

JAN/JUN - 2012 EDIÇÃO 5  
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

Fernando Tadeu de Miranda Borges

Isler Silveira Leite

João Soares da Costa

João Wanderley Vilela Garcia

Luzia Guimarães

Maria Felícia Santos da Silva

Nilson Dauzacker

Renildes Oliveira Luciardo

Sírio Pinheiro da Silva

Varlindo Alves da Silva

**Revisora Gramatical**

Rosenil Gonçalina dos Reis e Silva

**Responsável Pela Editoração,  
Capa, 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](mailto:rcic@ufmt.br)

## APRESENTAÇÃO REVISTA

A Revista de Ciências Contábeis — RCiC é um instrumento para publicação dos artigos científicos de contabilidade, editados pelo Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso — UFMT.

A RCiC foi criada pelo Colegiado do Curso de Ciências Contábeis no ano de 2010, motivado pelo fato de o Curso de Ciências Contábeis possuir trabalhos de conclusão do curso de graduação e de monografias dos cursos de especialização, aliado ao fato da necessidade de publicar artigos científicos, sustentada na realidade acadêmica desempenhada no Estado de Mato Grosso, de não possuir um veículo de divulgação voltado para a área do saber contábil.

Trata-se de uma Revista que tem por objeto divulgar artigos científicos dos contadores, que venham a ser apresentados pelos professores, pesquisadores, estudantes, e também por profissionais que desenvolvam estudos com base em sua situação real de trabalho, contando com a colaboração e parceria dos pesquisadores das Instituições de Ensino da área de Ciências Contábeis, situadas no Estado de Mato Grosso.

Os alunos de graduação, egressos dos cursos de Ciências Contábeis do Estado, podem, através da RCiC, publicar sua produção científica, fator pontual ao concorrer a uma vaga para ingressar no curso *stricto sensu*, em nível de mestrado ou doutorado.

O acervo de artigos da RCiC estará disponível à comunidade acadêmico-científica, com acesso livre via internet, tornando-se fonte de referências para consulta do conhecimento técnico-científico.

É um momento ímpar para os acadêmicos de nossa terra abraçar essa causa, desse instrumento relevante para a socialização do conhecimento contábil no Estado, com a produção científica oriunda da pesquisa. Isto faz com que o nosso saber seja divulgado na nossa própria terra e para a nossa gente. Podem-se publicar aqui os artigos produzidos por nossos Contadores.

O Departamento de Ciências Contábeis fortalece os seus Cursos de Graduação e Pós-graduação em nível *lato sensu* com a produção das Edições 1 e 2, com exemplares semestrais no ano de 2010, fato que também tornou-se a repetir em 2011, com as Edições 3 e 4, processo que estará a repetir em 2012. Cada Edição contempla cinco artigos científicos.

Essa tarefa somente terá sucesso se for empreendida coletivamente, com a participação dos acadêmicos, professores e dos profissionais que atuam e que buscam o conhecimento científico, em uma visão de futuro das Ciências Contábeis.

Prof. João Wanderley Vilela Garcia – Coordenador da RCiC.

## APRESENTAÇÃO EDIÇÃO

O programa de Graduação e Pós-graduação coloca à disposição de toda a comunidade acadêmica a 5ª Edição da RCiC com o objetivo de compartilhar os trabalhos de docentes-pesquisadores e discentes durante o processo de estudo de formação profissional. Os periódicos revelam reflexões acerca de diferentes “estudos de caso” relacionados à área Contábil.

Além do esforço coletivo desempenhado por essa parceria na tentativa de buscar fatos da realidade social que expressem de forma, mais atual possível, os assuntos abordados nas diferentes disciplinas e respectivas áreas de concentração do curso de Ciências Contábeis.

Nesta Edição agrupam-se cinco artigos científicos com diferentes temáticas, acerca dos procedimentos de gestão, avaliando os processos de planificação das organizações e, ao mesmo tempo apresentar uma discussão sobre a operacionalização técnica da abordagem que evidencia os resultados através de métodos científicos. Apresentamos ainda, um artigo descrito na área da Contabilidade Ambiental, área recentemente estudada, uma vez que ao pensar no aspecto contábil, imediatamente nos remetemos ao ambiente empresarial e a lançamentos contábeis, portanto demonstra outra preocupação de atuação da contabilidade, agora, no aspecto ambiental, por discutir a problemática relacionada aos impactos ambientais provocados pela ação do homem.

Cosmeilson Rodrigues Soares (UFMT/CIC/ROO), Aloisio Rodrigues da Silva (UFMT/CIC/ROO) e Sofia Inés Niveiros (UMT/CIC/ROO) aventurem uma longa pesquisa sobre a Auditoria Ambiental como fator de identificação de danos ao Meio Ambiente e Quantificação de possíveis contingências: uma investigação que contempla uma análise bibliométrica dos artigos publicados na Revista Brasileira de Contabilidade-RBC e Contabilidade & Finanças da USP.

Djonatã Vei (HORUS Faculdade / SC), Mauro Gottardi (HORUS Faculdade / SC) e Alex Fabiano Bertollo Santana (CEULJI/ULBRA/RO) apresentam uma análise da aplicabilidade do orçamento empresarial nos supermercados associados à Associação Comercial e Industrial de Pinhalzinho/SC.

Renildes Oliveira Lucialdo (UFM), Fernando Tadeu Borges (UFMT/FE) e Einstein Lemos Aguiar (UFMT/FAeCC) fazem uma análise sobre a situação financeira e econômica da Prefeitura Municipal de Cuiabá / Mato Grosso (PMC/MT).

Maicon Weippert de oliveira (UFMT), João Wanderley Vilela Garcia (UFMT/FAeCC/CIC) e César Rubens Gonçalves (UFMT/FAeCC/CIC) investigam os

impactos gerados na arrecadação de ICMS no Estado de Mato Grosso promovidos pela mudança na metodologia de tributação contida na Proposta de Emenda Constitucional - PEC nº. 233/2008, em análise no Congresso Nacional sob o título “Cobrança de ICMS no destino: Reflexos da mudança na tributação do ICMS no Estado de Mato Grosso”.

Clébia Ciupak (UFMT/FAeCC/CIC), Felipe Deodato da Silva e Silva (UFMT) e Tássia da Silva Ribeiro Rabelo (UFMT) analisa o sistema de controle interno na área financeira de uma Fundação de apoio, que atua dando suporte na área de ensino, extensão e de pesquisa para uma Instituição Federal de Ensino Superior, enfatizando a importância da implantação de controles nas atividades relacionadas às contas a receber e contas a pagar.

Toda essa diversidade de temas versam sobre procedimento de Gestão, o que ao nosso olhar, contribui para formatação e a sistematização na tomada de decisão das inúmeras situações surgidas no cotidiano dos ambientes organizacionais.

## SUMÁRIO

<b>AUDITORIA AMBIENTAL COMO FATOR DE IDENTIFICAÇÃO DE DANOS AO MEIO AMBIENTE E QUANTIFICAÇÃO DE POSSÍVEIS CONTINGÊNCIAS .....</b>	8
COSMEILSON RODRIGUES SOARES	
ALOISIO RODRIGUES DA SILVA	
SOFIA INÉS NIVEIROS	
<b>ANÁLISE DA APLICABILIDADE DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL NOS SUPERMERCADOS ASSOCIADOS À ASSOCIAÇÃO COMERCIAL E INDUSTRIAL DE PINHALZINHO/SC.....</b>	30
DJONATÃ VEIT	
MAURO GOTTARDI	
ALEX FABIANO BERTOLLO SANTANA	
<b>ANÀLISE SOBRE A SITUAÇÃO FINANCEIRA E ECONÔMICA DA PREFEITURA MUNICIPAL DE CUIABÀ / MATO GROSSO (PMC/MT).....</b>	51
RENILDES O. LUCIARDO	
FERNANDO T. M. BORGES	
EINSTEIN LEMOS DE AGUIAR	
<b>COBRANÇA DE ICMS NO DESTINO: REFLEXOS DA MUDANÇA NA TRIBUTAÇÃO DO ICMS NO ESTADO DE MATO GROSSO.....</b>	70
MAICON WEIPPERT DE OLIVEIRA	
JOÃO WANDERLEY VILELA GARCIA	
CÉSAR RUBENS GONÇALVES	
<b>O CONTROLE INTERNO E SEUS BENEFÍCIOS PARA A GESTÃO FINANCEIRA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA FUNDAÇÃO DE APOIO DA CIDADE DE CUIABÁ/MT. ....</b>	102
TÁSSIA DA SILVA RIBEIRO RABELO	
CLÉBIA CIUPAK,	
FELIPE DEODATO DA SILVA E SILVA	

# AUDITORIA AMBIENTAL COMO FATOR DE IDENTIFICAÇÃO DE DANOS AO MEIO AMBIENTE E QUANTIFICAÇÃO DE POSSÍVEIS CONTINGÊNCIAS

SOARES, Cosmeilson Rodrigues<sup>1</sup>; SILVA, Aloisio Rodrigues da<sup>2</sup>; NIVEIROS, Sofia Inés<sup>3</sup>

## RESUMO

Este artigo enfatiza uma das vertentes da auditoria ambiental e apresenta os resultados da investigação que contemplou uma análise bibliométrica dos artigos publicados pela Revista Brasileira de Contabilidade- RBC e Contabilidade & Finanças da USP, no período compreendido entre 2000 a 2008. O objetivo central desta pesquisa consistiu na evidenciação da importância da auditoria ambiental como processo sistemático de avaliação e identificação dos impactos causados ao meio ambiente e a quantificação de prováveis contingências à luz da viabilização do desenvolvimento sustentável das organizações. Além disso, o estudo buscou identificar a existência de artigos que abordassem essa temática publicada nesses periódicos, a fim de conhecer o estilo e a visão desses pesquisadores acerca área e do conhecimento contábil. Os resultados apontam que a RBC publicou 327 artigos sobre os mais variados assuntos e a revista Contabilidade & Finanças somou 208 artigos publicados durante esses anos. Possibilitou também, a constatação de que durante todo esse tempo, não houve quaisquer tipo de publicação sobre auditoria ambiental, nos dois periódicos, considerados os maiores e melhores do País. Identificou a complexidade, a necessidade e as possibilidades de possíveis estudos de caráter científico, nessa área, da contabilidade, responsável pela avaliação dos processos operacionais e produtivos como forma de assegurar o desenvolvimento das organizações de forma sustentável.

**Palavras chave:** Meio ambiente. Desenvolvimento sustentável. Auditoria ambiental. Análise bibliométrica.

## ABSTRACT

This article focuses on one aspect of the environmental audit and presents the results of research that looked a bibliometric analysis of articles published by the Brazilian Journal of Accounting, Accounting & Finance and RBC USP, in the period from 2000 to 2008. The objective of this research was the importance of disclosure of environmental auditing as a systematic process of evaluation and identification of impacts to the environment and quantification of probable contingencies in light of the viability of sustainable development organizations. In addition, the study sought to identify the existence of papers discussing this topic published in these journals in order to meet the style and vision of these researchers about the area and accounting knowledge. The results indicate

1 Aluno do 5º ano do Curso de Ciências Contábeis da UFMT/ Campus Universitário de Rondonópolis e estagiário em Auditoria junto a Auditoni Auditoria e Consultoria S/S com sede na mesma cidade.

2 Prof. no curso de Ciências Contábeis da UFMT/ Rondonópolis/MT; – Professor Dr. em Contabilidade.

3 Professora no curso de Ciências Contábeis da UFMT / Campus Universitário de Rondonópolis – Doutorado em Engenharia de Produção.

that the RBC has published 327 articles on various subjects and revised Accounting & Finance totaled 208 articles published during these years. It also made possible the realization that all this time, there were not any kind of publication on environmental auditing, in two journals, considered the biggest and best in the country identified the complexity, the need and possibilities for studies of possible scientific, this area of accounting, responsible for the evaluation of operational processes and productive as a way to ensure the development of organizations in a sustainable.

**Keywords:** Environment. Sustainable development. Environmental audit. Bibliometric analysis.

## INTRODUÇÃO

Em virtude das principais atividades desenvolvidas pelas grandes indústrias no mundo inteiro, inclusive no Brasil, como também associadas à grandes mudanças climáticas, e que por sua vez, tem provocado durante anos, constantes desequilíbrios nos recursos disponíveis na natureza, o que dificulta, muitas vezes, o interesse numa ação mais participativa, caracterizando um prejuízo para o sistema ambiental, por conseguinte, um retorno para as empresas sob o olhar da sociedade de sua função social. Dessa maneira, a gestão do meio ambiente passou a ser uma das principais preocupações inerentes ao crescimento econômico, alterando a forma com que as empresas executam suas rotinas, partindo então para uma nova abordagem, a de desenvolvimento sustentável que, visa basicamente não mais comprometer as gerações futuras, no que se refere à oferta de recursos naturais vitais para a sobrevivência da espécie humana.

Impera nesse cenário, o debate acerca do uso adequado do meio ambiente pelas organizações, a fim de que não ofereçam riscos a sobrevivência do homem no futuro. Surge-se, portanto, a auditoria ambiental como um novo paradigma de gestão que passa a ser abordado pela área da auditoria contábil.

Considerando a importância da Auditoria Ambiental para as organizações atualmente, este estudo pretende investigar: sobre o que a comunidade científica, especificamente, em relação aos artigos publicados na Revista Brasileira de Contabilidade, bem como na Revista Contabilidade & Finanças, debateu acerca da Auditoria Ambiental, durante os anos de 2000 a 2008.

Portanto, o objetivo geral deste estudo é fazer uma análise bibliométrica dos artigos publicados nas revistas científicas, caracterizados como objetos de pesquisa, sobre auditoria ambiental, no período de 2000 a 2008. Para a concretização da proposta, foram elaborados três objetivos específicos: primeiro, elaborar uma breve fundamentação teórica sobre os aspectos conceituais no que tange à gestão ambiental, bem como sobre a

auditoria, e, principalmente, as ponderações literárias sobre a auditoria ambiental; Segundo fazer coleta e análise dos dados advindos da Revista Brasileira de Contabilidade – RBC, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, bem como da Revista Contabilidade & Finanças, da Universidade de São Paulo – USP, mediante a aplicação das técnicas de análise bibliométrica, no que concerne a auditoria ambiental, no período de 2000 a 2008; Terceiro, identificar de que forma esta sendo discutida pela comunidade científica das referidas revistas científicas a auditoria ambiental, bem como instigar em outros profissionais da área, novos estudos a respeito deste assunto com novas propostas de trabalhos científicos.

O embasamento teórico do estudo se subdivide em duas partes: a primeira, em fontes bibliográficas de diferentes autores listados ao final desta pesquisa, com a finalidade de solidificar os expostos sobre esta temática. E que pode ser evidenciar pela breve contextualização sobre os aspectos conceituais da auditoria ambiental, uma nova ferramenta que objetiva, essencialmente atestar a fidedignidade de um sistema de gestão ambiental implantado nas organizações, com intuito maior de apresentar ao leitor a relevância que merece ser dado a este novo paradigma de gestão aos tomadores de decisão.

A segunda contempla a própria análise bibliométrica dos artigos publicados na Revista Brasileira de Contabilidade, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, bem como os da Revista Finanças e Contabilidade, da Universidade de São Paulo – USP, no período de 2000 a 2008.

A metodológica adotada é um estudo de caso, com abordagem descritiva, e de enfoque qualitativo, com a intenção de se fazer indagações correspondentes aos objetivos da pesquisa, aos procedimentos mais adequados e responder ao problema central julgado como fatores preponderantes à determinação do método mais propício ao tema a ser abordado.

## **CONTEXTUALIZAÇÃO DA AUDITORIA AMBIENTAL**

O uso equitativo dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente como forma de manter a vida no planeta terra tem sido órbita de debates por todas as nações. Junto com esses fatores surge a necessidade de avaliação e identificação dos danos ao meio ambiente e a quantificação das prováveis contingências decorrentes do desenvolvimento das atividades operacionais e produtivas das mais variados organizações de negócios. Em função disso, conforme Barbiere (2006) surge a expressão

auditoria ambiental como sendo um conjunto de procedimentos de caráter analítico que são aplicados para apurar fatos e eventos prejudiciais ao meio ambiente e apontar as medidas que precisam ser adotadas para evitar contingências passivas e preparar a empresa para receber o Certificado ISO 14.000 – selo meio ambiente.

Nesse sentido, a Comunidade Européia (1992 apud OLIVEIRA et alii 2008, p.116) definiu auditoria ambiental como:

Uma ferramenta de gerência que comprehende a avaliação sistemática, documentada, periódica e objetiva do desempenho de uma organização, do seu sistema de gerência e de equipamentos destinados à proteção do meio ambiente com os seguintes objetivos: facilitar a gerência e controlar suas práticas ambientais; avaliar o cumprimento de políticas ambientais da companhia, incluindo a observância da legislação ambiental existente.

Do exposto pode-se deduzir que a auditoria ambiental se apresenta como fator relevante para assegurar a implantação e gerenciamento de políticas efetivas destinadas ao reparo dos impactos ambientais causados pelas empresas, tendo como consequência a redução de seus índices de poluição. Consolidar o processo da auditoria ambiental no âmbito das organizações de negócios deveria ser preocupação permanente de empresários, industriais, prestadores de serviços, produtores rurais e, principalmente, autoridades governamentais, pois avaliar o passivo ambiental acumulado pelas entidades produtivas direciona novas políticas utilização dos recursos naturais e de redução dos níveis de poluição do planeta.

As agressões ao meio ambiente ocorrem e óbvias da exploração de atividades operacionais de natureza variadas, como, por exemplo:

- a) Danos aos oceanos provocados por vazamentos e óleos de navios petroleiros e avarias em plataformas de petróleo;
- b) Poluição do ar por emissões de gases poluentes, por parte das atividades industriais dos mais variados ramos de atividades;
- c) Contaminação dos lençóis freáticos provocada pelo mau uso da terra, desmatamentos desordenados, aplicações de herbicidas, fungicidas e tantos outros produtos de combate às pragas inerentes às atividades agropecuárias;
- d) Poluição dos rios e lagos por falta de tratamentos dos esgotos e lixos produzidos nas grandes cidades.

O diagnóstico dessas agressões ambientais, a identificação e a orientação das políticas operacionais das organizações a fim de minimizá-las constituem as razões para a realização da auditoria ambiental, de forma ampla em todos os segmentos econômicos

e sociais. Além disso, a identificação dos passivos ambientais apontará o volume de investimentos que necessitam ser realizados para assegurar o desenvolvimento sustentável das organizações tornando-se mais eficazes às determinações legais e controle dos impactos ambientais, uma vez que os recursos naturais são finitos.

Nessa perspectiva, vale ressaltar a visão de Ferreira (2003, p. 89) sobre alguns fatos que antecederam a origem da auditoria ambiental:

A auditoria, para atender à necessidade de informação sobre as empresas, começou a desenvolver estudos, principalmente com base em fato ocorrido na Índia com a empresa Union Carbide, cuja tragédia resultou em centenas de mortes devido ao vazamento de gases. As ações da empresa despencaram nas Bolsas de Valores, inclusive porque as famílias afetadas pela desgraça deveriam ser indenizadas, o que levou à venda da empresa por um valor substancialmente menor do que ela valia antes do acidente. Mais recentemente, tragédia parecida aconteceu no Alaska (EUA), com o vazamento de óleo no mar, provocado pela empresa Exxon. Também neste caso, o impacto foi sentido no preço das ações.

Desse modo, torna-se evidente a relevância da adoção de uma auditoria ambiental, sobretudo as organizações de capital aberto, com ações disponíveis em bolsas de valores, dado o aumento das exigências por parte dos acionistas, pois qualquer incidente ambiental poderá provocar desvalorizações de seus investimentos. Além disso, nota-se a preferência do consumidor pela demanda de produtos e serviços ecologicamente corretos e por esse motivo qualquer acidente ambiental envolvendo uma determinada entidade empresarial poderá fazer com que o preço de seus produtos despenque e inviabilize seu crescimento e desenvolvimento.

Essa tendência de uma maior preocupação com a aquisição de produtos “verdes” pelos consumidores torna-se ainda mais perceptível ao se descrever as opiniões de Andrade; Tachizawa e Carvalho (2002, p. 06) que afirmam:

Em função das exigências da sociedade, feitas por parte das organizações, de um posicionamento mais adequado e responsável, no sentido de minimizar a diferença verificada entre os resultados econômicos e sociais, bem como da preocupação ecológica, que tem ganhado destaque significativo, e em face da sua relevância para a qualidade de vida das populações, tem-se exigido das empresas um novo posicionamento em sua interação com o meio ambiente.

Constata-se uma mudança de comportamento dos consumidores, sobretudo no que diz respeito às práticas de políticas de gestão sócio-ambientais por parte das organizações, demonstrando uma posição contrária àquelas que não considerarem a gestão do meio ambiente como parte integrante de suas rotinas administrativas.

Assim, pode-se inferir que a auditoria ambiental se constitui numa nova metodologia de trabalho de verificação sistemática que avalia as políticas de gestão dos negócios com o intuito de descobrir alternativas que auxilie na indicação de insumos e produtos que sejam menos agressivos ao meio ambiente.

Nesse sentido, enfatizam-se as observações realizadas por Barbiere (2006, p. 189):

No início, as auditorias ambientais buscavam basicamente assegurar a adequação das empresas às leis ambientais dentro de uma postura defensiva, ou seja, elas procuravam identificar possíveis problemas relacionados com multas, indenizações e outras penalidades ou restrições contidas nas diversas leis federais, estaduais e locais. Muitas organizações começaram a realizar auditorias voluntárias e os órgãos governamentais passaram a estimular tal prática.

As discussões até aqui feitas e apresentadas apontam para uma evolução da concepção do real significado e campo de abrangência da auditoria ambiental. Essas discussões e afirmações permitem dizer que a auditoria ambiental é um processo sistemático que objetiva coletar e avaliar evidências de como a entidade examinada está em relação às questões ambientais.

