em R\$ 1,00						
a) Demonstração do Resultado	faixas 5 de receitas da tabela SIMPLES - MEP					
Receitas	a)		b)		c)	
Revenda de mercadorias	260.000		300.000		360.000	
Outras receitas operacionais	8.880		9.680		10.880	
Receitas não operacionais	18.053		18.053		18.053	
<i>Receita Total</i>	286.933	100,0%	327.733	100,0%	388.933	100,0%
Despesas/Custo						
Variáveis	213.351	74,4%	251.328	76,7%	308.296	79,3%
Fixas	48.878	17,0%	48.888	14,9%	48.903	12,6%
<i>Despesa/Custo Total</i>	262.229		300.216		357.199	
Resultado Final	24.704	8,6%	27.517	8,4%	31.734	8,2%
b) Carga Tributária diferença entre do Regime Simples com o regime Lucro Real	FGTS	-131	-131		-131	
	INSS	1.337	2.729		4.817	
	COFINS	4.893	4.762		4.565	
	PIS/PASEF	1.133	1.116		1.089	
	CSLL	-2.140	-2.402		-2.794	
	IRPJ	-5.092	-6.074		-7.546	
	TOTAL	0	0		0	

Quadro 10 - Estrutura de resultado e carga tributária - faixa 5-

Fonte: Construção dos autores.

Os valores demonstrados no quadro acima, sem a devida análise, induzem à interpretação de que há vantagem tributária no regime tributário SIMPLES da MPE, em comparação com o regime Lucro Real.

Deve ser observado que esses valores são o resultado de margens de lucro, que estão cada vez maiores nesta faixa de vendas, superando 8%. Repete-se que o fato não reflete a realidade das empresas brasileiras.

A demonstração evidencia uma economia tributária de FGTS, CSLL e IRPJ, para as MPE no regime SIMPLES e maior carga tributária do INSS, COFINS e PIS/PASEP.

O grande destaque é o aumento da carga tributária do INSS nesta faixa de venda das Empresas de Pequeno Porte no regime SIMPLES das MPE, em comparação com o regime de Lucro Real.

Fica evidenciado que as MPE passam nesse nível de faturamento, a financiar a previdência social com uma carga tributária maior do que a devida pelas Grandes Empresas.

Utilizando os dados apresentados, no Quadro 11, elaborou-se uma simulação de resultado para identificar o efeito da redução da carga tributária proposta no futuro regime das MPE, ou seja, o SUPERSIMPLES.

A seguir, será devidamente demonstrado o resultado da comparação dos três níveis de venda nos regimes tributários SIMPLES e Lucro Real.

Valores em R\$ 1,00 Demonstração do Resultado		faixa 5 de receita de venda da tabela regime SIMPLES – EPP	
Revenda de mercadorias		360.000	margens de lucro líquido após o IRPJ
Receita Total		388.933	
Resultado final antes da redução		31.734	8,2%
Proposta de redução da Carga Tributária para 2007	FGTS	-131	
	INSS	2.045	
	COFINS	3.629	
	PIS/PASEP	873	
	CSLL	-3.118	
	IRPJ	-7.870	
	ICMS	-5.148	
Redução do SUPERSIMPLES		-9.720	
Resultado final após a redução		22.014	5,7%

Quadro 11 - Diferença da carga tributária do SUPERSIMPLES – faixa 5 -

Fonte: Construção dos autores.

Em síntese, mediante o quadro 11, cabe observar o que se segue:

- Existe a possível redução da carga tributária de valor, no caso de R\$ 9.720, com o novo regime SUPERSIMPLES voltado para as MPE, devido às alíquotas serem menores do que as atuais;
- Em função do novo regime, há três (3) tributos e contribuições com carga tributária menor na MPE, que no regime de Lucro Real incidem: CSLL e IRPJ sobre lucro e ICMS sobre compras e vendas. Com relação ao ICMS, por tratar-se de imposto da esfera estadual, estão sendo apreciadas as alíquotas no SUPERSIMPLES;
- Em relação ao INSS, nesta faixa, a MPE apresenta carga tributária maior do que as grandes do regime de Lucro Real, devido à forma de incidência sobre as vendas, independentemente da remuneração do pessoal;
- Com a redução da carga tributária, há aumento de lucro líquido com o percentual da margem em 5,7%.

3.1.4 Faixa Final 22 - receita bruta entre R\$ 2.280.001 a R\$ 2.400.000 - EPP

Esta última faixa de receita contempla um acréscimo na ordem de 5,2%, comparada com o último nível de venda da faixa anterior.

Para apoio no trabalho e pesquisa conta-se com simulações de resultado da diferença da carga tributária, de forma comparativa nos regimes tributários SIMPLES e Lucro Real.

Na figura 4, a seguir, produto do sistema computacional, encontram-se as linhas das vantagens ou menor carga tributária nos dois regimes tributários em estudo, SIMPLES e Lucro Real. Em seguida, será exposto demonstrativo específico da comparação.

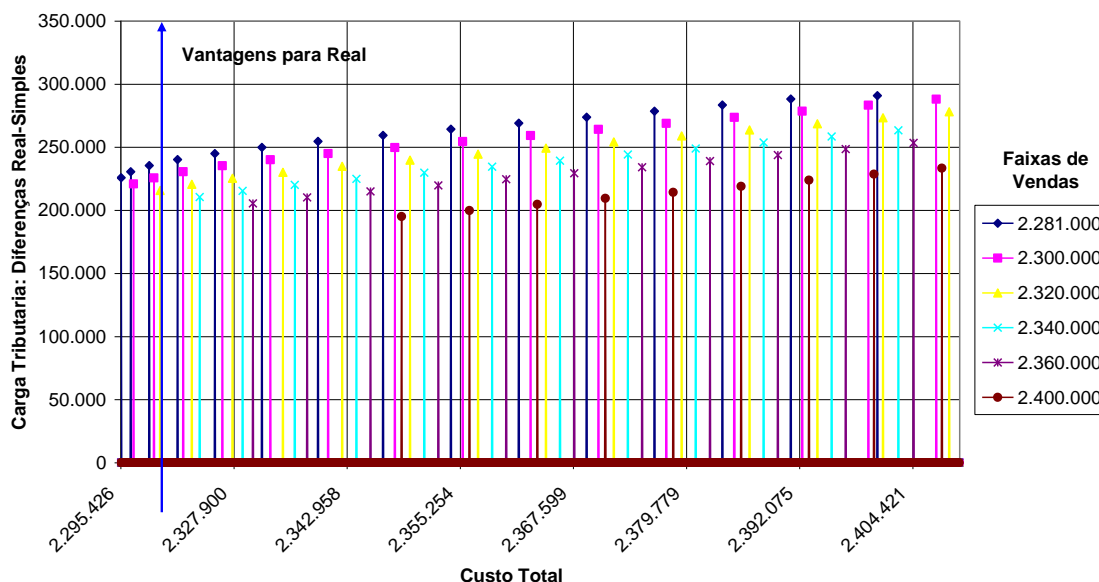


Figura 4 - Gráfico da faixa que compara carga tributária dos regimes SIMPLES e Lucro Real

Fonte: Construção dos autores.

A situação no marco zero referencial, graficamente indicada na figura 4, na parte inferior refere-se ao limite do ponto de equilíbrio onde não há diferença na carga tributária dos regimes SIMPLES e Lucro Real, prevalecendo, a partir deste ponto, o regime tributário Lucro Real.

Devido aos custos totais e às margens de lucro apurado no regime tributário SIMPLES não oferecer vantagens para as MPE, contata-se pela figura 4 a menor carga tributária para o regime de Lucro Real.

Para aprofundar o estudo comparativo da carga tributária nesta faixa de vendas foram eleitos três níveis de vendas, expostos a seguir:

- Vendas de R\$ 2.300.000;
- Vendas de R\$ 2.340.000;
- Vendas de R\$ 2.400.000.

No quadro 12 serão demonstradas e analisadas as três faixas de vendas para apuração da carga tributária.

Valores em R\$ 1,00						
a) Demonstração do Resultado	faixas 22 de receitas da tabela SIMPLES - MEP					
Receitas	a)		b)		c)	
Revenda de mercadorias	2.300.000		2.340.000		2.400.000	
Outras receitas operacionais	49.680		50.480		51.680	
Receitas não operacionais	18.053		18.053		18.053	
<i>Receita Total</i>	2.367.733	100,0%	2.408.533	100,0%	2.469.733	100,0%
Despesas/Custo						
Variáveis	1.427.660	60,3%	1.461.574	60,7%	1.512.433	61,2%
Fixas	546.142	23,1%	546.151	22,7%	546.164	22,1%
<i>Despesa/Custo Total</i>	1.973.802		2.007.725		2.058.597	
Resultado Final	393.931	16,6%	400.808	16,6%	411.136	16,6%
b) Carga Tributária diferença entre do Regime Simples com o regime Lucro Real	FGTS	-1.193	-1.193		-1.193	
	INSS	103.246	106.270		110.806	
	COFINS	53.813	53.755		53.670	
	PIS/PASEP	13.601	13.620		13.652	
	CSLL	-35.803	-36.427		-37.364	
	IRPJ	-133.664	-136.025		-139.571	
	Total	0	0		0	

Quadro 12- Estrutura de resultado e carga tributária – faixa 22

Fonte: Construção dos autores.

Esta faixa de venda está constituída por um acréscimo, comparada com a faixa anterior, na ordem de 5,2%. Adotando o mesmo procedimento constata-se que há um acréscimo na carga tributária de 8,68%, no INSS, COFINS 5,2%, e no PIS/PASEP 3,52%, havendo certa proporcionalidade no crescimento nesses dois tributos, porém maior na carga do INSS.

O aumento na carga tributária do INSS para as MPE é devido ao valor da incidência sobre o valor da venda em termos comparativos, mesmo constando um custo de pessoal de um quadro de 309 contratações, constituído por 242 funcionários e 67 dirigentes a as empresas tributadas com base no Lucro Real assumem um ônus menor.

Outro fato relevante no estudo trata-se da margem de lucro líquido após o IR na ordem de 16,6%, apurada com base nos custos e receitas no ponto de equilíbrio SIMPLES. Já com o Lucro Real acima do custo, a carga tributária é maior para as MPE e a margem de 16,6% é ilusória para a realidade brasileira.

O SUPERSIMPLES, devido a sua inclusão como proposta de redução da carga tributária para as MPE utilizando dados do quadro 13, adaptou-se com as novas alíquotas:

Valores em R\$ 1,00 Demonstração do Resultado		faixa 22 de receita de venda da tabela regime SIMPLES – EPP	
Revenda de mercadorias		2.400.000	margens de lucro líquido após o IRPJ
Receita Total		2.469.733	
Resultado final antes da redução		411.136	16,6%
Proposta de redução da Carga Tributária para 2007	FGTS	-1.193	
	INSS	39.766	
	COFINS	29.670	
	PIS/PASEP	7.172	
	CSLL	-45.764	
	IRPJ	-147.971	
	ICMS	40.796	
Redução tributária SUPERSIMPLES		-77.524	
Resultado final após a redução		333.612	13,5%

Quadro 3 - Diferença da carga tributária do SUPERSIMPLES – faixa 22 -

Fonte: Construção dos autores.

O quadro acima resume as seguintes informações:

- Redução tributária para as MPE. No caso em estudo perfaz um montante de R\$ 77.524, que, como economia, transforma-se contabilmente em aumento do lucro;
- A margem lucro indica no caso em estudo um patamar superior a 13,5%, continuando fora da realidade para a atividade do comércio varejista brasileiro;
- Fica evidenciado que as maiores reduções nas cargas tributárias são decorrentes da incidência sobre o lucro que, por apresentar maior taxa, o regime SIMPLES passa a indicar vantagem tributária;
- Os maiores na carga tributária são os incidentes sobre as vendas porque no regime SIMPLES o tratamento é de cumulatividade;
- O aumento do INSS tem como origem sua incidência sobre o valor da venda bruta de forma progressiva, indicando que as MPE financiam a previdência social em valor superior as alíquotas das Grandes Empresas.

Na análise das faixas de receita bruta constata-se relacionamentos teóricos que comprovam o elevado impacto da carga tributária das MPE, em comparação com as Grandes Empresas brasileiras.

Em síntese, os relacionamentos teóricos apresentados neste artigo, no estudo da comparação do impacto tributário das MPE com as Grandes Empresas, que coincidem com as análises discutidas, são os seguintes:

- a) A Constituição Brasileira dispõe no sistema tributário nacional diferentes tributos entre os fiscos Federal, Estaduais e Municipais, com encargos e competências próprios a cada uma das entidades políticas.

Diante da lei maior do país, as MPE são submetidas a diferentes tratamentos tributários, tais como: faixas de enquadramento, alíquotas tributárias, bases de cálculo, obrigações acessórias etc.

- b) A tributação em escala progressiva é considerada na Argentina um abuso, ou seja, um problema de possível inconstitucionalidade.

O regime SIMPLES do Governo Federal brasileiro é cobrado das MPE em uma tabela que contém escalas progressivas de tributação, iniciando com uma alíquota de 3% até 12,60%.

- c) O regime tributário da não cumulatividade adotado no Brasil favorece as Grandes Empresas porque permite aproveitamento de créditos e a carga tributária é baseada na margem de lucro.

Diferente do regime atribuído às Grandes Empresas, as MPE abrigam-se no sistema de cumulatividade, sem o direito ao crédito e com ônus na receita bruta das vendas, desconsiderando as margens de lucro praticadas.

- d) O histórico da tributação das MPE demonstra aumento da carga tributária e aumento das empresas optantes pelo sistema simplificado de pagamento de tributos e contribuições. Como exemplo do aumento da carga tributária no âmbito do governo federal citam-se a COFINS, a CPMF, a CSLL e o IRPJ. O crescimento do número de empresas é bastante significativo, correspondendo a uma participação superior a 60% das empresas existentes no Brasil.

Para as MPE no Brasil, o sistema simplificado de pagamento dos tributos e contribuições com a dispensa da escrituração contábil induz ao empresário cumprir apenas as obrigações fiscais, mas omite importantes informações contábeis baseadas na escrituração fiscal e societária completa.

- e) Os incentivos fiscais redutores da carga tributária direta ou indireta existem apenas para as Grandes Empresas no regime de Lucro Real. Os incentivos fiscais permitem redução da carga tributária em todos os tributos e contribuições federais.

Para as MPE inexistem benefícios fiscais sobre o cálculo do SIMPLES, baseado na receita bruta das vendas, não havendo nenhuma redução direta ou indireta no valor a recolher.

CONCLUSÃO

Este trabalho, na sua contextualização, trouxe uma pesquisa acadêmica aplicada, e especificamente direcionada à análise do tratamento tributário dispensado às Micro e Pequenas Empresas, em comparação com as Grandes Empresas no Brasil, expondo o valor real da carga tributária incidente na atividade do comércio varejista. O interesse por esta temática foi despertado pela carência de publicações técnicas especializadas sobre o assunto e visou efetivamente contribuir com a discussão teórica travada no sentido de auxiliar os profissionais das áreas contábil, econômica, financeira, administrativa e tributária.

Partindo do ponto de equilíbrio onde a carga tributária dos 11 tributos e contribuições em estudo é igual para os regimes tributários SIMPLES das MPE e Lucro Real das Grandes Empresas, pode-se afirmar que:

Primeiro, para as ME nas faixas 1 a 4 de receitas de vendas situadas entre R\$ 10.000 até R\$ 240.000 com uma estrutura de custos fixos entre 15% a 22% , ficou comprovado neste trabalho que há vantagem tributária das MPE se operarem com margens de lucro líquido entre 6% a 8%, havendo redução da carga tributária de: INSS, CSLL, e IRPJ.

Com os mesmos dados estruturais no SUPERSIMPLES, devido à possível redução de alíquotas, as margens de lucro líquido ficam menores e situam-se entre 3% a 5%, com a adição da redução tributária do ICMS.

Segundo, para as EPP nas faixas 5 a 22 de receita de vendas, compreendida entre R\$ 240.001 até R\$ 2.400.000, e com uma estrutura de custos fixos entre 12% a 22%, está comprovado neste trabalho que há vantagem tributária das EPP se operarem com margens de lucro líquido entre 8% a 16%, havendo redução da carga tributária somente de: CSLL e IRPJ.

Utilizando os mesmos dados no SUPERSIMPLES, devido à possível redução de alíquotas, as margens de lucro líquido ficam menores em 5% a 13%, com menor carga tributária do ICMS nas vendas até R\$ 1.200.000. Acima desta faixa há maior carga desse tributo.

Os dados expostos por faixa de vendas comprovam que as MPE teriam carga tributária equivalente a Grandes Empresas se operassem com altas margens de lucros, que não refletem a realidade das empresas no Brasil e no contexto do comércio varejista. Diante disto, confirma-se a hipótese formulada neste trabalho de que as MPE têm uma elevada carga tributária, em comparação com as Grandes Empresas no regime tributário SIMPLES. A carga tributária imposta pelo Governo Federal é uma das causas da diminuição do nível de sobrevivência das MPE. No que concerne à hipótese principal deste trabalho, formulada com

base no preceito da Constituição Federal, observa-se que há total descumprimento dos governos brasileiros quanto ao princípio da isonomia tributária com o exercício de tratamento diferenciado para as Grandes Empresas, posto gozarem de benefícios fiscais e regimes tributários distintos e não cumulativos, em contraposição às Micro e Pequenas Empresas. Para as MPE optantes pelo regime SIMPLES, os cinco tributos incidentes (COFINS, PIS, CSLL, IRPJ e INSS) são progressivos e cumulativos, isto é, incidem em cada operação sem a dedução da incidência anterior. Além disso, esses mesmos tributos, exceto o INSS, são não progressivos e não cumulativos para as sujeitas ao regime Lucro Reais ou no valor devido são dedutíveis os tributos da incidência anterior.

Em síntese, para corroborar, observa-se que a relação entre às diferenças da carga tributária das grandes empresas com relação às Micro e Pequenas Empresas ocorrem porque nestas há incidência tributária sobre a receita bruta das vendas de forma cumulativa, divergindo do regime aplicável às grandes empresas, pelos motivos apontados a seguir:

- a) IRPJ e CSLL incidem na MPE na condição de obtenção de lucro permanente e ganho de capital independente de perda;
- b) COFINS e PIS/PASEP incidem sem direito ao crédito das entradas;
- c) INSS incide independentemente da remuneração e número de contratações de pessoal.
- d) ICMS de cada Estado da Federação adota um procedimento diferente com alíquotas próprias.
- e) Dado o conhecimento da carga tributária e a necessidade do estabelecimento de medidas concretas de apoio e tratamento isonômico formulado, são propostas as seguintes reduções na carga tributária para as MPE:

I Para as ME:

- a) Isenção da CSLL em todas as faixas de tributação, observando, assim, o mesmo tratamento existente para IRPJ;
- b) Redução de 50% nas alíquotas da COFINS e do PIS/PASEP, devido a sua incidência cumulativa sobre as vendas.

I Para as EPP:

- a) Redução de 50% nas alíquotas da COFINS e do PIS/PASEP, devido a sua incidência cumulativa sobre as vendas;
- b) Redução de 50% nas alíquotas do IRPJ e CSLL, devido à impossibilidade de compensação de prejuízos fiscais;

- c) Redução de 60% nas alíquotas do INSS, devido a sua incidência sobre as vendas indicar uma carga tributária maior do que das grandes empresas;
- d) No SUPERSIMPLES, redução de 50% na alíquota do ICMS devido à incidência cumulativa da carga tributária ser maior do que a atual.

I Para todas MPE

- a) Isenção total da CPMF, devido a sua incidência cumulativa atual não permitir a dedução nas suas operações.

O sistema de simplificação tributária do Governo Federal brasileiro para as Micro e Pequenas Empresas tem como usuário interessado apenas o Fisco, sendo um instrumento de racionalização da fiscalização e arrecadação e não reduz a carga tributária das MPE. O ingresso no regime SIMPLES é irretratável durante todo o exercício financeiro e o Contribuinte fica engessado no regime, não podendo migrar para outro regime no ano exercício curso.

Uma das causas das MPE serem mais oneradas na carga tributária no regime SIMPLES reside no fato de os usuários não utilizarem as informações contábeis dessa forma. Por isso, desconhecem as verdadeiras bases de tributação a que são submetidas. A participação do profissional contábil no Brasil nos escritórios de contabilidade que dispõem de um grande número de clientes na condição de MPE, na realidade seus serviços restringem-se às tarefas de um simples calculador de impostos. Desenvolve suas atividades beneficiando mais o governo do que o empresário, deixando os gestores carentes de dados e informações, principalmente na área contábil tributária.

Aos Contabilistas de empresas optantes pelo regime do SIMPLES é necessário mais técnica, rigor e responsabilidade no desempenho de suas atividades profissionais, relatando aos empresários a carga tributária real, baseada nas informações emanadas dos registros contábeis. É prerrogativa do profissional em Contabilidade realizar a comparação dos dois regimes tributários SIMPLES e Lucro Real, demonstrando com transparência a real situação patrimonial da MPE.

Menciona-se que empresas tributadas pelo regime SIMPLES, com a justificativa da simplificação deste instituto legal, estão alocando parte de seus recursos para pagar tributos e contribuições, deixando de aplicar em outras áreas tais como: estrutura administrativa e contábil, tecnologia de produção e atendimento à satisfação do consumidor.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. **Lei Complementar N°. 123**, de 14/12/2006. DOU, Brasília, DF, Seção 1, 15 dez. 2006. Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/LCP/Lcp123.htm>>. Acesso: 23 jun. 2010.
- _____. **Lei N°. 9.317/96**. DOU, Brasília, DF, Seção 1, 6/12/1996. **Regime Tributário das Microempresas, e Empresas de Pequeno Porte**, instituiu o SIMPLES. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9317.htm>. Acesso: 18 out. 2010.
- _____. **Decreto N°. 3.474**, de 19/05/2000. DOU, 22/05/2000, Seção 1. Regulamenta a Lei N°. 9.841/1999, **Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte**. Disponível: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil.../decreto/D3474.htm>>. Acesso: 18 out. 2010.
- _____. **Decreto N°. 5.028**, de 3/03/2004. DOU, Brasília, DF. Altera valores art. 2º da Lei N° 9.841/1999, **Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_.../decreto/D5028.htm>. Acesso: 18 out. 2010.
- _____. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). **Programas Federais de Apoio aos Pequenos Investimentos**. Brasília, 1998. Disponível: <<http://www.ipea.gov.br/pub/td/tdtitulos.html>>. Acesso: 14 out. 2010.
- _____. Ministério da Fazenda. Consolida DIPJ. **Estatísticas Tributárias 2003** - Estudos Econômico-Tributários/Estudos e Estatísticas – Brasília – 2004. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/esttributarios/estatisticas/default.htm>>. Acesso: 15 out. 2010.
- CORRAR, Luiz J; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Pesquisa Operacional**. FIPECAFI, USP. São Paulo: Atlas, 2004.
- SEBRAE. **Boletim Estatístico de Micro e Pequenas Empresas**, 2005. Brasília: Sebrae, 2005. Disponível em: <[http://www.dce.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/.../\\$File/NT000A8E66.pdf](http://www.dce.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/.../$File/NT000A8E66.pdf)>. Acesso: 10 out. 2010.
- _____. Lei Geral das MPE – 2006 – **Políticas Públicas Brasileiras de Promoção as MPE Empresas**. Brasília: [s.n.], 2005. Direcionamento Estratégico do Sistema Sebrae. Disponível: <<http://www.sebrae.com.br/customizado/...territorial/...lei-geral>>. Acesso: 13 out. 2010.
- _____. **Fatores Condicionantes e Taxas de Mortalidade de Empresas**. Brasília: [s.n.], 1999. Disponível: <<http://www.sebrae.com.br/.../sebrae.../fatores-condicionantes-e-taxa-de-mortalidade/>>. Acesso: 10 out. 2010.
- REVISTA EXAME. **Melhores e Maiores ano 2006**. Disponível em: <<http://mm.portalexame.abril.com.br>>. Acesso em: 13 out. 2010.
- SILVA, Varlindo Alves da. **Impacto Tributário nas Micro e Pequenas Empresas no Brasil: Um Estudo para a Gestão Contábil Tributária**. Tese. Universidade Nacional de Rosario. Argentina.

MENSURAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL DE INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR

JOÃO WANDERLEY VILELA GARCIA¹, LUZIA GUIMARÃES²

RESUMO

A importância de evidenciar o ativo intangível no valor contábil de uma organização está na problemática da sua contabilização. O presente trabalho está baseado em uma análise empírica que propõe uma metodologia fundamentada nas técnicas operativas proporcionadas pela teoria dos subconjuntos difusos, da identificação, e, posteriormente, com tratamento dos intangíveis geradores de vantagens competitivas, com a inclusão nas demonstrações contábeis. O resultado esperado deste trabalho é medir os ativos intangíveis de uma Instituição de Ensino Superior, tendo como referência os dados qualitativos da avaliação interna, combinados com a avaliação das condições de ensino, através dos indicadores do Sistema de Avaliação da Educação Superior do Ministério da Educação. São gerados dados contábeis e não contábeis, com informações relevantes para os relatórios das demonstrações contábeis. Com base em dados do ensino de graduação superior da IES denominada de Faculdade Afirmativo (FAFI), nos períodos 2003 a 2005, são criados indicadores que, aplicados ao resultado dos respectivos cursos (Letras e Fonoaudiologia), possibilitam o cálculo de valores dos investimentos do ativo intangível. Também são apresentados os procedimentos de como evidenciar os ativos intangíveis nas demonstrações contábeis.

Palavras-Chave: Mensuração do ativo intangível. Contabilização do ativo intangível. Demonstração do ativo intangível.

ABSTRACT

Highlight the importance of intangible assets in book value of an organization lies in its accounting problems. This paper is based on an empirical analysis that proposes a methodology based on the operative techniques offered by the theory of fuzzy subsets, identification, and later with the treatment of intangible assets that generate competitive advantage by including in the financial statements. The expected outcome of this study is to measure the intangible assets of an institution of higher education, with reference to the qualitative data from internal evaluation, combined with an appraisal of the schools, through indicators of Assessment System of Higher Education, Ministry of Education. There are generated accounting data and non-accounting with relevant information for the reports of the financial statements. Based on data of undergraduate education called the top of the IES Faculty Affirmative (FAFI), for the periods from 2003 to 2005, indicators are created that applied to the outcome of their courses (Literature and Speech), allow the calculation of values of investment asset intangible. Procedures are also presented evidence of how intangible assets in financial statements.

Keywords: Measurement of intangible assets. Accounting for intangible assets. Statement of intangible assets.

¹ Contador, Professor do Departamento de Ciências Contábeis/FAeCC/UFMT; Mestre em Ciências Contábeis e Atuária –PUC/SP; Doctor en Contabilidad pela Universidad Nacional de Rosario – Argentina.

² Contadora, professora, Mestre em Ciências Contábeis pela USP/SP.

INTRODUÇÃO

No presente trabalho, a metodologia proposta permite identificar os potenciais geradores de intangíveis. O emprego de vários indicadores, obtidos a partir da avaliação do Sistema de Avaliação da Educação Superior (SINAES), dispersos nas perspectivas adotadas pelo modelo, proporciona um retrato da situação da instituição em relação a diversos fatores dos ativos intangíveis, geralmente não evidenciados nas demonstrações contábeis.

O estudo econômico-financeiro é realizado de forma dinâmica, com base nos valores que demonstram a receita, custos, despesas e resultado, na busca de mensurar o capital intelectual de uma instituição de ensino superior da iniciativa privada, capaz de gerar resultados positivos.

Esta análise apresenta uma forma de quantificar, a partir de uma simulação, os custos que seriam necessários para serem imputados nos registros contábeis, por causa dos aspetos intangíveis da Instituição de Ensino Superior (IES).

A partir da década de 80 do século XX, mudanças estruturais e conjunturais vêm ocorrendo no mundo, provocando incertezas e, ao mesmo tempo, gerando oportunidades. Tais circunstâncias vêm exigindo das instituições de ensino superior um modelo de gestão, com a finalidade de mensurar o desempenho das atividades de ensino.

Nesse período, a comunidade universitária, liderada por movimentos ligados à educação do ensino superior, questionando a problemática da necessidade da avaliação institucional, sustentava a ideia de que a avaliação era necessária para atender ao princípio da transparência, fundamentada na exigência ética da prestação de contas à sociedade e como instrumento de fortalecimento da instituição pública, ante as contínuas ameaças de privatização. A avaliação fazia parte de um tema relevante, ampliando o número de especialistas no assunto, tornando-se um instrumento necessário à corroboração de rumos na condução da eficiência e da qualidade dos serviços oferecidos na área da educação.

No início da década de 90, avaliações se coadunavam como instrumento de melhoria e de construção da qualidade acadêmica e científica, passando a consolidar o consenso sobre os princípios e estratégias no desenvolvimento dos processos de avaliação institucional. Verifica-se que muitos são os fatores envolvidos na avaliação de desempenho das instituições, exigindo algumas considerações, ao compreender que o termo avaliação, no contexto institucional, deve ser tratado no seu sentido estrito, sistemático, se utilizando de procedimento apoiado no uso do método científico.

A avaliação realizada, especificamente, pelo corpo docente e pelo discente é o caso típico da avaliação de desempenho, pois, constitui um processo contínuo e sistemático de

reflexão, cujo objetivo é o aperfeiçoamento das atividades acadêmicas indispensáveis à tomada de decisões, à avaliação das metas, à qualidade dos serviços, ao cumprimento da missão institucional, que, como resultado final, é apresentado nos demonstrativos econômico-financeiros, positivos de uma IES.

Na visão estratégica de um processo de avaliação de uma IES, o governo federal brasileiro, através do Ministério de Educação (MEC), tem se preocupado com a criação e sistematização de um procedimento de avaliação, processo que vem ocorrendo por estudiosos da educação, de organizações não governamentais, de organismo internacional e da própria comunidade universitária. Percebe-se uma divisão dentro do próprio MEC, com questionamento forte nas universidades, tanto do setor público como do setor privado, liderada por especialistas, fato que na verdade enriquece o processo de avaliação institucional.

O objetivo deste trabalho é mensurar o Ativo Intangível de uma Instituição Superior da iniciativa privada, utilizando a modelagem com base na simulação de indicadores, tendo como referência os conceitos apurados pela comissão da avaliação externa instituída pelo Sistema de Avaliação do Ensino Superior do MEC, evidenciados nas seguintes dimensões: Organização Didático-pedagógica, Corpo Docente e Instalações; que, combinados com os indicadores contábeis e não contábeis, transformam os indicadores qualitativos em quantitativos, com o objetivo de estabelecer uma tabela métrica, com a finalidade de mensurar valores, com base nos resultados econômicos de períodos letivos.

Em um ambiente competitivo, o conhecimento intelectual vem impactando decisivamente as estruturas organizacionais, em função da relevância assumida pelos ativos intangíveis em relação aos ativos tangíveis, na composição do patrimônio das entidades, tendo como referência de estudo o capital intelectual, que propicia a capacidade de projetar resultados com lucros futuros. A mensuração dos bens intangíveis deriva da necessidade de analisar aspectos da mensuração diante da complexidade em medir o conhecimento, passíveis de serem apropriados como capital intelectual.

Os valores dos ativos intangíveis serão agregados e evidenciados em conta, de forma separada na demonstração do balanço patrimonial, enquanto que as despesas com amortização e perdas de ativos intangíveis serão apresentadas na demonstração do resultado, dentro do item operações, em continuidade de forma apropriada para cada entidade.

1 ATIVOS INTAGÍVEIS

Desde a última década do século passado, os aspectos dos ativos intangíveis de uma organização têm se tornado relevante. Tal fato deriva da modernização da economia mundial, que passou a considerar fatores como capacidade de inovação, capacitação do quadro de pessoal, habilidades de negociação, localização geográfica, produtividade, qualidade, dentre outros componentes, como indicadores da competitividade das organizações.

Nas IES que visam lucros, ou seja, as da iniciativa privada, a mensuração dos indicadores se refletirá no balanço patrimonial dessas instituições, evidenciando o resultado econômico propriamente dito. O ativo intangível, neste caso, é representado pela nomenclatura denominada Goodwill, que se constitui em parte do lucro destas organizações.

Iudícibus (1980) define os intangíveis como um ativo de capital que não tem existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que, antecipadamente, confere sua posse ao proprietário. Diante desse preceito, podem-se definir ativos intangíveis como sendo recursos incorpóreos controlados pela organização, capazes de produzir benefícios futuros.

Os instrumentos de mensuração atual não permitem que a contabilidade evidencie os valores dos bens intangíveis das IES. Diante da inexistência de um modelo constituído com parâmetros para avaliação de ativos intangíveis, tendo como referência a capacidade de realização de ativos tangíveis, questiona-se: quais os mecanismos de aferição de valores efetivamente eficientes para mensurar os ativos intangíveis de uma IES, sob a ótica dos indicadores do desempenho das atividades institucionais?

Os ativos intangíveis devem ser separadamente identificados no balanço contábil como “ativos intangíveis”. As evidenciações apresentadas nas notas explicativas das demonstrações contábeis incluem explicações específicas de cada valor do ativo intangível, método de amortização e determinação da vida útil.

Os ativos intangíveis têm como figura central o Goodwill, que emerge naturalmente, como o valor econômico e não contábil, como afirma Martins (1972). O Goodwill tem sido genericamente aceito como o fruto da existência de diversos fatores que a contabilidade não aceita formalmente como elemento do ativo, quer sejam eles a organização interna da empresa, o bom relacionamento com os empregados, a condição monopolística, a localização da firma ou outros elementos quaisquer.

Se não existem normas regulamentares, contratuais, competitivas, econômicas ou outros fatores que limitem a vida útil de um ativo intangível, para fins de publicação da

entidade, a vida útil do ativo deverá ser considerada indefinida, embora essa terminologia signifique infinito.

Uma questão fundamental é determinar o valor dos ativos intangíveis por não existirem fisicamente e não serem mensurados pela contabilidade, embora o fato de agregar valor à entidade reflita o potencial de gerar renda e lucro além do normal. Para as organizações que necessitam de licença para explorar as atividades objeto do negócio sob regime de concessão, o goodwill é o direito da exploração de tal atividade, podendo e devendo, evidentemente, ser contemplado com valor e demonstrado no patrimônio da entidade.

Afirma Martins (2002) que o registro contábil do ativo intangível nas demonstrações contábeis utilizadas para fins de publicação é atualmente possível, somente quando a instituição depositária tiver sido objeto de compra por outra entidade. Caso isso não tenha ocorrido, alternativamente pode-se fazer uso do ativo intangível para fins de controle gerencial.

A vida útil de um ativo intangível, para uma entidade, é o período sobre o qual se estima que o ativo contribua, direta ou indiretamente, na produção de fluxos de caixa futuros para a entidade. A estimativa da vida útil de um ativo intangível deverá ser baseada na análise de todos os fatores pertinentes, em especial:

- a) A expectativa de uso do ativo pela entidade;
- b) A expectativa de vida útil de outro ativo ou grupo de ativos com o qual a vida útil do ativo intangível possa estar relacionada, tais como direitos de exploração de minérios em relação à exaustão destes ativos;
- c) Qualquer condição contratual, regulamentada ou legal, que possa limitar a sua vida útil;
- d) Qualquer condição contratual, regulamentada ou legal, que capacite a renovação ou extensão, da vida útil contratual ou legal de um ativo sem custo substancial. Existem evidências que dão suporte à renovação ou extensão e elas podem ser feitas com sucesso, sem modificações materiais nas condições e termos existentes;
- e) O efeito da obsolescência demanda competição e outros fatores econômicos, tais como a estabilidade de uma indústria, conhecimento tecnológico avançado, legislação, que resulta em uma incerteza ou mudança na regulamentação do ambiente e expectativa de mudanças nos canais de distribuição;

- f) O nível de despesas com manutenção necessária para obter fluxo de caixa futuro esperado do ativo. Por exemplo, um nível material de manutenção, em relação ao valor registrado do ativo, pode sugerir uma vida útil muito limitada.

Padoveze (2005) apresenta proposta de demonstrar no grupo do ativo permanente do balanço patrimonial uma conta para evidenciar o valor do Goodwill não adquirido, como forma de evidenciá-lo nas demonstrações contábeis de uma entidade. “Goodwill não adquirido (marcas, capital intelectual, outros intangíveis, fluxos futuros etc.).” Afirma o autor que os ativos imobilizados devem ser avaliados pelos seus fluxos futuros de serviços. Conclui que o valor do Goodwill será a diferença entre o total dos fluxos futuros de lucros ou caixa descontados, mais ou menos o valor já apropriado para os ativos imobilizados. O autor contextualiza que: “Na Demonstração do Resultado, insere-se uma conta para evidenciar o resultado adicional obtido pela avaliação de mercado e fluxo futuro de lucros ou caixa.”

Os ativos intangíveis são aqueles bens que não podem ser tocados porque não possuem corpo físico, como exemplo, a diferença positiva entre o custo de uma empresa adquirida e a soma de seus ativos tangíveis líquidos, resultantes do deferimento de desembolsos com serviços, em contraste com desembolsos com bens. Mencionam-se como intangíveis os nomes dos produtos; direitos de autoria; compromissos de não concorrer; franquias; interesses futuros; Goodwill; licenças; direitos de operação; patentes; matrizes de gravação; processos secretos; marcas de comércio e marcas de produtos. Diante desse preceito, podem-se definir ativos intangíveis como sendo recursos incorpóreos controlados pela organização, capazes de produzir benefícios futuros, não devendo ser medidos de maneira estanque ou de forma isolada.

Uma questão fundamental é determinar o valor dos ativos intangíveis por não existirem fisicamente e não serem mensurados pela contabilidade, embora o fato de agregar valor à entidade reflita o potencial de gerar renda e lucro além do normal. Para as organizações que necessitam de licença para explorar as atividades objeto do negócio, sob regime de concessão, o Goodwill é o direito da exploração de tal atividade, podendo e devendo, evidentemente, ser contemplado com valor e demonstrando no patrimônio da entidade.

A preocupação em identificar e mensurar os valores intangíveis de uma organização não é recente. Os autores citados registram a existência do capital intelectual, tendo como origem o Goodwill. Capital intelectual e Goodwill são fenômenos semelhantes, com fatores que identificam a existência de um valor suplementar numa organização. Capital intelectual identifica e agrupa elementos do ativo intangível, considerando-se como resultante da não

aceitação pela contabilidade financeira de vários itens como componentes do ativo, em virtude dos Princípios Contábeis do custo como Base de Valor e o da Confrontação das Despesas com as Receitas mais as Convenções da Objetividade e do Conservadorismo.

1.1 ATIVOS INTANGÍVEIS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Gutiérrez e Martins (2005) na introdução sobre a informação contável na era do conhecimento, afirmam que os tempos em que a posição dominante de uma empresa no mercado é baseada pelo seu tamanho são referentes ao passado, e o valor de uma organização já não reside em seus bens tangíveis, e sim nos conhecimentos técnicos e especializados de seu pessoal, em sua experiência, na propriedade intelectual, a fidelidade dos clientes, em seu "Capital Intelectual ou Conhecimento"; e a mudança tem sido radical, não só com a reformulação de novos conceitos na gestão empresarial, mas também com a criação de novos conteúdos, que agora se apresenta dotado de uma grande carga de aspectos intangíveis, sendo necessário ter muito em conta, por constituir uma fonte de criação de valor empresarial. E, no processo de câmbio, a Contabilidade como a ciência da informação empresarial, não pode quedar à margem, devendo dar resposta a novas demandas de informação que requerem os usuários, e constituir, como deve ser um fiel reflexo do valor real de uma empresa.

A importância de evidenciar o ativo intangível no valor contábil da organização está na problemática da sua contabilização, baseado em estudo empírico que propõe uma metodologia voltada para as técnicas operativas proporcionadas pela teoria dos subconjuntos difusos, da identificação, e, posteriormente, com tratamento dos intangíveis geradores de vantagens competitivas, com a inclusão nas demonstrações contábeis.

Abdel-Khalik (2004) enfatiza que os ativos intangíveis devem ser separadamente identificados no balanço como “ativos intangíveis”. As divulgações exigidas nas notas explicativas das demonstrações contábeis incluem dados específicos de cada valor do ativo intangível, método de amortização e determinação da vida útil.

Os ativos intangíveis têm como figura central o Goodwill, que emerge naturalmente, como o valor econômico e não contábil, como afirma Martins (1972):

[...] o Goodwill tem sido genericamente aceito como o fruto da existência de diversos fatores que a Contabilidade não aceita formalmente como elemento do ativo, quer sejam eles a organização interna da empresa, o bom relacionamento com os empregados, a condição monopolística, a localização da firma ou outros quaisquer.

Os ativos intangíveis serão, agregados e apresentados como um item separado no balanço patrimonial.

As despesas com amortização e perdas por impairment de ativos intangíveis serão apresentadas na demonstração do resultado, dentro do item operações, em continuidade com a forma apropriada para cada entidade.

Se não existem condições legais regulamentares, contratuais, competitivas, econômicas ou outros fatores que limitem a vida útil de um ativo intangível, para fins de publicação da entidade, a vida útil do ativo deverá ser considerada indefinida, embora essa terminologia não signifique infinito.

Padoveze (2004), ao narrar sobre os pontos limítrofes ou referenciais no processo de criação de valor, afirma que existem dois pontos referenciais na análise do processo, textualizando: “Os fundamentos do lucro econômicos são: II. Ativos avaliados pelo Valor Presente do Fluxo Futuro de Benefícios e, conseqüentemente, incorporação do conceito de goodwill.”

Uma questão fundamental é determinar o valor dos ativos intangíveis, por não existirem fisicamente e não serem mensurados pela contabilidade, embora, o fato de agregar valor à entidade, reflete o potencial de gerar renda e lucro além do normal. Para as organizações que necessitam de licença para explorar as atividades objeto do negócio sob regime de concessão, o goodwill é o direito da exploração de tal atividade, podendo e devendo, evidentemente, ser contemplado com valor e demonstrado no patrimônio da entidade.

Além disso, no entendimento de Eggleston (2002), quando os avaliadores determinam a vida útil de um intangível, eles deveriam considerar tanto os fatores contratuais quanto os econômicos, incluindo a expectativa de demanda pela tecnologia, risco de obsolescência, ciclo operacional e o impacto na competitividade.

A história do desenvolvimento do conhecimento contábil, especificamente sobre Goodwill, demonstra que a percepção da importância e a preocupação em identificar os elementos intangíveis que interagem no sistema organizacional e que, agregam valor em médio e longo prazo, não são recentes.

Os autores citados registram a existência do capital intelectual, tendo como origem o Goodwill. Capital intelectual e Goodwill são fenômenos semelhantes, com fatores que identificam a existência de um valor suplementar numa organização, e que integram o capital intelectual, que identifica e agrupa elementos do ativo intangível que pertenciam ao Goodwill, considerando-se como resultante da não aceitação pela contabilidade financeira de vários itens como componentes do ativo, em virtude, dos Princípios do Custo como Base de Valor e o da

Confrontação das Despesas com as Receitas mais as Convenções da Objetividade e do Conservadorismo.

Pacheco (2006), sobre mensuração e divulgação do capital intelectual nas Demonstrações Contábeis, textualiza que a comunidade contábil internacional, apoiada pelo International Federation of Accountants (IFAC), incentiva o esforço crescente para compreender as complexidades do gerenciamento do capital intelectual e incluí-lo nas demonstrações contábeis e em relatórios gerenciais. Mas, reconhece que há um longo caminho a ser percorrido para o desenvolvimento de práticas contábeis geralmente aceitas.

Martins (2002) afirma que o registro contábil do ativo intangível nas demonstrações contábeis utilizadas para fins de publicação é atualmente possível somente quando a instituição depositária tiver sido objeto de compra por outra entidade. Caso isso não tenha ocorrido, alternativamente pode-se fazer uso do ativo intangível para fins de controle gerencial.

Os principais ativos das organizações não são mais os recursos naturais, máquinas e capitais financeiros, e sim os intangíveis.

Low e Kalafut (2003) afirmam que o Capital intelectual refere-se ao valor das ideias. Se a história econômica do último meio século envolve a transição do poder industrial para o de serviços e, depois, para o conhecimento como força condutora da economia, deduz-se que o capital intelectual é a moeda que alimentou essa evolução.

Evidenciando a contextualização citada, a contabilização dos ativos intangíveis deve nortear-se nos princípios contábeis, fundamentando-se na classificação dos ativos tangíveis, demonstrada no balanço patrimonial no grupo do imobilizado, ordenado segundo o grau crescente de liquidez.

A vida útil de um ativo intangível, para uma entidade, é o período sobre o qual se estima que o ativo contribua, direta ou indiretamente, na produção de fluxos de caixa futuros para a entidade. A estimativa da vida útil de um ativo intangível deverá ser baseada na análise de todos os fatores pertinentes, em especial:

- a) A expectativa de uso do ativo pela entidade;
- b) A expectativa de vida útil de outro ativo ou grupo de ativos com a qual a vida útil do ativo intangível possa estar relacionada, tais como direitos de exploração de minérios em relação à exaustão destes ativos;
- c) Qualquer condição contratual, regulamentada ou legal, que possa limitar a sua vida útil;

- d) Qualquer condição contratual, regulamentada ou legal, que capacite a renovação ou extensão, da vida útil contratual ou legal de um ativo sem custo substancial. Existem evidências que dão suporte à renovação ou extensão e elas podem ser feitas com sucesso sem modificações materiais nas condições e termos existentes;
- e) O efeito da obsolescência demanda competição e outros fatores econômicos. Tais como a estabilidade de uma indústria, conhecimento tecnológico avançado, legislação que resulta em uma incerteza ou mudança na regulamentação do ambiente e expectativa de mudanças nos canais de distribuição;
- f) O nível de despesas com manutenção necessária para obter fluxo de caixa futuro esperado do ativo. Por exemplo, um nível material de manutenção em relação ao valor registrado do ativo pode sugerir uma vida útil muito limitada.



Figura 1 – Modelo para mensuração de ativos intangíveis

Fonte: Kaplan & Norton. Balanced Scorecard: Mapas Estratégicos. Figura 7.6, p. 216.

Neste sentido, Padoveze (2005) apresenta proposta de demonstrar, no grupo do ativo permanente do balanço patrimonial, uma conta para evidenciar o valor do Goodwill não adquirido, como forma de evidenciá-lo nas demonstrações contábeis de uma entidade. “Goodwill não adquirido (marcas, capital intelectual, outros intangíveis, fluxos futuros etc.)”. Afirma o autor que os ativos imobilizados devem ser avaliados pelos seus fluxos futuros de

serviços. Conclui que o valor do Goodwill será a diferença entre o total dos fluxos futuros de lucros ou caixa, descontados, mais ou menos, o valor já apropriado para os ativos imobilizados. O autor contextualiza que: “[...] na demonstração do resultado, insere-se uma conta para evidenciar o resultado adicional obtido pela avaliação de mercado e fluxo futuro de lucros ou caixa.”

Evidenciando a contextualização citada, a contabilização dos ativos intangíveis deve nortear-se nos princípios contábeis, fundamentando-se na classificação dos ativos tangíveis, demonstrada no balanço patrimonial no grupo do imobilizado, ordenado segundo o grau crescente de liquidez.

A situação do ativo intangível, no curto e longo prazo, respectivamente, em virtude de aplicações de recursos, nos aspectos a seguir qualificados:

No curto prazo:

- a) Aumento das aplicações de recursos (despesas e investimentos);
- b) Diminuição do resultado (lucro);
- c) Aumento da satisfação do cliente;
- d) Diminuição da evasão escolar;
- e) Diminuição do ativo intangível.

No longo prazo:

- a) Aumento do resultado (lucro);
- b) Aumento do número de clientes;
- c) Aumento do ativo intangível.