## **1.2 Objetivos e Classificação da Auditoria Ambiental Quanto ao Tipo**

A busca de um diagnóstico instantâneo de que o processo produtivo nas organizações vem sendo executado em conformidade com as condições ambientais e de que as oportunidades de melhoria possíveis são aproveitadas constituem papéis fundamentais da auditoria ambiental. Segundo esse raciocínio, pode-se afirmar que as auditorias ambientais têm vários objetivos, dentre os quais é oportuno destacar aqueles destacados por Andrade, Tachizawa e Carvalho (2002, p. 06):

Os principais objetivos de uma auditoria ambiental são:

- a) permitir a investigação sistemática dos programas de controle ambiental de uma empresa;
- b) auxiliar na identificação de situações potenciais de problemas ambientais;
- c) verificar se a operação industrial está em conformidade com as normas / padrões legais e também com padrões mais perigosos definidos pela empresa.

Assim, observa-se que a verificação da pertinência dos programas de controle ambiental, a identificação de pontos fortes e fracos da organização com relação ao meio ambiente e, segundo as políticas estabelecidas pela própria empresa constitui os propósitos essenciais das auditorias ambientais. A adoção espontânea da auditoria ambiental pelas organizações, principalmente, industriais se justifica pelo fato de que esta

área constitui um poderoso instrumento de gestão ambiental. A realização da auditoria ambiental possibilita a avaliação do grau dos impactos ambientais e aponta as medidas necessárias para reduzir os danos, uma vez que tais elementos abordados são tidos como os principais “gargalos” ao desenvolvimento das atividades, sobretudo das agroindústrias, que possuem a característica de serem atividades extremamente impactantes ao meio ambiente.

Existem diferentes formas para se classificar a auditoria ambiental e um ervaçal de terminologias que são utilizadas para descrever cada uma dessas modalidades. Quanto ao tipo, a auditoria ambiental pode ser classificada, conforme segue:

- a) auditoria de conformidade (compliance);
- b) auditoria de desempenho ambiental (análise crítica ambiental);
- c) due diligence (auditoria para aquisição, fusão e alienação);
- d) auditoria de desperdícios e emissões (fase I);
- e) auditoria pós-accidente (fase II);
- f) auditoria de fornecedor (aplicabilidade – segunda parte).

Na tabela I, abaixo, são apresentados esses tipos de auditoria, seus respectivos objetivos e instrumentos de referência.

**Tabela 1**  
Tipos, objetivos e instrumentos de referência de auditorias ambientais.

**ALGUNS TIPOS DE AUDITORIAS AMBIENTAIS**

<b>TIPO</b>	<b>OBJETIVOS</b>	<b>PRINCIPAIS INSTRUMENTOS DE REFERÊNCIA</b>
Auditoria de Conformidade (compliance)	Verificar o grau de conformidade com a legislação ambiental.	Legislação ambiental Licenças e processos de licenciamentos Termos de ajustamento
Auditoria de Desempenho Ambiental (análise crítica ambiental)	Avaliar o desempenho de unidades produtivas em relação à geração de poluentes e ao consumo de energia e materiais, bem como aos objetivos definidos pela organização.	Legislação ambiental Acordos voluntários subscritos Normas técnicas Normas da própria organização
Due Diligence (auditoria para aquisição, fusão e alienação)	Verificação das responsabilidades de uma empresa perante acionistas,	Legislação ambiental, trabalhista, societária, tributária, civil, comercial etc.

	credores, fornecedores, clientes, governos, etc.	Contrato social, acordos com acionistas e empréstimos.  Títulos de propriedade e certidões negativas.
Auditoria de Desperdícios e de Emissões (auditoria de fase I)	Avaliar as perdas e seus impactos ambientais e econômicos com vistas às melhorias em processos ou equipamentos específicos.	Legislação ambiental  Normas técnicas  Fluxogramas e rotinas operacionais  Códigos e práticas do setor
Auditoria a ser feita Pós-accidente (auditoria de fase II)	Verificar as causas do acidente, identificar as responsabilidades e avaliar danos.	Legislação ambiental e trabalhista  Acordos voluntários subscritos  Normas técnicas  Plano de emergência  Normas de organização e programas de treinamento
Auditoria de Fornecedor (exame de aplicabilidade 2 <sup>a</sup> parte)	Avaliar o desempenho de fornecedores atuais e selecionar novos. Selecionar fornecedores para projetos conjuntos.	Legislação ambiental  Acordos voluntários subscritos  Normas técnicas  Normas da própria empresa  Demonstrativos contábeis dos fornecedores  Licenças, certificações e premiações
Auditoria de Sistema de Gestão Ambiental (auditoria para certificação ISO 14001)	Avaliar o desempenho do Sistema de Gestão Ambiental, seu grau de conformidade com os requisitos da norma utilizada e se está de acordo com a política da empresa.	Normas que especificam os requisitos do SGA (ISSO 14001, Emas etc.)  Documentos e registros do SGA  Critérios de auditoria do SGA

Fonte: Barbiere, (2006, p. 191), adaptado pelos autores.

Diante do exposto, pode-se inferir que a auditoria ambiental compreende várias facetas, as quais a torna mais que uma mera expressão da gestão ambiental, mas também uma ferramenta capaz de detectar problemas e oportunidades em áreas específicas,

promovendo análises profundas que visam descobrir, averiguar e apurar os fenômenos que geram impactos ambientais das mais variadas proporções que se possa imaginar.

Além disso, a auditoria ambiental aponta os caminhos a serem trilhados pela organização auditada, a fim de promover o desenvolvimento de suas atividades de forma sustentável.

Concernente aos objetivos específicos de um processo de auditoria ambiental levado a efeito em uma organização e baseando-se nas deficiências e oportunidades diagnosticadas nas diferentes áreas examinadas se podem dizer, conforme afirma *ibid* (2006, p. 193) que o seu foco compreende:

- (a) fontes de poluição e medidas de controle e prevenção;
- (b) uso de energia e água e medidas de economia;
- (c) processos de produção e distribuição;
- (d) pesquisas e desenvolvimento de produtos;
- (e) uso, armazenagem, manuseio e transporte de produtos controlados;
- (f) subprodutos e desperdícios;
- (g) estações de tratamento de águas residuárias;
- (h) sítios contaminados;
- (i) reformas e manutenções de prédios e instalações;
- (j) panes, acidentes e medidas de emergência e mitigação;
- (k) saúde ocupacional e segurança do trabalho.

Nota-se que o campo de aplicação da auditoria ambiental é amplo, isto é, abrange deste um setor específico até aos mais variados e complexos setores operacionais e técnicos. O processo de auditoria ambiental pode ser utilizado como fator de redução de custos através da recomendação de adoção de simples atitude como, por exemplo, diminuir os desperdícios com o uso inadequado de energia elétrica, muitas vezes, resultantes da falta de manutenção das instalações, pela conscientização à sua economia de consumo. Outra medida eficaz é a adoção de políticas de reutilização da água, mediante a criação das estações de tratamento entre outros.

Conforme discutido, pode-se dizer que o campo de aplicação e os objetivos da auditoria ambiental são amplos e sua relevância pode ser comparada com a própria necessidade de preservação do meio ambiente, assim como a de promover o desenvolvimento e o crescimento da economia e das empresas de forma sustentada.

### **1.3 Fases de um Processo de Auditoria Ambiental**

Da mesma forma como para outros tipos de auditoria, o processo de auditoria ambiental compreende quatro etapas fundamentais que são: o planejamento dos exames, a preparação ou programação das verificações, a execução propriamente dita e a elaboração do relatório final dos auditores.

A primeira fase, ou seja, planejamento da auditoria compreende a definição de estratégias de trabalho que possibilitaram a execução das verificações dentro de um padrão de qualidade definido pela equipe de auditores e esperados pelos usuários internos e externos.

Nesta etapa são estabelecidos os objetivos e a abrangência dos exames que serão executados, os procedimentos a serem seguidos e os recursos necessários.

Na segundo fase, ou seja, preparação ou programação das verificações é definida a equipe de auditores, necessária para a execução dos exames, estudo preliminar da documentação, legislação aplicável e normas relacionadas às atividades das empresas, objeto da auditoria, elaboração e adaptação do programa de trabalho, incluindo treinamento da equipe de auditores.

Com relação à terceira fase, ou seja, a execução da auditoria propriamente dita se inicia com uma reunião de abertura dos trabalhos, coleta de evidências (provas) suficientes e competentes para a formulação da opinião de auditoria e se encerra com a apresentação dos resultados em reunião da equipe responsável pelo processo de auditoria.

Por fim, a quarta fase, ou seja, a elaboração do relatório final compreende o relato dos resultados alcançados, definição do formato e como os achados serão apresentados juntamente com as recomendações e/ou sugestões de melhorias a serem aplicadas.

Nesse sentido, Campos e Lerípíio (2009, p.24) apresentam um quadro no qual retratam o local, etapa e atividades de uma auditoria ambiental, conforme pode ser visualizado:

LOCAL	ETAPA	ATIVIDADES
Atividades prévias (fora das instalações)	PLANEJAMENTO DA AUDITORIA	Definição dos objetivos e escopo; Definição dos critérios; Definição dos recursos necessários;
Atividades prévias (fora das instalações)	PREPARAÇÃO DA AUDITORIA	Definição da equipe auditoria; Análise preliminar de documentos; Plano de auditoria; Elaboração/adaptação dos instrumentos de trabalho; Estudo da legislação/normas;

Atividades nas instalações	EXECUÇÃO DA AUDITORIA	Reunião de abertura; Coleta e avaliação das evidências; Constatações; Reunião de encerramento e apresentação dos resultados;
Atividades pós-auditória (dentro e/ou fora das instalações)	ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO FINAL	Conteúdo, formato e distribuição do relatório; Plano de ação (quando acordado no escopo).

**Quadro 1** – Etapas e atividades de uma auditoria ambiental

Fonte: Campos e Leripio (2009, p.24)

Outras organizações internacionais trouxeram contribuições significativas para a melhor sistematização de um processo de auditoria ambiental, conforme pode ser lido nas afirmações que Barbiere (2006, p.195) apresenta:

Contra essa proliferação de modalidades de auditorias e da confusão decorrente do amplo espectro de objetivos e, consequentemente, de procedimentos, algumas entidades públicas e privadas procuram clarificar o seu entendimento e orientar a sua prática. Essa preocupação ocorre de modo mais intenso ao final da década de 1980. Nos Estados Unidos, a Environmental Protection Agency (Usepa) estabeleceu em 1986 uma política de auditoria ambiental, procurando valorizar esse instrumento e retomar seu caráter inicial associado ao cumprimento de requisitos legais. Porém, foi a International Chamber of Commerce<sup>1</sup> (ICC) que empreendeu uma verdadeira cruzada para valorizar a auditoria ambiental e estabelecer orientações para sua elaboração.

Com isso, constata-se que a ICC foi responsável pela valorização da auditoria do meio ambiente, assim como pelo estabelecimento de que são utilizados como referências para as verificações desenvolvidas nesta área do conhecimento. Muitos são os assuntos relevantes que merecem ser analisados numa pesquisa desta natureza. Como foi exposto anteriormente, este artigo tem como principal foco apresentar os resultados das investigações realizadas nos dois principais periódicos da área contábil, publicados no Brasil no período compreendido entre 2000 a 2008, apresentado nos tópicos a seguir.

## 2 TRAJETÓRIA METODOLÓGICA DA INVESTIGAÇÃO REALIZADA

Esta pesquisa caracteriza-se como um estudo de caráter descritivo, qualitativo. Utiliza-se de fontes biográficas e de técnicas de análise bibliométrica, com a finalidade de identificar os artigos publicados pelas referidas revistas, selecionadas para análise no

<sup>1</sup> Câmara Internacional do Comércio.

período de 2000 a 2008. Assim, a descrição metodológica da pesquisa está dividida em 03 partes: (i) trajetória da pesquisa, (ii) procedimentos utilizados para a análise bibliométrica e (iii) delimitação do campo de estudo.

## 2.1 Trajetória da pesquisa

Inicialmente, são listados os artigos científicos publicados pela Revista Brasileira de Contabilidade, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, bem como pela Revista Contabilidade & Finanças, da Universidade de São Paulo – USP, entre os anos de 2000 a 2008, sobre assuntos relacionados à auditoria ambiental. Adotou-se o estudo bibliométrico que, por sua vez, analisa o comportamento e o estilo de autores na descrição de estudos científicos.

Segundo a visão de Vanti (2002, p. 152), possui o seguinte significado:

Bibliometria refere-se à utilização de análises quantitativas, estatísticas e de visualização de dados não só para mapear a estrutura do conhecimento de um campo científico, mas também como ferramenta primária para análise do comportamento dos pesquisadores em suas decisões na construção desse conhecimento.

Com isso, verifica-se a relevância da adoção desse instrumento, uma vez que com este tipo de metodologia, torna-se possível organizar a estrutura do conhecimento científico, por meio de análises quantitativas e estatísticas, bem como possibilita a observação do modo com que os pesquisadores tomam suas decisões quando do desenvolvimento de determinado campo do saber humano. Por outro lado, visando enriquecer a discussão, vale ressaltar o que diz Araujo (2006, p. 13) sobre tal ferramenta, ao afirmar que “A bibliometria é marcada desde a sua origem por uma dupla preocupação: a análise da produção científica e a busca de benefícios práticos imediatos para bibliotecas”.

Diante disso, constata-se que as características da análise bibliométrica são adequadas à pesquisa desenvolvida durante todo o transcorrer deste estudo.

Contudo, em se tratando da última categoria do tipo de pesquisa metodológica, isto é, da abordagem do problema, ela não pode ser considerada como quantitativa, pois de acordo com as argumentações de Richardson (1999, apud BEUREN, 2006, p. 92), a abordagem quantitativa:

Caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

Constata-se, portanto, que a verificação quantitativa é mais simples em termos de aprofundamento, preocupando-se mais com os acontecimentos globais, sendo que o modo pelo qual ela deve ser conduzida não permite qualquer tipo de interferência por parte do pesquisador. É por isso que Beuren (2006, p.93) destaca: “[...] a abordagem quantitativa é frequentemente aplicada nos estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação da causalidade entre fenômenos”.

Os esclarecimentos sobre a abordagem quantitativa permitem com segurança dizer que a investigação realizada se enquadra dentro das concepções do método qualitativo. A respeito deste último Vianna (2001, p. 122) afirma:

Na pesquisa qualitativa você analisará cada situação a partir de dados descritivos, buscando identificar relações, causas, efeitos, consequências, opiniões, significados, categorias e outros aspectos considerados necessários à compreensão da realidade estudada e que, geralmente, envolve múltiplos aspectos.

Dessa maneira, pode-se mencionar que a pesquisa qualitativa exige maior atenção por parte do pesquisador, pois utilizar dados qualitativos, envolve uma variedade de procedimentos, bem como maior especificidade no tratamento dos mesmos, além da possibilidade dele interferir inclusive na coleta e tratamento dos dados, marcando neste ponto a principal distinção deste método em relação ao método quantitativo.

É oportuno ressaltar que para a realização desta pesquisa, inicialmente, realizou-se uma breve revisão de literatura a respeito da auditoria ambiental. Em seguida, foram cumpridas outras etapas fundamentais para a consecução dos objetos propostos, ou seja, levantamentos de dados através da análise bibliométrica dos artigos publicados nas referidas revistas científicas, já destacadas anteriormente para o período destacado. Na fase de análise documental foram necessárias as consultas aos sites do Conselho Federal de Contabilidade e da Universidade de São Paulo, respectivamente, para subsidiar a coleta de dados necessários aos propósitos do estudo.

## 2.2 Procedimentos utilizados para a análise bibliométrica

Os dados coletados foram sistematizados utilizando-se do software da Microsoft denominado “Excel”. Os resultados apurados permitiram a preparação de planilhas e gráficos que evidenciam e facilitam sua análise e interpretação.

## 2.3 Delimitação do estudo

Inicialmente, o âmbito desta investigação seria o das revistas de contabilidade, publicada no território nacional, porém os fatores tempo e recursos financeiros fez surgir a necessidade de delimitação, optou então pelos artigos publicados nas seguintes revistas:

a) Revista Brasileira de Contabilidade – RBC, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e b) Revista Contabilidade & Finanças, da Universidade de São Paulo – USP. O período analisado foi de 2000 a 2008, objetivando a identificação da produção científica sobre auditoria ambiental.

### 3 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Esta parte reserva-se a apresentação dos resultados da pesquisa referente à análise bibliométrica das publicações dos referidos periódicos, período ora investigado.

#### 3.1 Análise bibliométrica das publicações na RBC/CFC: período de 2000 a 2008.

A amostra está definida por acessibilidade, coincidindo com o período em que alguns dos professores do Departamento de Ciências Contábeis da UFMT, campus de Rondonópolis, possuíam assinatura da Revista Brasileira de Contabilidade (RBC). Este periódico foi distribuído 06 (seis) vezes por ano, apresentando periodicidade bimestral.

Assim, foram realizadas análises das revistas do período amostral de 2000 a 2008. Foram coletadas e analisadas várias publicações, que se iniciaram desde o número 121 (cento e vinte e um) até o número 174 (cento e setenta e quatro), totalizando 327 (trezentos e vinte e sete) artigos publicados, distribuídos em 54 (cinquenta e quatro) fascículos, gerando em média aproximadamente, 06(seis) artigos por edição, apresentando assim uma média aproximada de 36(trinta e seis) artigos por ano.

Doravante a isso, conforme a tabela 2, exposta abaixo, verificou-se uma redução no número de publicações no ano, talvez devido ao fato de que tenha sido uma exigência da própria equipe de editoração da revista em limitar para no máximo 5 (cinco) artigos bimestrais, ou seja, uma edição publicada a cada dois meses.

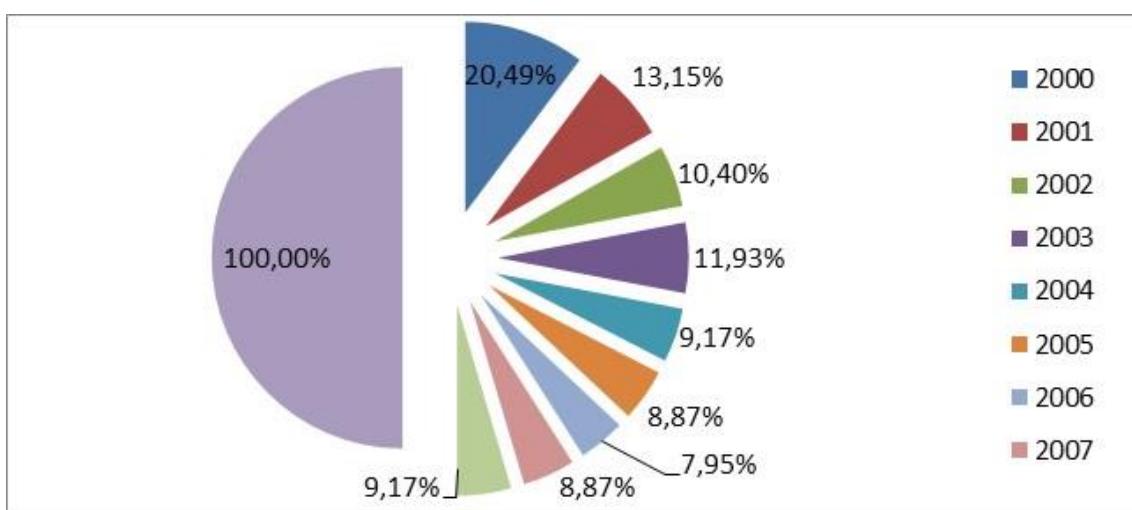
**Tabela 2**  
Quantidade de artigos por edição/ano da RBC

ANO	EDIÇÕES						F	TOTAL
	1 <sup>a</sup>	2 <sup>a</sup>	3 <sup>a</sup>	4 <sup>a</sup>	5 <sup>a</sup>	6 <sup>a</sup>		
<b>2000</b>	13	11	12	10	13	8	67	<b>20,49</b>
<b>2001</b>	9	7	7	7	7	6	43	<b>13,15</b>
<b>2002</b>	6	7	6	6	4	5	34	<b>10,40</b>
<b>2003</b>	6	7	8	7	6	5	39	<b>11,93</b>
<b>2004</b>	5	5	5	5	5	5	30	<b>9,17</b>
<b>2005</b>	5	5	4	5	5	5	29	<b>8,87</b>
<b>2006</b>	4	5	4	4	4	5	26	<b>7,95</b>
<b>2007</b>	4	5	5	5	5	5	29	<b>8,87</b>
<b>2008</b>	5	5	5	5	5	5	30	<b>9,17</b>
<b>TOTAL</b>	<b>57</b>	<b>57</b>	<b>56</b>	<b>54</b>	<b>54</b>	<b>49</b>	<b>327</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Elaborado pelo autor, (2009), adaptado pela RBC.

Nessa mesma linha de raciocínio, definindo-se o ano de 2000 como ano base para análise, se comparado com o ano de 2008, denotou-se uma diminuição de mais da metade de artigos publicados, isto é, de 67 para 30, respectivamente, gerando uma diferença de 37 artigos que deixaram de ser publicados.

Com relação ao montante de artigos publicados dentro dos anos cogitados para análise, 327 em termos percentuais, a representatividade maior foi verificada no ano de 2000, com 20,49%, sendo que a menor participação do total foi a de 2006, com apenas 7,95%. Tal análise pode ser reafirmada observando-se o gráfico 1, que trata da análise da evolução quantitativa dos artigos gerados no período separado para análise, ou seja, desde o ano de 2000 até 2008.



**Gráfico 1 – Análise da evolução quantitativa dos artigos publicados pela RBC**

Fonte: Elaborado pelo autor, (2009), adaptado pela RBC.

Assim, imputa dizer que muitas possibilidades poderiam ser levantadas para justificar a redução no volume de publicações na referida revista, sendo que, uma delas seria uma provável migração dos pesquisadores da área contábil para outros periódicos ou até mesmo eventos.

Paralelamente, tendo vistas à consecução dos objetivos da pesquisa, na tabela 4, registram-se algumas das principais áreas temáticas dos artigos publicados pela RBC/CFC, desde o ano de 2000 até 2008, dando maior relevância à observância de quaisquer assuntos que fosse relacionado especificamente com a Auditoria Ambiental, assim como constando temas das seguintes áreas: Auditoria Ambiental, Auditoria, Balanço Social e suas vertentes, Ética Profissional e, por fim, Responsabilidade Social.

**Tabela 3**  
Algumas áreas temáticas dos artigos da RBC

ÁREA TEMÁTICA	EDIÇÕES										TOTAL	
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	F	%	
Auditoria Ambiental	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>0,00</b>
Auditoria	3	1	1	3	3	1	3	3	0	18	<b>33,33</b>	
Balanço Social e vertentes	2	4	4	0	1	4	3	1	0	19	<b>35,19</b>	
Ética Profissional	2	0	0	0	4	0	1	2	1	10	<b>18,52</b>	
Responsabilidade Social	0	2	1	0	2	2	0	0	0	7	<b>12,96</b>	
<b>TOTAL</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>6</b>	<b>3</b>	<b>10</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>6</b>	<b>1</b>	<b>54</b>	<b>100,00</b>	

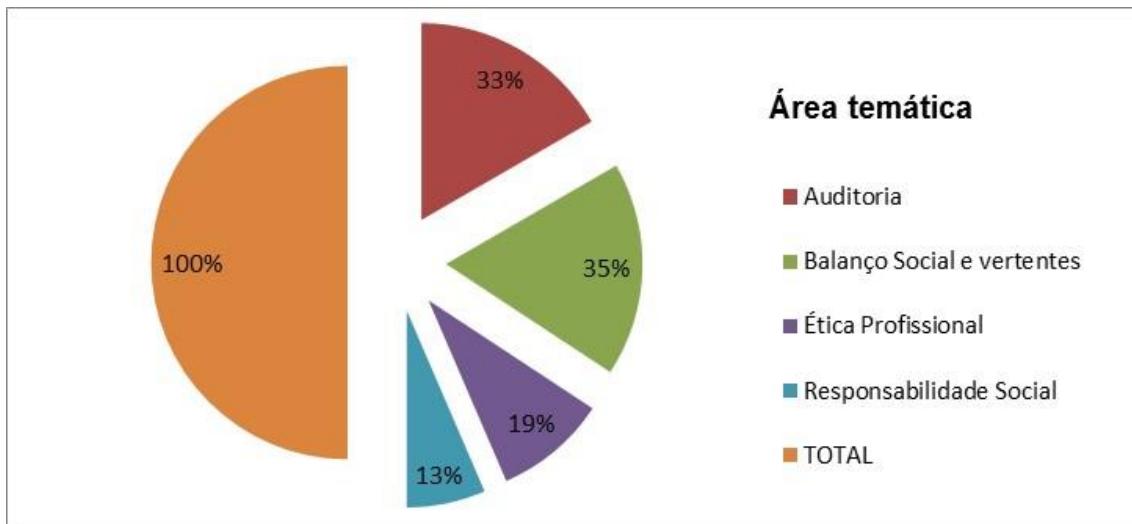
Fonte: Elaborado pelos autores, (2009)

Com relação à área temática ficou evidente que não foi registrada nenhuma publicação de artigos relacionados à auditoria ambiental. Isso evidencia a falta de iniciativa por parte de alguns pesquisadores relacionados à área contábil pertencente à comunidade científica em tratar de um assunto que cada vez mais vem se tornando uma constante em face das sucessivas mudanças ocorridas no cenário econômico mundial, voltando-se mais para o desenvolvimento sustentável.

No entanto, em relação às áreas temáticas, nota-se que a produção científica no campo da auditoria apresenta considerável volume de artigos publicados, um total de 18 (dezoito) publicações, o que representa 38% (trinta e oito por cento) do total publicado no período considerado.

Por outro lado, o Balanço Social e suas vertentes representam cerca de 40% das produções científicas publicadas naquele período pela RBC/CFC.

Para facilitar uma melhor visualização e leitura evidencia-se no gráfico 2, logo abaixo, o percentual de participação de cada área temática das publicações realizadas naquele período na RBC/CFC.



**Gráfico 2** – Percentual de participação das áreas temáticas em relação ao total na RBC

Fonte: Elaborado pelo autor, (2009), adaptado pela RBC.

Os resultados até aqui evidenciados mostram que apesar da auditoria ambiental ter sua origem na década de 1970, nos Estados Unidos, os pesquisadores da área contábil, no Brasil, ainda não tomaram consciência de sua relevância e benefícios obtidos com a sua aplicação nas organizações.

### **3.2 Análise bibliométrica das publicações da Revista Contabilidade & Finanças da USP, no período de 2000 a 2008**

O levantamento dos dados das publicações da revista “Contabilidade e Finanças”, da Universidade de São Paulo, cuja amostra foi definida por acessibilidade por meio da internet, no site da referida universidade. Os dados das publicações estão disponíveis, sem a identificação dos autores, mas contendo os títulos dos artigos, o que consubstancia as informações necessárias, tendo em vista a consecução dos objetos deste estudo.

Foram analisados os títulos das revistas do período amostral de 2000 a 2008, utilizando-se as técnicas de análise bibliométrica, das revistas número 23 (vinte e três) até a de número 48 (quarenta e oito), totalizando, portanto, 26 (vinte e seis) edições com publicações de 208 (duzentos e oito) artigos, em 27 (vinte e sete) fascículos, consideradas as edições especiais.

Essa produtividade gera aproximadamente 08 (oito) artigos por edição e 23 (vinte e três) por ano. A tabela 5, abaixo evidenciada, revela aumento significativo no volume de suas publicações, especialmente, nos anos de 2003, 2004, 2006 e 2007, justificado em função de edições especiais que foram publicadas nesses exercícios. Para que não pairam dúvidas, entendeu-se oportuno esclarecer que no ano de 2000, a edição

da referida revista científica era semestral. Já nos anos subsequentes, as publicações passaram a ser quadrimestral.

**Tabela 4**

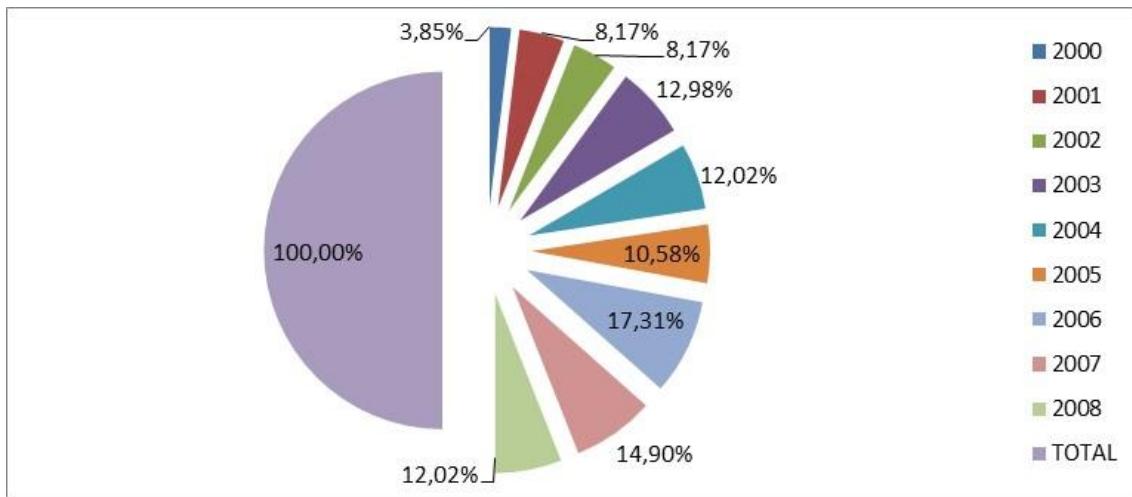
Quantidade de artigos por edição/ano da Revista Contabilidade & Finanças da USP

ANO	EDIÇÕES			TOTAL	
	1 <sup>a</sup>	2 <sup>a</sup>	3 <sup>a</sup>	F	%
<b>2000</b>	04	04	00	08	<b>3,85</b>
<b>2001</b>	05	05	07	17	<b>8,17</b>
<b>2002</b>	06	05	06	17	<b>8,17</b>
<b>2003</b>	07	07	13	27	<b>12,98</b>
<b>2004</b>	06	14	05	25	<b>12,02</b>
<b>2005</b>	07	07	08	22	<b>10,58</b>
<b>2006</b>	07	07	22	36	<b>17,31</b>
<b>2007</b>	07	16	08	31	<b>14,90</b>
<b>2008</b>	07	09	09	25	<b>12,02</b>
<b>TOTAL</b>	<b>56</b>	<b>74</b>	<b>78</b>	<b>208</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Elaborado pelos autores, (2009)

Analizando os dados evidenciados na tabela anterior, pode ser observado o ano em que mais se publicou o maior número de artigos, ou seja, 36 (trinta e seis) representando, portanto, 17,31% do total. Em contrapartida, o ano de 2000 representou o menor índice de publicações, somando apenas 08 (oito) artigos que representam 3,85% da totalidade publicada.

Para facilitar a visualização, elaborou-se o gráfico 3 que mostra a evolução da revista em termos de percentual para cada ano, em relação ao total de publicações do período abrangido.



**Gráfico 3** – Evolução percentual dos artigos publicados pela Revista Contabilidade & Finanças/USP

Fonte: Elaborado pelos autores, (2009).

A consecução dos objetivos desta investigação realizada sugeriu a organização dos artigos publicados pela Revista Contabilidade & Finanças/USP nas mesmas áreas temáticas adotadas para estudo dos dados da revista RBC/CFC, isso para que fosse possível a realização da análise bibliométrica das produções científicas devidamente publicadas pelo referido periódico.

Os resultados dessa organização podem ser mais facilmente visualizados na tabela 5 abaixo apresentada.

**Tabela 5**

Algumas áreas temáticas dos artigos da Revista Contabilidade & Finanças da USP

ÁREA TEMÁTICA	EDIÇÕES										TOTAL	
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	F	%	
Auditoria Ambiental	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,00	
Auditoria	0	0	1	2	3	1	2	1	3	13	61,90	
Balanço Social e vertentes	0	1	1	0	2	0	0	1	0	5	23,81	
Ética Profissional	0	0	0	0	0	0	0	2	0	2	9,52	
Responsabilidade Social	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	4,76	
<b>TOTAL</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>21</b>	<b>100,00</b>	

Fonte: Elaborado pelos autores, (2009).

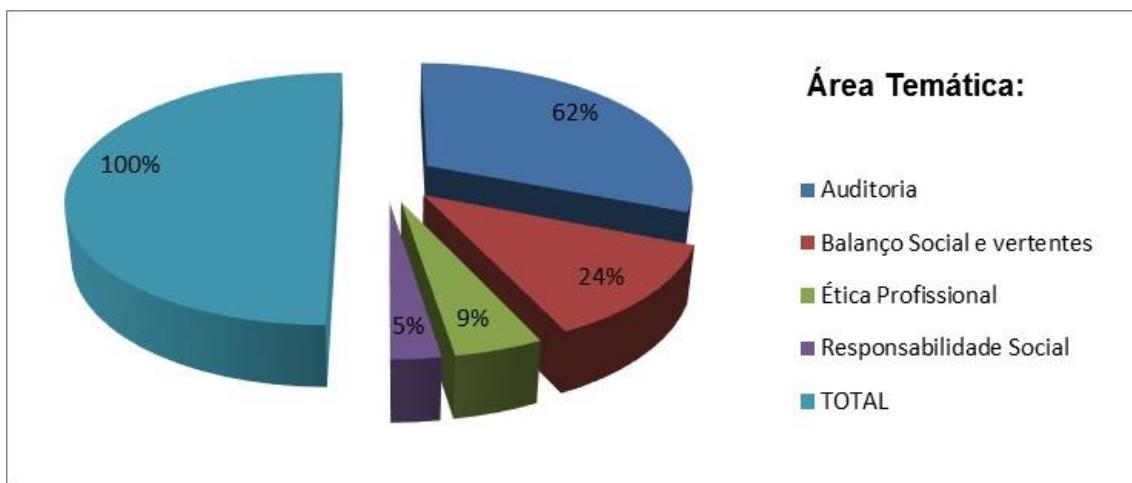
Observa-se, portanto, que dos 208 artigos publicados no periódico em análise, apenas 21 (vinte e um) estão relacionados com as áreas temáticas escolhidas para análise. Destes, nenhum dos artigos publicados versou sobre auditoria ambiental.

Entretanto, há que se ressaltar que a temática sobre auditoria propriamente dita, superou as demais áreas, com 61,90% da totalidade dos artigos publicados dentro do rol das temáticas definidas na tabela acima.

Mais uma vez, o estudo revela que o assunto auditoria ambiental, em que pese a sua relevância para o cenário econômico, político e social, principalmente, no âmbito das grandes empresas que são os maiores poluidores do planeta, ainda não recebem atenção dos pesquisadores brasileiros.

Por outro lado, o tema Balanço Social e suas vertentes, considerando-se o rol das temáticas selecionadas para análise contribuiu com a produção de 05 (cinco) artigos, ou seja, com 24%. As demais áreas somaram juntas aproximadamente 14% do total.

Assim, para facilitar o entendimento da discussão auferida em torno dos dados evidenciados pela amostra, o gráfico 04, que trata do percentual de participação de cada área temática em relação ao seu total, visa demonstrar de um modo mais simplificado os principais itens resultantes da análise, conforme se observa.



**Gráfico 4** – Participação de cada área temática em relação ao total das áreas selecionadas na Revista Contabilidade & Finanças/USP

Fonte: Elaborado pelos autores, (2009)

Enfim, diante do que foi exposto constatou-se que a auditoria ambiental, apesar das vantagens e evoluções apresentadas nas últimas décadas, ainda é um assunto que necessita ser objeto de estudos e investigações por parte de estudiosos e pesquisadores, isso se evidencia pela ausência de publicações sobre esse assunto.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa concentrou sua atenção na investigação da existência ou não de publicações de artigos concernentes à auditoria ambiental, considerada uma metodologia nova, cujas características marcantes desse paradigma é manter um processo investigativo

dos programas de controle ambiental, bem como, identificar situações de riscos, que poderiam acarretar desastres ao meio ambiente e consequentemente prejuízos financeiros à companhia.

Constatou-se que a auditoria ambiental está em franco desenvolvimento no Brasil e que se apresenta como uma ferramenta de múltiplas funções e inúmeros benefícios para as empresas, sociedade e meio ambiente. Um processo de auditoria ambiental bem conduzido e sistematizado pode auxiliar as empresas na detecção de problemas ambientais pontuais e futuros, mas, também, se apresenta como uma tecnologia capaz de identificar oportunidades de redução de custos e com isso aumentar a riqueza das organizações.

As verificações realizadas pela auditoria ambiental podem identificar previamente problemas que podem gerar impactos ambientais futuros e inaceitáveis e, com isso, permitir adoção de políticas que visem eliminar, senão pelo menos, minimizarem tais impactos, o que evitaria o surgimento de passivos ambientais.

Diante das descobertas evidenciadas inquieta-nos para uma atitude sugestiva de promover possíveis questionamentos para os demais estudiosos da área de concentração. Recomenda-se, portanto que sejam feitas algumas considerações, a saber: Os pesquisadores, de alguma forma, devem buscar desenvolver uma atitude mais crítica em relação aos estudos dos aspectos ambientais, para isso devem esforçar-se na divulgação desta nova tecnologia contábil, no sentido produzir artigos, dissertações, teses e pesquisas sobre a temática da auditoria ambiental;

- a) As empresas devem rever o seu papel social e ser promotora da prática da auditoria ambiental como uma ferramenta de gestão administrativa preventiva, que permitirá a identificação de passivos ambientais, redução de conflitos com os órgãos de controle ambiental e com a comunidade, além de reduzir custos e harmonizar as suas práticas operacionais;
- b) As universidades e faculdades, que ofertam cursos de graduação de ciências contábeis, como também os programas de Pós-Graduação através da articulação dos saberes e o compromisso da indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão, bem como a universalidade de conhecimentos e fomento à interdisciplinaridade incentivem a realização de pesquisas e monografias sobre a auditoria ambiental, pois com isso estarão contribuindo de forma mais efetiva para a busca de soluções dos problemas relacionados

com a poluição e emissões de gases que prejudicam a sobrevivência do planeta e ao desenvolvimento sustentável das organizações.

Por fim, os resultados apontam que são muitos os aspectos positivos da adoção da auditoria ambiental nas suas diversas facetas, uma vez que permite o diagnóstico das questões relacionadas com o meio ambiente e com o grau de exigência do consumidor, principalmente, dos países mais desenvolvidos.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Rui Otávio Bernardes de; TACHIZAWA, Takeshy; CARVALHO, Ana Barreiros de. **Gestão ambiental:** enfoque estratégico aplicado ao desenvolvimento sustentável. 2 ed. São Paulo: Makron Books, 2002.
- BARBIERE, José Carlos. **Gestão ambiental empresarial.** Conceitos, modelos e instrumentos 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BEUREN, Maria Ilze et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BOYTON, William C. RAYMOND, Johnson N. KELL, Walter G. **Auditoria.** Tradução – José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.
- CAMPOS, Lucila Maria de Souza. **Auditoria ambiental:** uma ferramenta de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.
- FERREIRA, Aracéli Cristina de Souza. **Contabilidade ambiental:** uma informação para o desenvolvimento sustentável. São Paulo: Atlas, 2003.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil:** normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditoria. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- JUND, Sérgio. **Auditoria:** Conceitos, normas, técnicas contábeis, procedimentos. São Paulo: Impetus, 2001.
- NBR ISO 14001: 96. **Sistema de gestão ambiental:** especificações. ABNT, 1996.
- OLIVEIRA, Luís Martins de. et all. **Curso básico de auditoria.** São Paulo: Atlas, 2008.
- SANTOS, Rosely Ferreira dos. **Planejamento ambiental:** teoria e prática. São Paulo: Oficina de Textos, 2004.
- VANTI, Nadia Aurora Peres. **Da bibliometria à webometria:** uma exploração conceitual dos mecanismos para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. In Ciência da Informação, Brasília, v. 31, n. 2, p. 152-162, 2002.
- VIANNA, Ilca Oliveira de Almeida. **Metodologia do trabalho científico:** um enfoque didático da produção científica. São Paulo: E.P.U., 2001.

# ANÁLISE DA APLICABILIDADE DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL NOS SUPERMERCADOS ASSOCIADOS À ASSOCIAÇÃO COMERCIAL E INDUSTRIAL DE PINHALZINHO/SC.

VEIT, Djonatã<sup>1</sup>; GOTTARDI, Mauro<sup>2</sup>; SANTANA, Alex Fabiano Bertollo<sup>3</sup>

## RESUMO

Esta pesquisa foi realizada com 15 supermercados associados da Associação Comercial e Industrial de Pinhalzinho, com principal objetivo de trazer à tona o orçamento empresarial, ferramenta importante e imprescindível para as empresas inseridas num mercado extremamente competitivo. Buscou-se também caracterizar o perfil dessas empresas, analisar como elas utilizam as diversas formas de orçamento além de verificar qual a sua concepção sobre orçamento, como também, averiguar se essas empresas definem metas de resultados para seus diversos componentes. A metodologia adotada foi o estudo de caso, de caráter descritivo seguido de análises quantitativas. Após o levantamento dos dados constatou-se que a maioria das empresas aplica alguma forma de orçamento, sendo que a maioria delas são familiares, e sua forma de tributação é o simples nacional. Nesse contexto, percebeu-se que há a consciência da importância dessa ferramenta de gestão para a empresa, porém a falta de conhecimento e condições adversas, as impedem de aplicar o orçamento. Entretanto, para aquelas que praticam o orçamento, 80% definem uma meta de resultados, 73% fazem o orçamento de vendas; 87% calculam o orçamento de compras. Esses percentuais são animadores, considerando que a maioria das empresas, de um modo geral, pratica alguma forma de orçamento.

**Palavras-chave:** Gestão, Orçamento, Tomada de decisão.

## ABSTRACT

This research was conducted with 15 supermarkets Associates Commercial and Industrial Association of Pinhalzinho, with main objective to bring out the corporate budget, important and indispensable tool for companies entered an extremely competitive market. It also sought to characterize the profile of these companies, to analyze how they use various forms of budget besides checking what your design on budget, but also ascertain whether these companies define outcome targets for various components. The methodology adopted was the case study, followed by a descriptive quantitative analysis. After the survey data found that most companies apply some form of budget, and most of them are familiar, and their form of national taxation is simple. In this context, it was noted that there is awareness of the importance of this management tool for the company, but a lack of knowledge and adverse conditions prevent them from applying the budget. However, for those who do budget, 80% define a target results, 73% make the sales budget, 87% calculate the purchasing budget. These percentages are encouraging, considering that most companies, in general, practice some form of budget.

**Keywords:** Management, Budget, Decision Making.

## INTRODUÇÃO

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis — HORUS Faculdades, SC.

<sup>2</sup> Especialista em Gestão de Custos — HORUS Faculdades, SC.

<sup>3</sup> Mestre em Ciências Contábeis — CEULJI/ULBRA, Ji-Paraná/RO

No atual cenário econômico, as empresas devem estar atentas a todos os fatos que ocorrem no mundo corporativo, devem procurar uma forma de gestão que auxiliem na tomada de decisão. O orçamento empresarial é uma das peças fundamentais que as organizações devem realizar, visto que, uma projeção resulta na expectativa de resultados positivos com relação ao mercado em que atua.