Mensurar o valor do ativo intangível, comparando com o resultado (lucros) de uma IES, analisando a síntese da avaliação com referência à aplicação de recursos nas categorias das seguintes dimensões:

- a) Organização didático-pedagógica;
- b) Corpo docente;
- c) Instalações.

2 METODOLOGIA

Para o presente trabalho foi necessário conhecer a fundo os conceitos metodológicos do programa de avaliação institucional das universidades brasileiras/MEC. Foram examinados os elementos necessários para a avaliação de uma IES, considerando todos os conceitos de avaliação da MEC/CONAES (BRASIL, 2006). A estimativa das condições de funcionamento, os aspectos administrativos e de infraestrutura que sustentam e apoiam o ensino, pesquisa e

extensão, justificam a priorização do desempenho do corpo docente, porque se entende que o resultado obtido por essa pesquisa apresenta uma grande quantidade de variáveis que interferem diretamente na qualidade do ensino e no fortalecimento das outras atividades. Com os dados obtidos do MEC, foi possível gerar 228 combinações de situações possíveis ao interior de uma IES, com a finalidade de, a partir da mesma, gerar os custos e estabelecer uma ponderação que permitirão descobrir a situação real da IES e enfrentá-la com a situação ótima para o MEC.

O estudo de caso é uma boa estratégia para fazer uma pesquisa, indo ao encontro da essência de tentar sustentar um conjunto de deliberações, de aplicações e dos processos dos resultados contemplados.

Para a presente metodologia foi considerada a simulação apresentada pelos autores em outro artigo, onde se explica como foi levantada a informação do MEC. Diante disso, procedeu-se a criação de situações possíveis (combinações) que uma IES poderia adotar, enquanto comparadas com a avaliação real que o MEC realizou na IES, obtendo, a partir daí, os valores contábeis necessários para demonstrar nos balanços contábeis, com a inclusão dos ativos intangíveis da IES.

A IES selecionada para objeto de estudo foi a Faculdade Afirmativo (FAFI), dentro dos cursos de Letras e Fonoaudiologia, nos períodos de 2003, 2004, 2005, respectivamente.

A modelagem de indicadores de desempenho do ensino de graduação terá por finalidade trabalhar duas premissas básicas para sua mensuração. A primeira vem da necessidade de aferir resultados, a partir de indicadores associados aos objetivos operacionais da organização. A segunda premissa básica vem da necessidade imperiosa de operacionalizar o modelo, gerando valores que possibilitam estimar o ativo intangível das IES, com base no desempenho do ensino de graduação.

O desempenho de uma IES se concentra no grau de cumprimento dos objetivos estabelecidos, a partir da missão evidenciada através de indicadores das dimensões ensino, pesquisa e extensão. Na gestão da missão pode-se calcular o modo com que cada área e/ou colaborador contribui para a realização da missão da IES. Esta avaliação poderá ser mensurada de tal forma, que os indicadores intangíveis que evidenciam o nível de satisfação da IES junto à comunidade externa possam ser comparados com os aspectos tangíveis. Na prática, a avaliação da missão organizacional é uma forma eficaz de se explorar ao máximo o potencial dos servidores a serviço da missão da IES. Porém, são de fundamental importância a confiança e a flexibilidade dos seus integrantes.

Tabela 1
Avaliação de uma IES pelo MEC

Professores			Opinião de acordo com MEC das Atividades Científicas								Opinião General	Classificação
Especialista	mestrado	doutorado	Jornais	Livros	Anuais	Resumo	Prop.Intel	Projetos	Pedagógico	Ganho		
20	0	0	1	0	0	1	0	1	0	108000	1	Ineficiente
19	1	0	1	0	1	2	0	1	0	103600	1	Ineficiente
18	2	0	2	0	1	3	0	1	0	99200	1	Ineficiente
18	1	1	2	0	1	3	0	1	0	96800	1	Ineficiente
17	3	0	2	0	1	3	0	1	0	94800	1	Ineficiente
17	0	3	3	0	1	5	1	2	0	87600	2	Ineficiente
16	2	2	3	1	1	5	1	2	0	85600	2	Ineficiente
16	1	3	3	1	2	5	1	2	0	83200	2	Ineficiente
15	3	2	4	1	2	6	1	2	0	81200	2	Ineficiente
16	0	4	4	1	2	6	1	2	0	80800	2	Ineficiente
13	0	7	6	1	3	9	1	4	1	60400	3	Aceitavel
12	2	6	6	1	3	9	1	4	1	58400	3	Aceitavel
12	1	7	6	1	3	10	1	4	1	56000	3	Aceitavel
11	3	6	6	1	3	10	1	4	1	54000	3	Aceitavel
12	0	8	6	1	3	10	1	4	1	53600	3	Aceitavel
6	1	13	10	2	5	16	2	6	1	15200	4	Eficiente
4	6	10	10	2	5	16	2	6	1	13600	4	Eficiente
0	2	18	14	2	6	22	3	9	2	-23200	4	Eficiente
0	1	19	15	2	6	23	3	9	2	-25600	4	Eficiente
0	0	20	15	2	7	23	3	9	2	-28000	4	Eficiente

Fonte: Construção do autor.

Depois de submetidas às considerações, operacionalizando um aplicativo da planilha eletrônica, obteve-se a tabela 1, apresentando 228 combinações de professores com grau acadêmico de especialistas, mestres e doutores, permitindo analisar os respectivos cursos de graduação de Letras e Fonoaudiologia.

Para o cálculo do intangível, consideram-se os resultados obtidos na tabela 1, identificando o lugar da combinação dos professores por seu grau acadêmico, isto é, observamos uma IES e visualizamos o número total de professores doutores, mestres e especialistas. Logo, a tabela 1 é ponderada pelo total de professores de simulação. Depois de observada a combinação, temos a avaliação atual da IES, segundo o MEC.

Entretanto, observamos o lucro esperado e, mediante a equação abaixo, estabelecemos o investimento necessário da IES para conseguir uma avaliação aceitável pelo MEC.

$$AI / IES = 100\% - \frac{VComb - VAcep}{VComb} \times 100\%$$

Onde:

VAcep: Valor proposto mínimo onde o MEC considera a IES como aceitável;

VComb: É a combinação dos professores pelo grau acadêmico numa IES.

Para conseguir identificar o investimento necessário pela IES, a expressão correspondente a Ativo Intangível (AI) deve multiplicar ao valor econômico da IES e, desta forma, encontramos o valor estimado do intangível. Este modelo foi aplicado para encontrar os investimentos do intangível, evidenciados nos quadros 1 e 2, constante do presente trabalho.

2.1 ESTUDO DE CASO PARA O CURSO DE LETRAS

A tabela 1 é um resumo de todas as possíveis situações em que uma IES poderia ter. Partindo da avaliação do MEC, nota-se que contratando 20 docentes em nível de especialistas, em uma IES, o lucro seria de R\$ 108.000,00. Porém, antes da exigência do MEC, essa instituição era considerada ineficiente, e para ter uma avaliação aceitável pelo MEC a IES terá que fazer investimentos na ordem de R\$ 47.600,00, correspondente ao que deixaria de ganhar por ter uma avaliação aceitável pelo MEC. Tal resultado é obtido a partir da seguinte expressão:

$$AI / IES = \frac{108.000 - 60.400}{108.000} \times 100\% = \frac{47.600}{108.000} = 44,07\%$$

Observa-se que esta diferença representa 44,07% que a IES deixará de ganhar para melhorar na avaliação frente ao MEC. Desta forma, a IES terá de contratar no mínimo 13 professores especialistas e 7 professores doutores, perfazendo um total de 20 docentes, para ser considerada como aceitável pelo MEC. Nota-se também, que a IES deixará de obter um ganho no montante de R\$ 92.800,00, o que representa um investimento de 85,93% para que a IES seja considerada eficiente pelo órgão avaliador. Assim, terá de contratar 6 professores especialistas, 1 professor mestre e 13 professores doutores no mínimo. Obviamente, ao desejar que a IES tenha uma qualificação excelente pelo MEC, terá que investir a importância de R\$ 136.000,00, que representa 125,93%, valor que deixaria de receber para ter uma avaliação significativa pelo MEC.

Entende-se que a IES do setor privado somente queira investir o equivalente a 44,07%, considerando seu interesse principal de obter lucro. Então, espera-se que uma IES particular contrate um mínimo de 7 professores doutores e 13 professores especialistas para obter uma qualificação em nível aceitável pelo MEC.

No caso da FAFI, especificamente, o curso de Letras, com 9 professores, sendo todos especialistas. Em tal situação, este curso se enquadraria na situação de IES ineficiente. Esta graduação está representada na primeira combinação de professores na tabela da simulação. Desta forma, a IES deveria ter um desembolso de 44,07% obviamente, para que o curso de Letras fosse considerado aceitável pelo MEC. Assim, o curso de Letras teria que deixar de receber a quantia de R\$ 30.421,19 para o exercício de 2005, constituindo o custo intangível da graduação de Letras. Para a avaliação integral do curso de Letras nos exercícios de 2003 e 2004, também teria que diminuir o lucro em 44,07%, uma vez que para os respectivos períodos, a FAFI não tenha modificado o seu quadro de professores docentes. Os valores

obtidos para esses anos corresponderiam aos custos intangíveis para o curso da graduação de Letras.

2.2 ESTUDO DE CASO PARA O CURSO DE FONOAUDIOLOGIA

O curso de Fonoaudiologia apresenta um quadro com 13 docentes, sendo 1 professor mestre, 2 professores doutores e 10 professores especialistas, o que corresponde, segundo modelo de simulação da tabela 1, ao nível 16. Este nível é avaliado pelo MEC na categoria insuficiente. Para ser considerado um nível aceitável, a IES teria que fazer um investimento de R\$ 15.075,49 para o exercício de 2005, com o intuito de melhorar seu perfil frente ao MEC. Fator apresentado na expressão a seguir:

$$AI / IES = \frac{83.200 - 60.400}{83.200} \times 100\% = \frac{22.800}{83.200} = 27.40\%$$

Com a finalidade de extrair o valor do intangível para os exercícios de 2003 e 2004, respectivamente, também se aplicará a mesma proporcionalidade devida, considerando que não houve mudanças nos referidos exercícios do quadro de docentes do curso de Fonoaudiologia.

Tanto as informações intangíveis obtidas nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, respectivamente para os cursos de Letras e Fonoaudiologia, serão comunicadas nas demonstrações contábeis.

Os pareceres preliminares permitiram apresentar os resultados contábeis e financeiros dos dois cursos (Letras e Fonoaudiologia) para o período 2003, 2004 e 2005, respectivamente.

Os ativos tangíveis e os intangíveis são fundamentais para o desempenho geral da instituição, sendo necessária a visualização, por meio de indicadores, da forma com que os diversos ativos se combinam, apresentando a seguinte distribuição: ativos tangíveis fixos, prédios e terrenos; mobiliário, compreendendo a biblioteca, laboratórios, mobiliários; e ativos intangíveis em relação ao ativo permanente total.

Os ativos intangíveis, como a qualificação dos funcionários, a tecnologia da informação e os incentivos à inovação, podem desempenhar papel preponderante na formação de valor para a organização. Os ativos baseados no conhecimento devem ser avaliados com extrema cautela, porque seu impacto sobre o destino de qualquer atividade é essencial.

3 RESULTADOS

Os resultados contábeis e financeiros serão demonstrados a partir da receita bruta, descontos sobre a receita, receita líquida, custos diretos e indiretos, evidenciando o resultado por curso e por aluno. Incluem, ainda, as despesas com vendas, administrativas e gerais, as receitas financeiras deduzidas das despesas financeiras, as previsões e ajustes, para apresentar o resultado operacional do período.

A planilha da receita evidenciará o período, o número de alunos, a receita prevista e a realizada, os descontos institucionais, os acréscimos e a inadimplência.

Os gastos serão registrados pelo regime de competência das FIES, no quadro das receitas, independente da liberação dos recursos disponibilizados para pagamento dos encargos da previdência social.

O Custo direto será composto com custos de pessoal, compreendendo: os ordenados e salários, gratificações, férias, 13º salário, FGTS, INSS, adicional noturno, serviços técnicos, diária para viagem, salário maternidade, atividade de extensão.

Gastos gerais diretos são compostos por: aluguel, material de expediente, uniformes, material esportivo, hospedagens e estadias, lanches e refeições, correios e telégrafos, energia elétrica, telefone, imobiliário de baixo valor, exames de admissão, periódicos, vestibular, gastos com transporte, serviços prestados, participação em eventos etc.

O Custo Indireto da Prestação de Serviços será composto por gastos gerais indiretos com: transportes, almoxarifado, diretoria e secretaria acadêmica, laboratório, biblioteca.

O método de custeamento utilizado será o Custeio por absorção, compreendendo os custos diretos e os custos indiretos, evidenciados por curso e por aluno. O rateio dos custos indiretos terá como parâmetro o número de alunos matriculados de cada mês e período letivo. O modelo gerará informações dos custos por curso e por aluno, respectivamente.

Com a finalidade de evidenciar os aspectos contábeis de uma IES verdadeira, foi coletada a informação contável do curso de Letras, através dos quadros abaixo:

Exercícios	Lucros	AI / IES	Intangível
2003	-36.049,16	44,07%	-15.886,86
2004	-19.585,29	44,07%	-8.631,24
2005	69.029,25	44,07%	30.421,19
<i>Total</i>	<i>13.394,80</i>		<i>5.903,09</i>

Quadro 4 - Informações do curso de letra da FAFI para investimento em intangível

Fonte: Construção do autor.

O Quadro 1 apresenta a quantificação dos custos intangíveis para o curso de Letras, durante os exercícios de 2003, 2004 e 2005, respectivamente.

Exercícios	Lucros	AI / IES	Intangível
2003	357.012,96	27,40%	97.821,55
2004	212.640,20	27,40%	58.263,41
2005	55.020,04	27,40%	15.075,49
<i>Total</i>	<i>624.673,20</i>		<i>171.160,45</i>

Quadro 5 - Informações do curso de Fonoaudiologia da FAFI, para investimento em intangível

Fonte: Construção do autor.

O quadro 2 demonstra o quantitativo dos custos intangíveis para o curso de graduação em Fonoaudiologia, para os exercícios de 2003, 2004 e 2005, respectivamente.

Meses	Alunos da IES	Custos Diretos	Custos Indiretos	Rateio Custos Indiretos	Custos Total	Resultado Financeiro	Resultado Econômico
Jan	569	7.095,04	32.095,91	225,63	7.320,67	-5.900,94	-6.160,94
Fev	935	7.095,04	27.919,73	597,21	7.692,25	-3.213,38	-3.318,08
Mar	1.215	7.095,04	32.397,27	826,6	7.921,64	-1.944,27	-1.074,14
Abr	1.305	7.095,04	48.787,06	1.271,08	8.366,12	-1.695,00	-683,12
Mai	1.328	6.122,59	45.029,75	1.186,78	7.309,37	-557,9	487,38
Jun	1.329	6.745,86	46.408,19	1.292,03	8.037,88	-473,51	181,37
Soma	6.681	41.248,61	232.637,91	5.399,33	46.647,93	-13.785,00	-10.567,53
Jul	1.052	7.112,34	50.133,44	1.763,25	8.875,59	-1.311,22	-7.715,86
Ago	935	7.770,50	24.811,14	1.034,90	8.805,41	246,93	-4.431,24
Set	959	7.605,45	41.171,48	1.631,40	9.236,85	-958,14	-2.389,35
Out	964	7.552,44	40.089,24	1.621,87	9.174,31	186,08	-1.491,31
Nov	969	10.664,87	42.937,72	1.728,14	12.393,02	-3.464,03	-4.596,27
Dez	973	11.328,66	43.614,92	1.748,18	13.076,85	-4.487,99	-4.857,60
Soma	5.852	52.034,27	242.757,95	9.527,75	61.562,02	-9.788,36	-25.481,62
Total		93.282,88	475.395,86	14.927,08	108.209,96	-23.573,37	-36.049,16

Quadro 6 - Resumo de 2003, resultados do curso de Letras da FAFI

Fonte: Construção do autor.

O quadro 3 apresenta o resumo mensal do curso de graduação em Letras, no período de 2003, e demonstra os resultados financeiro e econômico, evidenciando os custos diretos e indiretos.

Meses	Alunos da IES	Custos Diretos	Custos Indiretos	Rateio Custos Indiretos	Custos Total	Resultado Financeiro	Resultado Econômico
Jan	569	9.825,78	32.095,91	2.820,38	12.646,16	16.056,70	15.788,03
Fev	935	9.825,78	27.919,73	2.149,97	11.975,75	22.280,19	25.867,98
Mai	1.215	9.825,78	32.397,27	2.533,12	12.358,90	27.737,54	36.160,99
Abr	1.305	10.720,78	48.787,06	3.701,09	14.421,87	27.678,50	36.620,31
Mai	1.328	10.275,71	45.029,75	3.458,61	13.734,32	27.532,32	38.678,58
Jun	1.329	10.213,34	46.408,19	3.561,80	13.775,15	27.886,93	38.415,18
Soma	6.681	60.687,19	232.637,91	18.224,97	78.912,16	149.172,17	191.531,06
Jul	1.052	10.747,13	50.133,44	4.098,36	14.845,49	33.554,80	13.588,70
Ago	935	11.322,92	24.811,14	2.202,49	13.525,41	29.162,46	24.318,32
Set	959	10.839,22	41.171,48	3.777,99	14.617,21	30.720,39	33.902,68
Out	964	11.645,70	40.089,24	3.618,01	15.263,72	28.950,36	35.778,46
Nov	969	19.139,42	42.937,72	3.899,40	23.038,82	21.013,59	29.374,08
Dez	973	19.681,24	43.614,92	3.989,44	23.670,68	20.659,67	28.519,65
Soma	5.852	83.375,63	242.757,95	21.585,69	104.961,32	164.061,28	165.481,90
Total		144.062,82	475.395,86	39.810,66	183.873,48	313.233,45	357.012,96

Quadro 7 - Resumo de 2003, resultado do curso de Fonoaudiologia da FAFI

Fonte: Construção do autor.

O quadro 4 apresenta o resumo mensal do curso de Fonoaudiologia, no período de 2003, e demonstra os resultados financeiro e econômico, evidenciando os custos diretos e indiretos.

Meses	Alunos da IES	Custos Diretos	Custos Indiretos	Rateio Custos Indiretos	Custos Total	Resultado Financeiro	Resultado Econômico
Jan	220	7.981,92	35.662,12	1.783,11	9.765,03	-5.923,83	-6.492,80
Fev	975	7.981,92	31.021,92	1.177,24	9.159,16	2.189,56	2.094,67
Mar	1.117	7.981,92	35.996,97	1.385,74	9.367,66	2.910,67	3.155,26
Abr	1.273	7.981,92	54.207,85	1.831,06	9.812,98	194,11	1.684,30
Mai	1.301	6.887,92	50.033,06	1.692,13	8.580,04	1.765,44	3.075,38
Jun	1.313	7.589,09	51.564,65	1.688,71	9.277,80	532,66	2.020,11
Soma	6.199	46.404,68	258.486,57	9.557,98	55.962,67	1.668,61	5.536,92
Jul	178	8.001,39	55.703,83	13.456,54	21.457,93	-12.396,67	-18.185,70
Ago	1.360	8.741,82	27.567,94	1.885,16	10.626,98	8.618,35	626,85
Set	1.404	8.556,13	45.746,09	3.160,52	11.716,65	7.176,89	806,27
Out	1.428	8.496,50	44.543,60	2.994,53	11.491,02	7.535,43	6,26
Nov	1.433	11.997,98	47.708,58	3.262,69	15.260,68	3.157,55	-3.605,26
Dez	1.458	12.744,75	48.461,02	3.323,80	16.068,55	-1.465,32	-4.770,64
Soma	7.261	58.538,56	269.731,05	28.083,25	86.621,80	12.626,24	-25.122,21
Total		104.943,24	528.217,62	37.641,23	142.584,47	14.294,85	-19.585,29

Quadro 8 - Resumo de 2004, de resultados do curso de Letras da FAFI

Fonte: Construção do autor.

O quadro 5 apresenta o resumo mensal do curso de Letras, no período de 2004, e demonstra os resultados financeiro e econômico, evidenciando os custos diretos e indiretos.

Meses	Alunos da IES	Custos Diretos	Custos Indiretos	Rateio Custos Indiretos	Custos Total	Resultado Financeiro	Resultado Econômico
Jan	220	11.054,01	35.662,12	10.860,74	21.914,74	7.837,21	12.563,13
Fev	975	11.054,01	31.021,92	1.813,59	12.867,60	18.574,03	20.496,10
Mar	1.117	11.054,01	35.996,97	2.062,49	13.116,50	21.953,59	25.148,40
Abr	1.273	12.060,88	54.207,85	2.980,79	15.041,67	17.530,07	20.137,57
Mai	1.301	11.560,18	50.033,06	2.692,02	14.252,19	17.256,97	21.907,70
Jun	1.313	11.490,01	51.564,65	2.749,07	14.239,08	14.808,82	21.346,05
Soma	6.199	68.273,09	258.486,57	23.158,70	91.431,79	97.960,68	121.598,94
Jul	178	12.090,52	55.703,83	18.776,57	30.867,09	-729,96	3.610,78
Ago	1.360	12.738,29	27.567,94	1.074,34	13.812,62	11.483,29	19.551,08
Set	1.404	12.194,13	45.746,09	2.020,13	14.214,25	13.385,20	24.050,65
Out	1.428	13.101,42	44.543,60	1.996,35	15.097,77	11.176,76	20.081,47
Nov	1.433	21.531,84	47.708,58	2.164,03	23.695,87	1.701,90	12.464,02
Dez	1.458	22.141,40	48.461,02	2.160,47	24.301,87	-2.478,75	11.283,26
Soma	7.261	93.797,59	269.731,05	28.191,89	121.989,48	34.538,43	91.041,25
Total		162.070,68	528.217,62	51.350,59	213.421,26	132.499,12	212.640,20

Quadro 9 - Resumo mensal de 2004 de resultados do curso de Fonoaudiologia da FAFI

Fonte: Construção do autor.

O quadro 6 apresenta o resumo mensal do curso de Fonoaudiologia, no período de 2004, e demonstra os resultados financeiro e econômico, evidenciando os custos diretos e indiretos.

Meses	Alunos da IES	Custos Diretos	Custos Indiretos	Rateio Custos Indiretos	Custos Total	Resultado Financeiro	Resultado Econômico
Jan	633	8.868,80	39.624,58	4.507,06	13.375,86	1.573,77	5.287,86
Fev	1.301	8.868,80	34.468,80	2.093,03	10.961,83	4.825,34	8.683,75
Mar	1.334	8.868,80	39.996,63	2.398,60	11.267,40	4.636,07	6.970,50
Abr	1.355	8.868,80	60.230,94	3.600,52	12.469,32	2.547,61	5.476,84
Mai	1.367	7.653,24	55.592,29	3.375,39	11.028,63	4.832,11	7.659,22
Jun	1.377	8.432,32	57.294,06	3.495,06	11.927,38	3.430,97	6.858,76
Soma	7.367	51.560,76	287.207,30	19.469,67	71.030,43	21.845,86	40.936,92
Jul	1.166	8.890,43	61.893,13	4.458,85	13.349,28	989,88	5.314,44
Ago	1.262	9.713,13	30.631,04	1.868,93	11.582,06	4.276,89	8.063,52
Set	1.239	9.506,81	50.828,99	3.076,82	12.583,63	965,15	5.654,27
Out	1.249	9.440,55	49.492,89	2.971,95	12.412,50	1.602,65	5.533,66
Nov	1.261	13.331,09	53.009,53	3.194,86	16.525,95	-3.052,69	2.161,90
Dez	1.255	14.160,83	53.845,58	3.260,77	17.421,60	-4.769,19	1.364,54
Soma	7.432	65.042,84	299.701,16	18.832,18	83.875,02	12,69	28.092,33
Total		116.603,60	586.908,46	38.301,85	154.905,45	21.858,55	69.029,25

Quadro 10 - Resumo de 2005, resultados do curso de Letras da FAFI

Fonte: Construção do autor.