Ao utilizar o orçamento, a empresa terá resultados impactantes, pois suas bases estão diretamente ligadas às raízes da contabilidade. Portanto, sem o auxílio das informações contábeis, nenhuma empresa conseguirá realizar seu orçamento. Até hoje, o orçamento está fortemente ligado à contabilidade pública, sendo esta a que mais se utiliza dessa ferramenta. Convém salientar que o orçamento empresarial é um instrumento que as empresas privadas têm em mãos para projetar suas receitas e despesas.

Para que se possa utilizar desta ferramenta, é essencial que as organizações tenham uma estrutura compatível, ou seja, um sistema de informações integrado com todos os departamentos da empresa e de pessoas dedicadas para atingir esse objetivo. Lembrando, que ao realizar um orçamento empresarial a empresa consegue administrar as questões impostas pela legislação fiscal, prevendo quais seriam os valores a destinar aos órgãos competentes.

Ter as informações gerenciais básicas possibilita a empresa realizar análises e projeções não só mensais, mas diárias para o futuro, organizar e integrar todos os departamentos da empresa a fim de poder controlar suas atividades.

O orçamento como ferramenta de gestão, possibilita as organizações a elaborar estratégias de vendas, projetar metas de resultado, fazer orçamento de compras, controlar periodicamente suas despesas, controlar seu fluxo de caixa e traçar metas futuras, percebe-se que é extremamente fundamental utilizar esta ferramenta.

Segundo Zdanowicz (1984, p. 67), no processo da implantação do orçamento empresarial, os gestores devem elaborar um programa com os passos a serem seguidos, com normas e procedimentos, para que se simplifique o processo. Assim como um conjunto de tarefas sendo executadas, irão alimentar as peças do orçamento.

Mediante ao exposto, a presente pesquisa tem por finalidade, analisar o nível da utilização do orçamento empresarial em 15 supermercados cadastrados na Associação Comercial de Pinhalzinho-SC. Averiguar como as empresas definem suas metas de resultado, orçamentos de vendas, de compras, de pessoal, de novos investimentos e de fluxo de caixa.

E para responder a proposta do estudo, a metodologia utilizada foi um estudo de caso com aplicação de um questionário aos gestores, de forma que as respostas possuem caráter descritivo, onde, analisou-se quantitativamente para obter-se o entendimento e a forma como são utilizados os orçamentos para tomada de decisões.

## **1. ORÇAMENTO EMPRESARIAL**

Hoje para uma empresa se manter no mercado, cada vez mais competitivo, precisa ter todas as ferramentas gerenciais possíveis em mãos. Uma dessas ferramentas é o Orçamento Empresarial, tendo como base às raízes da contabilidade, possibilitando às empresas irem além dos objetivos financeiros que todos almejam, focando em uma gestão de qualidade.

O orçamento é uma peça chave para a administração e seus gestores, ligado a essa ferramenta chave está o sistema de informação. A capacidade de emitir relatórios com centenas de informações em questão de segundos ajuda muito no controle do orçamento empresarial. O principal intuito do planejamento e controle orçamentário empresarial é melhorar a gestão, buscando diminuir os custos e fazer planejamentos para o futuro. Para que isso seja possível, é necessário um estudo em todas as áreas da empresa para apuração dos custos de produção.

Para Frezatti (2008), um bom orçamento empresarial para funcionar torna-se necessário fazer uma revisão de sua estrutura, objetivos e metas periodicamente, pois diferente do que muitos pensam o orçamento não deve ser estático, mas sim, flexível, de acordo com as variações de mercado e necessidades de mudanças estratégicas da empresa.

O orçamento é praticado em etapas, Zdanowicz (1984) os define como degraus que devem ser avançados de etapa por etapa, sempre atrelado ao planejamento e ao controle. Ainda segundo esse mesmo autor, o primeiro degrau é o planejamento e o segundo o controle, analisando cada movimento do orçamento como um todo, para analisar os resultados obtidos, apontar sugestões de melhorias e ações corretivas.

Dentre as informações geradas por esta ferramenta, cita-se como exemplo, os orçamentos de vendas, orçamento de produção, orçamento de compras, orçamento de despesas com pessoal, orçamento de outras despesas fixas, orçamento de novos investimentos, orçamento de fluxo de caixa, extremamente importantes, para alimentar as informações do sistema geral.

De acordo com Zdanowicz (1984 p. 18), “até pouco tempo, o orçamento só era aplicado na administração pública como instrumento base para o empenho de verbas,

evoluindo até se tornar um meio de aferição e de fixação das prioridades no planejamento global dos governos”.

Mais tarde, segundo esse mesmo autor, as empresas capitalistas se obrigaram a implantar o orçamento por questões estratégicas, pelo crescimento acelerado do mercado, pela concorrência que impactou as empresas mais tradicionais, e para estabelecer rotinas para suas atividades.

No processo de elaboração do orçamento, um dos aspectos principais são os objetivos e metas, aliados aos sistemas de planejamento e controle. A divisão da empresa em departamentos e obrigações descentralizadas para cada setor ajuda a alimentar as informações do sistema. Segundo Zdanowicz (1984, p. 23), “Após comparar-se os elementos projetados com os realizados adequa-se as programações com os ajustes no sistema orçamentário global, possibilitando a continuidade do processo de avaliação e, consequentemente, a tomada de decisão necessária (feedback)”.

No Brasil, existe uma legislação que obriga as empresas a terem uma contabilidade fiscal, porém não existe nenhuma que obriga a ter uma contabilidade gerencial. Talvez por esse motivo é que 24% das empresas fecham no seu primeiro ano de vida (IBGE, 2011).

Percebe-se que as empresas passam por diversas dificuldades, é nesses momentos que a capacidade gerencial das organizações vem à tona, portanto, ações necessárias devem ser tomadas a fim de garantir a continuidade da empresa.

Segundo Oliveira (2009, p. 26), “Sistema de Informações Gerenciais – SIG – é o processo de transformação de dados em informações que são usadas na estrutura decisória da empresa, proporcionando, ainda, a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados”.

Um aspecto crucial é chegar ao ponto em que informações contábeis consigam ser entendidas por administradores e estes, aliados a contadores, encontrarem a melhor solução para a empresa, sempre levando em conta o custo benefício. De forma alguma os custos de um software gerencial deve valer mais do que as informações fornecidas.

Um dos pontos mais difíceis do orçamento empresarial é a implantação de um sistema de informação, pois as empresas atualmente vivem uma realidade muito diferente de anos atrás, tempos em que foram criadas. Hoje, em muitos casos, essas empresas estão passando de geração para geração. Junto com essa nova geração de empreendedores, que estão tomando as rédeas das empresas, vem novas ideias, vontade de aumentar sua margem de lucros, reduzir custos, e informatizar processos. Isso tudo está deixando

alguns gestores considerados os mais tradicionais desamparados, com o tamanho da capacidade de geração de relatórios, que, muitas vezes, não atendem as demandas e as expectativas desejadas. Porque afinal, um software não conhece o chão da empresa, as pessoas que ali trabalham, a natureza de sua atividade, como um ser humano conhece.

Segundo Oliveira (2009, p. 73) [...] “a eficácia empresarial está seriamente prejudicada por sistemas que, simplesmente, produzem enorme quantidade de dados e informações que não são trabalhados e utilizados”. Por esses e outros motivos, o empresário que vai se beneficiar desse sistema, deve estar presente em sua implantação, opinar sobre que tipos de informações devem alimentar o banco de dados, e evitar que informações desnecessárias sejam lançadas dentro do sistema.

### **1.1 Princípios Gerais de Orçamento**

Em se tratando de princípios fundamentais é imprescindível destacar que no processo orçamentário deve conter itens necessários para que o mesmo seja bom. Segundo Welsch (2010, p. 48) “Deixar de reconhecer e atribuir importância a esses ingredientes e distinções pode levar a um processo de planejamento e controle ineficaz e à incompreensão do processo orçamentário global”. Ainda, segundo o autor devem-se destacar os seguintes aspectos:

- a) O mecanismo de controle e planejamento de resultados, que se refere aos procedimentos e métodos de controle de formulário da empresa, fichas de controles internos, determinação de rotinas e cálculos de rotina.;
- b) As técnicas de controle e planejamento de resultados, aqui são postas em prática alguns dos orçamentos estratégicos, como exemplo o orçamento de vendas, orçamento de produção, fluxo de caixa, viabilidade de mercado entre outros. Esses procedimentos são usados para a tomada de decisão. ;
- c) Os fundamentos do controle e planejamento de resultados, nesse tópico são aplicados procedimentos mais profundos aos processos da empresa.

A essência do orçamento é o planejamento. E o planejamento não é estático e não depende somente do contador para elaborá-lo. Existe sim, uma forte influência do administrador da empresa. Os administradores atualmente, principalmente nas grandes empresas, não têm como controlar todas as informações, por isso devem ter outras pessoas subordinadas a eles, e que tenham competência e deem segurança nas informações repassadas a alta administração.

Segundo Santos e Sanvicente (1979) é extremamente necessário que a alta administração esteja comprometida com a implantação do orçamento, e que esteja bem claro quais são os seus objetivos. Segundo eles, o orçamento não deve ser somente mais um sistema de controle, ao contrário, ele deve envolver todas as pessoas ligadas a ele, e por sua vez, elas devem estar comprometidas com o processo para evitar grandes impactos na sua implantação.

Segundo Welsch (2010, p. 49), “É improvável que as técnicas, os modelos matemáticos e simulações substituam o julgamento humano na administração de atividades complexas”. Segundo o autor, essas ferramentas não deixam de ser importantes para auxiliarem na tomada de decisão do administrador. E podem tornar o orçamento mais amplo e transparente, abordando todas as áreas da empresa.

Na implantação de um sistema de orçamento na empresa, o administrador deve ter confiança no programa que estará sendo implantado, pois é a partir dele que serão tomadas as decisões. O administrador deve estar comprometido, e sabendo de suas responsabilidades antes de emitir um parecer; o planejado deve estar o mais próximo possível do realizado. Segundo Welsch (2010, p. 51) “Além disso, a administração deve estar firmemente convencida de que os objetivos, metas e planos estabelecidos podem ser alcançados”. Para o autor, quem dá o parecer final é a alta administração, entretanto não pode deixar de ouvir a opinião de seus subordinados, que estão mais atentos aos detalhes.

A comunicação interna, nos diversos departamentos e níveis hierárquicos também ajuda na formulação do orçamento. Os objetivos das empresas não devem ser muito otimistas e nem muito conservadores, pois se forem muito otimistas, os objetivos por mais que sejam trabalhados e alimentados dificilmente serão alcançados, por diversos fatores internos e externos, que poderão desencorajar a equipe. Por outro lado, se eles forem muito conservadores, não darão motivação aos empregados, pois sabem que será fácil de ser alcançados, acarretando acomodação dos funcionários.

Os administradores devem estar cientes de que se suas projeções estiverem erradas tanto para mais ou para menos o valor no orçamento, afetará todo um ciclo operacional, porque o orçamento é totalmente interligado; se acaso uma estiver errada as outras não darão certo. É o velho caso de que a maçã estragada contamina as outras que estão próximas. Todos os problemas serão solucionados, se na elaboração do orçamento, as pessoas estiverem cientes do que estão fazendo, se tiver uma educação continuada sobre o assunto, e se as informações que foram passadas por seu subordinados estiverem corretas.

Esses princípios do orçamento empresarial são as peças fundamentais para o bom andamento da empresa e do orçamento. Eles devem ser rigorosamente seguidos, mas para isso devem ser de conhecimento de todos os administradores da comissão orçamentária.

## **1.2 Etapas do Processo Orçamentário**

O orçamento empresarial, em termos gerais, é uma ferramenta de gestão aplicada nas empresas para avaliar a sua continuidade. Têm na gestão estratégica seus pilares fixados e faz suas projeções para um determinado período de tempo, escolhido pelos gestores.

Para um bom orçamento empresarial funcionar deve-se fazer uma revisão de sua estrutura de tempos em tempos, porque o orçamento não deve ser fixo, muito pelo contrário, se for necessário fazer mudanças estratégicas na sua estrutura, elas devem ser feitas, pois senão o orçamento não vai corresponder com a realidade da empresa. Devido a sua complexidade o orçamento é dividido em etapas, também chamadas de blocos, que são as etapas operacionais e financeiras.

### **1.2.1 Orçamentos Auxiliares.**

A departamentalização do orçamento é necessária para que o mesmo chegue a todos os colaboradores da empresa. Os orçamentos auxiliares são a divisão do orçamento global em vários. Cada departamento da empresa terá um representante e todos se reúnem para discutir as metas de resultados, o quanto precisarão vender para atingir essa meta, analisar se o atual porte da empresa tem capacidade produtiva do total de vendas orçadas, se há necessidade de novos investimentos a curto e longo prazo, para que a empresa cresça com os pés no chão.

### **1.2.2 Metas de resultado**

Nesse cenário, empreendedor tem em mente que seus lucros vão ser altos, que a empresa conseguirá conquistar os clientes, e principalmente, que os seus colaboradores estarão comprometidos com a empresa, e que se sentirão motivados pelas metas alcançadas. No cenário realista, alguns obstáculos surgem, nem tudo são flores, haverá as variações de mercados, a inadimplência, a falta de crédito, que farão o empresário ficar mais atento ao negócio. Já no cenário pessimista, a empresa deve ter como premissa, os piores acontecimentos que podem ocorrer com ela em determinado tempo. É necessário fazer uma projeção para os três cenários.

A empresa deve trabalhar pensando no cenário otimista, não deixando de ser realista e estar preparada para o cenário pessimista. A parte fácil é definir as metas, o difícil é colocá-las em prática.

### **1.2.3 Orçamento de vendas**

O orçamento de vendas é uma das peças fundamentais que engloba o orçamento empresarial num geral. Como praticamente tudo no orçamento é projetado, é necessário que a comissão trace os objetivos para cada setor, e é em cima dessas metas que os departamentos irão trabalhar para alcançá-las. Segundo Kenski (1976, p.11) “Para que as metas propostas na previsão de vendas sejam efetivamente atingidas, deverão ser analisados respectivamente, o mercado consumidor, a capacidade de produção e o capital de giro”. Essas metas são baseadas em meses anteriores, mesmo período em anos passados, as tendências de mercado para esse período ou pelas necessidades financeiras da empresa naquele momento. O orçamento de vendas é talvez o mais conhecido.

Zdanowicz (1984) ressalta a importância do orçamento de vendas para os outros departamentos da empresa, pois quase todos precisam das informações do setor de vendas para projetar seus orçamentos.

### **1.2.4 Orçamento de produção**

Segundo Kenski (1976, p.19) “Conhecendo-se a necessidade de produção poder-se-á, então, orçar a matéria-prima e a mão-de-obra direta necessárias à mesma”.

De acordo com Santos e Sanvicente (1979, p.58) “Tendo sido elaborado o orçamento de vendas e das receitas correspondentes, é preciso estimar o quanto será gasto para a obtenção dessas receitas. E o orçamento de produção, para empresas industriais, é o principal instrumento para a determinação dessas despesas”. Segundo esses autores, o orçamento de produção deve atender as vendas estimadas no orçamento de vendas.

O orçamento de produção deve estar ligado ao orçamento de compras, pois será mandada a ordem de compras das quantidades necessárias de matéria prima para produção. Percebe-se que um orçamento está ligado ao outro, e todos devem conter dados confiáveis, já que uma das maiores despesas para as empresas está na compra de matéria prima, e não devem ocorrer erros nessa etapa, uma vez que poderá desestabilizar o financeiro da empresa.

### **1.2.5 Orçamento de compras.**

Seguindo a linha de pensamento do tópico anterior de orçamento de produção, após a empresa saber quanto será produzido no período, se torna imprescindível a

realização do orçamento de compras. O cálculo parece ser simples, as matérias primas necessárias para fazer o produto final na quantidade que está projetada.

Para Sanvicente e Santos (1979, p.76) “Esses custos podem ser classificados em três grandes categorias destinadas: a) Matéria-prima; b) Mão-de-obra direta; c) Custos gerais de produção”. A matéria prima classificada como custo direto de produção, é a matéria física agregada para a produção do produto, a mão-de-obra do setor de produção também é considerada direta, é o custo dos salários pagos aos funcionários do setor. Já os custos gerais de produção são considerados indiretos, pois são os materiais que não são embutidos nos produtos, mas são necessários para que o mesmo seja finalizado e entregue ao consumidor.

#### **1.2.6 Orçamento de despesas operacionais.**

Também conhecido como orçamento de despesas administrativas e comerciais, consiste na elaboração de um orçamento com gastos necessários para a gestão da empresa e a comercialização do produto acabado. No orçamento de despesas administrativas, todas as despesas são consideradas fixas, e envolvem principalmente os setores de tesouraria ou financeiro, administrativo e de pessoal. Como as despesas são fixas, se torna fácil a elaboração do orçamento.

Na concepção de Sanvicente e Santos (1979, p.113) “como essas despesas são basicamente fixas, a elaboração de seu orçamento baseia-se principalmente nos dados históricos das despesas departamentais [...]. Um ponto importante na elaboração desse orçamento é a detecção de gastos desnecessários, que muitas vezes passam despercebidos, mas quando são levantados podem mostrar grandes furos.

#### **1.2.7 Orçamento de novos investimentos**

Atualmente algumas empresas abrem suas portas, almejam determinadas metas, mas não pensam muito no futuro. O orçamento empresarial se resume basicamente nas projeções de cenários futuros. Após os orçamentos de vendas, produção, compras e gastos, ainda falta alguma coisa, talvez o ponto chave de tudo isso: o orçamento de novos investimentos. É por esse motivo que, muitas vezes, as empresas são tomadas de surpresa, ao verem que os maquinários e equipamentos devem ser renovados, por não estarem mais atendendo às demandas. A empresa cresceu e não houve um planejamento de investimentos a longo prazo, nessas novas tecnologias.

De acordo com Segundo Sanvicente e Santos (1979, p.125) “Neste orçamento se consideram aquelas despesas incorridas com aquisições de máquinas ou veículos,

construções, modificações e transformação que tenham caráter de melhoria ou reposição da capacidade produtiva ou de prestação de serviço”.

#### **1.2.8 Orçamento de fluxo de caixa**

O objetivo do orçamento de caixa é saber se a empresa vai cumprir com suas obrigações, ou se será necessário a contratação de um empréstimo. Segundo Zdanowicz (1984) as informações do orçamento de fluxo de caixa, são captadas dos orçamentos de vendas, produção e despesas. Ressalta-se aqui a necessidade de todos os orçamentos estarem interligados, e com uma linguagem que todos os departamentos que o utilizam, passam compreender.

Se a empresa honrar com seus compromissos, isso fará crescer a sua credibilidade. Nos orçamentos anteriores, eles se baseiam nos aspectos de avaliação dos custos, e de uma posição econômica. Já no orçamento de fluxo de caixa, a posição a ser apresentada é exclusivamente financeira.

## **2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

A presente pesquisa é um estudo de caso realizada em 16 supermercados do município de Pinhalzinho/SC, cadastrados na Associação Comercial - ACIP.

O estudo é de natureza aplicada mediante a aplicação de um questionário nas empresas, objeto de estudo. Segundo Gil (2006, p. 27) pesquisas aplicadas são “pesquisas voltadas a aquisição de conhecimentos com vistas a aplicação numa situação específica”, ou seja, com o questionário foram levantados os dados para chegar-se a uma conclusão sobre o assunto.

O estudo classifica-se como uma pesquisa descritiva, qualitativa e quantitativa. O que caracteriza a abordagem quantitativa, é a forma como os dados são transcritos em números, os resultados obtidos com o questionário aplicado nas empresas. É considerada qualitativa, porque formou-se uma opinião a partir da coleta e tratamentos dos dados. Segundo Beuren et al (2008, p. 92) “Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”, ou seja, que as perguntas somente serão respondidas através da coleta e tratamento dos dados e não se deve buscar responder as teorias, com o levantamento dos dados.

E por último, possui caráter descritivo, segundo Gil (2009, p.28) “As pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada

população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis". Através de um questionário foram analisadas as características do orçamento em um determinado grupo de empresas.

A pesquisa foi realizada em 16 supermercados, porém um supermercado não respondeu o questionário, ou seja, somente 15 supermercados foram analisados. No tratamento dos dados, foram necessárias as ferramentas do programa “Microsoft Excel 2007”, para tabulação dos dados e a criação de gráficos para uma análise mais profunda das informações. O questionário aplicado foi adaptado do modelo utilizado da autora Castanheira, Dariane Reis Fraga, utilizado em sua Dissertação de Mestrado no ano de 2008.

### 3 ANÁLISE DOS DADOS

Após o retorno dos questionários aplicados aos gestores dos supermercados, abaixo estão descritas as características das empresas, como a estrutura legal, o nível de faturamento e o número de empregados. Através dessas informações, as empresas pesquisadas podem ser classificadas por porte (grande, médio e pequena empresa), de acordo com o nível de faturamento ou por números de empregados.

<b>Faturamento Mensal</b>		<b>Gestão</b>	
		<b>Familiar</b>	<b>Não Familiar</b>
até R\$ 50.000	5	13	2
de R\$ 50.001 até R\$ 100.000	3	87%	13%
de R\$ 100.001 até R\$ 500.000	3		
de R\$ 500.001 até R\$ 1.000.000	4		
Acima de R\$ 1.000.001	0		

<b>Número de Empregados</b>		<b>Forma de Tributação</b>	
		<b>Simples</b>	<b>Lucro Real</b>
até 10	10	10	5
de 11 a 20	1	67%	33%
de 21 a 30	4		
acima de 31	0		

<b>Contabilidade</b>	
<b>Terceiros</b>	<b>Empresa</b>
13	2
87%	13%

<b>Estrutura Legal</b>	
<b>Ltda</b>	<b>Outras</b>
14	1
93%	7%

**Quadro 01** – Caracterização das empresas.

Fonte: Dados da pesquisa

As empresas estudadas são, na maioria, empresas familiares, e a gestão é realizada em 13% por administradores contratados para exercer tal função, e em 87% das empresas o proprietário, sócio ou acionista é quem ocupa o cargo. Dentre os motivos que levam os proprietários a exercer a função, é pelo alto custo em contratar estes profissionais.

Com relação à forma de tributação, 67% das empresas são tributadas pelo simples nacional. O simples nacional é uma forma mais simplificada, o imposto abrange os tributos: COFINS (Contribuição Financeira para a Seguridade Social), CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), ICMS (Imposto Sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias), IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), ISS (Imposto Sobre Serviços), PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), PIS (Programas de Integração Social) e a Contribuição para a Seguridade Social Destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica; englobado em uma alíquota que é aplicada sobre o total do faturamento. Justificando o que já foi dito anteriormente, a maioria das empresas é familiar, com faturamento abaixo dos R\$ 2.400.000,00, anuais, que é o limite para se enquadrar ao regime de tributação, as outras 33% são tributadas pelo lucro real.

Quanto à estrutura legal das empresas, 93% do total das empresas pesquisadas são sociedades limitadas, 7% das empresas são outras, considerando empresas por Cooperativas. Quando questionados sobre a Contabilidade, 13 empresas fazem por meio de contratação de terceiros, ou seja, é realizado por Escritórios de Contabilidade, e somente 02 empresas possuem o departamento de Contabilidade no supermercado.

De acordo com faturamento, percebe-se que existem supermercados de vários portes em Pinhalzinho, onde 33% têm o faturamento mensal de até R\$ 50.000,00, podendo ser considerados de pequeno porte. Em 20% dos supermercados, o faturamento está entre R\$ 50.000,00 e R\$ 100.000,00; esses supermercados podem ser considerados de pequeno/médio porte.

Em outros 20%, o faturamento varia entre R\$ 100.000,00 a 500.000,00; podemos classificá-los como de médio porte. E por fim, em 27% das empresas, o faturamento mensal varia de R\$ 500.000,00 a R\$ 1.000.000,00, e de acordo com a amostra, podem ser considerados de grande porte. Percebe-se que de todas as empresas de grande e médio porte, uma parcela se enquadram na forma de tributação normal, ou seja, lucro real.

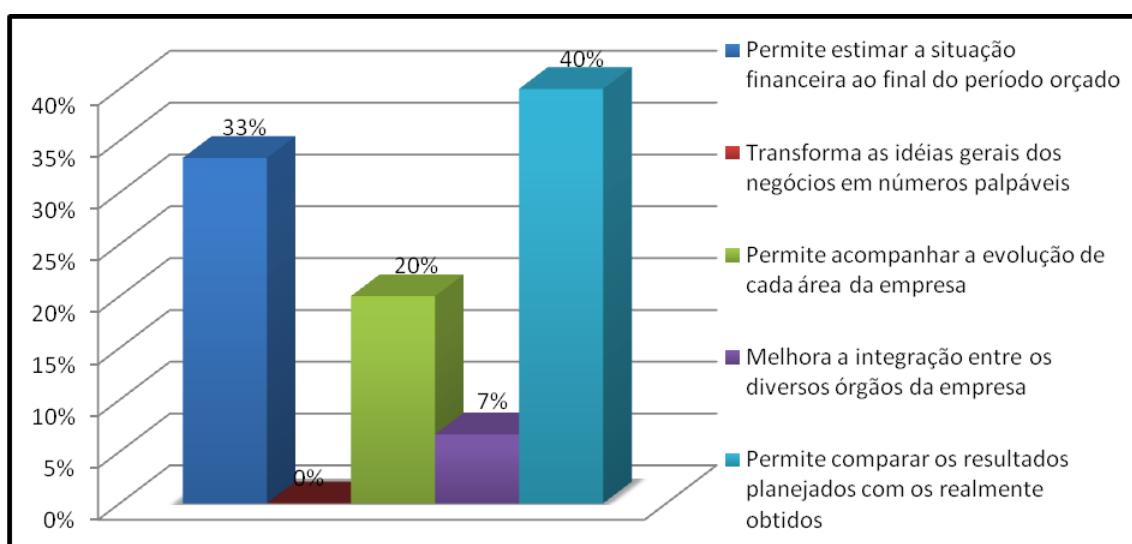
Conforme mencionado anteriormente, os supermercados de Pinhalzinho são basicamente empresas familiares, por isso que em 67% deles não há mais de que 10

empregados, em 7% esse número passa de 10 e pode chegar até 20, e em 27%, que são as empresas de médio e grande porte, contam com mais de 20 empregados.

Diante da caracterização e o perfil das empresas estudadas, pode-se perceber que, na grande maioria, trata-se de empresas administradas pela família, onde o negócio passa de pai para filho e cujo diferencial, é o atendimento personalizado, pois esses pequenos supermercados, atendem em qualquer horário do dia, além de sábados e domingos.

Nos grandes supermercados da cidade, o administrador é um profissional contratado, conta com uma vasta opção de produtos, uma grande quantidade de funcionários, e não tem o atendimento personalizado que se encontra nos pequenos supermercados.

Os gráficos seguintes, pode-se compreender um pouco mais sobre os tipos de orçamentos que são aplicados nas empresas, e de que forma esse cálculo é efetuado, e ainda, conhecer quantas empresas não fazem o orçamento e a razão de não utilizarem esta ferramenta.

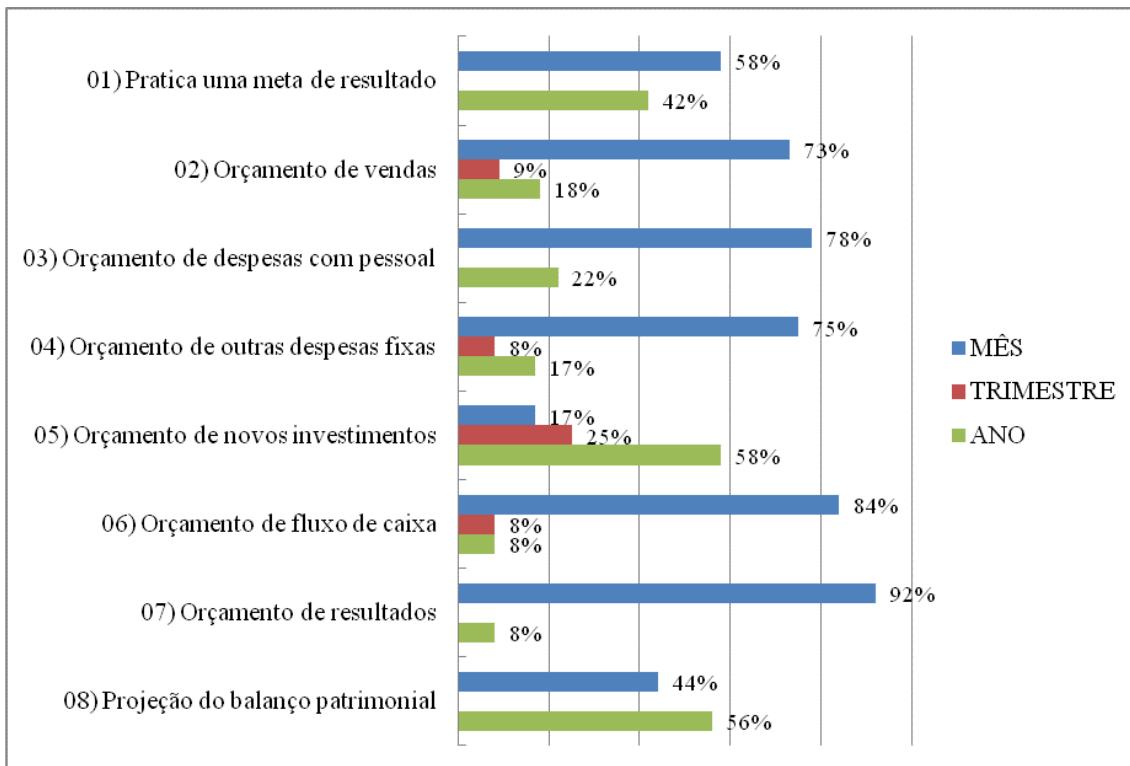


**Figura 1** – Como a empresa entende a utilidade do orçamento empresarial

Fonte: dados obtidos pelo pesquisador em agosto de 2011.

Primeiramente, perguntou-se aos empresários “Como a empresa entende a utilidade do Orçamento Empresarial”. Dentre as alternativas, 7% assinalaram que “Melhora a integração entre os diversos órgãos da empresa”, 20% das empresas assinalaram a resposta: “Permite acompanhar a evolução de cada área da empresa”, 33% disseram que “Permite estimar a situação financeira ao final do período orçado”, já os 40% restantes responderam que “Permite comparar os resultados planejados com os realmente obtidos”.

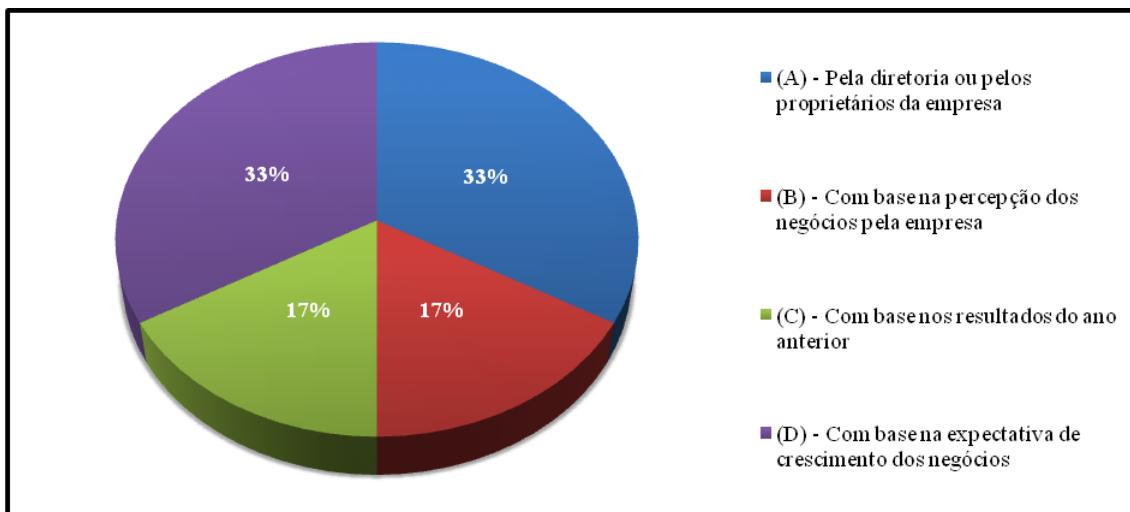
Foi investigado também sobre quais estratégias em relação aos orçamentos as empresas utilizam. Verifica-se na Figura abaixo, quais são as mais utilizadas. Essas estratégias foram analisadas individualmente.



**Figura 2** – Estratégia quanto aos Orçamentos

Fonte: dados obtidos pelo pesquisador em agosto de 2011.

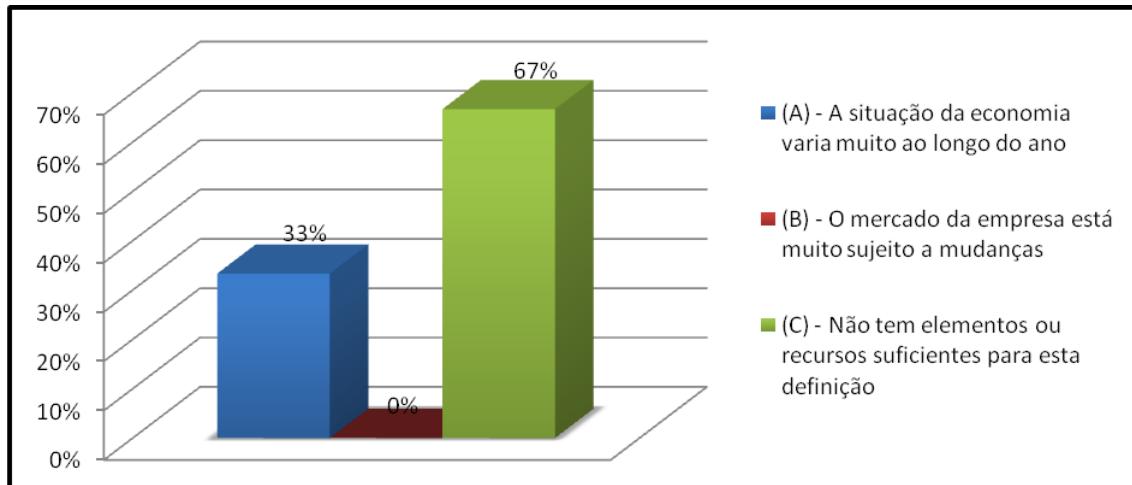
Ao questionar se a empresa define periodicamente uma meta de resultados. 12 empresas definem sua meta, 58% delas para o próximo mês, e em 42% das empresas essa meta é definida para o próximo ano e 03 empresas não estabelecem essa meta, cujo motivo será conhecido na Figura 3.



**Figura 3** – Esta meta de resultado é fixada

Fonte: dados obtidos pelo pesquisador em agosto de 2011.

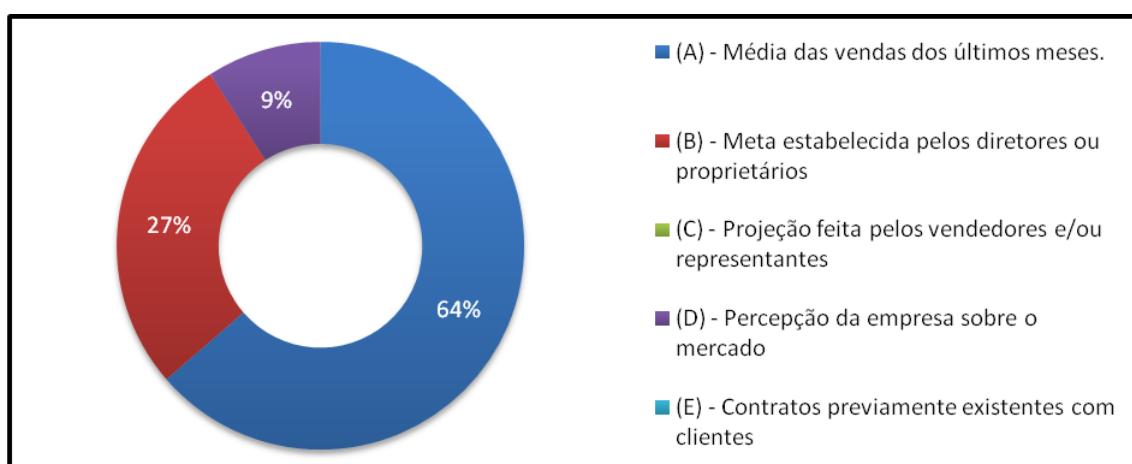
Das 12 empresas que definem uma meta de resultado, 33% delas, essa meta é fixada pela diretoria ou pelos proprietários. Em 17%, a meta é fixada com base na percepção dos negócios pela empresa. Em outros 17% é com base nos resultados do ano anterior. Já 33% têm como base a expectativa de crescimento dos negócios.



**Figura 4** – A empresa não define periodicamente uma meta de resultado por que

Fonte: dados obtidos pelo pesquisador em agosto de 2011.

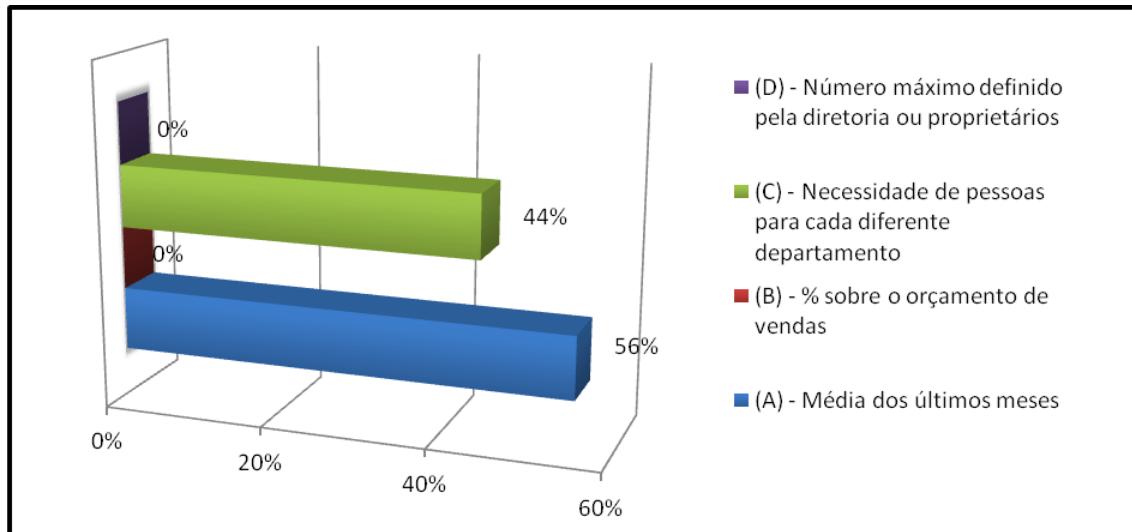
A Figura 4 demonstra que das 03 empresas que não definem uma meta de resultados, 33% alegam que a situação da economia varia muito ao longo do ano, por isso não a praticam e 67% dizem não ter elementos ou recursos suficientes para esta definição. Conclui-se que nessas empresas, provavelmente, falta um sistema de informações adequado à realidade da empresa, para dar base às informações, pois hoje em dia, é extremamente importante que uma empresa, seja de qualquer ramo de atividade ou tamanho, tenha uma meta de resultados.



**Figura 5** – Cálculo do orçamento de vendas utilizado pela empresa

Fonte: dados obtidos pelo pesquisador em agosto de 2011.

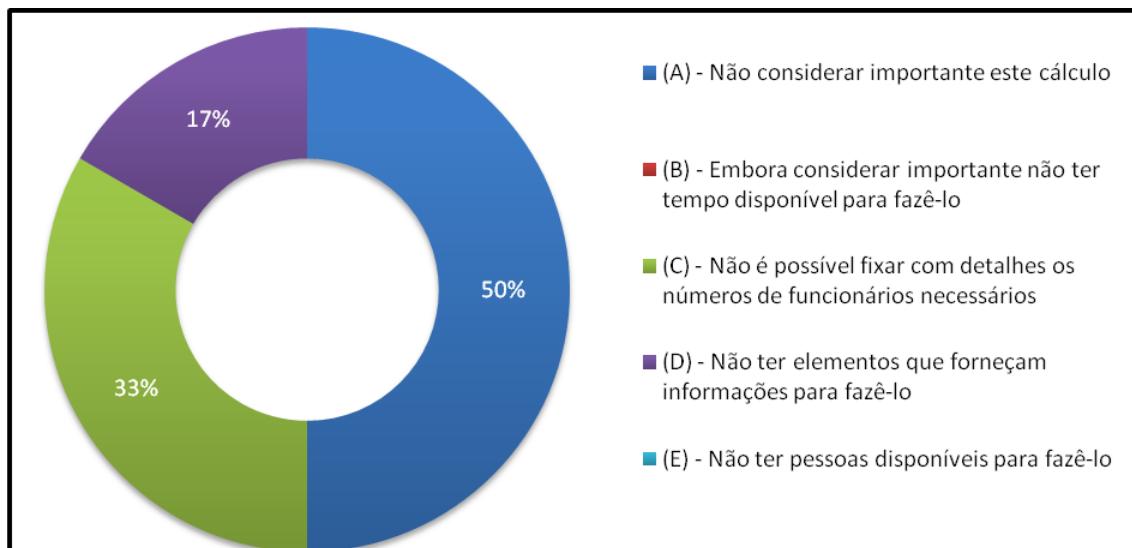
Para executar o cálculo de orçamento de vendas, 64% das empresas se utilizam da média das vendas dos últimos meses. Sendo que 27% das metas é estabelecida pelos diretores ou proprietários. E por fim, 9% das empresas se utilizam da percepção sobre o mercado no período, realizando análises sobre seus concorrentes e também relacionadas aos seus fornecedores.



**Figura 6** – Para executar o cálculo de orçamento de vendas com pessoal

Fonte: dados obtidos pelo pesquisador em agosto de 2011.

Na figura acima é possível verificar de que forma as empresas fazem esse cálculo, 44% fazem de acordo com a necessidade de pessoas para cada diferente departamento, 56% o número máximo é definido pela diretoria ou proprietários.

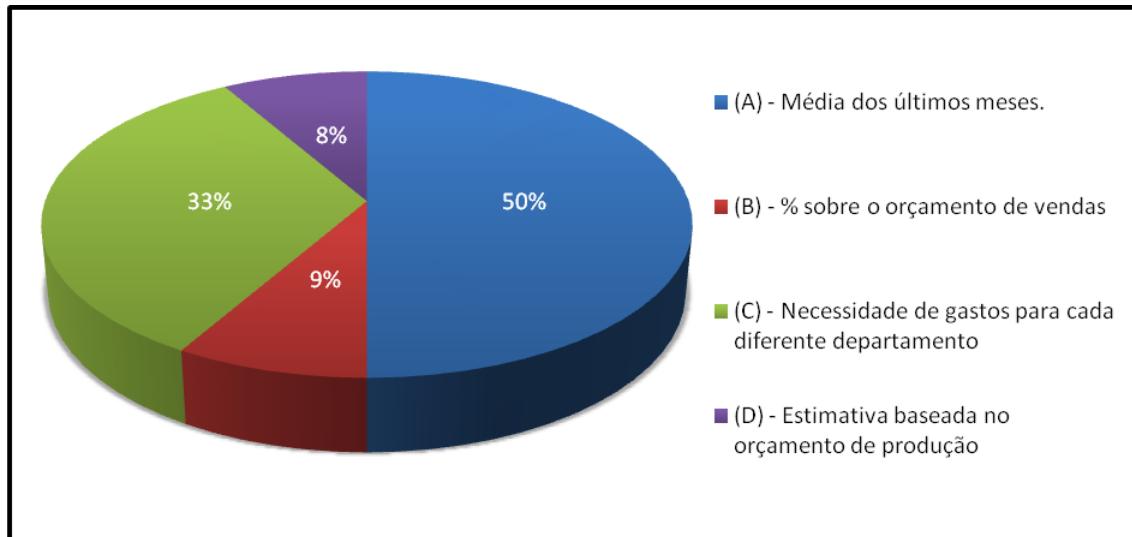


**Figura 7** – Não calcula periodicamente o orçamento de pessoal

Fonte: dados obtidos pelo pesquisador em agosto de 2011.