O quadro 7 apresenta o resumo mensal do curso de Letras, no período de 2005, e demonstra os resultados financeiro e econômico, evidenciando os custos diretos e indiretos.

Meses	Alunos da IES	Custos Diretos	Custos Indiretos	Rateio Custos Indiretos	Custos Total	Resultado Financeiro	Resultado Econômico
Jan	633	12.282,23	39.624,58	2.503,92	14.786,15	4.821,31	6.461,11
Fev	1.301	12.282,23	34.468,80	1.165,74	13.447,97	3.615,20	10.084,86
Mar	1.334	12.282,23	39.996,63	1.319,23	13.601,46	4.457,81	7.787,76
Abr	1.355	13.400,98	60.230,94	1.911,39	15.312,37	2.606,64	5.188,40
Mai	1.367	12.844,64	55.592,29	1.748,70	14.593,34	855,82	5.139,46
Jun	1.377	12.766,68	57.294,06	1.872,35	14.639,03	859,71	6.396,50
Soma	7.367	75.858,99	287.207,30	10.521,33	86.380,32	17.216,49	41.058,09
Jul	1.166	13.433,91	61.893,13	2.441,75	15.875,66	1.021,62	5.371,60
Ago	1.262	14.153,65	30.631,04	1.019,42	15.173,07	3,99	8.359,76
Set	1.239	13.549,03	50.828,99	1.435,85	14.984,88	-2.599,21	6.404,34
Out	1.249	14.557,13	49.492,89	1.386,91	15.944,04	-2.909,21	4.556,73
Nov	1.261	23.924,27	53.009,53	1.471,32	25.395,59	-13.571,13	-5.662,79
Dez	1.255	24.601,55	53.845,58	1.501,67	26.103,22	-13.305,22	-5.067,69
Soma	7.432	104.219,54	299.701,16	9.256,92	113.476,46	-31.359,16	13.961,95
Total		180.078,53	586.908,46	19.778,25	199.856,78	-14.142,67	55.020,04

Quadro 11 - Resumo de 2005, resultados do curso de Fonoaudiologia da FAFI

Fonte: Construção do autor.

O quadro 8 apresenta o resumo mensal do curso de Fonoaudiologia, do período de 2005, e demonstra o resultado financeiro e econômico, evidenciando os custos diretos e indiretos.

<i>CURSOS/ANOS</i>	<i>2003</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>TOTAL</i>
1. Letras	-15.886,86	-8.631,24	30.421,19	5.903,09
2. Fonoaudióloga	97.821,55	58.263,41	15.075,49	171.160,45
<i>Total</i>	<i>81.934,69</i>	<i>49.632,17</i>	<i>45.496,68</i>	<i>177.063,54</i>

Quadro 12 - Resumo dos valores dos ativos intangíveis por unidade

Fonte: Construção do autor.

O quadro 9 demonstra o resumo dos valores do ativo intangível, dos exercícios de 2003, 2004 e 2005, respectivamente, dos cursos de Letras e Fonoaudiologia.

Ele também apresenta resumo dos quadros 3 a 8, respectivamente, objeto de demonstrativo de resultados dos cursos de Letras e Fonoaudiologia, dos exercícios de 2003, 2004 e 2005, respectivamente.

<i>DÉBITO</i>	<i>CRÉDITO</i>	<i>EXERCÍCIO</i>	<i>VALOR</i>
Ativo Intangível	Reserva de Ativo Intangível	2003	81.934,69
		2004	49.632,27
		2005	45.496,68

Quadro 13 - Contabilização dos ativos intangíveis

Fonte: Construção do autor.

O Quadro 10 apresenta os lançamentos contábeis no ativo intangível dos respectivos valores resultantes dos cálculos apresentados.

ATIVO		2003	2004	2005
	CIRCULANTE	813.588,33	1.139.819,49	1.560.754,03
	Disponibilidades	756.429,87	1.131.359,49	1.536.435,20
	Realizáveis	57.158,46	8.460,00	24.318,83
	REALIZÁVEL LONGO PRAZO	138.387,24	138.387,24	138.387,24
	PERMANENTE	720.250,68	769.882,85	1.187.331,53
	Imobilizado tangível	638.315,99	638.315,99	1.010.267,99
	Intangíveis	81.934,69	131.566,86	177.063,54
	TOTAL DO ATIVO	1.728.970,72	2.194.828,69	3.116.783,23
PASSIVO		2003	2004	2005
	CIRCULANTE	2.086.367,08	2.407.449,16	3.040.347,10
	Exigíveis	2.086.367,08	2.407.449,16	3.040.347,10
	EXIGÍVEL LONGO PRAZO	66.129,52	471.747,98	471.757,98
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	-480.270,35	-831.107,56	-625.632,28
	Capital social	5.000,00	5.000,00	5.000,00
	Reserva capital	154.978,60	154.978,60	154.978,60
	Reservas intangíveis	81.934,69	131.566,86	177.063,54
	Lucros/prejuízo	-722.183,64	-1.122.653,02	-962.674,42
	TOTAL DO PASSIVO	1.728.970,72	2.194.828,69	3.116.783,23

Quadro 14 - Balanço Patrimonial dos exercícios de 2003, 2004 e 2005

Fonte: Construção do autor.

O quadro 11 demonstra os valores do balanço contábil, ou seja, o ativo e passivo dos exercícios sociais de 2003, 2004 e 2005, respectivamente, da IES objeto do estudo de caso.

Os valores evidenciados são necessários para que se tenha uma visão ou comparação entre o ativo tangível e o ativo intangível.

Foram determinados os indicadores que formaram os grupos componentes de dados de forma contínua, ao longo do tempo (2003, 2004 e 2005), na base de dados disponível na IES (controles internos e SAPIEnS/MEC), sendo priorizados indicadores quantitativos, padronizáveis e confirmáveis de forma empírica, que proporcionam comparabilidade entre os períodos. Ressalta-se que os indicadores utilizados não abrangem todos os fatores que refletem sobre os intangíveis relacionados com a IES pesquisada. Porém, são aqueles inerentes ao ensino de graduação com o desempenho de gerar resultados de lucros no futuro.

Após a seleção dos indicadores e a coleta dos dados necessários, passou-se a elaborar o Mapa para Identificação de Potenciais Geradores de Intangíveis. Etapas precedidas para a construção do mapa de identificação de potenciais geradores de ativos intangíveis da IES pesquisada. Foram observados diversos pontos merecedores de destaque nas perspectivas empregadas e nos respectivos indicadores escolhidos, envolvendo os dados constantes dos meses de janeiro a dezembro dos períodos letivos de 2003, 2004 e 2005, respectivamente. Os

mesmos foram consolidados por semestre, de janeiro a junho para o primeiro semestre, de julho a dezembro para o segundo semestre, dos mencionados exercícios sociais. Ressalta-se que para alguns indicadores, não exista a necessidade de informação.

O centro de resultado forneceu informações para o estabelecimento de padrões de alocação de recursos, orçamentos e outras formas de previsão para os gastos, contribuindo, entre outros aspectos, para a instalação de parâmetros de comparação com outras instituições com características semelhantes.

CONCLUSÃO

Pela relevância dos ativos intangíveis no ambiente empresarial da atualidade, principalmente das IES que dissemina conhecimentos, é evidente a necessidade de se instituir instrumentos para a sua identificação e mensuração. As dificuldades de encontrar, identificar e avaliar os fatores intangíveis, principalmente pela subjetividade de competência dos valores evidenciados, estabelece pontos que podem desestimular iniciativas neste sentido. Porém, conforme evidenciado no modelo, é possível encontrar alternativas que subsidiem a gestão dos ativos intangíveis.

O lucro econômico é a capacidade da organização em aplicar os recursos gerados pelas vantagens, podendo investir e gerar ativos intangíveis, aumentando o goodwill, ou seja, a capacidade de gerar lucros, enquanto que, o prejuízo econômico é a incapacidade da organização em aplicar os recursos gerados pelos resultados, não podendo investir e gerar ativos intangíveis, aumentando o goodwill.

O presente trabalho teve o intuito de apresentar uma contabilidade ao interior de uma IES, partindo da contabilização dos ativos intangíveis dessa instituição. O aporte teórico se baseou no fato da necessidade da quantificação dos ativos intangíveis de uma IES, com a finalidade de além de ter presente o investimento, considerar as condições necessárias para ficar dentro dos padrões de instituições externas, como o MEC.

Em relação ao objetivo principal do estudo, constatou-se que o mesmo foi atingido, uma vez que a metodologia proposta permitiu identificar os potenciais geradores de intangíveis, contribuindo com o processo de análise e tomada de decisões empresariais. O emprego de vários indicadores, dispersos nas perspectivas adotadas pelo modelo, proporcionou um retrato da situação da instituição, em relação a diversos fatores dos ativos intangíveis, geralmente não presentes nas demonstrações contábeis.

Entendemos que os resultados alcançados foram satisfatórios, possibilitando aos gestores uma direção em relação aos componentes intangíveis do patrimônio da organização

pesquisada, identificando os fatores gerados, visualizando os reflexos das decisões sobre as aplicações de recursos de capital intelectual, relacionadas às inferências, oriundas das relações de causa e efeito.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KHALIK, A. Rasha (Org). **Dicionário Enciclopédico de Contabilidade**. São Paulo, SP: Atlas, 2004.

BRASIL. Comissão Nacional de Avaliação da Educação Superior. **Avaliação Externa de Instituições de Educação Superior** – Diretrizes e Instrumento. MEC/CONAES/INEP. Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.mec.conaex.inep.gov.br>>. Acesso em: 30 jan. 2008.

_____. **Indicadores Nacionais de Ciência & Tecnologia** – 2002. MCT/SEXEC/ASCA Brasília. Disponível em: <<http://www.mct.gov.br/index.php/content/view/2042.html>>. Acesso em: 28 jan. 2008.

_____. **Sistema de Acompanhamento de Processos das Instituições de Ensino Superior** - SAPIEnS/MEC. Disponível em: <<http://www2.mec.gov.br/sapiens>>. Acesso em: 28 jan. 2008.

EGGLESTON, Carmen. A New Scorecard for Intellectual Property. **Journal of Accountancy**, American Institute of CPAs, Nova York, Abr. 2002.

Faculdade Afirmativo (FAFI). **Plano de Desenvolvimento Institucional** – *PDI*. 2002. Disponível em: <<http://www.afirmativo.com.br>>. Acesso em: 30 jan. 2008.

GUTIÉRREZ, Maria Carmen Lozano; MARTÍN, Federico Fuentes. **La importancia del intangible en la empresa de internet**: una propuesta de medición contable. Universidad Politécnica de Cartagena: Espana: (2005, Feb. 25:) ISSN 1579-1475 EAWP4 (6). Disponível em: <<http://eawp.economistascoruna.org/archives/vol4n6>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1980.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Mapas Estratégicos** – *Balanced Scorecard*: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

LOW, Jonathan; KALAFUT, Pam Cohen. **Vantagem invisível**: como os intangíveis conduzem o desempenho da empresa. São Paulo: Bookman, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contribuição à Avaliação do Ativo Intangível**. São Paulo. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo (USP). 1972.

MARTINS, Vinícius Aversari. **Contribuição à avaliação do goodwill**: depósitos estáveis, um ativo intangível. São Paulo, SP: FEA/USP, 277 p. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo (USP). 2002.

PACHECO, Vicente. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Local de publicação, n. 160, jul./ago. 2006. ISSN 0104/8341. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 5 out. 2006.

PANDOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Avançada**. São Paulo: Pioneira Thomson Leearning, 2005.

ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS NORMAS CONTÁBEIS DE SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE E AS NORMAS CONTÁBEIS DO BRASIL

BENEDITO ALBUQUERQUE DA SILVA¹, STELLA FERNANDES LIMA²

RESUMO

O artigo aborda as Normas Contábeis aplicáveis às Demonstrações Contábeis e às questões Contábeis na lei de sociedade anônima utilizada em São Tomé e Príncipe, comparando-as com as Normas vigentes no Brasil. Também faz um breve relato sobre a origem, desenvolvimento e situação econômica dos dois países envolvidos na pesquisa (Brasil e São Tomé e Príncipe), com o intuito de possibilitar uma visão geral sobre suas economias. A escolha do universo pesquisado é pelo motivo de que, apesar de serem países situados em continentes diferentes, integram a Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP) e apresentam situação econômica atual diferente. A metodologia adotada foi a de pesquisa bibliográfica e pesquisa exploratória, com levantamento de dados sobre a legislação vigente nos dois países, bem como levantamento de Demonstrações Contábeis elaboradas pelas Sociedades Anônimas Offshore, onde foi possível chegar aos resultados indicando que, no Brasil, as demonstrações contábeis evidenciam grandes disparidades em relação às de São Tomé e Príncipe, e pode-se dizer que os contadores Brasileiros e os São-Tomenses certamente encontrarão dificuldades para interpretar as informações contidas nos demonstrativos elaborados em seus Países e, que àqueles elaborados em São-Thomé estão em desencontro às então denominadas Normas Internacionais de Contabilidade, o que pode causar dificuldades aos diversos usuários internacionais, especificamente, os investidores no mercado de ações que se utilizam das Demonstrações Contábeis para orientar suas decisões de investimentos.

Palavras-Chave: Demonstrações Contábeis. Normas Internacionais de Contabilidade. Sociedade OffShore. Sociedade Anônima.

ABSTRACT

The article deals with Accounting Standards applicable to financial statements and accounting issues in the law of corporation used in Sao Tome and Principe comparing them with the standards in force in Brazil. It also makes a brief account of the origin, development and economic situation in both countries involved in the study (Brazil and Sao Tome and Principe), with the aim of providing an overview of their economies. The choice of the universe is searched for the reason that, although countries in different continents, are part of the Community of Portuguese Language Countries (CPLP) and present the current economic situation differently. The methodology used was literature research and exploratory research with survey data on the current law in both countries, as well as lifting of financial statements prepared by the Offshore Corporation, where it was possible to get the results indicating that in Brazil, the financial statements reveal major differences in relation to the Sao Tome and Principe, and can say that accountants and Brazilian Locals certainly find it difficult to interpret the information contained in statements prepared in their own countries and those that are developed in- Thome are in disagreement then called the International Accounting Standards, which may cause difficulties for many international users, specifically, investors in the stock market that use of the financial statements to guide their investment decisions.

Keywords: Financial Statements. International Accounting Standards. Offshore Company. Stock Company.

¹ Contador; Professor do Departamento de Ciências Contábeis da UFMT; Mestre em Ciências Contábeis e Atuária – PUC/SP.

² Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Mato Grosso. Contadora em São Thomé e Príncipe.

INTRODUÇÃO

Este artigo tem o objetivo geral de identificar e demonstrar as normas das demonstrações e questões contábeis na lei de sociedade anônima offshore utilizadas em São Tomé e Príncipe, comparando-as com as do Brasil.

A pesquisa realizada é de suma importância para os dois países conhecerem as realidades diferentes, uma vez que os alunos são-tomenses ingressam nas universidades brasileiras. Por conta disto, é interessante fazer um estudo sobre esse assunto.

São Tomé e Príncipe é um país pequeno, com 160 mil habitantes e precisa conhecer outras realidades para melhorar o desempenho de suas atividades. Observa-se, contudo, que as normas das demonstrações contábeis, bem elaboradas e adequadas à real situação de cada país, melhoram a qualidade de vida das empresas e do próprio governo.

Um dos motivos que proporcionaram a realização deste trabalho foi o interesse de conhecer as normas das demonstrações contábeis e as questões contábeis no decreto-lei de sociedades anônimas aplicadas em São Tomé e Príncipe, visto que os alunos são-tomenses têm que regressar ao seu país de origem para contribuir com o conhecimento adquirido ao longo de sua vida acadêmica. Por isso, é necessário ter uma visão geral do assunto para facilitar o exercício da profissão dos mesmos.

É real a necessidade de fazer o estudo sobre este tema, devido à recente expansão do mercado brasileiro para São Tomé e Príncipe, provocando fluxos econômicos, de produto, informações, e de pessoas, para o Brasil, cuja elaboração e publicação de demonstrações, bem como sua adequação aos sistemas contábeis dos dois países, se fazem necessárias. Por conta disto, é interessante que o Brasil se familiarize com as normas das demonstrações contábeis e a respectiva lei de sociedades anônimas de São Tomé e Príncipe, e vice-versa.

Também se percebe que a lei de sociedades anônimas no Brasil trata de forma detalhada as questões contábeis, o que não acontece com o decreto-lei de sociedades anônimas offshore em São Tomé e Príncipe. O fato do Brasil se destacar deve-se às ações dos organismos contábeis Brasileiros na busca da Convergência das Demonstrações Contábeis para as Normas Internacionais de Contabilidade, mais precisamente, com a publicação da Lei 11.638/2007, e da Medida Provisória 449/2008, Lei 11.941/09 que vieram trazer profundas alterações no modelo contábil até então adotado no País. Fato esse que distanciou ainda mais o conteúdo, a forma de apresentação, principalmente, e qualidade da informação contida nas Demonstrações Contábeis apresentadas no Brasil, em comparação com as de São-Thomé e Príncipe e, que também influenciará no distanciamento ainda maior entre as Economias e o Desenvolvimento atual dos dois países. Fica o alerta para que o País busque, assim como o

Brasil, uma modernização em sua legislação contábil, com a convergência para as Normas Internacionais de Contabilidade.

O problema da pesquisa revela que as Normas Contábeis relativas à apresentação dos demonstrativos contábeis e questões da lei de sociedades anônimas vigentes no Brasil e em São Tomé e Príncipe apresentam grandes disparidades que dificultam o entendimento por parte de contadores de ambos os países, considerando que ambos adotam a língua portuguesa como idioma oficial.

Os objetivos específicos deste trabalho são os seguintes:

- a) a) Apresentar a origem, desenvolvimento e situação econômica dos dois países envolvidos na pesquisa (Brasil e São Tomé e Príncipe);
- b) b) Apresentar as Normas Contábeis no Brasil versus Normas Contábeis em São Tomé e Príncipe;
- c) c) Fazer Análises Comparativas entre as Normas Contábeis Brasileiras e São-Tomenses.

Com base no problema de pesquisa e o objetivo proposto, a metodologia aplicada será a pesquisa bibliográfica. Foram coletados os materiais acerca do assunto exposto em São Tomé e Príncipe e no Brasil, mediante análise quantitativa, para evidenciar posteriores análises comparativas das respectivas normas.

O artigo está dividido em três partes: Introdução, desenvolvimento, na qual aborda os três objetivos específicos mencionados acima e a Conclusão.

1 BRASIL E SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE: ORIGEM, DESENVOLVIMENTO E SITUAÇÃO ECONÔMICA

1.1 Brasil

Simonsen (apud GREMAUD et al., 1997), apresenta de forma clara a noção de que a economia colonial desenvolveu-se por meio de um processo cíclico. Embora caracterize com rigor dois ciclos coloniais (o de açúcar e o da mineração de ouro e de diamantes), a mesma noção está presente ao tratar de outras atividades exportadoras (como o Pau-Brasil e a produção extrativa na Amazônia), ou mesmo de fenômenos peculiares (como ciclo de bandeirismo paulista). Ou seja, a economia colonial do Brasil estava voltada principalmente para atividade de exportação, mas à medida que o século XVII foi chegando ao fim, a atividade exportadora começou a enfraquecer, devido ao desenvolvimento de uma crescente quantidade de oferta do produto nas colônias inglesas, holandesas e francesas, que tinham acesso preferencial aos respectivos mercados dos países de origem. Outro fator que provocou

o declínio foi referente às péssimas práticas de produção empregadas, que tornaram o produto não competitivo no mercado internacional, também as minas de ouro e as condições de trabalho foram esgotando, fazendo com que a atividade exportadora naquela época enfraquecesse.

O processo de formação da indústria brasileira iniciou-se pela desarticulação do setor agrário-exportador, o qual tinha o café como principal produto de exportação. No início do século XX essa base econômica começou a enfrentar uma crise, cujo processo se intensificou mais a partir da década de 30 do século XX, levando o produto (café) à desvalorização comercial. Isto é, o café foi perdendo, gradativamente, o seu valor comercial, desestimulando a atividade que sustentava a economia brasileira. Por conta disto, as forças políticas nacionais envolvidas com esse tipo de atividade agrícola foram diminuindo também o poder, ao mesmo tempo em que a burguesia urbana passou a exigir mais espaço junto a produtores de café. Ou seja, essa força da burguesia urbana é que impulsionaria a articulação do processo industrial no Brasil.

Nesse sentido Gremaud et al. (1997, p. 73) argumenta que:

Foi fundada uma hipótese, que em primeiro lugar, na simples observação de alguns períodos de crise da economia exportadora (como primeira Guerra Mundial, a Grande Depressão da década de 30 e a Segunda Guerra Mundial) em que havia indícios de crescimento da indústria. Esses indícios eram perceptíveis aos contemporâneos (Simonsen, 1939), mas também eram afirmados por dados estatísticos: Por exemplo, o Censo Industrial de 1920 informa que, dos estabelecimentos industriais existentes à época do recenseamento (um total de 13.336 no ano de 1919), cerca de 45% (ou seja, 5.936 estabelecimentos) haviam sido fundados entre 1915 e 1919. Conseqüentemente, admite-se que o período da Primeira Guerra Mundial teria proporcionado rápido crescimento da indústria brasileira.

Segundo Suzigan (1986), entre as diversas teorias que explicam esse processo de transição, sobre as origens do desenvolvimento industrial brasileiro, são destacadas quatro interpretações diferentes: a) a teoria dos choques adversos; b) a visão da industrialização liderada pela expansão das exportações; c) a teoria baseada na formação do capitalismo tardio no Brasil e, por último, d) a ótica da industrialização intencionalmente promovida por políticas de Estados.

A visão de Suzigan sobre a teoria dos choques adversos expõe que a mesma baseia-se no argumento de que a formação industrial brasileira ocorreu devido a dificuldades impostas às importações de produtos industriais a partir da Primeira Guerra Mundial. Assim, pela dificuldade de se importar bem manufaturado, originaram-se os principais focos de industrialização nacional a fim de gerar os produtos que anteriormente eram importados.

Enquanto que, pela ótica da industrialização liberada pela expansão das exportações, ele aborda que seria uma interpretação expressa na visão de que existe uma relação linear entre o desenvolvimento do setor industrial nacional e o setor exportador (café). Assim, durante o período de expansão do setor exportador, a indústria era influenciada por esse avanço, desenvolvendo-se também a partir das divisas geradas. Da mesma forma, quando o setor exportador entrava em crise, o setor industrial se contraía. Sendo assim, o processo de industrialização, que ocorreu durante o período de expansão do setor agrário- exportador, fora interrompido de maneira abrupta durante a Primeira Guerra Mundial e a Grande Depressão da década de 30 do século XX.

Suzigan (1986) expõe ainda que a teoria baseada na formação do capitalismo tardio no Brasil apresenta que a industrialização brasileira surgiu como parte do processo de desenvolvimento do capitalismo do País. Essa mesma teoria mostra que a acumulação de capital no setor de exportação na época expansionista poderia ser confundida com uma industrialização liberada pelas exportações. Por conta disto, posso afirmar que essa teoria difere da anterior ao apresentar uma industrialização não linear entre o setor exportador e a indústria de transformação, onde a expansão do primeiro acima citado estimula o crescimento do segundo, mas também, põe limites ao seu desenvolvimento através da dependência do capital industrial em relação ao setor exportador, onde passa a se tornar refém do capital formado pelo setor exportador, através da capacidade desses em exportar produtos primários para os Países centrais, os quais financiaram o setor industrial. Dessa forma, a relação existente entre o setor exportador e o setor industrial será oposta, em primeiro lugar, devido aos choques adversos ocorridos no setor exportador durante a Primeira Guerra Mundial e a Grande Depressão de década de 30 do século XX, que estimularam o desenvolvimento do setor industrial, baseado na capacidade de produção já instalada nos períodos de expansão do setor exportador. Com passar do tempo, as políticas econômicas durante o período de expansão das exportações estaria a proporcionar a acumulação de capital industrial.

Por último, a teoria da industrialização intencionalmente promovida por políticas de Estado enfatiza o papel governamental na formação da infraestrutura industrial, no incentivo à iniciativa privada para a implantação da indústria através de políticas de proteção aduaneira e concessões de incentivos e subsídios, onde o Estado passa a atuar nas áreas de maior sensibilidade da economia, possibilitando a formação da indústria no País (SUZIGAN, 1986).

Todas essas teorias acima citadas evidenciam o processo de industrialização que ocorreu no Brasil, embora tenha sido apresentada de forma resumida, mas acredita-se ainda

que o presente trabalho possa ser útil para aqueles que queiram ter uma visão acerca das principais teorias sobre origem do desenvolvimento industrial brasileiro.

Em 11 de Março de 2008, o IBGE anunciou que o PIB NOMINAL do Brasil tinha crescido 5,4 % em 2007, somando R\$ 2,6 trilhões, com 100 % de acerto para a previsão feita pela economia brasileira em julho de 2007. O PIB atingiu US\$ 1, 333 trilhão, com um provável Dólar médio de R\$ 1,95 (http://www.economiabr.defesabr.com/Ind/Ind_gerais.htm#PIB-NOMINAL).

Em 21 de fevereiro de 2008, foi noticiado que os ativos do Brasil aplicados no exterior em janeiro superavam a dívida externa (pública e privada) pela primeira vez em toda a sua história. O Brasil tornara-se credor líquido com um saldo positivo de US\$ 4,3 bilhões.

Pode-se observar que Globo On-Line¹ assim se expressa com relação ao assunto exposto:

O Brasil está vivendo um momento mágico de sua história, talvez um dos melhores, podendo ser atrapalhado apenas pelos impactos da Crise iniciada pela Quebra do Mercado Imobiliário nos EUA e que deverá apresentar reflexos aqui. O fato é que, o nosso Mercado está preparado (amparado pela Reserva de Capital), mas não imune a uma Crise de maiores proporções.

Diante dos fatos expostos acima, percebe-se que a situação atual do Brasil é favorável. A administração do atual governo gerou uma estabilidade que permitiu que o País passasse de “devedor” para “credor” no cenário internacional. Isto é, um porto-seguro frente à ameaçadora Crise que assombra o Mercado Internacional.

1.1 São Tomé e Príncipe

São Tomé e Príncipe é um pequeno arquipélago situado no Golfo da Guiné, a 300 km da costa da África, formado por duas ilhas, distando entre si a 150 km uma da outra: a ilha de São Tomé e a ilha do Príncipe, e mais alguns ilhéus. O País contém 160 mil habitantes aproximadamente. A sua superfície total é de 1001 quilômetros quadrados, tendo São Tomé 859 quilômetros quadrados². A cana-de-açúcar foi introduzida em São Tomé e Príncipe no século XV, mas a concorrência brasileira e as constantes rebeliões locais levaram a cultura agrícola ao declínio no século XVII. Por conta disto, a decadência açucareira tornou as ilhas entrepostos de escravos para Caribe e para o Brasil³.

¹Informação disponível em meio eletrônico: <http://currentecalamo.wordpress.com/2008/03/>. Acesso em: 22 out. 2010.

²Informação disponível em meio eletrônico: http://pt.wikipedia.org/wiki/S%C3%A3o_Tom%C3%A9_e_Pr%C3%ADncipe. Acesso em: 14 set. 2010.

³Informação disponível em meio eletrônico: http://pt.wikipedia.org/wiki/S%C3%A3o_Tom%C3%A9_e_Pr%C3%ADncipe. Acesso em: 10 ago. 2010.

No século XIX, foi estimulado no país o cultivo de cacau e café. Nesse período, as ilhas se figuraram dentre os maiores produtores mundiais de cacau¹.

Tornou-se independente em 12 de julho de 1975, e após um período de 15 anos de economia centralizada, onde o setor privado não tinha qualquer expressão, e o estado era o maior detentor dos meios de produção e das maiores empresas do País, a partir dos finais dos anos 80, se desencadeou um processo de liberalização econômica, baseado na distribuição de terras e privatização das empresas ou a gestão das mesmas.

A economia do País era baseada, quase essencialmente, na monocultura do cacau; não conheceu grandes evoluções apesar de esforços realizados no sentido da diversificação da produção agrícola e na procura de novas fontes para o desenvolvimento.

O setor de Turismo também é reconhecido como potencialidade, embora na ausência de infra-estruturas, entre outras limitações, não tem permitido o seu desenvolvimento.

Baseado em estudos feitos pode-se dizer que, conforme informações disponíveis em meio eletrônico: <http://www.juristep.com/doc/local_content.pdf>:

O país é um dos mais pobres e menos desenvolvidos do mundo, com um rendimento per capita de US\$ 300 em 2002. Em 2003 o PIB de São Tomé e Príncipe foi avaliado pelo Banco Mundial em 53,7 milhões de dólares, sendo dominado pelo setor dos serviços (que representa 63% do seu total) e pelo setor primário – agricultura e pescas – (18% do PIB). A dívida externa do País atualmente avaliada em 300 milhões de dólares norte-americanos está em processo de análise para perdão, no âmbito da Iniciativa HIPC (destinada a apoiar e viabilizar o desenvolvimento dos designados Heavily Indebted Poor Countries.

Diante do exposto acima, percebe-se que a situação econômica de São Tomé e Príncipe está precária, com uma dívida externa elevadíssima, e o país não reúne condições para quitá-la. Por conta disto, a referida dívida já está sendo avaliada para ser perdoada.

Com a descoberta recente do petróleo *off shore*, novas perspectivas se abrem, e o país prepara-se para entrar na nova era econômica. Em 2006 deu início a atividade de exploração dos recursos petrolíferos no País².

¹ Informação disponível em meio eletrônico: <http://pt.wikipedia.org/wiki/S%C3%A3o_Tom%C3%A9_e_Pr%C3%ADncipe>. Acesso em: 28 out. 2010.

² Informação disponível em meio eletrônico: <http://www.juristep.com/doc/local_content.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2010.

O ciclo de produção petrolífera e os indicadores demográficos do País desaconselham uma deriva profissional virada apenas para o setor petrolífero. Sendo, por isso, necessário qualificar quadros para diversos setores econômicos.

Insisto que a qualificação dos quadros nacionais, desenvolvimento geral, harmonioso e sustentável do País e boa governança são os ativos que a exploração do petróleo deverá gerar para que no fim do ciclo da exploração, o País tenha uma economia sustentável geradora de bem-estar e independente.

Também fica evidente que a qualificação dos quadros nacionais, desenvolvimento geral, harmonioso e sustentável do país e boa governação são os ativos que a exploração do petróleo deverá gerar para que no fim do ciclo da exploração o país tenha uma economia sustentável, geradora de bem-estar e independente, pois, a atividade de exploração do petróleo tem um tempo limitado. Deste modo, o governo são-tomense deverá investir o máximo possível no país, principalmente nos quadros, para alcançar uma economia sólida após o esgotamento do recurso petrolífero. Num país sem quadros qualificados e competentes não haverá desenvolvimento, logo, parte-se de princípio que uma boa educação é chave para o desenvolvimento da economia de um país.

2 NORMAS CONTÁBEIS BRASIL VERSUS SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE

2.1 - Normas Contábeis Aplicadas no Brasil

O Conselho Federal de Contabilidade, na sua atribuição, juntamente com outros órgãos que regulam determinadas áreas contábeis no Brasil, tais como: Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), Banco Central do Brasil, entre outros, criou o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), com a intenção de padronizar as práticas e interpretações da contabilidade pelos contadores e demais usuários da contabilidade, de modo que sirva como instrumento de informações para a gestão, em todos seus aspectos.

2.1.1 - Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC)

As Normas Brasileiras de Contabilidade representam a Normatização da Ciência Contábil no Brasil e estão divididas em NBC-T (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas) e NBC-P (Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais).

2.1.2 - Leis/ Normas das Demonstrações Contábeis no Brasil

Para elaborar as demonstrações contábeis no Brasil, é necessário observar as seguintes fundamentações legais:

- a) Lei das Sociedades por Ações;
- b) Código Comercial;

- c) Comissão de Valores Mobiliários;
- d) Normas Brasileiras de Contabilidades expedidas pelo CFC;
- e) Normas e Pronunciamentos de Contabilidade elaboradas pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis).

No Brasil, as demonstrações contábeis são elaboradas obedecendo ao regime de competência. Ele determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos na sua data de ocorrência, isto é, de acordo com a data do fato gerador e não quando são recebidos ou pagos em dinheiro, pressupondo a confrontação entre receitas e despesas.

2.1.3 - Órgãos Reguladores de Contabilidade no Brasil

No Brasil existem vários órgãos que disciplinam a contabilidade, emitindo normas, deliberações, pareceres e pronunciamentos, os quais devem ser observados pelos profissionais da contabilidade, sendo eles: a Comissão dos Valores Mobiliários (CVM); o Banco Central (BACEN); Conselho Federal de Contabilidade (CFC); Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e a Receita Federal, entidades que referendam os Pronunciamentos do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis).

2.2 Normas Contábeis Aplicadas em São Tomé e Príncipe

O Governo da República Democrática de São Tomé e Príncipe, partindo da necessidade de criar normas de contabilidade, resolveu, conforme o Decreto- Lei nº 16/1994, adotar o plano OCAM de Contabilidade Geral das Empresas e das Obrigações na Matéria Contabilística no País.

O Plano de Contabilidade Geral aqui apresentado é aplicável no conjunto dos países membros da Organização da Comunidade Africana, Malgache e Mauriciana (OCAM).

Segundo as Normas do Plano OCAM, a contabilidade deve ser feita com a observância de três princípios fundamentais, tais como: princípio da consistência, princípio da prudência e princípio da identidade, visto que nesses aspectos residem a sinceridade e a regularidade da contabilidade.

O princípio da consistência objetiva assegurar que a entidade não modifique as suas políticas contabilísticas de um exercício para outro. Ou seja, os critérios adotados na contabilidade não devem ser alterados de um período para outro, de modo que haja comparação dos exercícios sociais. Em caso de alteração e efeitos materialmente relevantes, esta ação deve ser referida de acordo com o anexo das demonstrações contábeis.

Nesse sentido, Scott (apud SANTOS 2007, p. 87) diz que o princípio da consistência pode ser entendido como regras, procedimentos e técnicas contábeis que devem ser

consistentemente aplicadas. Elas nunca devem ser mudadas arbitrariamente para servir a propostas temporárias de administradores. Quando as mudanças forem necessárias, elas devem ser controladas pelos princípios da justiça, verdade e neutralidade.

O princípio da prudência em matéria de gestão serve para evitar que no fim de um período determinado se declarem lucros fictícios susceptíveis de serem distribuídos. Ou seja, este princípio determina que devam ser feitas estimativas dos valores relativos às variações patrimoniais quando os mesmos envolverem incerteza de grau variável.

O princípio da identidade da situação da contabilidade no encerramento de um período com a situação no início do período seguinte. Qualquer modificação dessa situação após o encerramento fica, por conseguinte, excluída.

2.2.1 Leis/ Normas das Demonstrações Contábeis em São Tomé e Príncipe

As fontes principais que orientam os profissionais de contabilidade em São Tomé e Príncipe para a elaboração das demonstrações contábeis são:

- a) Decreto – lei nº 16/1994;
- b) Decreto – lei nº 70/1995;
- c) Plano de contabilidade geral das empresas – OCAM.

Em São Tomé e Príncipe, as demonstrações contábeis são elaboradas obedecendo ao princípio da prudência. Esse princípio conduz a considerar imediatamente os riscos previsíveis e perdas prováveis, recusando incluir nos resultados do período os lucros ainda não realizados. Os profissionais de contabilidade devem ser prudentes na preparação dos registros contábeis, adotando o menor valor para os elementos de ativos e da receita, e o maior valor para os elementos do passivo e de despesas.

2.2.3 Órgãos Reguladores de Contabilidade em São Tomé e Príncipe

Em São Tomé e Príncipe, após as empresas elaborarem suas demonstrações contábeis, estas devem ser entregue nos seguintes órgãos para verificar se as mesmas respeitaram todas as exigências legais determinadas no Decreto- Lei nº 16/1994:

- a) Direção de Finanças;
- b) Direção de Estatística.

2.2.2 Estrutura e Finalidades das Demonstrações Contábeis em São Tomé e Príncipe

2.2.2.1 Mapa dos Saldos Característicos de Gestão

Esse mapa tem a finalidade de explicar o processo de determinação do resultado líquido do período, determinando sucessivamente certo número de margens que são de interesse para a gestão da empresa.

Conforme o plano de contabilidade geral das empresas - OCAM, a estrutura desse mapa deve conter os seguintes itens:

- a) Margem bruta;
- b) Valor acrescentado;
- c) Resultado de exploração;
- d) Resultado de extra-exploração;
- e) Resultado sobre alienação de valores imobilizados;
- f) Resultado líquido antes do imposto sobre o rendimento;
- g) Imposto sobre o rendimento;
- h) Resultado líquido do período a aplicar.

2.2.2.2 Mapa de Passagem aos Saldos das Contas Patrimoniais

O objetivo fundamental deste mapa é evidenciar, através de esquema, a evolução das contas patrimoniais a partir de uma situação inicial para chegar a uma situação final. Ou seja, relacionar uma situação do início com o fim de período, descrevendo as movimentações ocorridas ao longo do período determinado.

O Mapa de Passagem aos Saldos das Contas Patrimoniais, conforme o Plano OCAM está discriminado da seguinte forma:

- a) Despesas e valores incorpóreos imobilizados;
- b) Aplicações que compreendem fluxos físicos e fluxos financeiros.
- c) Os fluxos físicos subdividem-se em:
 - d) Longo prazo, que, por sua vez, classifica-se em Imobilizado; e
 - e) Curto prazo classifica-se em Existências.
- f) Os fluxos financeiros também se subdividem em:
 - g) Longo prazo que se classifica em Outros Valores Imobilizados; e
 - h) Curto prazo, que, por sua vez, classifica-se em Valores Realizáveis em Curto Prazo;
- i) Regularização da gestão-movimentos devedores.
- j) Por outro lado, os Recursos subdividem-se em:
 - k) De gestão, que se classifica em Resultados Líquidos;
 - l) Em longo prazo, que se classifica em Capitais Próprios;
 - m) Em curto prazo, que, por sua vez, classifica-se em Dívidas em Curto Prazo; e
 - n) Regularização da gestão - movimentos credores.

2.2.2.3 Balanço (Situação Patrimonial)

O Balanço tem a finalidade de descrever no conjunto toda a origem e aplicação dos capitais na sociedade e, também, dar a conhecer o resultado do período. O balanço é elaborado a partir do Mapa de Passagem aos Saldos das Contas Patrimoniais, em que, na última coluna, “Saldos Transferíveis”, demonstra no encerramento do período todos os saldos devedores ou credores das contas relativas às operações realizadas, tanto no decorrer de períodos anteriores, como durante o período determinado.

Conforme o Plano OCAM, o balanço apresenta dois grandes grupos que são: Ativo e Passivo, que, por sua vez, o Ativo subdivide-se em: Valores Imobilizados, Existências, Terceiros Devedor, Saldo Financeiro Devedores e, por fim, o Montante de Garantias Recebidas.

Por outro lado, o passivo, segundo o plano OCAM, subdivide-se em: Capital a Longo e Médio Prazo, Terceiros Credores e Saldo Financeiro Credores, que deve conter as contas: a) Dívidas contraídas em longo prazo e médio prazo (parte com vencimento a menos de um ano), b) Empréstimos obtidos em menos de um ano, c) Letras a Pagar e d) Bancos (descobertos em depósitos à ordem).

Ainda no lado do passivo deve configurar a conta de Resultado Líquido do período a aplicar (lucro ou prejuízo) e, por último, o Montante das Garantias Prestadas.

3 ANÁLISES COMPARATIVAS ENTRE AS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS E SÃO-TOMENSES

O quadro abaixo apresenta um resumo comparativo entre princípios fundamentais de contabilidade geralmente aceitos, ativo, passivo, normas de contabilidade, demonstrações contábeis de natureza obrigatória entre Brasil e São Tomé e Príncipe com respectivos comentários:

Designação	Brasil	São Tomé e Príncipe
Princípios Fundamentais de Contabilidade	<ul style="list-style-type: none"> - Entidade; - Continuidade; - Oportunidade; - Registro pelo valor original; - Atualização Monetária; - Competência; - Prudência. 	<ul style="list-style-type: none"> - Consistência; - Prudência; - Identidade.
Ativo	As contas do ativo devem ser apresentadas em ordem decrescente de grau de liquidez.	As contas do ativo devem ser apresentadas em ordem crescente de grau de liquidez.
Passivo	As contas do Passivo devem ser apresentadas em ordem decrescente de grau de exigibilidade.	As contas do Passivo devem ser apresentadas em ordem crescente de grau de exigibilidade.
Normas de Contabilidade	Normas próprias	Normas adotadas (adoção do Plano OCAM)
Demonstrações contábeis Obrigatórias	<ul style="list-style-type: none"> - BP - DLPA - DRE - DFC - DVA (p/ companhias abertas) - DMPL (p/ companhias abertas e fica dispensada de elaborar a DLPA) 	<ul style="list-style-type: none"> - Mapa dos Saldos Característicos de Gestão; - Mapa de passagem aos saldos das contas patrimoniais; - Balanço (Situação patrimonial).

Figura 1: Quadro comparativo entre Brasil e São Tomé e Príncipe.

Fonte: Construção do autor.

Diante do quadro exposto acima, percebe-se que o único princípio fundamental de contabilidade comum entre esses dois países é o princípio da prudência. Outro aspecto importante que foi verificado é que, no Brasil, as contas do ativo estão classificadas segundo a ordem decrescente de liquidez. Já o passivo está classificado de acordo com a ordem decrescente de grau de exigibilidade. Enquanto que em São Tomé e Príncipe as contas do ativo estão classificadas segundo a ordem crescente de liquidez, por sua vez, o passivo está classificado de acordo com o grau crescente de exigibilidade.

O Brasil possui normas de contabilidade próprias e órgãos responsáveis pela sua elaboração, e está sempre em busca do melhor desempenho dessa atividade. Enquanto que São Tomé e Príncipe não possui normas de contabilidade próprias. As normas de contabilidades utilizadas no país foram adotadas da Organização da Comunidade Africana Malgache e Mauriciana (OCAM).

As demonstrações contábeis de natureza obrigatória apresentadas no Brasil evidenciam grandes disparidades em relação ao conteúdo e modelo de apresentação com as demonstrações contábeis de São Tomé e Príncipe. Pode-se observar também que o Brasil

apresenta um número maior das demonstrações contábeis obrigatórias em relação a São Tomé e Príncipe.

Observa-se ainda que, no Brasil, as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com o regime de competência, enquanto que em São Tomé e Príncipe as demonstrações contábeis obedecem ao princípio da prudência.

Pode-se concluir que cada país possui a sua forma de apresentar as informações contábeis, conforme a legislação vigente no mesmo. A implementação das normas internacionais de contabilidade facilitará a compreensão das informações contidas nas demonstrações contábeis de cada país.

Agora será apresentado o resumo comparativo sobre questões contábeis na lei nº 6.404/1976 (legislação das sociedades anônimas no Brasil) e no decreto-lei nº 70/1995 (legislação das sociedades anônimas em São Tomé e Príncipe):

	Lei nº 6.404/1976- Sociedade Anônima S/A	Decreto-Lei nº 70/1995 – Sociedade Anônima <i>Offshore</i>
	No Brasil, a sociedade anônima rege-se por lei especial, denominada de lei nº 6.404/1976, aplicando-se, nos casos omissos, as disposições do novo Código Civil ou as normas da CVM.	Em São Tomé e Príncipe, a sociedade anônima <i>offshore</i> é regida por um Decreto-Lei denominado de Decreto - Lei nº 70/1995.
Exercício Social	O art. 175 da referida lei, diz que o exercício social terá duração de um ano e a data do término será fixada no estatuto. No parágrafo único deste mesmo artigo diz que, na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária, o exercício social poderá ter duração diversa.	O art. 36 do referido Decreto - lei menciona que a duração social é obrigatoriamente de doze (12) meses, salvo no que concerne ao primeiro e último mês antes da liquidação. A data de abertura do primeiro exercício é aquela do início das atividades da sociedade.
Demonstrações Financeiras	Conforme o art. 176 da lei nº 6.404/1976, ao fim de cada exercício social a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício: a) Balanço patrimonial; b) Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; c) Demonstração do resultado do exercício; d) Demonstração dos fluxos de caixa; e) Se a companhia for aberta, demonstração do valor adicionado. § 1º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes às demonstrações do exercício anterior. (.....)	O Decreto lei nº 70/1995, no seu art. 35, especificamente na alínea b, diz que toda a sociedade <i>Offshore</i> está submetida a uma obrigação de informação dos acionistas, nomeadamente, no que diz respeito às contas, documentos justificativos e outros documentos da sociedade.