De acordo com a pesquisa, das 06 empresas que não praticam esse cálculo, 50% não o consideram importante; 33% alegam não ser possível fixar com detalhes os números

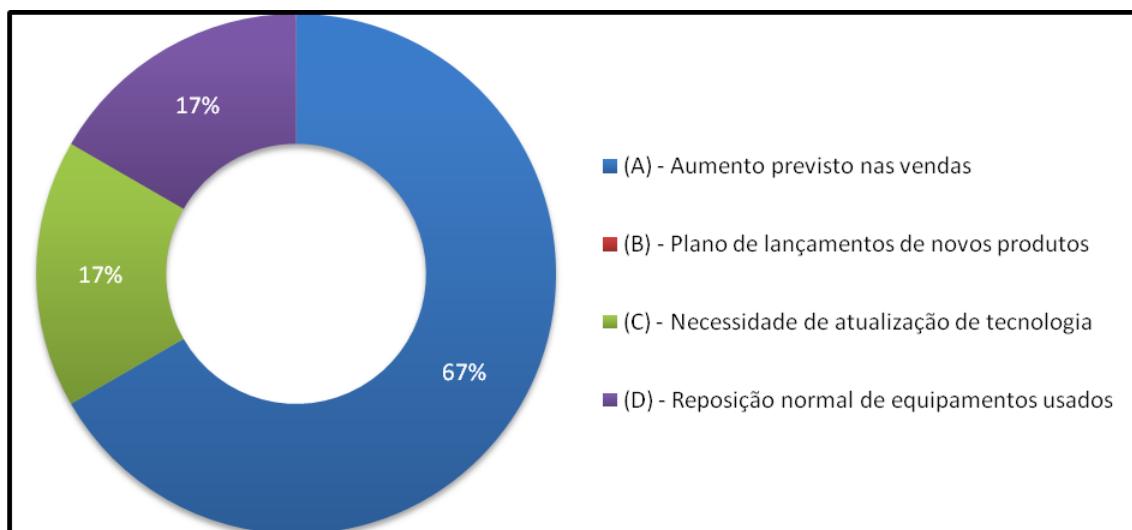
de funcionários necessários. E 17% não têm elementos que forneçam informações para fazê-lo.



**Figura 8** – Para executar este cálculo de orçamento de outras despesas fixas

Fonte: dados obtidos pelo pesquisador em agosto de 2011.

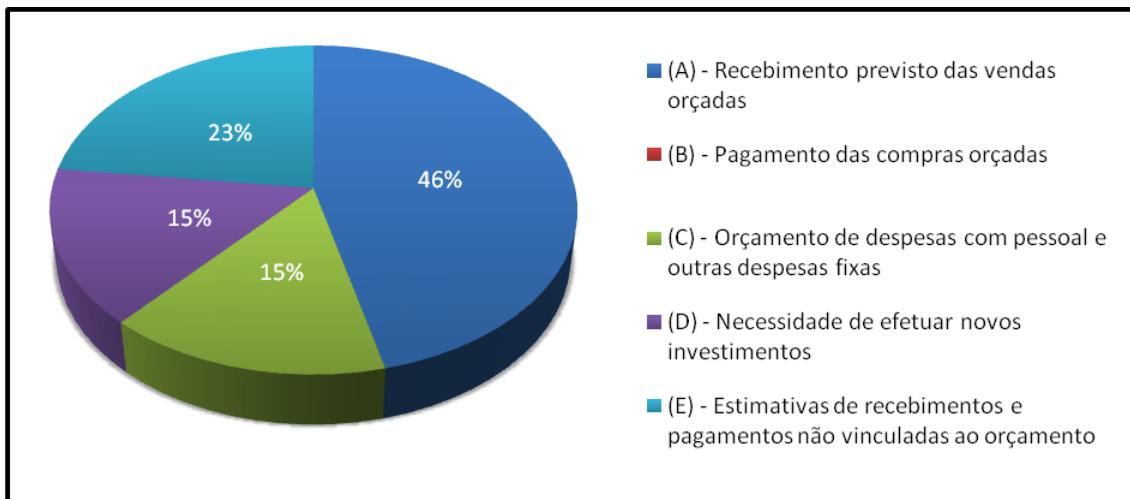
Das empresas que praticam o orçamento de outras despesas fixas, 50% utiliza a média dos últimos meses para elaborar o cálculo, 9% usam uma porcentagem sobre o orçamento de vendas, e 33% é estabelecido de acordo com a necessidade de gastos para cada diferente departamento e com 8% é feito uma estimativa baseada no orçamento de produção.



**Figura 9** – Para executar este cálculo de orçamento de novos investimentos

Fonte: dados obtidos pelo pesquisador em agosto de 2011.

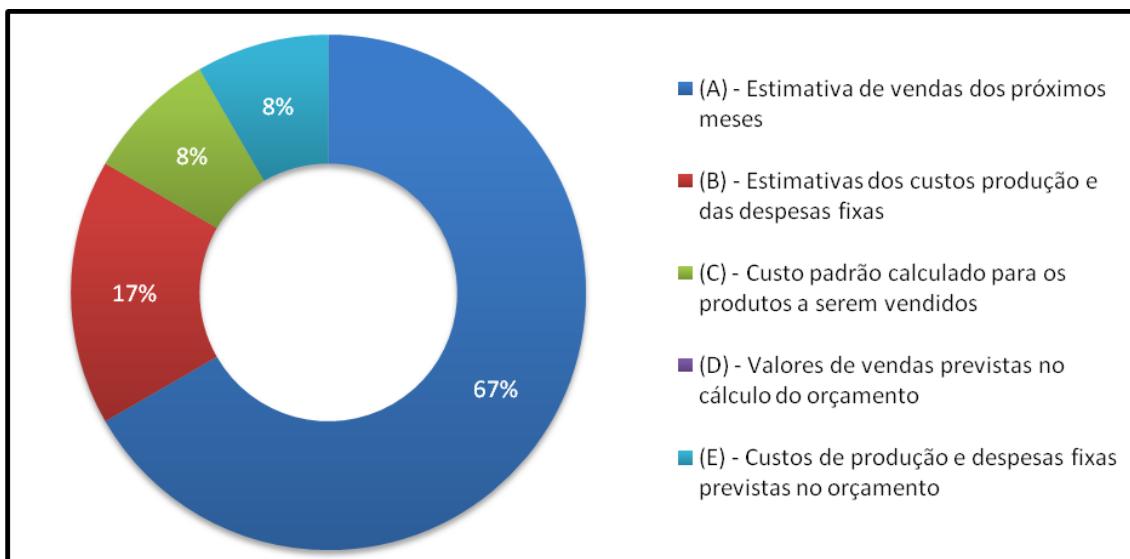
Das empresas que praticam o orçamento de novos investimentos, 67% fazem o cálculo baseado no aumento previsto de vendas, 17% fazem de acordo com a necessidade de atualização da tecnologia, e os outros 17%, estabelecem de acordo com a reposição normal de equipamentos usados.



**Figura 10** – Para executar este cálculo de orçamento de fluxo de caixa

Fonte: dados obtidos pelo pesquisador em agosto de 2011.

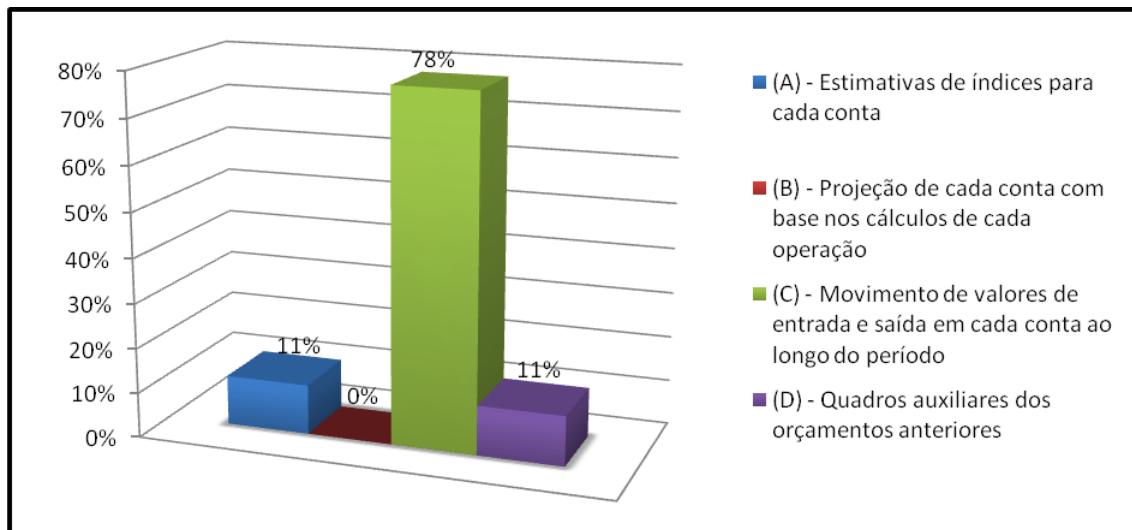
De acordo com a Figura 10, das empresas que praticam o orçamento de fluxo de caixa, 46% estabelecem através do recebimento previsto das vendas orçadas; 15% através do pagamento das compras orçadas; 15% através do orçamento de despesas com pessoal e outras despesas fixas e os 23% restantes, através de estimativas de recebimentos e pagamentos não vinculadas ao orçamento.



**Figura 11** – Para executar este cálculo de orçamento de resultados

Fonte: dados obtidos pelo pesquisador em agosto de 2011.

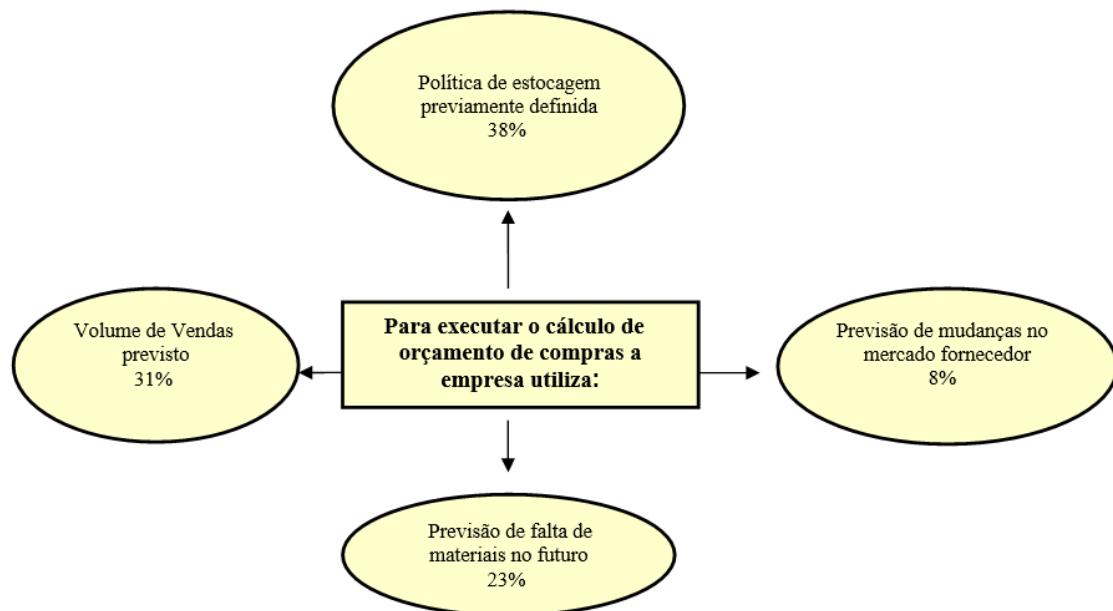
Na figura acima pode-se ver que das empresas que praticam o orçamento de resultados, 67% o faz de acordo com a estimativa de vendas dos próximos meses; 17% através das estimativas dos custos produção e das despesas fixas; 08% de acordo com o custo padrão calculado para os produtos a ser vendidos e os 08% restantes, é de acordo com os custos de produção e despesas fixas previstas no orçamento.



**Figura 12** – Para executar este cálculo de projeção do balanço patrimonial

Fonte: dados obtidos pelo pesquisador em agosto de 2011.

Das empresas que praticam esse orçamento, 11% calculam de acordo com estimativas de índices para cada conta, 78% pelo movimento de valores de entrada e saída em cada conta ao longo do período e os 11% restantes, é de acordo com quadros auxiliares dos orçamentos anteriores.



**Figura 13** – Cálculo do orçamento de Compras

Fonte: dados obtidos pelo pesquisador em agosto de 2011.

Para executar o orçamento de compras, 31% das empresas calculam através do volume de vendas previstas; 8% fazem pela previsão de mudanças no mercado fornecedor; 23% realizam uma previsão de falta de materiais no futuro e 38% têm uma política de estocagem previamente definida.

## CONCLUSÃO

No município de Pinhalzinho existem empresas das mais variadas naturezas. Em meio a essa diversidade de empresas, optou-se como objeto desta pesquisa, alguns supermercados dessa região, como o objetivo de investigar e analisar a importância de adotar o orçamento como ferramenta de gestão.

O orçamento traz à tona a ferramenta de planejar o futuro da empresa em um determinado espaço de tempo. Ocorre que, muitas vezes, as empresas não fazem uma projeção para o futuro, nem de vendas, nem de compras; não conhecem a sua capacidade produtiva, não estabelecem uma previsão de necessidade de investimentos para atender as demandas, e com isso, são tomadas de surpresa, somente quando a situação não tem mais saída. É que tentam buscar alternativas. E é com base na necessidade investigativa de verificar se há ou não a adoção de um planejamento em relação ao orçamento e sua aplicabilidade é que sustentou toda esta pesquisa.

Após o levantamento dos dados, contatou-se que a maioria das empresas, conforme dados expressos nos demonstrativos em forma de gráficos, aplicam alguma forma de orçamento, e aquelas que não praticam, não o fazem por não terem ferramentas que possibilitem essa aplicação, ou não acham importante.

Percebe-se que há falta de informação, pois tomando como base grandes organizações, todas as formas de orçamento que aqui foram apresentadas, são praticadas e têm extrema importância para a formação de um sistema orçamentário global.

Com o questionário, também foi possível caracterizar o perfil das empresas estudadas. A maioria delas são familiares, enquadradas na forma de tributação do simples nacional, têm faturamento baixo, em comparação com os grandes supermercados. Porém, há também grandes supermercados, com profissionais contratados para exercer cargos administrativos, e com faturamento alto.

As análises referentes às empresas que praticam o orçamento pode-se citar que 80% definem uma meta de resultados; 73% fazem o orçamento de vendas; 87% calculam o orçamento de compras; 60% consideram importante a realização do orçamento de despesas com pessoal; 80% reserva-se para um orçamento de despesas fixas; 80% fazem o orçamento para novos investimentos; 87% fazem o orçamento de fluxo de caixa; 80% fazem o orçamento de resultados previstos e por fim 60% fazem a projeção do balanço patrimonial. Esses dados são animadores, considerando que a maioria pratica alguma forma de orçamento.

Pôde-se perceber que são várias as formas de orçamentos, cada tipo com uma finalidade, mas que todos juntos fazem o orçamento global. Nos supermercados associados à ACIP de Pinhalzinho, objeto desta amostra, tinha-se o seguinte problema: analisar qual o tipo de orçamento empresarial utilizados por esses supermercados.

Conforme mencionado anteriormente, de todos os orçamentos propostos no questionário, a maioria das empresas entrevistas aplicam de alguma forma algum tipo de orçamento, mesmo que de maneiras diferentes e o importante é que não deixam de aplicá-lo e re reconhecer a importância para o controle das práticas gerenciais.

## REFERÊNCIAS

- BEUREN, Ilse Maria et al. **Como Elaborar trabalhos Monográficos em Contabilidade.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CASTANHEIRA, Dariane Reis Fraga. **O uso do Orçamento Empresarial como Ferramenta de apoio a tomada de decisão e ao Controle Gerencial em Indústrias Farmacêuticas de Médio Porte.** Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo – USP. 2008. p. 103.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.** [www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br). Acesso em: 20 de Julho de 2011.
- KENSKI, Antonio. **Orçamento na empresa.** Rio de Janeiro: CNI, 1976
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas operacionais.** Edição: 13.ed: São Paulo: Atlas, 2009.
- SANTOS, Celso da Costa; SANVICENTE, Antonio Zoratto. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle.** São Paulo: Atlas, 1979.
- WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ZDANOWICZ, José Eduardo. **Orçamento operacional: uma abordagem prática.** 2. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1984.

# ANÀLISE SOBRE A SITUAÇÃO FINANCEIRA E ECONÔMICA DA PREFEITURA MUNICIPAL DE CUIABÀ / MATO GROSSO (PMC/MT)

LUCIARDO, Renildes O.<sup>1</sup>; BORGES, Fernando T. M.<sup>2</sup>; AGUIAR, Einstein Lemos de<sup>3</sup>

## RESUMO

Este artigo objetiva-se a descrever uma análise dos balanços públicos da Prefeitura Municipal, da cidade de Cuiabá, através das contas públicas disponibilizadas no site da Prefeitura, para identificar o grau de liquidez, da receita própria, do endividamento público, e dos gastos com pessoal e os investimentos, sob a ótica do 'Índice FIRJAN' e seus reflexos econômico-financeiros. O 'Índice FIRJAN' (Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro) de Gestão Fiscal (IFGF) tem como base de dados as estatísticas oficiais disponibilizados, anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional, constitui-se também como um repositório de cenários com dados orçamentários e patrimoniais dos municípios brasileiros, que serve de estímulo para análise da cultura de responsabilidade administrativa, por meio de indicadores que possibilitam o aperfeiçoamento das decisões quanto à alocação dos recursos públicos. A metodologia adotada para a concretização da pesquisa foi de caráter exploratório, com o objetivo de responder à possíveis hipóteses relacionados aos fatos, através da análise de indicadores, mediante abordagem horizontal dos Balanços Orçamentários, Financeiros, Patrimonial e de demais demonstrativos das receitas e despesas, dos exercícios financeiros dos anos de 2008 a 2011. Verifica-se neste trabalho que os melhores desempenhos entre as capitais brasileiras foram as cidades de Porto Velho, Vitória e Porto Alegre. E com o pior desempenho, também única a apresentar conceito D, de gestão crítica, no resultado geral, foi à cidade de Cuiabá.

**Palavras-chave:** accountability. Indicadores públicos. Indicadores de desempenho. Contabilidade pública.

## ABSTRACT

The 'Index FIRJAN' (Federation of Industries of the State of Rio de Janeiro) Fiscal Management (IFGF) based on official statistics data provided annually by the National treasury, constitutes itself as a repository of scenarios and budget data property of municipalities, serving as a stimulus for the analysis of administrative culture of accountability through indicators that enable the improvement of decisions concerning the allocation of public resources. It was this work that the best performances among Brazilian capitals were Porto Velho, Vitoria and Porto Alegre and the worst performance among the capitals and the only one to present concept D, management critical to the overall result was the city of Cuiabá. Thus, this paper aims to describe an analysis of public statements in the site /URL of Cuiabá through the public accounts available at the City identifying the behavior of the degree of liquidity, own income, public debt, and expenses for staff and investments from the perspective of the 'Index FIRJAN'.

**Key-Word:** accountability - indicators public - performance indicators - public accounting.

<sup>1</sup> Contadora, Mestre em Ciências Contábeis e atuariais pela PUC/SP, coordenadora do Grupo de Pesquisa em Controladoria, Desenvolvimento, Sociedade e Meio Ambiente e professora da UFMT.

<sup>2</sup> Economista, Doutor em História Social pela USP, Líder de Grupo de Pesquisa. Professor Associado da Universidade Federal de Mato Grosso, Brasil.

<sup>3</sup> Membro do Grupo de Pesquisa em Controladoria, Desenvolvimento, Sociedade e Meio Ambiente e Doutor pela COPPE/UFRJ - Prof. Dr. do departamento de Administração da UFMT.

## INTRODUÇÃO

Devido a Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN) tornar público<sup>1</sup> uma pesquisa divulgando indicadores que possibilitam uma análise de como uma gestão pública pode tornar-se eficiente e democrática, e também servir como uma ferramenta de accountability, e estimular a cultura da responsabilidade administrativa, por meio de indicadores que possibilitem o aperfeiçoamento das decisões quanto à alocação dos recursos públicos, bem como o maior controle social da gestão fiscal dos municípios,. Mediante o exposto, torna-se possível efetuar análises variadas e fazer conjecturas ou confirmações de fatos coerentes com os modelos de gestão públicas praticados nas prefeituras das capitais brasileiras.

O Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF) tem como base de dados as estatísticas oficiais disponibilizadas, anualmente, pela Secretaria do Tesouro Nacional, constituídas por informações orçamentárias e patrimoniais prestadas pelos próprios municípios.

A FIRJAN avaliou 5.266 cidades brasileiras, que representa 96% da população brasileira. Onde, dentre os 5.565 municípios do país, 297 prefeituras não dispunham de dados na base de dados do Tesouro Nacional, ou estes dados não eram consistentes até o fechamento desta pesquisa, em setembro do ano passado apesar da determinação da lei.

O IFGF foi elaborado por três anos com base nos resultados fiscais disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no diálogo com gestores públicos e nas informações contidas na literatura acadêmica. Na concepção do Índice buscou-se identificar o desafio da gestão fiscal municipal na alocação dos recursos, tendo em vista as restrições orçamentárias com as quais se deparam as prefeituras brasileiras.