Escrituração	<p>Segundo o art. 177 dessa mesma lei, a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais, segundo o regime de competência.</p>	<p>O art. 34 do referido Decreto- lei diz que uma sociedade <i>offshore</i> deve manter uma escrituração contábil que permita demonstrar as operações que ela realiza e sua situação financeira no encerramento do exercício social. A contabilidade pode ser escriturada em moeda convertível. Ela pode ser feita segundo as regras aplicáveis no país de residência dos seus principais acionistas sob-ressalva da aprovação do Ministro.</p> <p>Ainda no art. 35, especificamente, na alínea a, os livros e documentos contábeis devem ser conservados na sede social.</p>
Tributação	<p>O art.177 §2º, inciso II, dispõe, no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários.</p>	<p>O art. 38 do referido Decreto- lei diz que:</p> <p>a) As sociedades offshore não regidas por uma regulamentação particular não são passíveis de nenhuma taxa nem impostos, atual ou futura, em virtude da sua atividade.</p> <p>São isentos de impostos ou dividendos, juros, taxas ou remunerações de serviços seja qual for à natureza, pagos por uma sociedade <i>offshore</i> a uma pessoa não residente, salvo se essa pessoa é tributada em virtudes de outras atividades que ela exerce em São Tomé e Príncipe.</p>
Lucros, Reservas e Dividendos	<p>O art. 189 da lei 6.404/1976 dispõe que, do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para imposto Sobre a Renda.</p> <p>Parágrafo único. O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.</p> <p>Ainda, a lei nº 6.404/1976 nos seus arts. 190, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 200, 201, 202, 203, 204 e 205, trata detalhadamente sobre participações, lucro líquido, proposta de destinação do lucro líquido, reserva legal, reserva estatutária, reserva para contingência, reservas de incentivos fiscais, retenção de lucros, reservas de lucros a realizar, limites da constituição de reservas e retenção de lucros, reserva de capital, dividendos, dividendos obrigatórios, dividendos de ações preferenciais, dividendos intermediários, pagamentos de dividendos respectivamente nessa ordem.</p>	<p>Segundo o art. 39 desse mesmo Decreto-lei reza que, as sociedades <i>offshore</i> podem dispor livremente das divisas que elas possuem ou recebem em virtude das suas atividades. Elas podem abrir contas em divisas em São Tomé e Príncipe numa instituição financeira regida pelo decreto- lei sobre as atividades bancárias offshore ou no estrangeiro.</p> <p>Percebe-se que, no decreto – lei nº 70/1995- sociedade anônima <i>offshore</i> em São Tomé e príncipe não aborda sobre esses aspectos de forma detalhada, como na lei nº 6.404/1976 da sociedade anônima do Brasil. Por conta disto, pode- se dizer que o decreto-lei nº 70/1995 aponta falhas quantos a esses aspectos relevantes.</p>

Dissolução	<p>Conforme o art. 206 da lei nº 6.404/1976, a companhia é dissolvida:</p> <p>I- De pleno direito:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Pelo término de prazo de duração; b) Nos casos previstos no estatuto; c) Por deliberação de assembleia geral; d) Pela existência de 1 (um) único acionista, verificada em assembleia geral ordinária, se o mínimo de 2(dois) não for constituído até à do ano seguinte, ressalvado o disposto no artigo 251; e e) Pela extinção, na forma da lei, da autorização para funcionar. <p>II- Por decisão judicial:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Quando anulada a sua constituição, em ação proposta por qualquer acionista; b) Quando provado que não pode preencher o seu fim, em ação proposta por acionista que representem 5 % (cinco por cento) ou mais do capital social; e c) Em caso de falência, na forma prevista da respectiva lei. <p>Por decisão de autoridade administrativa competente, nos casos e na forma previstos em lei especial.</p>	<p>Segundo o art. 40 desse decreto – lei, uma sociedade anônima <i>offshore</i> é dissolvida:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) No caso e segundo as modalidades previstas pelos seus estatutos; <p>Em caso de irradiação de sua matrícula do registro mediante uma decisão do Ministro, quando ela já não satisfaz as condições previstas pelo presente decreto-lei ou infringe as disposições do presente decreto-lei ou da ordem pública são-tomense. Esta decisão só poderá ser tomada depois da sociedade ter sido notificada para regularizar a situação e se a notificação recebida não produzir os efeitos desejados.</p>
------------	---	--

Liquidação	<p>O art. 208 da lei nº 6.404/1976 diz que, silenciando o estatuto, compete à assembleia geral, nos casos do número I do art. 206, determinar o modo de liquidação e nomear o liquidante e o conselho fiscal que devam funcionar durante o período de liquidação.</p> <p>§ 1º A companhia que tiver conselho de administração poderá mantê-lo, competindo-lhe nomear o liquidante; o funcionamento do conselho fiscal será permanente ou a pedido de acionistas, conforme dispuser no estatuto.</p> <p>§ 2º O liquidante poderá ser destituído, a qualquer tempo, pelo órgão que tiver nomeado.</p> <p>Pode-se dizer ainda que a lei de sociedades anônimas trata de vários processos de liquidação, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Liquidação judicial (art.209); b) Deveres do liquidante (art. 210); c) Poderes do liquidante (art.211); d) Denominação da companhia (art.212); e) Assembleia geral (art.213); f) Pagamento do passivo (art.214); g) Partilha do ativo (art.215); h) Prestação de contas (art.216); i) Responsabilidade na liquidação (art. 217); e j) Direito de credores não satisfeito (art.218). 	<p>Ainda neste decreto-lei, o art. 41 menciona que as operações de liquidação do ativo e do passivo de uma sociedade <i>offshore</i>, cuja dissolução é proferida, são efetuadas por Mandatário Homologado.</p> <p>Percebe-se, também, que o decreto-lei nº 70/1995- sociedade anônima <i>offshore</i> - não trata de forma detalhada sobre o processo de liquidação, como se pode observar na lei nº 6.404/1976.</p>
Extinção	<p>O art. 219, diz que a companhia pode ser extinta da seguinte forma:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Pelo encerramento da liquidação; e b) Pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades. 	<p>Não trata.</p>

Transferência de sede	Não trata	<p>Conforme o art. 42 do referido decreto-lei:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Uma sociedade <i>offshore</i> pode, mediante uma decisão de todos os seus acionistas, transferir sua sede para fora de São Tomé e Príncipe sem liquidação. 2. Um pedido para este efeito deve ser efetuado sessenta (60) dias antes da data prevista para transferência ao Gabinete de Matrícula. 3. Uma publicidade indicando a intenção da sociedade <i>offshore</i> deve ser efetuada trinta (30) dias antes da apresentação do supracitado pedido num jornal de grande difusão em São Tomé e Príncipe. 4. Do pedido de transferência de sede deve constar: <ol style="list-style-type: none"> a) O nome e endereço dos credores e montante das dívidas correspondentes, certificado por um administrador e por auditor autorizado; b) Uma declaração certificando que o projeto de transferência de sede não deve ter por efeito prejudicar os direitos ou interesses dos acionistas ou credores da sociedade <i>offshore</i>. <p>O art. 43 reza que o Gabinete de Matrícula não homologará a transferência, senão na medida em que todas as condições de salvaguarda dos direitos dos acionistas e de terceiros forem satisfeitas e em que as condições legislativas e regulamentares aplicáveis à sociedade <i>offshore</i> forem respeitadas. Ele poderá condicionar a sua homologação à execução pela sociedade de certo número de medidas destinadas a remediar as insuficiências ou faltas constatadas.</p> <p>Por sua vez, o art. 44 diz que, estando reunidas todas as condições, o Gabinete de Matrícula poderá proceder à irradiação da sociedade <i>offshore</i> em causa.</p> <p>Esta irradiação da sociedade não anula a responsabilidade eventual dos administradores da sociedade <i>offshore</i> em virtude dos atos e operações realizados antes da data de irradiação, de acordo com as declarações efetuadas por aplicação do artigo 41 do presente decreto-lei e as disposições gerais à responsabilidade dos administradores.</p>
-----------------------	-----------	--

Transformação, Incorporação, Fusão	A lei nº 6.404/1976 trata também sobre a transformação, incorporação, fusão e cisão, a partir de art. 220 a 234, nessa ordem.	Não trata
Tipos Societários	<p>Ainda, a lei de sociedade anônima aborda vários tipos societários, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Sociedade de economia mista; b) Sociedades coligadas, controladoras e controladas; c) Consórcio; d) Sociedades em comanditas por ações. 	Não trata

Figura 2: Quadro comparativo: Questões Contábeis na Lei das Sociedades Anônimas do Brasil e no Decreto - Lei das Sociedades Anônimas Offshore de São Tomé e Príncipe.

Fonte: Construção do autor.

CONCLUSÃO

Após a demonstração de que os objetivos definidos foram integralmente atingidos, a resolução do problema de pesquisa evidencia que:

- a) a) As diferenças encontradas entre as normas contábeis relativas à apresentação dos demonstrativos contábeis vigentes, respectivamente, no Brasil e em São Tomé e Príncipe, são tão substanciais ao ponto de dificultar o entendimento por parte de contadores de ambos os países. Com efeito, as mesmas são tão divergentes entre si que tornaria necessário um processo de harmonização, uma vez que os usuários da informação contábil estão mais exigentes em relação à qualidade de informação, tendo em conta a globalização da economia nos dias atuais.

Com a preocupação de continuar a desenvolver trabalhos neste direcionamento, apresentam-se as seguintes recomendações para futuras pesquisas:

- a) Estudo sobre as Normas Contábeis Brasileiras e Normas Contábeis aplicadas em São Tomé e Príncipe, comparando-as com as Normas Internacionais de Contabilidade.

- b) Estudo sobre revisão das normas contábeis aplicáveis em São Tomé e Príncipe, para ver se correspondem à real situação do país, uma vez que as Normas Contábeis de São Tomé e Príncipe foram atualizadas desde 1994.
- c) Estudo com objetivo de identificar se as estruturas das demonstrações contábeis de natureza obrigatória em São Tomé e Príncipe espelham a real situação das empresas.
- d) Um estudo comparativo entre as Normas Contábeis vigentes em todos os países de língua oficial portuguesa.

Espera-se que este trabalho tenha contribuído com a transmissão de uma visão inicial sobre as Normas Contábeis Brasileiras e São-Tomenses, no sentido de buscar o início de um entendimento contábil entre os países que adotam oficialmente a língua portuguesa.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 6.404 de 15 de Dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Suplemento.

BRASIL. Resolução CFC nº 751/93. Dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade. Brasília, DF, 29 dez. 1993.

BRASIL. Resolução CFC nº 750/93. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Brasília, DF, 29 dez. 1993.

GREMUAD, Amaury Patrick; SAES, Flávio Azevedo Marques de; JÚNIOR, Rudinei Toneto. **Formação Econômica do Brasil**. São Paulo: Atlas, 1997.

SUZIGAN, Wilson. **Origens do Desenvolvimento Industrial Brasileiro**: principais interpretações e questões não resolvidas. São Paulo: Brasiliense, 1986.

SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE. Decreto-lei nº 16 de 18 de Março de 1994. Dispõe sobre adaptação do plano OCAM de contabilidade geral das empresas e das obrigações na matéria contabilística. **Diário da República**, São Tomé, 18 mar. 1994.

_____. Decreto- lei nº 70 de 31 de Dezembro de 1995. Dispõe sobre Sociedades Anônimas offshores. São Tomé, 31 dez. 1995.

VILARIÇA, Abílio Cruz et al. **Plano de Contabilidade geral das empresas- OCAM**. Odivelas, Portugal: Artcor- artes gráficas, 1993.

DOCUMENTOS COM ACESSO EXCLUSIVO EM MEIO ELETRÔNICO:

<http://www.economiabr.defesabr.com/economia_hoje.htm>. Acesso em: 08 ago. 2008.

<http://www.economiabr.defesabr.com/Ind/Ind_gerais.htm#PIB-NOMINAL>. Vários acessos.

<<http://currentecalamo.wordpress.com/2008/03/24/a-atual-situacao-economica-do-pais-2/>>. Acesso em: 08 ago. 2008.

<http://pt.wikipedia.org/wiki/S%C3%A3o_Tom%C3%A9_e_Pr%C3%ADncipe>. Acesso em: 10 set. 2008.

<http://www.juristep.com/legis/sociedades_offshore.pdf>. Vários acessos.

<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/npc20.htm>>. Acesso em: 15 ago. 2008.

<http://www.juristep.com/doc/local_content.pdf> .Vários acessos.

<<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>>. Vários acessos.

PERÍCIA CRIMINAL: EM UMA INVESTIGAÇÃO CONTÁBIL E FINANCEIRA

JOÃO CARLOS GONÇALVES PEREIRA¹; JOÃO WANDERLEY VILELA GARCIA²

RESUMO

A produção de provas materiais para a emissão do Laudo Pericial é a tarefa primordial do Perito Criminal para subsidiar a investigação criminal, o oferecimento da denúncia ou a decisão judicial. Dentro do propósito da relevância do exame pericial, este trabalho tem o objetivo de demonstrar a importância do Laudo Pericial Contábil/Financeiro na instrução de processos criminais que tratam de crimes financeiros, tais como gestão fraudulenta de instituições financeiras; circulação documento representativo de título ou valor mobiliário sem autorização; apropriação de dinheiro, título ou bem móvel ou imóvel de que tenha posse sem a autorização de quem de direito; negociação de qualquer modo envolvendo títulos ou valores mobiliários sem registro, sem lastro ou sem autorização prévia; inserção de elemento falso ou omissão de elemento exigido pela legislação em demonstrativos contábeis de instituição financeira, seguradora ou instituição integrante do sistema de distribuição de títulos e valores mobiliários; manutenção ou movimentação de recursos ou valor paralelamente à contabilidade exigida pela legislação; operação de câmbio não autorizada com o fim de evadir divisas do país; lavagem de dinheiro; prática de enriquecimento ilícito e desvio de recursos públicos, de forma a deixar claro para o solicitante da perícia a necessidade da documentação que dará suporte aos exames para atendimento da solicitação e consequente emissão do Laudo Pericial Contábil/Financeiro, que terá metodologia de estudos e análise de documentos juntados aos autos do processo para sua produção.

Palavras-chave: Perícia Contábil. Perícia criminal. Investigação contábil e financeira.

ABSTRACT

The production of material evidence for the issue of expert opinion is the primary task of Criminal Expert to support the criminal investigation, the offer of the complaint or court decision. Within the purpose of the relevance of expert examination, this paper aims to demonstrate the importance of expert opinion Accounting / Financial Education in criminal cases that deal with financial crimes such as mismanagement of financial institutions; movement representative document of title or security without authorization, appropriation of money, title or movable or immovable property that has possession without the consent of the persons entitled; negotiation in any way securities are unregistered, without ballast or without prior authorization; insertion of false or omission element required by legislation in the financial statements of financial institution, insurer or an institution comprising the distribution system of securities, maintenance and handling facilities or value addition to the accounting required by the law, unauthorized foreign exchange transaction for the purpose of evading currency of the country ; money laundering, the practice of illicit enrichment and misuse of public resources in order to make clear to the applicant of the need for skill documentation that will support the execution of the request for examination and issuance of the Report Expert Accounting / Finance, which will methodology of studies and analysis of documents with the records of the process for its production.

Keywords: Accounting examination. Criminal Examination. Accounting and financial examination.

¹ Contador. Perito Criminal Federal; Pós-Graduação em Auditoria Contábil e Tributária – UFMT.

² Contador. Perito Contador. Professor da UFMT; Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais – PUC/SP; Doctor em Contabilidad pela Universidad Nacional de Rosario – Argentina.

INTRODUÇÃO

Embora seja verdade que não existe hierarquia das provas no sistema processual penal brasileiro, é certo também que as provas de natureza pessoal, como o depoimento, o interrogatório, o reconhecimento, nem sempre são eficientes, porque as pessoas esquecem, outras vezes omitem a verdade, por várias razões. A própria confissão do acusado, tão importante no passado, perdeu o status de rainha das provas e pode ser retratada. Tudo isso, aliado ao progresso do conhecimento humano, fez ressaltar a tendência da investigação policial de ser a cada dia mais inteligente e mais técnica, priorizando as provas obtidas pelo exame e interpretação dos vestígios materiais, referenciados como elementos muito importantes para a demonstração da materialidade do delito.

Por exemplo: a materialidade do crime de desvio de recursos públicos, certamente será feita com o exame dos vestígios resultantes da ação criminosa.

Como a decisão judicial precisa ser legitimada, notadamente na área do processo penal, estando assim condicionada ao valor da verdade presente na sentença judicial, os exames periciais com a produção de provas técnicas são importantes e finalísticos para essa decisão da autoridade julgadora, que necessitará de especialistas em áreas específicas, nas quais não possua o conhecimento necessário para proferir sua decisão.

Vale ressaltar a hipótese de que muitos documentos não estão presentes na documentação a ser examinada pelos Peritos, pela falta de interesse do indiciado em apresentá-los, ou falta de conhecimento sobre a documentação necessária aos exames por parte do solicitante da perícia.

As pesquisas desenvolvidas neste trabalho subsidiarão os Peritos Criminais da área contábil/financeira na instrução dos processos criminais, de forma a revelar a efetividade dos trabalhos periciais na fase de investigação, no bojo da ação penal ou na fase de julgamento, tendo por base as pesquisas realizadas pertinentes aos processos referentes a crimes financeiros de competência da Justiça Federal, em andamento no ano de 2009, no estado de Mato Grosso e que solicitaram perícia contábil/financeira aos Peritos Criminais Federais.

O presente trabalho tem o intuito de verificar a efetividade do Laudo Pericial Contábil/Financeiro na instrução de processos criminais que tratam de crimes financeiros e ressaltar a necessidade da documentação suporte para emissão do Laudo Pericial.

1 PROVA TÉCNICA, MÉTODOS E ESTUDOS TÉCNICOS

A prova é um Instrumento que atesta a veracidade ou autenticidade de alguma coisa. Seu objetivo no processo criminal é verificar se o indivíduo praticou ou não o delito de que é

acusado e como desenvolveu essa conduta. Por isso, para De Plácido e Silva, (1995, p. 491): “A prova constitui, em matéria processual, a própria alma do processo, ou a luz que vem esclarecer a dúvida a respeito dos direitos disputados.”

Pelo que se depreende do CPP, Decreto Lei nº 3689/41, artigos 157, 158, 182, 197 e 200, constitui o objeto da prova aquilo sobre o que o juiz deve formar o seu convencimento, devendo ser demonstrado. O objeto da prova abrange o fato delituoso e todas as circunstâncias objetivas e subjetivas necessárias ao pleno conhecimento do juiz sobre o processo e que possibilitem a formação da sua convicção.

A esse respeito, é a opinião de Tourinho Filho, (2002, p. 448):

As provas são os meios pelos quais se procura estabelecê-la. Entendem-se, também, por prova, de ordinário, os elementos produzidos pelas partes ou pelo próprio Juiz visando a estabelecer, dentro do processo, a existência de certos fatos.

Nesse sentido, conceitua Capez, (2008):

Prova é o conjunto de atos praticados pelas partes, pelo juiz e por terceiros, destinados a levar ao magistrado a convicção acerca da existência ou inexistência de um fato, da falsidade ou veracidade de uma afirmação. Trata-se, portanto, de todo e qualquer meio de percepção empregado pelo homem com a finalidade de comprovar a verdade de uma alegação.

No processo penal brasileiro destacam-se como meios de prova, regulados pelo CPP: o Interrogatório, disciplinado nos artigos 185 ao 196, a Acareação, prevista nos artigos 229 e 230, o Depoimento do Ofendido, disposto no artigo 201, e o das Testemunhas, disposto nos artigos 202 ao 225, a Perícia, constante dos artigos 158 ao 184, o Reconhecimento de Pessoas e Coisas, regulado nos artigos 226, 227 e 228 e a Busca e Apreensão reguladas nos artigos 240 ao 250 do CPP.

Entende-se que a prova é o meio utilizado no decorrer do processo para demonstrar a existência ou não de um fato ou, ainda, a veracidade ou falsidade de uma afirmação, no intuito de permitir ao Magistrado tirar suas convicções e efetuar o julgamento.

1.1 Prova Pericial

Para Jesus (2005, p. 1- 3): “As provas produzidas terão uma relação direta com as investigações preparatórias do caso judicial. Essas provas serão úteis ao fornecerem elementos válidos e suficientes para o recebimento da inicial criminal.”

A prova pericial consiste na reunião de elemento apurados com o fito de buscar, de forma técnica, a verdade dos fatos relacionados a um caso.

Os métodos de ação da Perícia Criminal são, em geral, os mesmos das ciências que lhe emprestam os conhecimentos, como a Ciência Contábil, a Ciência Econômica. Em resumo, pode-se dizer que esses métodos, sistematizados pelo Instituto Nacional de

Criminalística – INC são a pesquisa e descoberta dos vestígios, a defesa de sua integridade, interpretação dos mesmos e a conclusão. Todavia, não se pode esquecer que a atividade utilizada pela Perícia Federal é regulamentada pelo Código de Processo Penal- CPP, Decreto Lei nº 3689/41. Assim, qualquer método de ação deve estar de acordo com essa Lei Processual.

O método da perícia criminal envolve sempre a observação, a análise, a formulação de experimentos ou hipóteses e a fundamentação detalhada das técnicas e dos recursos tecnológicos utilizados, de forma a tornar o trabalho pericial transparente e confiável, conforme prevê o Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Polícia Federal.

Para que os exames possam ser realizados de modo a garantir-lhes uma eficácia, técnica e legalidade, os mesmos devem revestir-se de alguns atributos essenciais, alguns atitudinais por parte do Perito e outros inerentes a uma metodologia científica.

Segundo o INC, os principais atributos são:

1.2 Objetividade

Os exames devem ser realizados com um propósito definido, que é o esclarecimento do ponto questionado apresentado pela apuração em curso, sem permitir desvios desnecessários. Possibilidades de desvios de foco durante um exame podem ocorrer e é preciso que o Perito esteja atento a isso. Ser objetivo quanto a dar uma solução à essência do questionamento é o que se espera do trabalho da perícia.

1.2 Clareza

Ao relatar um exame, deve-se utilizar uma linguagem clara adequada aos destinatários do Laudo, autoridade policial, Ministério Público, advogado, autoridade julgadora. Como se trata muitas vezes de assuntos de complexidade técnica e elevada, é preciso lembrar que os destinatários do Laudo quase sempre não partilham do conhecimento dos termos técnicos de determinada área. Assim, o Laudo deve possuir um equilíbrio em sua redação. Os termos técnicos necessários devem estar presentes no item dos exames, no qual se explica a metodologia técnica necessária, enquanto a conclusão deve ser clara, escrita em uma linguagem acessível, que explique claramente o resultado das análises periciais.

1.4 Rigor Técnico-Científico

Este atributo visa tornar defensável tecnicamente os exames realizados. No âmbito do Departamento de Polícia Federal, o Perito realiza as análises de acordo com a melhor metodologia disponível e, possível, para cada exame. Para atingir esse objetivo, o Perito, além de consultar as diversas Instruções Técnicas expedidas pelo órgão normatizador de

criminalística do DPF, que é o Instituto Nacional de Criminalística, pertencente à Diretoria Técnico-Científica – DITEC, deve fazer todas as pesquisas necessárias, pois a palavra do Perito não vale por si só, mas pelas bases em que se assenta.

1.2 Imparcialidade

O resultado de um exame pericial é fruto das análises técnicas realizadas no vestígio. É por meio da interpretação do resultado dos exames que as conclusões deverão ser produzidas. Atuar com imparcialidade significa produzir o trabalho com foco no objetivo dos exames, com a intenção de buscar a verdade, sem a preocupação com suas consequências.

1.2 Precisão

Os exames escolhidos e a metodologia utilizada devem produzir um resultado que promova a solução do ponto questionado, com uma margem de segurança adequada. Não adianta utilizar modernos e eficientes processos de análise, cujo resultado não seja preciso. Isto é, não promova a solução da dúvida ou questionamento colocada sobre o vestígio material. Isso pode ser mais bem entendido com o seguinte exemplo: numa investigação de uso de documentos para a obtenção de vantagem indevida, tal como a falsificação de uma escritura com data de lavratura do ano de 1930. Um ponto questionado poderia ser em relação à essa escritura, e a veracidade da data. Como ter certeza? O Perito poderia utilizar uma técnica de análise de idade do documento, mas qual seria o resultado? Seria preciso? Ou a margem de erro seria tão grande que não garantiria a questão. A escolha da metodologia deve ser pautada pela busca de um resultado eficaz e que produza o esclarecimento necessário, como se observa nos nº 37 a 44, da Resolução CFC Nº 1.244/2009, que aprova a NBC PP 01.

1.3 Tempestividade

Este atributo deve ser levado sempre em consideração, quando se escolhe metodologias que produzam o resultado pretendido, porém em um tempo imensamente longo, o que pode atrapalhar e prejudicar todo o trabalho de investigação em curso. É uma questão de se escolher metodologias objetivas, precisas e eficazes, mas cujo resultado seja obtido no devido tempo, ou seja, período necessário à sua aplicação para a solução do conflito, para não se perder o princípio da oportunidade.

De uma forma geral, pode-se construir uma sequência de aplicação da metodologia da perícia criminal para a solução de determinado ponto da seguinte forma: inicialmente, deve-se conhecer o problema, ou seja, qual é o ponto questionado e o contexto no qual se insere. Após essa contextualização, define-se claramente qual será o foco, o objetivo dos exames que, geralmente, é informado na própria solicitação ou quesitação. Em alguns casos, o

foco do exame deve ser extraído de uma interpretação geral do contexto e mesmo de uma conversa com o solicitante. Com o foco claramente definido, busca-se, então, estabelecer qual será a metodologia a ser empregada, quais técnicas e procedimentos científicos servirão ao propósito, qual a sua precisão e se há fatores limitantes que condicionam os exames. Caso seja necessário, o Perito deverá estabelecer hipóteses, dando sequência, então, à etapa de elaboração e redação do Laudo, com todos os cuidados e empregando uma linguagem adequada.

São esses aspectos que contornam o trabalho pericial, que o torna diferente de um procedimento puramente científico. Em um exame, o Perito deve procurar solucionar o ponto questionado, cujo tempo de solução e precisão dos resultados servirá para embasar uma decisão judicial que, geralmente, envolve uma conduta humana.

2 A PROVA TÉCNICA CONTÁBIL/FINANCEIRA

O Perito da área contábil/financeira, após verificar o seu não impedimento para o trabalho solicitado, e tendo conhecimento sobre o assunto a ser examinado, deve agir e proceder com base na documentação apresentada, examinando-a detalhadamente, procurando verificar elementos capazes de elucidar os fatos questionados, utilizando-se, para tanto, técnicas, métodos e normas preconizados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, homologadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e recomendações preconizadas pela Criminalística para os casos do tipo de perícia em estudo, de acordo com os procedimentos técnico-normativos sistematizados pelo Instituto Nacional de Criminalística, e em conformidade com as recomendações existentes na Instrução Técnica nº 003/2005 – DITEC/DPF.

Os exames conduzidos pelo Perito Signatário devem compreender o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância e o volume de transações efetuadas, a constatação das evidências e dos registros que suportam os valores analisados e a legislação aplicada para posterior emissão do Laudo Pericial.

O Perito deve assinalar o Laudo Pericial que efetuou os exames sobre os documentos apresentados, considerando válidas e incorretas todas as operações descritas para fins de opinião, caso a veracidade dos documentos não seja objeto de questionamento. Logicamente, sendo questionada a veracidade de qualquer documento apresentado para a perícia contábil/financeira, há necessidade de exames anteriores de cunho documentoscópico.

Segundo o Sistema de Criminalística, desenvolvido pela Diretoria Técnico-Científica do Departamento de Polícia Federal, as áreas de perícia mais demandadas no Estado de Mato

Grosso são as seguintes: Exames Previdenciários, Exames em Movimentações Financeiras, Exames em Licitações, Contratos e Convênios, Exames em Movimentações Financeiras.

2.1 Exames Previdenciários

Esse tipo de demanda está ligado ao crime de apropriação indébita. A quesitação frequente traz questionamento ao Perito sobre a capacidade financeira de determinada empresa para fazer face aos pagamentos das contribuições previdenciárias retidas dos empregados e não repassadas à Receita Federal do Brasil - RFB. Tal contribuição é descontada pela empresa dos salários dos funcionários. Essa parcela é deduzida da rubrica “Salários a Pagar”, em contrapartida com a rubrica “INSS a Recolher”. Neste caso, a empresa tem o papel de mera intermediária arrecadadora, devendo apenas repassar os valores descontados dos funcionários à RFB. Portanto, o que se verifica contabilmente é que o custo deste encargo é dos empregados e não da empresa. No entanto, há necessidade de o Perito mostrar mediante as técnicas contábeis que a empresa possui/possuía ou não condições financeiras para o repasse desses valores.

Desse modo, um dos indicadores da capacidade financeira de pagamentos é o subgrupo de contas que abrange as disponibilidades da empresa, caixa e bancos, no qual os Peritos devem examinar com cuidado, buscando possíveis contrapartidas que fazem com que as disponibilidades reduzam, tais como as contrapartidas com empréstimos a pessoas ligadas e sócios.

Outros indicativos de que há/havia condições para se efetuar os repasses das contribuições previdenciárias dos empregados à RFB são valores pagos a título de pró-labore distribuição de dividendos, gastos com bens não compatíveis com a atividade produtiva da empresa.

Coletando esses indicativos de operações incompatíveis com a alegação de impossibilidade financeira e introduzindo no corpo do Laudo, o Perito prova de forma técnica, com base nas análises contábeis, que há/havia indícios de que a empresa encontra-se/encontrava-se com boas condições financeiras, ou não, caso fique comprovada a ausência desses indicadores.

Para a análise completa da situação financeira de determinada empresa, o Perito precisa focar seus estudos sobre diversos documentos, tais como: Livro Diário, Livro Razão, Balancetes Analíticos e Sintéticos, Folhas de Pagamento de Pessoal, Plano de Contas, Recibos de Pagamento a Terceiros, Declaração de Imposto de Renda da empresa e dos sócios,

Extratos Bancários da empresa, Comprovantes de recolhimentos da contribuição previdenciária, entre outros.

2.1.1 Exames em Movimentações Financeiras

Constituem o trabalho pericial que envolve a análise e a interpretação de dados e documentos relativos a transações financeiras, bem como a identificação de suas origens e destinos, estabelecendo a compatibilidade com a situação econômico-financeira de seus titulares.

Nesses exames, a maior parte das demandas diz respeito à: constatação dos valores movimentados em transações financeiras, levantamento de indícios de lavagem de dinheiro e evasão de divisas, identificação de origens e destinos de valores movimentados em transações financeiras, verificação da compatibilidade entre valores movimentados em transações financeiras e informações contidas na Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda da Pessoa Física e verificação da compatibilidade entre valores movimentados em transações financeiras e receitas declaradas nas informações fiscais de pessoas jurídicas, considerando as naturezas das receitas e aspectos contábeis pertinentes.

Sendo assim, o Perito necessita trabalhar com a confrontação de dados de documentos que tratam de um mesmo assunto e num mesmo período, de tal forma que seja possível cotejar um dado com o outro, o que pode ser efetuado quando da verificação se os demonstrativos contábeis inseridos na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ são as informações oriundas da escrituração oficial ou se a movimentação financeira de uma determinada pessoa física está compatível com seus rendimentos declarados. O Perito pode, também, num trabalho de confrontação de valores movimentados, verificar se determinado valor foi transferido ou não do domicílio bancário de um indivíduo para outro, ou, para o domicílio bancário de uma pessoa jurídica.

Para estas análises, o Perito pode dispor de diversas ferramentas e documentos, como por exemplo: relatório do Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, extratos de contas bancárias em planilha de Excel ou em banco de dados Access, faturas de cartões de crédito, relatórios de transferências oriundas do exterior, extratos de lançamentos de factoring e informativos de transações em mercados de relacionados com a investigação, Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, declarações de ajuste anual de imposto de renda das pessoas físicas investigadas, dossiê integrado da Secretaria da Receita Federal com informações de todo seu banco de dados, CCS – Cadastro de Clientes do Sistema Financeiro Nacional, de emissão do Banco Central do Brasil, identificando as contas

bancárias em nome dos investigados, relatórios dos órgãos de fiscalização e controle, se for o caso. É importante lembrar que o acesso a determinadas informações sobre pessoas físicas e jurídicas depende de quebras de sigilo bancário e fiscal, devidamente autorizadas pelo Judiciário.

Com esses documentos e ferramentas, o Perito fica em condições de bem fundamentar seus exames e emitir o Laudo com um excelente padrão de excelência, ainda que algumas análises tenham como base dados obtidos a partir de lançamentos de CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, pois, muitas vezes há incidência de CPMF sem que haja efetivo ingresso de recursos, ocorrendo, por exemplo, quando há significativas aplicações e resgates de aplicações financeiras de uma mesma origem. Além disso, não podemos afirmar, sem maior análise, que movimentação financeira é o mesmo que renda, pois, em muitos casos, os fatos geradores são absolutamente distintos. No entanto, as projeções das movimentações financeiras identificadas a partir dos lançamentos de CPMF se constituem em fortes indícios de incompatibilidade, merecendo aprofundamento das investigações.

2.1.2 Exames em Licitações, Contratos e Convênios

O exame de fraude em licitações, contratos e convênios compreende o trabalho pericial que tem como escopo a identificação de situações que caracterizem burla ao regular e devido processo licitatório, burla à celebração de convênios, conforme definido em legislação específica, tendo como base de análise a documentação relacionada com o conjunto de procedimentos a serem observados pela Administração Pública e pelos administrados participantes do processo, quando da realização de contratações para execução de obras, prestação de serviços, aquisição ou alienação de bens por parte do Poder Público e celebração de convênios.

Esse tipo de trabalho pericial está presente na grande maioria das investigações relacionadas à aplicação irregular de recursos públicos, sendo bastante diversificada a forma de perpetração da fraude no processo licitatório, ou nas fases subsequentes, tais como na entrega do objeto e reajustamento do contrato. As principais modalidades de fraudes, comumente encontradas nesses tipos de exames podem ser: fracionamento do objeto por dispensa de licitação ou inexigibilidade de licitação indevida, direcionamento da licitação, superfaturamento do objeto e inadequação do objeto.

Para esses tipos de exame, faz-se necessário a análise de documentos, como o processo de licitação ou a justificativa para dispensa. No processo é possível identificar

inconsistências de informações, de datas, assinaturas e de documentos que ajudam na comprovação da fraude, por exemplo, o fracionamento do objeto da licitação que se caracteriza quando a unidade gestora adquirente divide a despesa para utilizar modalidade de licitação inferior à recomendada pela legislação para o total da despesa, ou visando à contratação direta por dispensa. Esse tipo de prática esconde sempre a intenção de manipular o procedimento, buscando a contratação de determinado fornecedor. Sendo assim, a conduta mais comum é sempre o fracionamento da despesa em tantas parcelas suficientes ao enquadramento da dispensa, com consequente contratação direta, ou em valores que permitam a realização de carta convite, prática bastante evidenciada na Operação Sanguessuga da Polícia Federal.

Nos documentos como as notas fiscais de fornecimento, também é possível identificar inconsistências de datas entre sua emissão e a autorização do órgão fazendário, bem como em relação às datas de empenho, liquidação e pagamento, ou até mesmo total falta de fidedignidade da nota fiscal, o que é muito ocorrente nas contratações de obras de um modo geral.

Para os casos de dispensa ou inexigibilidade indevidos, os quais consistem na conduta do administrador público em realizar contratação direta de fornecedor de bens ou serviços, utilizando-se do enquadramento em uma das possibilidades de dispensa ou inexigibilidade, sendo que a situação de fato, não se enquadra nas hipóteses da lei 8666/93, artigos 17, 24 e 25, e suas alterações, o Perito deve estar atento às justificativas apresentadas, tais como o decreto de estado de calamidade pública, o atestado de exclusividade para fornecimento de bem ou serviço, as razões que fundamentaram a contratação emergencial, razões que fundamentam a notória especialização etc.

Em muitas situações, há necessidade da verificação *in loco* do objeto contratado, para as devidas comparações com o que de fato deveria ser apresentado, juntamente com a prestação de contas dos gastos públicos.

Outro fato ocorrente nas contratações feitas com o dinheiro público é sobre preço, superfaturamento, ou seja, aquisição de bens ou serviços por valores comprovadamente superiores aos praticados pelo mercado à época do fornecimento, principalmente nas realizações de obras públicas, por exemplo: Operação Pacenas da Polícia Federal e nas contratações decorrentes de convênios realizados entre o governo federal e municípios. Nesses casos, a participação do agente público é evidente e de fácil detecção pelo Perito. Portanto, recomenda-se que os preços contratados sejam confrontados com pesquisas de mercado, inclusive junto a entidades públicas ou privadas, que fiscalizem ou regulamentem o

exercício da atividade profissional envolvida na contratação, ou em relação ao fornecimento do bem adquirido. Uma excelente fonte de consulta para preços praticados com produtos adquiridos pelo governo federal é o sistema de preços, encontrado no portal de compras do governo federal - Comprasnet.

Para a comprovação da execução da despesa pública, nos seus três estágios, há o Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI e para consultas sobre fornecedores, cronograma de contratos, existe o Sistema Integrado de Administração dos Serviços Gerais – SIASG, ambos os sistemas necessitam de senhas de acesso e familiarização com a navegabilidade, os quais podem ser acessados atualmente via endereço eletrônico¹ e², respectivamente.

Procedimentos periciais são específicos para os exames em licitações, contratos e convênios, ou seja: verificar, via sistema SIAFI ou através de relatórios de execução orçamentária do exercício sob investigação, o montante total dos bens ou serviços adquiridos, por elemento ou sub-elemento de despesa, definindo, então, qual a modalidade de licitação aplicável, evidenciar situações em que o número mínimo de convidados na modalidade de licitação Convite não foi respeitado, analisar o contrato social de cada concorrente, visando identificar os sócios, o tempo de constituição, o objeto social de cada empresa, bem como sua existência legal ou de fato, e possíveis alterações contratuais, identificar a modalidade aplicada ao caso concreto, o objeto licitado e as condições gerais da contratação, identificar a forma de pagamento e os beneficiários, confrontando-os com as regras estabelecidas no sistema SIAFI, verificando possíveis desvios de finalidade ou inexistência do objeto da contratação, analisar de forma detalhada as regras da licitação, estabelecidas no edital, apontando pontos considerados restritivos, identificar outros fornecedores que não participaram da licitação em decorrência das exigências abusivas, comparar os preços ofertados pelos concorrentes com a média praticada no mercado em geral, analisar, de forma detalhada, a descrição e as especificações do bem ou serviço contratado, comparando-as com o fornecido, observar a descrição na nota fiscal dos bens ou serviços faturados, examinar fisicamente o bem ou serviço contratado, acompanhado de Perito de outras áreas ou outro especialista, se necessário.

¹ <https://acesso.serpro.gov.br> - Portal de acesso à Rede Serpro.

² <http://www.comprasnet.gov.br> - Portal de compras eletrônicas do Governo Federal.

2.1.3 Exames em Instituições Financeiras

Esses exames tratam basicamente da possível gestão fraudulenta da entidade, e comprometimento do patrimônio pertencente à organização.

Nesses casos, o Perito é demandado no sentido de apontar práticas comprometedoras da higidez financeira da entidade em estudo, que pode ser um banco ou cooperativa de crédito.

As solicitações de perícias demandam exames para apontar possíveis ocorrências de simulação de operações ou maquiagem de balanços e ocorrências de condutas abusivas que ultrapassam os limites da prudência na gestão da instituição financeira analisada, especialmente a autorização para operações de empréstimo ou financiamento sem as correspondentes garantias, ou mesmo o empréstimo de altos valores que comprometeriam a higidez financeira da instituição, concessões de financiamentos, créditos diretos ou mediante cheque especial em valores acima do permitido, em desobediência aos próprios normativos internos das instituições, como o Livro de Instrução Codificada – LIC, do Banco do Brasil e se houve descumprimento dos normativos do Banco Central do Brasil - BACEN.

Para atender a esse tipo de demanda, em especial as relacionadas à gestão fraudulenta, o Perito deve proceder de forma a evidenciar o tempo de domicílio bancário da pessoa física ou jurídica envolvida, verificar as documentações de deferimento das operações de crédito, financiamento, concessão de cheque especial, entre outros documentos como cédulas pignoratícias, e observar, também, as garantias oferecidas pelos beneficiários.

Nos casos que envolvem cooperativas de crédito, o Perito deve estar atento quanto aos possíveis descumprimentos das resoluções do BACEN, tais como as Resoluções vigentes nº 1996/93, 1559/98, 2488/98, 2645/99, 2682/99, 2697/00, 3036/02, 3106/03, 3321/05, 3442/07 e as revogadas nº 2771/00, 2802/00, revogadas em 2003 e 2001, respectivamente, bem como analisar documentos como o estatuto da entidade, os livros contábeis, atas e os registros auxiliares. Nesse sentido, o Perito deve buscar indícios de manipulação de contas e consequente maquiagem de demonstrações contábeis. Necessita, também, direcionar a atenção na carteira de maiores devedores, com o intuito de detectar possíveis excessos praticados pelos dirigentes, como a concentração de alto valor emprestado com um número reduzido de associados, os quais podem comprometer futuras necessidades de cooperados.

Importância deve ser dada ao sistema ou sistemas utilizados no caso das cooperativas, pois em tais ferramentas estão armazenadas informações contábeis e gerenciais que permitem ao Perito acesso a evidências decisivas no andamento da gestão dessas instituições. É nessa direção que a contribuição dos Peritos da área de informática pode

auxiliar sobremaneira na quebra de senhas de acesso a esses sistemas. No entanto, o Perito pode encontrar dificuldade de navegabilidade num determinado sistema a ser analisado. Caso isso ocorra, é relevante a solicitação da presença de operadores desses sistemas com o fito de facilitar a navegação e a busca de informações de interesse para a elucidação da solicitação pericial.

2.1.4 Outros Exames

Não tão frequentes em Mato Grosso, o Perito pode se deparar com solicitação de atualização de valores, podendo ser referente ao período anterior ao Plano Real, e solicitação de precificação de bens de capital adquiridos em tempos pretéritos. Tais situações requerem cuidados na utilização de índices, pois apesar de ser uma metodologia válida e aceita, deve-se procurar utilizar o índice mais adequado para cada exame específico.

Em relação à produção de provas, percebe-se que a situação a ser solucionada pelo Perito da área contábil/financeira precisa, sempre que possível, ter a colaboração de outro Perito da área e ser discutida em conjunto com quem demanda o trabalho pericial, pois a apresentação de um rol de quesitos pode ser utilizada de forma aleatória, sem levar em consideração os aspectos particulares de cada investigação, o que resultaria na mesma situação da formulação mal sucedida de quesitos.

3 DOCUMENTAÇÃO SUPORTE PARA OS EXAMES PERICIAIS

Diz respeito à importância da documentação suporte para os exames e os entraves possíveis que inviabilizam os estudos sobre o foco do que se pretende provar, de forma técnico-científica, quando da ausência dessa documentação.

Na produção de provas, o Perito deve basear-se no material enviado para exames para a emissão do Laudo Pericial, a qual se traduz na sua tarefa primordial, visando subsidiar a investigação criminal, o oferecimento da denúncia ou a decisão judicial. Contudo, o exame inicial realizado pelo Perito pode concluir pela necessidade de nova documentação que complemente as informações presentes nos Autos do Inquérito Policial e que permita melhor análise sobre o que se investiga, mediante interpretação dos vestígios para apontamento de indícios, ou conclusão relacionada ao caso investigado.

Para cada caso há documentos essenciais objetivando a comprovação da prática delituosa perpetrada pelo(s) investigado(s). Seguindo esse raciocínio, o Perito deve analisar o pedido de perícia contábil/financeira, quando do seu recebimento, e fazer um levantamento prévio da documentação encaminhada, para verificar se esta, em princípio, é suficiente ao atendimento do objeto da perícia.

Após a constatação feita pelo Perito de que a documentação é insuficiente, deve adotar providências para sua complementação, a fim de permitir um estudo adequado do caso e consequente emissão do Laudo Pericial.

3.1 Documentos Suporte

Nos volumes dos autos encaminhados, a documentação que servirá de suporte aos exames periciais pode estar em papel ou em arquivo por meio computacional e precisa ser examinada com cuidado por parte do Perito responsável. De acordo com a Instrução Técnica nº 003/2005 – DITEC/DPF, na hipótese de ser enviada em arquivo, deve ser, sempre que possível, autenticada mediante a função de autenticação digital hash, que refere-se à garantia integridade dos dados, ou seja, é a garantia de que os dados não tenham sido alterados, sem autorização, desde o momento em que foram criados, transmitidos ou armazenados por uma fonte autorizada. Várias ferramentas podem ser usadas para calcular e verificar hashes¹, e os softwares gratuitos podem ser encontrados nos seguintes endereços eletrônicos², que podem ser usados para calcular hashes MD5, SHA, SHA-512. Quanto aos documentos encaminhados para a perícia, na opinião de Jesus, (2005, p. 11):

O perito deverá observar a legalidade dos documentos juntados aos autos, isto é, deverá saber se os documentos são idôneos e possuem aplicação ao caso estudado. Caso contrário, teremos um excesso de documentos que apenas dificultam a atividade pericial, ocorrendo uma sobre carga de informações.

Para Zappa Hoog, (2009, p. 108): “Documento, como vocábulo, significa mostrar, instruir; vem do latim, do verbo docere. Serve para comprovar a verdade, e é oferecido em juízo, como meio de prova.”

Percebe-se que a documentação, principalmente quando se tratar de cópias disponibilizadas ao Perito da área contábil/financeira, deve ser examinada com senso crítico e cautela, de forma que propicie um filtro necessário na percepção da idoneidade dos documentos, assim como na identificação de documentos desnecessários a serem descartados.

Diversos exemplos de cuidados no exame de documentos podem ser citados, tais como: contas fantasmas, proliferação de Cadastro de Pessoa Física – CPF e Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ, empresas fictícias, notas fiscais não fidedignas, escrituras falsas, caixa dois, as contas especiais mantidas no Brasil por brasileiros que moram no exterior, chamadas CC5, criadas pela Carta Circular nº 5 do BACEN.

¹ Buscam identificar um arquivo ou informação unicamente. É a transformação de uma grande quantidade de informações em uma pequena quantidade de informações.

² www.md5summer.com; www.slavasoft.com/fsum - São softwares que implementam algoritmos computacionais: funções de *hash*.

Nesse sentido, todos os tipos de notas fiscais não fidedignas e o caixa dois contribuem para a fraude contábil, que assim é definida na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC-T 11 do Conselho Federal de Contabilidade, aprovada pela Resolução CFC nº 700/91: “[...] o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis.”

Em cada exame pericial específico da área contábil/financeira há documentos de suporte para o devido atendimento da perícia, seja o trabalho destinado às demandas sobre Exames Previdenciários; de Movimentação Financeira; em Licitações, Contratos e Convênios; em Instituições Financeiras, ou outros exames. Nesse sentido, o Perito deve se ater constantemente ao objeto do trabalho pericial e sua conexão com os quesitos formulados para obter os elementos e evidências que serão utilizados como fundamento para as suas conclusões e respostas às arguições do caso em análise, valendo ressaltar que o Perito não está limitado às informações contidas nos autos, devendo buscar outras informações elucidativas quando pertinentes, utilizando-se, para tanto, de todos os meios legais necessários.

Em princípio, o trabalho pericial é diretamente proporcional à complexidade do caso em estudo, fazendo com que os exames e constatações perdurem por meses em várias situações.

3.2 Vestígios

Conforme o INC, a criminalística entende que os vestígios são elementos materiais que se relacionam com o crime, ou com o fato em apuração, que servem como matéria-prima na produção de prova material.

Cabe ressaltar que nem sempre os vestígios encontrados têm relação com o fato estudado, o que deve ser lembrado pelo Perito da área contábil/financeira quando da realização dos exames, visando o desperdício de tempo com documentos e informações desnecessários.

De acordo com o INC, vestígios, em sentido amplo, são marcas, rastros, sinais, manchas.

No Brasil, o CPP disciplina no artigo 158, da seguinte forma: “Quando a infração deixar vestígios será indispensável o exame de corpo de delito, direto ou indireto, não podendo supri-lo a confissão do acusado.”

Comenta sobre vestígios de Souza Nucci, (2008, p. 362): “1. Conceito de vestígio: é o rastro, a pista ou o indício deixado por algo ou alguém. Há delitos que deixam sinais aparentes da sua prática.”

Dessa forma, nos exames que envolvem a perícia contábil/financeira, há que se atentar para os rastros deixados na transação comercial, na movimentação financeira, nos registros dos atos e fatos contábeis e administrativos. Nada obstante, cabe destacar que para o conjunto de vestígios, dá-se o nome de corpo de delito.

Os procedimentos sucessivos que permitem assegurar a confiabilidade das provas obtidas por meio dos exames dos vestígios, ou seja, a segurança que se obtém com a adequada preservação, embalagem e transporte dos documentos relacionados com caso em exame, recebem o nome de cadeia de custódia.

3.3 Indícios

Há comumente uma confusão entre indícios e vestígios e, o CPP, em seu artigo 239, define da seguinte forma: “Considera-se indício a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias.”

Sobre indícios, comenta de Souza Nucci (2008): “O único fator a ser observado é que o indício, solitário nos autos, não tem força suficiente para levar a uma condenação, visto que esta não prescinde de segurança.” Assim, valemo-nos, no contexto dos indícios, de um raciocínio indutivo, que é o conhecimento amplificado pela utilização da lógica para justificar a procedência da ação penal. A indução nos permite o campo do conhecimento, razão pela qual a existência de vários indícios torna possível formar um quadro de segurança compatível com o almejado pela verdade real, fundamentado em uma condenação ou mesmo uma absolvição.

Quanto a indícios, é a opinião de Tourinho Filho (2009): “O indício é este algo que se vê e que por dedução lógica nos conduz ao fato probando”. Na verdade, se o indício é o fato provado, a circunstância que se vê, e que, por uma conclusão natural, alcança o fato probando, logo, a esse fato principal se chega por dedução.

Da interpretação do dispositivo legal e das opiniões dos autores acima citados, pode-se concluir que indício é uma suspeita fundamentada que pode muitas vezes não ser representada por meio de vestígios materiais, mas sim, por meio de circunstâncias e, ainda que sejam fortes, os indícios não são definitivos. Precisam, pois, ser reunidos e provados.