O IFGF foi modelado por meio de cinco indicadores: Receita Própria, Pessoal, Investimentos, Liquidez e Custo da Dívida.

A leitura do IFGF é representada por valores contínuos no intervalo de 0 (mínimo) a 1 (máximo). O procedimento metodológico utilizado, estabeleceu uma escala conceitual que norteia a valorização do índice IFGF:

---

<sup>1</sup> <http://www.firjan.org.br/IFGF>

- a) Resultados superiores a 0,8001 pontos aplica-se conceito A  $\Leftrightarrow$  Gestão de Excelência.
- b) Resultados compreendidos entre 0,6001 e 0,8000 pontos aplica-se conceito B  $\Leftrightarrow$  Boa Gestão.
- c) Resultados compreendidos entre 0,4001 e 0,6000 pontos aplica-se conceito C  $\Leftrightarrow$  Gestão em Dificuldade
- d) Resultados inferiores a 0,4000 pontos aplica-se conceito D  $\Leftrightarrow$  Gestão Crítica.

O índice (IFGF) não se restringe a uma fotografia anual, pois é possível ter uma comparação ao longo dos anos, o que torna possível especificar, com precisão, se uma melhoria relativa de posição em um ranking se deve a fatores específicos de um determinado município ou à piora relativa dos demais.

Pergunta-se de que forma os conhecimentos contábeis aplicados ao setor público poderá contribuir na gestão pública municipal para auxiliar a tomada de decisão durante a execução orçamentária?

Tendo como base o IFGF, este estudo objetiva-se a descrever uma análise das contas públicas da cidade de Cuiabá, a fim de verificar sob o enfoque contábil, a veracidade dos fatos e identificar o que está causando o desequilíbrio das contas públicas, identificando desta forma, dentre as técnicas contábeis aquela que melhor se aplica na fase de execução para auxiliar os gestores públicos na uma tomada de decisão.

## **ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - ENFOQUE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais da Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

Sendo que seu objetivo é disponibilizar aos usuários, informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

O ‘Fim da Contabilidade’ é a geração de relatórios úteis aos seus usuários, os quais descrevem o resultado final do processo de escrituração, mediante todo um trabalho de acumulação de registros e dados sistematicamente classificados, constituindo-se na

Rotina Contábil de qualquer organização. Com base nessa concepção, tem-se a seguir um demonstrativo desse sistema.



**Figura 01** – Ciclo Contábil

Fonte: Elaborado pelos autores

A contabilidade para gerar as demonstrações contábeis, utiliza-se de técnicas contábeis, como a técnica de escrituração, que consiste no registro dos fatos que influem na composição patrimonial. Os registros contábeis são operacionalizados e geridos de forma analítica, refletindo a transação constante em documento hábil, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e com o uso da metodologia científica denominada Método das Partidas Dobradas.

As demonstrações contábeis, utilizadas pelas administrações públicas nos municípios brasileiros, até o ano de 2012, são amparas pela Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964. E, de acordo com o artigo 101 da referida lei, os demonstrativos principais a serem divulgados, os quais são objetos de análise desta pesquisa, a saber:

- a) Balanço Orçamentário – Definido no art. 102 da Lei 4.320/64, apresenta as receitas estimadas e as despesas fixadas no orçamento em confronto respectivamente, com as receitas arrecadadas e com as despesas realizadas. Nele se obtém:

**I. A economia orçamentária:** apurada entre a diferença da despesa realizada e a despesa fixada (e esta for positiva).

**II. O superávit orçamentário:** ocorre quando a despesa realizada é menor que a receita arrecadada.

**III. O déficit orçamentário:** ocorre quando a despesa realizada é maior que a receita arrecadada.

**IV. O excesso de arrecadação:** ocorre quando a receita arrecadada é menor que a receita estimada.

**V. Insuficiência (frustração) de arrecadação:** ocorre quando a receita arrecadada é menor que a estimada.

- b) Balanço Financeiro – Conforme art. 103 da Lei 4.320/64: o Balanço Financeiro apresenta a receita e despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.
- c) Balanço Patrimonial – Conforme art. 105 da Lei 4.320/64 é o demonstrativo que evidenciará a posição das contas que constituem o Ativo e o Passivo. O Ativo demonstrará a parte positiva, representada pelos bens e direitos; o Passivo representa os compromissos assumidos com terceiros. O equilíbrio numérico do Balanço é estabelecido pelo Saldo Patrimonial positivo ou negativo. Art. 105 § 5º da Lei 4.320/64 - nas contas de Compensação serão registrados os bens, valores, obrigações que de imediato não produzirão nenhuma variação no patrimônio e estas comporão o Balanço Patrimonial.
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais – Conforme art. 104 evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. É um demonstrativo contábil dividido em duas seções: Variações Ativas e Variações Passivas onde são distribuídos os elementos que alteram o patrimônio durante o exercício. Dependendo das variações teremos déficit ou superávit, que corresponde ao Resultado Patrimonial do Exercício.
- e) Demonstrativo das Receitas e Despesas segundo as Categorias Econômicas – É o Demonstrativo constante do Anexo 1 da Lei 4.320/1964, que segundo o Artigo 101 da citada Lei, deverá compor os demonstrativos que acompanham os resultados gerais do exercício financeiro.

Além das técnicas contábeis de Escrituração e da elaboração das demonstrações contábeis, tem-se a técnica da:

- a) Análise de Balanços Públicos: consiste na técnica em que se interpreta os demonstrativos pela análise Horizontal e Vertical dos Balanços e pelo uso de indicadores.

- b) Auditoria: consiste na análise dos dados, de acordo com normas contábeis editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e terminando com a emissão de parecer sobre adequação das demonstrações contábeis.

## **UMA ABORDAGEM SOBRE GESTÃO VOLTADA PARA O RESULTADO**

A administração pública tem uma capacidade sinérgica de caráter específico, determinado pelo poder que o Estado pode desenvolver a cada conjuntura de agir sobre aspectos cruciais da sociedade e promover mudanças.

Segundo Teixeira & Santana (1994, p. 7) “O Estado, como instância societal, articula necessidades diferentes de indivíduos, grupos, classes sociais e outros segmentos da sociedade; estas necessidades, em interação, tem um efeito multiplicador, de dimensão macro, que confere ao Estado um potencial transformador, de caráter uno, em relação à sociedade global”.

A moderna administração pública deve gerenciar os processos, medindo constantemente seu desempenho.

Segundo Teixeira & Santana (1994, p. 85) “Um sistema de indicadores, adequadamente definido, funciona como um instrumento de racionalização e modernização da gestão. Ele delimita o campo observável da ação a ser desenvolvida, facilitando a identificação dos objetivos e metas a serem perseguidos por uma organização ou área governamental; propicia a concentração de esforços e, consequentemente os meios para alcançá-los”.

A preocupação com resultados se instala como uma nova dinâmica nos sistemas de gestão e se impõe, como um fator de transformação a uma administração acostumada a pensar nos insumos de que considera necessitar e quase nunca no produto das ações.

## **ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE DESPESAS DE INVESTIMENTOS**

A distribuição setorial e regional da formação de capital do setor público exerce influência decisiva não somente sobre a taxa de crescimento, mas também sobre a distribuição dos resultados (REZENDE, 2010, p. 324).

Para o caso de despesas com investimentos se faz necessário estabelecer uma distinção entre os efeitos diretos, que resultarão nos gastos que serão promovidos durante o ano, relacionando-os com os efeitos redistributivos de longo e médio prazo dos projetos. A construção de uma via pública pode exercer no curto prazo, um efeito de distribuição de renda com a geração de empregos e em longo prazo, o melhoramento das condições para o desenvolvimento da cidade ou região.

## PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

O objeto deste estudo leva em consideração o IFGF e os principais demonstrativos contábeis, ainda em vigor pela Lei Federal 4.320/1964, disponíveis no site da Prefeitura Municipal de Cuiabá (PMC)<sup>1</sup> - link transparência fiscal.

Os objetos de análise foram os demonstrativos: o Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais e Demonstrativo das Receitas e Despesas segundo as Categorias Econômicas dos exercícios financeiros de 2008, 2009, 2010 e 2011.

O procedimento metodológico utilizado foi exploratório, por possibilitar descrever hipóteses a partir dos fatos expostos, IFGF e os demonstrativos contábeis da PMC.

Utilizou-se a técnica de análise horizontal procurando demonstrar a tendência de um exercício para o outro com base nas principais contas retiradas dos referidos Balanços, bem como a utilização do indicador de liquidez e análises feitas, mediante conhecimento com base nas informações geradas do aspecto qualitativo e quantitativo das contas nos respectivos balanços.

## ANÁLISE E RESULTADO DA PESQUISA

Este estudo ao nutrir-se da base dos dados da pesquisa realizada pela FIRJAM disponibiliza a possibilidade de se extrair dados em várias dimensões, produzindo informações factuais ou conjecturais com possibilidades de provas, afirmações ou refutações, futuras.

Classificação	CONCEITO	IFGF	CIDADES
Gestão de Excelência	“A”	0,8805	Porto velho
		0,8423	Vitória
		0,8017	Porto Alegre
Boa Gestão	“B”	0,7797	São Paulo
		0,7684	Curitiba
		0,7617	Campo Grande
		0,7210	Florianópolis

**Quadro 01** – IFGF dos melhores desempenhos entre as capitais (adaptado).

Fonte: Elaborado pelos autores

<sup>1</sup> <http://www.cuiaba.mt.gov.br/transparencia/>

É possível destacar no IFGF os indicadores das sete capitais que tiveram os melhores desempenhos entre os 500 melhores resultados do país em 2010:

O relatório da FIRJAM apresenta ‘dados’ que possibilitam análises sobre estes desempenhos a qual se consideram relevantes:

- a) Porto Velho foi avaliada com conceito “A” em todos os indicadores, exceto no IFGF Gasto com Pessoal, em que recebeu conceito “B”.
- b) Na capital do estado de Rondônia, o aumento da arrecadação originado das obras de usinas hidrelétricas permitiu que a prefeitura investisse sem precisar postergar despesas nem se endividar para financiar os projetos.
- c) São Paulo garantiu o quarto lugar entre as capitais brasileiras devido a notas máximas em duas das cinco variáveis pesquisadas: Receita Própria e Gasto com Pessoal. O que se observa é que a gestão fiscal do município foi bem-sucedida ao transformar seu potencial de arrecadação em recursos para os cofres municipais.
- d) Na faixa intermediária do ranking das capitais, com desempenho geral B: Belo Horizonte - 12º lugar, e Rio de Janeiro - 14º lugar.

São exemplos de que ter elevado nível de arrecadação tributária não é garantia de bons resultados nos demais indicadores.

Na capital mineira registrou-se dificuldade na execução dos restos a pagar e elevado custo de endividamento.

Na capital fluminense, além das despesas com juros e encargos da dívida, pesou o histórico de elevados gastos com a folha de salários. Em contrapartida, a cidade do Rio de Janeiro registrou uma situação de liquidez confortável, na qual os ativos financeiros superaram com folga os restos a pagar acumulados em 2010.

Em relação ao município de Cuiabá / Mato Grosso a análise das contas públicas da revelou:

- a) Um quadro de elevado custo de endividamento – 2,2 vezes a média das capitais – e de significativo comprometimento com restos a pagar – em 2010 foram equivalentes a 1,5 vezes o ativo financeiro.
- b) O último lugar do ranking (0,3713 pontos), sendo o pior resultado entre as capitais brasileiras e a única a apresentar conceito D (gestão crítica), no resultado geral.

Os dados apresentados pela pesquisa FIRJAM sobre o município de Cuiabá são:

Classificação	CONCEITO	ANO	IFGF
Gestão em Dificuldade	“C”	2006	0,4549
		2007	0,4058
		2008	0,5719
Gestão Crítica	“D”	2009	0,3538
		2010	0,3713

**Quadro 02** – Demonstrativo do desempenho de Cuiabá de 2006 a 2010 (adaptado).

Fonte: Elaborado pelos autores

QUESITOS	2008	2009	2010
Receita própria	“B” – 0,6454	“C” – 0,5898	“B” – 0,6619
Gestão com pessoal	“B” – 0,703	“C” – 0,5629	“C” – 0,557
Investimento	“C” – 0,531	“D” – 0,3226	“D” – 0,315
Liquidez	“C” – 0,4919	“D” – 0,0673	0,000
Custo da dívida	“D” – 0,3832	“D” – 0,0668	“D” – 0,2926

**Quadro 03** – Demonstrativo do desempenho de Cuiabá de 2008 a 2010 (adaptado).

Fonte: Elaborado pelos autores

Os quesitos considerados no indicador IFGF significam:

- Receita Própria: capacidade de arrecadação;
- Gastos com Pessoal: quanto os municípios com a folha de pessoal, medindo o grau de rigidez do orçamento;
- Liquidez: verifica a relação entre o total de Restos a Pagar acumulados no ano e os ativos financeiros disponíveis para cobri-los no exercício seguinte;
- Investimentos: mostra o total de investimentos em relação à receita Líquida;
- Custo da Dívida: avalia o comprometimento do orçamento com o pagamento de juros e amortizações de empréstimos contraídos em exercícios anteriores.

Segundo os dados da PMC dos exercícios financeiros de 2008, a 2011 de:

Balanços Orçamentários, Balanços Financeiro, Balanços Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais e Demonstrativos das Receitas e Despesas segundo as Categorias Econômicas, vê-se que:

**Tabela 01**  
Comparativo para uma Análise Horizontal - Análise de tendência (adaptado).

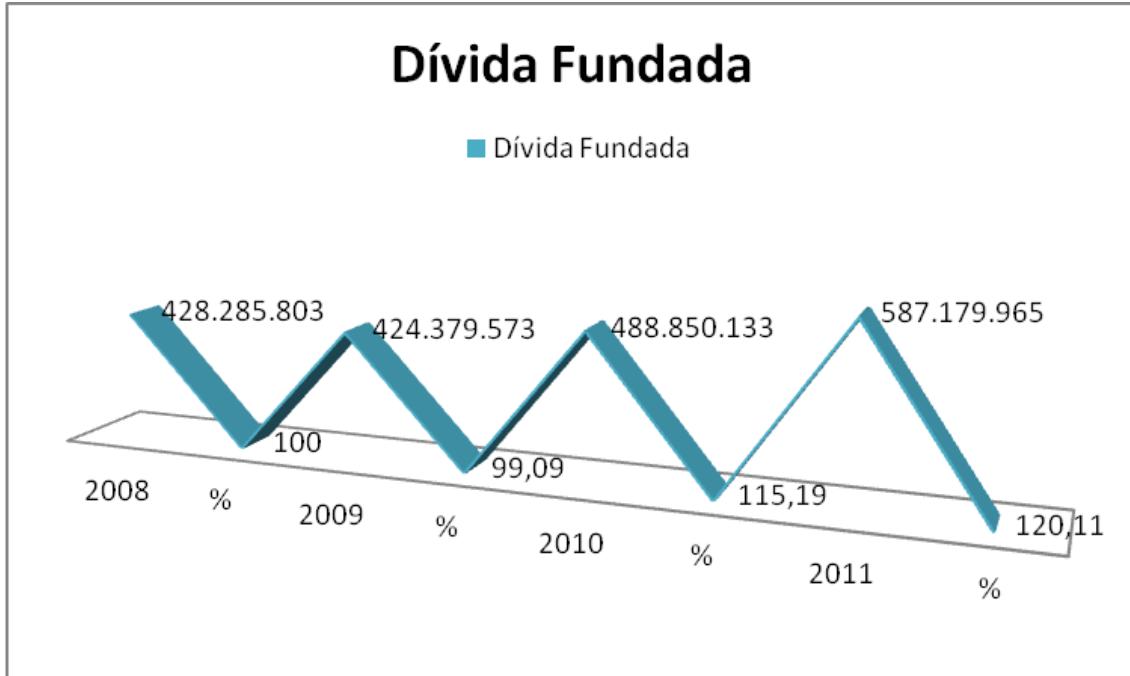
t.	Itens/Ano	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%
1	Receitas Correntes Realizadas	733.099.624	100	755.164.089	103	838.130.103	110,99	1.064.833.711	127,05
2	Receitas de Capital Realizadas	58.532.486	100	22.774.949	38,91	14.430.436	63,36	7.694.114	53,32
3	Insuficiência de Arrecadação Verificada	94.443.551	100	187.956.960	199	402.321.074	214,05	202.467.557	50,32
4	Despesas Correntes Realizadas	730.185.982	100	697.505.910	95,52	820.026.966	117,57	955.660.132	116,54
5	Despesas de Capital Realizadas	11.869.565	100	85.374.713	719,3	78.822.878	92,33	78.508.600	99,60
6	Despesas com Pessoal e Encargos	314.357.143	100	368.925.607	117,4	417.255.384	113,10	458.183.751	109,81
7	Resultado na Execução	49.576.563	100	24.729.014	-49,9	46.289.305	187,19	38.359.093	-82,87
8	Dívida Fundada	428.285.803	100	424.379.573	99,09	488.850.133	115,19	587.179.965	120,11
9	Amortização da Dívida	18.525.470	100	39.768.810	214,7	30.341.277	76,29	36.368.893	119,87
0	Saldo de Serviços da Dívida a Pagar do BP	10	100	10	100	10	100,00	10	100,00
1	Despesas com Juros e Encargos da Dívida	23.322.908	100	23.181.644	99,39	23.543.731	101,56	24.577.678	104,39
2	Ativo Financeiro Disponível	83.652.375	100	96.032.800	114,8	97.687.592	101,72	137.416.768	140,67
3	Saldo no BP de Restos a Pagar Processados	71.966.583	100	113.842.783	158,2	141.788.920	124,55	138.167.309	97,45
4	Saldo no BP de Restos a Pagar Não Processados	2.149.814	100	1.646.988	76,61	16.856.202	1023,46	10.903.582	64,69
5	Restos a Pagar Processados Inscritos	40.419.205	100	75.400.194	186,5	88.546.593	117,44	78.970.398	89,19
6	Restos a Pagar Não Processados Inscritos	0	100	0	0	16.725.664	100,00	10.777.854	64,44
7	Restos a Pagar Processados Pagos	53.404.945	100	34.026.819	63,71	60.600.457	178,10	82.545.498	136,21

8	Restos a Pagar Não Processados Pagos	16.571.188	100	0	0	1.516.450	100,00	8.521.688	561,95
9	Operação de Crédito Realizada	1.731.056	100	487.500	28,16	0	0,00	0	0,00
0	Despesas com Investimentos	73.949.516	100	45.605.903	61,67	48.050.756	105,36	42.139.706	87,70

Fonte: Elaborado pelos autores

Observa-se na Tabela 01 que:

- a) O item 09 – Dívida Fundada ou Estoque da Dívida, verifica-se que entre 2008 e 2009, houve uma redução de 9,01%; entre 2009 a 2010, ocorreu um aumento de 15,19% e entre 2010 a 2011, o aumento foi de 20,11%, portanto há uma tendência do aumento do Estoque da Dívida.



**Figura 01** – Dívida Fundada

Fonte: Tabela 1 deste trabalho.

- b) Verifica-se no item 19 – Operações de Crédito Realizadas, que a Prefeitura Municipal de Cuiabá não está contraindo novos empréstimos e em uma análise nos itens 09 – Amortização da Dívida e item 10 - Saldo de Serviços da Dívida a Pagar do BP que a Prefeitura está honrando o Principal da Dívida e os Juros e Encargos da Dívida.
- c) Outras análises podem ser feitas em outros relatórios contábeis para verificar o motivo do crescimento de 20.11% em relação ao ano anterior do Saldo no Balanço Patrimonial do valor da Dívida Fundada em 2011.

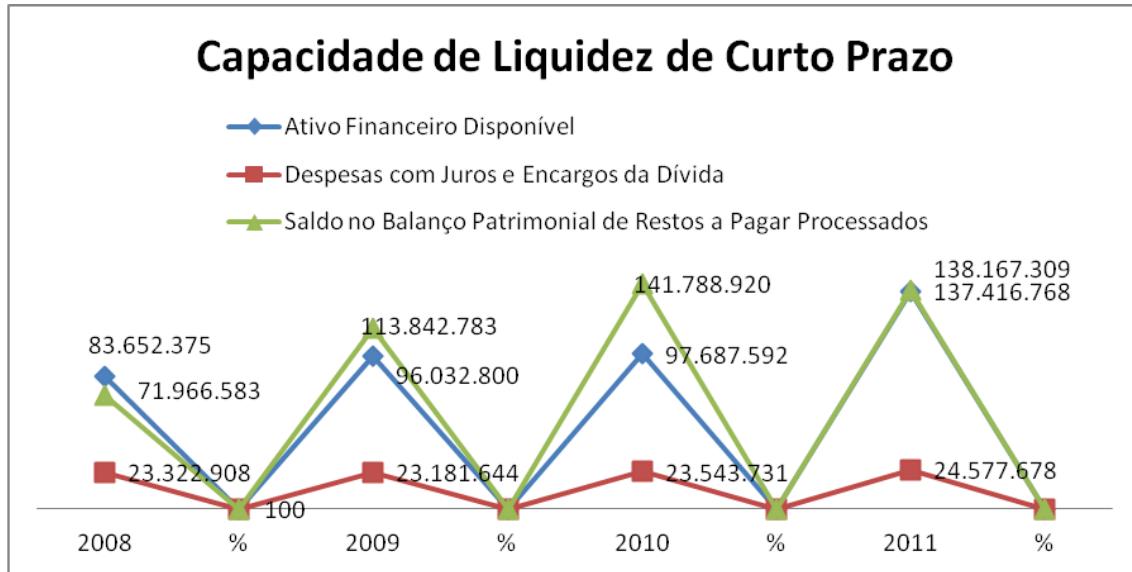
- d) Nos itens 13 e 14 - Saldo no Balanço Patrimonial de Restos a Pagar, verifica-se que há uma tendência crescente de aumento dessa Conta, pois entre 2008 a 2009 houve um aumento significativo de 58% nos Restos a Pagar Processados.
- e) E entre 2009 e 2010 ocorreu um aumento de 37% nos Restos a Pagar Processados.