3.4 Participação do Perito na Seleção de Documentos

Nem sempre ocorre a participação do Perito na seleção de documentos para o trabalho pericial, tendo em vista a diversidade de demandas sem a realização de grandes operações policiais. Todavia, considerando a hipótese de que muitos documentos não estão

presentes nos materiais a serem examinados pelos Peritos, seja pela falta de interesse do indiciado em apresentá-los ou pela falta de conhecimento sobre a documentação necessária aos exames por parte do solicitante da perícia, é que o Departamento de Polícia Federal possibilita a participação do Perito Criminal Federal nas investigações e nas buscas e apreensões. Esta participação está disciplinada na IT nº 003/2005 – DITEC/DPF.

3.4 O Laudo Pericial Contábil

Na criminalística do Departamento de Polícia Federal, os exames da área contábil/financeira são divididos em função da natureza dos documentos examinados. Dessa forma, existem dois tipos de Laudo: o Laudo de Exame Contábil e Laudo de Exame Financeiro.

Quando o objetivo de exame são escriturações, demonstrações contábeis, livros fiscais, livros sociais, controles gerenciais, documentos de mercado financeiro e de capitais, processos de licitação, contratos ou convênios e diversos outros documentos de caráter contábil, o Instituto Nacional de Criminalística classifica-o como exame contábil, e, sendo assim, a solicitação desse tipo de exame deve ser instruída como pedido de perícia contábil.

Quando o objeto de exame são documentos bancários relativos à movimentação financeira ou à renda, extratos bancários, declarações de imposto de renda, o INC classifica-o como exame financeiro e, nesse sentido, a solicitação desse tipo de exame deve ser instruída como pedido de perícia financeira.

Orienta o INC que quando o Perito fica impedido de emitir o Laudo, por falta de elementos suficientes para concluir sobre os quesitos, o expert deve emitir a Informação Técnica. Nesse último documento, o Perito deve descrever, além dos fatores que o impediram de concluir o Laudo, as providências que devem ser adotadas para viabilizar o exame, por exemplo, a complementação de documentos.

A elaboração e emissão do Laudo Pericial é um trabalho de cunho científico e, portanto, deve seguir uma metodologia como já foi dito neste trabalho.

A NBC TP 01, aprovada pela Resolução nº 1243, 10 de dezembro de 2009, no nº 60, diz que o Laudo Pericial Contábil é o documento escrito, no qual o perito deve registrar, de forma abrangente, o conteúdo da perícia e particularizar os aspectos e as minudências que envolvam o seu objeto e as buscas de elementos de prova necessários para a conclusão do seu trabalho. No nº 59, a referida norma enfatiza que o perito, no encerramento do Laudo Pericial Contábil, consigne, de forma clara e precisa, as suas conclusões.

Sobre o Laudo, opina Jesus (2005): “[...] o laudo pericial consiste na apresentação da metodologia científica aplicada e na constatação das diligências efetuadas, com conclusões e respostas fundamentadas cientificamente sobre o objeto que foi submetido a exame pelo perito”.

Na opinião de Zappa Hoog (2009):

[...] o laudo é a peça probante escrita objetiva, clara, precisa e concisa na qual o perito contador expõe, de forma circunstanciada, as observações e estudos que fizeram e registraram as conclusões fundamentadas da perícia. Devendo atender às necessidades do julgador e ao objeto da discussão, sendo defeso os elementos e/ou informações que conduzam a dúvida interpretação, para que não induza os julgadores a erro.

Além de ressaltar o caráter técnico-científico, os conceitos apresentados evidenciam que o trabalho do Perito, exposto no Laudo Pericial, tem como resultado a comprovação dos fatos questionados e, como finalidade, subsidiar decisão da autoridade solicitante.

4 PESQUISA EXPLORATÓRIA

Constitui o trabalho de pesquisa operacional desenvolvido para identificar a efetividade e a qualidade do Laudo Pericial Contábil/Financeiro, emitido pelo Grupo de Perícias Contábeis/Financeiras do Setor Técnico-Científico da Superintendência de Polícia Federal em Mato Grosso, em atendimento às demandas de perícias no Estado de Mato Grosso, por parte das Delegacias de combate aos crimes financeiros da Polícia Federal, do Ministério Público e da Justiça Federal.

4.1 Material e Métodos

Tendo como população da pesquisa as demandas de perícias contábeis/financeiras direcionadas ao Grupo de Perícias Contábeis/Financeiras do Setor Técnico-Científico da Superintendência de Polícia Federal em Mato Grosso, no período de janeiro a dezembro do ano de 2009, exceto os processos que correm em segredo de justiça ou sigilo, definiu-se pela amostragem de forma a seguir as orientações necessárias para a seleção da amostra que represente adequadamente a população em estudo, com o cuidado de que os elementos selecionados carreguem as características dessa população.

Dessa forma, diante dos diversos tipos de amostras existentes, seguiu-se pela ótica do processo básico probabilístico de composição das amostras. Sendo assim, optou-se pela amostragem estratificada, a qual consiste na segmentação da população em estratos.

Para Corrar e Theóphilo, (2004, p. 34): “Os estratos são partes da população que se caracterizam por possuir características homogêneas.”

Diante da população descrita acima, separou-se a mesma nos tipos de perícias mais demandadas, que são:

- a) Exames Previdenciários;
- b) Exames em Movimentação Financeira;
- c) Exames em Licitações, Contratos e Convênios; e
- d) Exames em Instituições Financeiras.

Após a separação da população nos tipos de perícia, definiu-se por amostrar 1/4, ou seja, 25% das demandas de cada tipo de exame pericial ocorridas nos primeiros seis meses do ano de 2009, em ordem crescente de numeração de Laudos, visto que há maior probabilidade dessas demandas terem tramitado nos três níveis a pesquisar: Investigação Policial, Oferecimento da Denúncia pelo Ministério Público Federal, Julgamento pela Justiça Federal, no estado de Mato Grosso.

Estabelecidos os processos, verificou-se a efetividade e qualidade dos Laudos da área contábil/financeira em cada nível de pesquisa, de forma a evidenciar todos os registros apurados na realização da pesquisa exploratória.

4.2 Análise

Na execução da amostragem, foram verificadas as seguintes ocorrências em cada tipo de exame pericial:

Tabela 1
Solicitações de exames periciais atendidas no Estado de Mato Grosso pelo Grupo de Perícias Contábeis/Financeiras – 2009

Tipo de Exame	Quantidade em 2009	Quantidade Pesquisada
Instituição Financeira	5	2
Movimentação Financeira	18	5
Previdenciário	1	1
Licitação, Convênio, Contrato	38	10
Outros Exames	6	0
Totais	68	18

Fonte: Sistema de Criminalística, Diretoria Técnico-Científica, Departamento de Polícia Federal, Estado de Mato Grosso, ano de 2009, adaptado por João Carlos Gonçalves Pereira.

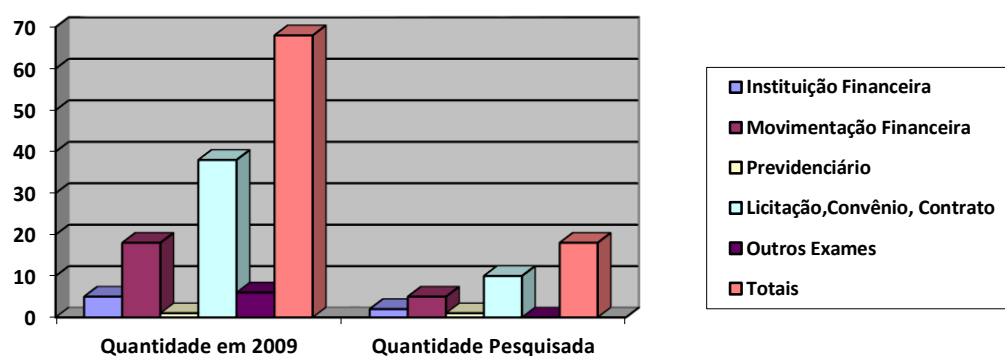


Gráfico 1 - Das Quantidades de Laudos

Fonte: Construção dos autores.

Cabe salientar que a solicitação de exame previdenciário caracterizou-se atípica no ano de 2009, com apenas um Laudo emitido. Não sendo possível a conclusão de outros exames desse tipo, por falta de documentação suporte.

As pesquisas mostraram diversas causas de falta de documentação suporte que tiveram como consequência o não atendimento de algumas solicitações de perícia, as quais estão listadas a seguir:

- a) Não participação do Perito Criminal na grande maioria das investigações policiais;
- b) Falta de clareza na solicitação da quebra de sigilo bancário ou fiscal por parte da autoridade policial, levando a autoridade judiciária ao equívoco na autorização dessas quebras;
- c) Falta de interesse do investigado em fornecer a documentação necessária ao atendimento da perícia;
- d) Elegibilidade das cópias de documentos juntados aos autos;
- e) Falta de contemporaneidade entre as informações fiscais e bancárias, impossibilitando o cotejo entre esses dados;
- f) Falta de conhecimento da autoridade solicitante da perícia, na requisição ao investigado da documentação suporte aos exames periciais;
- g) Solicitação de perícia sem qualquer tipo de documentação suporte aos exames periciais.

4.3 Resultado

O trabalho de pesquisa pautou-se no estudo dos trabalhos destacados na tabela 2, realizados pelo Grupo de Perícias Contábeis/Financeiras, do Setor Técnico-Científico, da Superintendência Regional de Polícia Federal no Estado de Mato Grosso – SR/DPF/MT,

referente às solicitações de perícia no ano de 2009, primeiro semestre, com exceção para os Laudos 1386/2009 e 1800/2009, ambos do segundo semestre, visando instruir os Inquéritos Policiais – IPL, em andamento.

A inclusão dos dois Laudos do segundo semestre, 1386/2009 e 1800/2009, deveu-se ao fato de o Laudo 1386/2009 tratar de exame relacionado à Operação Pacenas da Polícia Federal, deflagrada em 2009 e o Laudo 1800/2009 ser o único de exame Previdenciário, configurando situação atípica em 2009.

Tabela 2
Exames de Processos

Tipo de Exame	Nº do Inquérito ou Registro Especial – RE	Numero do Laudo
Instituição Financeira	025/2008-SR/DPF/MT	0014
	054/2001-SR/DPF/MT	0044
Movimentação Financeira	230/1999-SR/DPF/MT	0069
	RE 113/2009-SR/DPF/MT	0709
	RE 337/2008-SR/DPF/MT	0921
	409/2008-SR/DPF/MT	0956
	0198/2009-SR/DPF/MT	1386
Previdenciário	RE 306/2009-SR-DPF-MT	1800
Licitação, Convênio, Contrato	161/2006-SR/DPF/MT	0031
	152/2006-SR/DPF/MT	0062
	151/2006-SR/DPF/MT	0127
	663/2004-SR/DPF/MT	0170
	531/2001-SR/DPF/MT	0249
	756/2006-SR/DPF/MT	0261
	630/2007-SR/DPF/MT	0353
	650/2007-SR/DPF/MT	0400
	267/2006-SR/DPF/MT	0440
	183/2000-SR/DPF/MT	0491

Fonte: Sistema de Criminalística, Diretoria Técnico-Científica, Departamento de Polícia Federal, Estado de Mato Grosso, ano de 2009, adaptado por João Carlos Gonçalves Pereira.

Quanto à efetividade dos Laudos emitidos pelo Grupo Perícias Contábeis/Financeiras do Setor Técnico-Científico da Superintendência Regional de Polícia Federal em Mato Grosso, ficou constatado, conforme consta no anexo 1, o que espelha a verdade inerente aos Processos, Inquéritos, Laudos, e a apreciação por parte do Ministério Público Federal e da Justiça Federal.

CONCLUSÃO

O presente trabalho mostrou a efetividade dos Laudos da Área Contábil/Financeira, emitidos pelo Grupo de Perícias Contábeis do Setor Técnico-Científico da Superintendência Regional de Polícia Federal em Mato Grosso, durante o ano de 2009.

Percebe-se que alguns exames foram realizados com a falta de documentos inerentes à investigação, o que inviabilizou algumas constatações, o que, na maioria dos casos, não se tornou óbice ao curso normal das investigações. No entanto, torna-se clara a imprescindibilidade de novos documentos para a instrução suficiente dos autos, permitindo responder por completo as quesitações.

Nota-se que, nas situações em que o Perito participa das investigações, há um melhor direcionamento para a seleção dos vestígios no momento da busca e apreensão.

Dessa forma, quando o Perito participa das investigações e ou recebe toda a documentação necessária para os exames, é possível comprovar a existência de irregularidade na maioria dos casos. Sendo assim, viabiliza a produção de provas com robustez em muitos casos.

Constatou-se, pelo exposto nas pesquisas, que o ano de foco influenciou diretamente na apreciação dos autos pelo Ministério Público Federal e pela Justiça Federal, ou seja, haveria maior probabilidade de apreciação se o ano pesquisado fosse anterior a 2009, tendo em vista o volume dos processos em curso nessas instituições.

REFERÊNCIAS

Banco Central do Brasil, www.bcb.gov.br.

BRASIL. Constituição Federal de 5 de outubro de 1988. Alterada pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6 e pelas Emendas Constitucionais nº 1 a 64.

BRASIL. Resolução CFC, Nº. 1.243 de 10 de dezembro de 2009. Diário Oficial da União de 18 de dezembro de 2009. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 10 ago. 2010.

_____. Resolução Nº. 1.244 de 10 de dezembro de 2009. Diário Oficial da União de 18 de dezembro de 2009. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 21 abr. 2010.

_____. Resolução Nº. 700 de 24 de abril de 1991. Diário Oficial da União de 10 de maio de 1991. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 18 mar. 2010.

_____. Decreto Lei no. 3689 – Código de Processo Penal de 03/10/1941. Alterado Lei Nº. 11.719 de 20/06/ 2008. DOU de 13/10/1941 e alteração DOU de 23/06/ 2008.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Processo Penal**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CORRAR, Luiz J. (Cord.). et al. **Pesquisa Operacional para Decisão em Contabilidade e Administração**. FEA/USP, São Paulo: Atlas, 2004.

DIRETORIA TÉCNICO-CIENTÍFICA. Instrução Técnica, no. 003 de 30 de novembro de 2005. Suplemento ao Boletim de Serviço nº 231 de 06 de dezembro de 2005.

INSTITUTO NACIONAL DE CRIMINALÍSTICA. Disponível em: <<http://www.ditec.dpf.gov.br>>. Acesso em: 11 jun. 2010.

JESUS, Fernando de. **Perícia e Investigação de Fraude**. 3. ed. Goiânia: AB, 2005.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

SOUZA NUCCI, Guilherme de. **Código de Processo Penal Comentado**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Código de Processo Penal Comentado**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Manual de Processo Penal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ZAPPA HOOG, Wilson Alberto. **Prova Pericial Contábil**. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

**REVISTA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS / FAeCC / UFMT
RCiC**

NORMAS DE APRESENTAÇÃO DO ARTIGO CIENTÍFICO PARA A RCiC

1 ARTIGO

É o trabalho acadêmico que apresenta resultado de uma pesquisa, submetido ao exame de um corpo Editorial, que analisa as informações, os métodos e a precisão lógico-metodológica das conclusões ou resultados. Os artigos deverão conter entre 20 e 30 páginas.

1.1 ESTRUTURA

É formado por um conjunto de elementos contendo as seguintes partes:

- a) O nome do artigo, autore(a)s e Resumo;
- b) Introdução, Desenvolvimento e Conclusão;
- c) Referências e Apêndices.

1.2 Título do Trabalho

Sua apresentação segue as seguintes regras:

- a) Devem ser destacado em letra maiúscula, negrito, borda superior, centralizado;
- b) A fonte e o tamanho (pitch), da letra é 12;
- c) Os títulos das subdivisões são separados do texto que os precede e que os sucede por uma linha em branco;
- d) Os títulos que recebem indicativos numéricos são alinhados à esquerda;
- e) Os títulos sem indicativos numéricos (introdução; conclusão; referências; abreviatura, ilustrações e símbolos, apêndice, anexos e índices) devem ser centralizados.

1.3 Autore(a)s

Maiúscula, alinhar texto à direita, tamanho 10, um espaço simples após o título. A qualificação dos autores deve constar da nota de rodapé.

1.4 Resumo e Palavras-Chave; Abstract.

Texto único, sem subdivisão: ressaltar o objetivo, o material e método, as técnicas utilizadas, os resultados e conclusão. Tamanho mínimo de 1.150 caracteres - aproximadamente 10 linhas; e máximo de 1.750 caracteres - aproximadamente 15 linhas.

RESUMO centralizado, maiúsculo e negrito, Tam. 12, um espaço simples após os autores, Iniciar com o texto, sem parágrafo, espaço simples (entre linhas), dá-se um espaço (Enter) e as **Palavras-Chave:** Inicial Maiúscula e separada por ponto (.) elencadas em ordem alfabética. Apresentar o **ABSTRACT** e **Keywords**.

1.5 Escrita

O trabalho deve ser em cor preta, apenas em uma face da folha (anverso). Outras cores podem ser utilizadas somente para ilustrações. É indicada a Times New Roman ou a Arial, nos tamanhos (*pitch*):

- a) 12 (doze), para o corpo do texto;
- b) 11 (onze), para o texto de citação longa, em recuo de 4 cm;
- c) 10 (dez), para nota de rodapé e de legenda de ilustrações e tabelas.

1.6 Margens

Todas as folhas do trabalho devem apresentar as seguintes medidas:

- a) Margem superior e esquerda de 3 cm; e margem superior e direita de 2 cm;
- b) O recuo de parágrafo na margem esquerda é de 1,5 cm.

1.7 Espacejamento entre linhas

O espaçamento entre as linhas do trabalho deve ser de:

- a) 1,5 (um e meio) para o corpo do texto;
- b) Simples para o resumo, citações longas, notas de rodapé, legendas de ilustrações e tabelas, e referências.

1.8 Numeração

A numeração do trabalho permite evidenciar a distribuição hierárquica do conteúdo e favorece a localização.

- a) Na numeração do texto são empregados algarismos arábicos;
- b) Exemplo de títulos e numeração:

INTRODUÇÃO (sem indicativo numérico)

1 PROVA TÉCNICA (seção primária)

1.1 Prova Pericial (seção secundária)

2 MATERIAL E MÉTODOS

3 PESQUISA EXPLORATÓRIA

CONCLUSÃO (sem indicativo numérico)

REFERÊNCIAS (sem indicativo numérico)

1.9 Rodapé

Pode inserir textos breves (notas de referências bibliográficas, notas explicativas), com letra em tamanho (*pitch*) 10.

São registros, nos quais o autor faz observações, indicações ou aditamentos referentes ao texto do trabalho. As notas de referências bibliográficas são aquelas que indicam

as fontes (autorias, referenciais bibliográficos) do texto citado e consultado. As notas explicativas são aquelas utilizadas para fazer observações, comentários adicionais, esclarecimentos e explanações e complementações pertinentes ao conteúdo do trabalho. São inseridas na forma de rodapé; na sequência normal do texto, sendo permitido o uso de uma entrelinha maior, que comporte seus elementos (expoente, índices e outros).

1.10 Tabelas e Quadros

São apresentações gráficas que guardam diferenciações sutis, devendo observar os detalhes na construção estética e na qualidade dos dados a serem inseridos em seu conteúdo. São construídos com linhas horizontais e verticais sem que sejam fechadas nas laterais. Usam-se traços duplos ou cheios na horizontal para limitar o quadro ou a tabela, e traços simples para as demais separações internas (IBGE, 1979).

Consideram-se quadros as apresentações do tipo tabular que não empregam dados estatísticos. Devem ser identificados com letras maiúsculas, como indica esse texto, seguida da numeração em ordem crescente escrita em algarismos arábicos, mas com sequências independentes. Sua referência no texto é feita pela indicação tab. – para tabela – ou quadro, seguida da numeração correspondente, em fonte 11 (ex: **Tabela 1** ou **Quadro 1**).

Tabela 1

Evolução das Internações na Rede Pública e Conveniada para Doenças Infecciosas e Parasitárias no Brasil

Anos	Internações
1984	854.992
1985	689.441

Fonte:

Tipo de Sistema	O que oferece
Medicina de Grupo	Hospitais e serviços próprios
Cooperativa	Médicos Cooperados (hospitais e serviços próprios e conveniados)

Quadro 1 –

Fonte:

1.11 Referências

Uma vez dispostas em lista, as referências alinham-se apenas à margem esquerda da folha, separando-se umas das outras por dois espaços simples (ou um espaço duplo) e cujas linhas internas são separadas por um espaço simples. Essa listagem, por sua vez, é elaborada em conformidade com o sistema utilizado para a citação no corpo do texto, sendo os mais comuns o sistema alfabético e o sistema numérico crescente. Todavia, essa equivalência não é necessariamente extensiva à grafia.

a) Sobre Livros:

AUTORIA, Título, Edição, Local, Editor, data, da seguinte forma:

AUTOR. *Título*: subtítulo. Edição. Local de publicação: Editora: ano.

Quando o livro contiver mais de 03 (três) autores, mencionam-se apenas o primeiro autor – na ordem em que se encontra na publicação – seguido da expressão “et al.”

b) Sobre Dissertação e Teses:

AUTOR. *Título*: subtítulo. Local: Instituição, ano de apresentação. Número de páginas. (Categoria, grau e área de concentração).

c) Sobre Monografias e Trabalhos de conclusão de curso:

SOBRENOME, prenome do autor. *Título*: subtítulo. Local: Instituição, ano de apresentação. Número de páginas. (trabalho de aluno).

d) Sobre Congressos, Conferências e eventos científicos:

NOME DO EVENTO, número (arábico), ano, local de realização. *Título*: subtítulo. Local de publicação: Editora, data de publicação. Número de páginas.

e) Sobre Leis, Decretos, Regulamentos:

- Leis e Decretos:

NOME DO LOCAL (país, estado ou cidade). Lei nº. – data (dia, mês e ano). Ementa. Indicação da publicação oficial dos dados da publicação que a transcreveram.

- Portarias, resoluções, deliberações

ENTIDADE RESPONSÁVEL PELO DOCUMENTO. Ementa (se houver). Tipo de documento, nº. data (dia, mês, ano). Dados da publicação que o transcreveram.

f) Sobre CITAÇÃO DA CITAÇÃO:

Citação completa da obra citada apud citação completa da obra que contém a citação utilizada.

g) De Revista, Jornais, Suplementos:

- Considerada no todo (como coleção)

TÍTULO DA REVISTA. Local de publicação: Editor ou entidade responsável. Data do primeiro volume (e, se a publicação cessou, também do último). Periodicidade.

- Artigos de revista

AUTOR do artigo. Título do artigo. Título da revista, (em negrito), local da publicação, número do volume, fascículo, página inicial e final do artigo, mês e ano (nota indicativa do fascículo, quando houver).

- Artigos de jornal

AUTOR do artigo. Título do artigo. Título do jornal, Local de publicação, data (dia, mês e ano). Descrição física (número ou título do caderno, da seção, do suplemento, páginas do artigo em questão e número de ordem das colunas).

h) Referências de textos e publicações eletrônicas (Internet):

AUTOR. Título: subtítulo. [tipo de suporte] Local de publicação: editor, data de publicação, data de atualização ou revisão. <disponibilidade e acesso> [data da consulta]

1.12 Equação e Fórmula

Equação é uma sentença aberta expressa por uma igualdade, envolvendo incógnitas e coeficientes. A Fórmula é a representação simbólica de uma informação. Ambas recebem destaque (negrito); são centralizadas.

2. FONTE DE CONSULTA

Ao escrever o artigo para a RCiC o autor deverá nortear-se nas seguintes fontes:

- a) Os artigos publicados na presente revista;
- b) REFERÊNCIAS:

Costa, Eliete Huguene de Figueiredo et al. **Trabalhos Acadêmicos**: passo a passo.

Cuiabá: EdUFMT/FAPEMAT, 2009. Endereço eletrônico: edufmt@cpd.ufmt.br;

- c) Coordenação da RCiC – endereço eletrônico: rcic@ufmt.br;

Normas aprovada pelo CONSELHO EDITORIAL da RCiC