**Figura 02** – Evolução da conta RESTOS A PAGAR nos Balanços

Fonte: Tabela 1 deste trabalho.

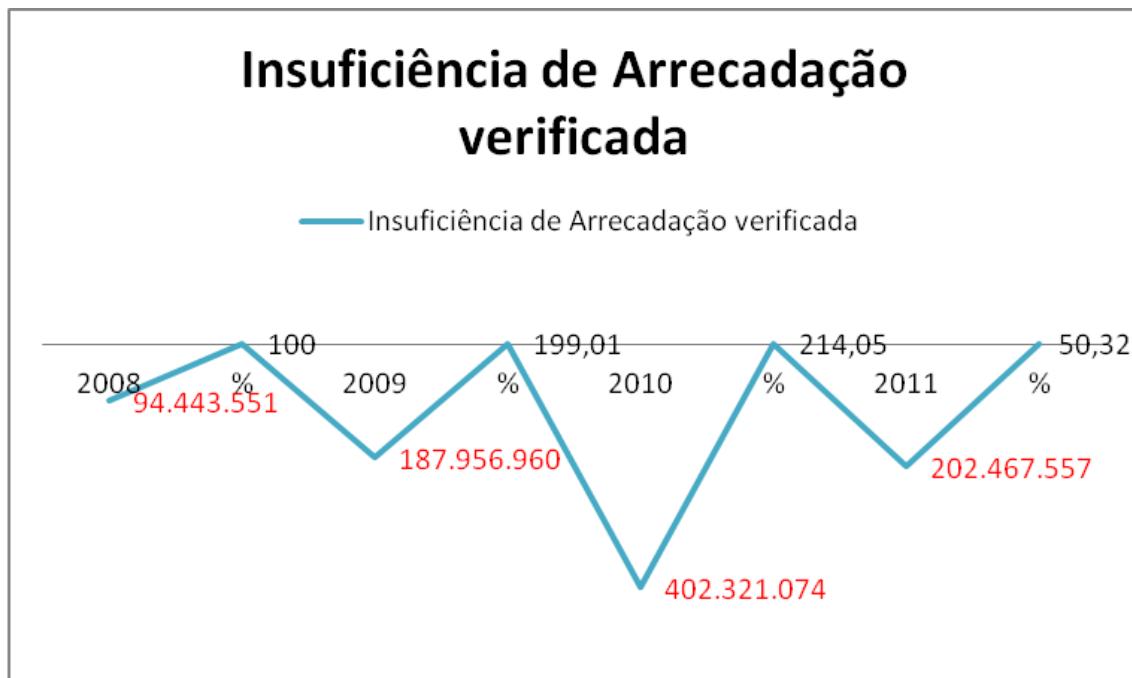
- a) Entre 2010 a 2011 houve uma redução do saldo com relação ao ano anterior, em torno de 12%, essa redução se deve ao volume de pagamentos efetuados que podem ser vistos nos itens 17 e 18 da Tabela 01. Uma informação importante é que para o ano de 2012 a Prefeitura terá que cumprir o artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.
- b) Analisando os itens 11, 12 e os itens 13 e 14, obtêm o índice de liquidez e o problema da Liquidez apontado no IFGF de 2010 se confirma, verificando que do saldo do disponível de 2010, faltava ainda 50% para cobrir o Saldo de Restos a Pagar do Balanço Patrimonial. Analisando o ano de 2011 ainda faltam 1% de disponível para cobrir o Saldo de Restos a Pagar do Balanço Patrimonial.



**Figura 03 – Capacidade de Liquidez de Curto Prazo**

Fonte: Tabela 1 deste trabalho.

c) Em relação ao item 03 - Insuficiência de Arrecadação Verificada constata-se claramente que há um problema de ineficiência na arrecadação no período de 2008 a 2011. Esse fato é identificado nos Balanços Orçamentários e no item 01 da Tabela 01 que em todos os exercícios financeiros verificou-se um Déficit entre a Receita Prevista e a Realizada.



**Figura 04 – Insuficiência de Arrecadação verificada**

Fonte: Tabela 1 deste trabalho.

- d) E essa tendência continua quando da Execução do Orçamento, tendência essa que pode ser verificada pelo Gráfico Resultado de Execução onde os Déficits ocorrem quando se compara a Receita Arrecadada com a Despesa Realizada.



**Figura 05** – Resultado na Execução

Fonte: Tabela 1 deste trabalho.

A Prefeitura Municipal de Cuiabá tem, portanto que conseguir gerar mais ‘Receita’, sem aumentar as despesas de Pessoal e diminuir as despesas de manutenção dos serviços internos para poder gerar ‘Investimentos’ e manter os Serviços essenciais de Saúde, Educação à Sociedade, dimensões que justificam a existência da governança pública e o conceito de ‘Estado’.

A questão é ‘Vai sobrar para o Contribuinte?’ pois já se paga muitos Impostos e se têm resultados questionáveis e de qualidades duvidosas. Assim, é possível questionar ‘Qual a receita que foi PREVISTA e que menos arrecadou e que está gerando a Insuficiência de Arrecadação?’.

Para identificar a devida resposta faz-se necessário uma análise junto aos Balanços Orçamentários dos anos de 2009 a 2011 estabelecendo uma relação entre as Receitas Previstas e as Receitas Executadas.

Ao verificar no Demonstrativo das Variações Patrimoniais a conta Inscrição da Dívida Ativa e a conta Receita da Dívida Ativa com relação aos exercícios financeiros de 2009 a 2011, constatou-se que:

Ano	Inscrição da Dívida Ativa	Receita da Dívida Ativa
2009	0,00	6.873.349,
2010	40.922.769,	8.717.440,
2011	28.571.871,	9.593.539,

**Quadro 04** – Comparativo da Dívida Ativa Inscrita e a Recebida (adaptado).

Fonte: Elaborado pelos autores

Na conta Inscrição da Dívida Ativa são registrados os Créditos lançados pela fazenda Pública e não arrecadados até o encerramento do exercício financeiro e na conta Receita da Dívida Ativa são registrados os recebimentos dos créditos inscritos anteriormente. É importante para identificar melhor se o problema está realmente na Receita Tributária que é composta pelos principais tributos municipais: IPTU, ISSQN, ITBI e IRRF e pelo fato dos contribuintes não estarem pagando seus impostos ou se o problema da liquidez está em outros fatores.

Tomando-se como base as informações anteriores e na análise nos Balanços Orçamentários de 2009 a 2011 da Prefeitura Municipal de Cuiabá pode-se sintetizar que:

- a) As Receitas Tributárias no ano de 2009 teve insuficiência de arrecadação no valor de R\$ 20.095.968,00; no ano de 2010 houve Excesso de Arrecadação no valor de R\$ 9.445.374,00 e no ano de 2011 ocorreu Excesso de Arrecadação no valor de R\$ 30.066.153,00, portanto não está nas Receitas Tributárias o problema da ineficiência de arrecadação, pois estas se comportando dentro dos limites para o qual foi Previsto e até está arrecadando mais. E assim livra o contribuinte desta parcela.
- b) Pode-se verificar, por meio dos Balanços Orçamentários do Ano de 2009 a 2011, que o Problema está na Previsão das Receitas de Operação de Crédito e RECEITAS DE TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL, principalmente este último.
- c) Pode-se perceber que na conta TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL houve ineficiência de arrecadação nos três exercícios financeiros analisados. No ano de 2009 a ineficiência de arrecadação foi no valor de R\$ 118.168.550,00, no ano de 2010 foi no valor de 363.187.313 e no ano de 2011 foi no valor de R\$ 292.483.115,00.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em uma breve análise aos indicadores do índice FIRJAN verifica-se que os melhores desempenhos entre as capitais ficaram com Porto Velho, Vitória e Porto Alegre e que o pior desempenho entre as capitais e a única a apresentar conceito D, de gestão crítica, no resultado geral ficou com a cidade de Cuiabá / Mato Grosso.

Através deste estudo, pode-se verificar que comparando a receita tributária prevista pela Prefeitura Municipal de Cuiabá com a receita tributária arrecadada, está se comporta dentro dos limites previstos, gerando uma receita arrecadada, bem além daquela que fora prevista, ou seja, o contribuinte tem feito cumprido o seu papel nesse processo tributário. As receitas próprias, porém são insuficientes para cobrir as despesas de manutenção e ainda obter-se a parcela para os investimentos necessários.

Pode-se verificar que o problema está na dependência que da Prefeitura Municipal de Cuiabá tem em relação às receitas de Transferências de Capital e das Operações de Crédito que foram previstas, mas não foram efetivadas.

Este trabalho Após os levantamentos verificou a necessidade de enfatizar a busca pela eficiência na arrecadação mediante instrumentos e ferramentas de gestão, pois uma Prefeitura do porte da cidade de Cuiabá não pode ficar na dependência de transferências de convênios e de emendas constitucionais correndo o risco de não ter liquidez para cobrir suas despesas correntes.

Pode-se dizer que para se obter uma gestão eficiente e eficaz com os recursos públicos, principalmente para a cidade de Cuiabá, necessário se faz implementar modelos de gestão por indicadores, de ferramentas da área econômica no sentido de gerir as finanças públicas e a análise periódica dos demonstrativos contábeis obtendo importantes indicadores de gargalos prováveis na busca constante de conduzir os gastos para o índice aceitável, verificando os custos dos programas comparando aos benefícios que os mesmos gerarão a curto e longo prazo à sociedade.

Para finalizar, constatou-se através deste estudo que o uso da técnica contábil da escrituração, das demonstrações contábeis e da análise dos demonstrativos contábeis demonstrou ser um importante instrumento de gestão e se forem utilizados concomitantemente à execução orçamentária podem indicadores na execução das receitas e despesas, tornando-se uma ferramenta de informação para a tomada de decisões com a finalidade de corrigir os rumos da administração pública.

Espera-se através deste estudo ter contribuído para o esclarecimento do tema em questão, à luz da Contabilidade, tomando-se como base os Demonstrativos Contábeis

disponíveis na Internet pela Prefeitura Municipal de Cuiabá e de certa forma contribuir para o esclarecimento da sociedade que é a esta quem mais nós se deve estar gerando informação.

Sugere-se a partir desta pesquisa novos estudos, que possam buscar mais informações acerca desse assunto, além de outras análises que contribuam para interpretações desses demonstrativos com o objetivo de interpretar novas estratégias de gestão pela busca eficiência e eficácia da arrecadação da Receita Própria, pois conforme pode-se verificar, os indicadores IFGF que fizeram a diferença para as Prefeituras com um desempenho favorável.

## REFERÊNCIAS

**RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.132/08 Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil**

**RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.128/08 Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação da Contabilidade Pública.**

**BRASIL.** Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos “e balanços da União, dos Estados”1, dos Municípios e do Distrito Federal.**

CFC-Conselho Federal de Contabilidade. **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.133/08: Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis.**

**CUIABÁ.** Prefeitura Municipal de Cuiabá. Site <http://www.cuiaba.mt.gov.br/transparencia/> consultado em 09 de maio de 2012.

**FIRJAM.** Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. Site <http://www.firjan.org.br/IFGF>. Consultado de 09 de março de 2012 a 09 de maio de 2012.

**KOHAMA, Hélio.** **Contabilidade Pública.** São Paulo, Atlas, 2007.

**MATIAS, José P.** **Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil.** São Paulo, Atlas, 2005.

**MOTA.** Francisco G. L. **Contabilidade aplicada ao Setor público.** Brasilia, 2011.

**REZENDE, Fernando A. R. da Silva.** **Finanças Públicas.** São Paulo, Atlas, 2010.

**SILVA, Lino M. da.** **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo.** São Paulo, Atlas, 2010.

**TEIXEIRA, Hélio J. & SANTANA, Solange M. [coord.].** **Remodelando a gestão pública.** São Paulo, Editora Edgard Blücher, 1994.

## ANEXO



PREFEITURA MUNICIPAL DE CUIABÁ  
BALANÇO CONSOLIDADO - EXERCÍCIO FINANCEIRO 2009

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

(Anexo 12, da Lei n.º 4.320/64)

RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇAS	TÍTULOS	FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇAS
<b>Receitas Correntes</b>	<b>857.206.000,00</b>	<b>786.482.570,52</b>	<b>70.723.429,48</b>	<b>Aplicações Diretas</b>	<b>946.057.431,42</b>	<b>782.880.624,05</b>	<b>163.176.807,37</b>
Receita Tributária	174.842.000,00	154.746.031,91	20.095.968,09	Créditos Inicial e Suplementar	942.290.591,78	779.113.784,41	163.176.807,37
Receita de Contribuições	41.502.000,00	37.848.203,54	3.653.796,46	Créditos Especiais	3.766.839,64	3.766.839,64	0,00
Receita Patrimonial	4.979.000,00	9.889.414,74	-4.910.414,74	Créditos Extraordinários	0,00	0,00	0,00
Receita Agropecuária	0,00	0,00	0,00	Créditos Intra Orçamentários	0,00	0,00	0,00
Receita Industrial	0,00	0,00	0,00	<b>Despesa Intra Orçamentárias</b>	<b>19.838.568,58</b>	<b>19.787.429,83</b>	<b>51.138,75</b>
Receita de Serviços	524.000,00	740.940,54	-216.940,54	Créditos Inicial e Suplementar	19.838.568,58	19.787.429,83	51.138,75
Transferências Correntes	613.251.000,00	571.002.535,76	42.248.464,24				
Outras Receitas Correntes	22.108.000,00	12.255.444,03	9.852.555,97				
<b>Receitas de Capital</b>	<b>154.253.000,00</b>	<b>22.774.949,86</b>	<b>131.478.050,14</b>				
Operações de Crédito	13.869.000,00	487.500,00	13.381.500,00				
Alienação de Bens	0,00	0,00	0,00				
Amortização de Empréstimos	0,00	0,00	0,00				
Transferências de Capital	140.384.000,00	22.215.449,86	118.168.550,14				
Outras Receitas de Capital	0,00	72.000,00	-72.000,00				
<b>Receitas Intra Orçamentárias</b>	<b>15.204.000,00</b>	<b>25.540.561,36</b>	<b>-10.336.561,36</b>				
Receita de Contribuições	15.204.000,00	25.414.276,48	-10.210.276,48				
Outras Receitas Correntes	0,00	126.284,88	-126.284,88				
<b>Dedução da Receita Corrente</b>	<b>-60.767.000,00</b>	<b>-56.859.042,10</b>	<b>-3.907.957,90</b>				
Dedução da Receita Tributária	-1.116.000,00	-162.885,14	-953.114,86				
Dedução Transferência Corrente	-59.651.000,00	-56.694.888,52	-2.956.111,48				
Dedução de Outras Receitas	0,00	-1.268,44	1.268,44				
<b>SOMA</b>	<b>965.896.000,00</b>	<b>777.939.039,64</b>	<b>187.956.960,36</b>	<b>SOMA</b>	<b>965.896.000,00</b>	<b>802.668.053,88</b>	<b>163.227.946,12</b>
<b>DÉFICITS</b>	<b>0,00</b>	<b>24.729.014,24</b>	<b>-24.729.014,24</b>	<b>SUPERÁVITS</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>TOTAL</b>	<b>965.896.000,00</b>	<b>802.668.053,88</b>	<b>163.227.946,12</b>	<b>TOTAL</b>	<b>965.896.000,00</b>	<b>802.668.053,88</b>	<b>163.227.946,12</b>



PREFEITURA MUNICIPAL DE CUIABÁ  
BALANÇO CONSOLIDADO - EXERCÍCIO FINANCEIRO 2010

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

(Anexo 12, da Lei n.º 4.320/64)

RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇAS	TÍTULOS	FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇAS
<b>Receitas Correntes</b>	<b>915.989.305,00</b>	<b>878.584.277,50</b>	<b>37.405.027,50</b>	<b>Aplicações Diretas</b>	<b>1.226.918.131,77</b>	<b>871.649.795,35</b>	<b>355.268.336,42</b>
Receita Tributária	185.965.938,00	195.411.312,75	-9.445.374,75	Créditos Inicial e Suplementar	1.226.910.131,77	871.644.684,35	355.265.447,42
Receita de Contribuições	44.804.000,00	37.584.951,42	7.219.048,58	Créditos Especiais	8.000,00	5.111,00	2.889,00
Receita Patrimonial	1.957.528,00	11.089.417,37	-9.131.889,37	Créditos Extraordinários	0,00	0,00	0,00
Receita Agropecuária	0,00	0,00	0,00	Créditos Intra Orçamentários	0,00	0,00	0,00
Receita Industrial	0,00	0,00	0,00	<b>Despesa Intra Orçamentárias</b>	<b>27.963.482,23</b>	<b>27.200.049,64</b>	<b>763.432,59</b>
Receita de Serviços	1.203.386,00	893.363,08	310.022,92	Créditos Inicial e Suplementar	27.963.482,23	27.200.049,64	763.432,59
Transferências Correntes	649.333.603,00	608.130.814,04	41.202.788,96				
Outras Receitas Correntes	32.724.850,00	25.474.418,84	7.250.431,16				
<b>Receitas de Capital</b>	<b>387.011.190,00</b>	<b>14.430.436,17</b>	<b>372.580.753,83</b>				
Operações de Crédito	9.575.440,00	0,00	9.575.440,00				
Alienação de Bens	0,00	182.000,00	-182.000,00				
Amortização de Empréstimos	0,00	0,00	0,00				
Transferências de Capital	377.435.750,00	14.248.436,17	363.187.313,83				
Outras Receitas de Capital	0,00	0,00	0,00				
<b>Receitas Intra Orçamentárias</b>	<b>16.362.935,00</b>	<b>19.972.699,13</b>	<b>-3.609.764,13</b>				
Receita de Contribuições	16.362.935,00	19.781.908,91	-3.418.973,91				
Outras Receitas Correntes	0,00	190.790,22	-190.790,22				
<b>Dedução da Receita Corrente</b>	<b>-64.481.816,00</b>	<b>-60.426.873,36</b>	<b>-4.054.942,64</b>				
Dedução da Receita Tributária	-3.600.000,00	-190.338,67	-3.409.661,33				
Dedução Transferência Corrente	-60.881.816,00	-60.235.121,52	-646.694,48				
Dedução de Outras Receitas	0,00	-1.413,17	1.413,17				
<b>SOMA</b>	<b>1.254.881.614,00</b>	<b>852.560.539,44</b>	<b>402.321.074,56</b>	<b>SOMA</b>	<b>1.254.881.614,00</b>	<b>898.849.844,99</b>	<b>356.031.769,01</b>
<b>DÉFICITS</b>	<b>0,00</b>	<b>46.289.305,55</b>	<b>-46.289.305,55</b>	<b>SUPERÁVITS</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1.254.881.614,00</b>	<b>898.849.844,99</b>	<b>356.031.769,01</b>	<b>TOTAL</b>	<b>1.254.881.614,00</b>	<b>898.849.844,99</b>	<b>356.031.769,01</b>



**PREFEITURA MUNICIPAL DE CUIABÁ**  
**BALANÇO CONSOLIDADO - EXERCÍCIO FINANCEIRO 2011**

**BALANÇO ORÇAMENTÁRIO**

(Anexo 12, da Lei n.º 4.320/64)

TÍTULOS	RECEITA			TÍTULOS	DESPESA		
	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇAS		FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇAS
<b>Receitas Correntes</b>	<b>990.065.236,00</b>	<b>1.063.041.325,47</b>	<b>72.976.089,47</b>	<b>Aplicações Diretas</b>	<b>1.219.140.229,23</b>	<b>980.910.781,63</b>	<b>-238.229.447,60</b>
Receita Tributária	236.761.750,00	266.827.903,42	30.066.153,42	Créditos Inicial e Suplementar	1.195.940.229,23	958.687.695,79	-237.252.533,44
Receita de Contribuições	38.609.000,00	43.560.126,67	4.951.126,67	Créditos Especiais	23.200.000,00	22.223.085,84	-976.914,16
Receita Patrimonial	5.987.114,00	38.803.420,44	32.816.306,44	Créditos Extraordinários	0,00	0,00	0,00
Receita Agropecuária	0,00	0,00	0,00	Créditos Intra Orçamentários	0,00	0,00	0,00
Receita Industrial	0,00	0,00	0,00	<b>Despesa Intra Orçamentárias</b>	<b>33.538.525,77</b>	<b>30.941.322,16</b>	<b>-2.597.203,61</b>
Receita de Serviços	1.345.651,00	1.124.668,22	-220.982,78	Créditos Inicial e Suplementar	33.538.525,77	30.941.322,16	-2.597.203,61
Transferências Correntes	674.291.228,00	680.548.819,16	6.257.591,16				
Outras Receitas Correntes	33.070.493,00	32.176.387,56	-894.105,44				
<b>Receitas de Capital</b>	<b>308.155.330,00</b>	<b>7.694.114,88</b>	<b>-300.461.215,12</b>				
Operações de Crédito	8.898.200,00	0,00	-8.898.200,00				
Alienação de Bens	0,00	914.500,00	914.500,00				
Amortização de Empréstimos	0,00	0,00	0,00				
Transferências de Capital	299.257.130,00	6.774.014,88	-292.483.115,12				
Outras Receitas de Capital	0,00	5.600,00	5.600,00				
<b>Receitas Intra Orçamentárias</b>	<b>21.312.070,00</b>	<b>34.584.093,24</b>	<b>13.272.023,24</b>				
Receita de Contribuições	21.016.070,00	33.480.243,18	12.464.173,18				
Outras Receitas Correntes	296.000,00	1.103.850,06	807.850,06				
<b>Dedução da Receita Corrente</b>	<b>-66.853.881,00</b>	<b>-65.368.983,53</b>	<b>1.484.897,47</b>				
Dedução da Receita Tributária	-3.600.000,00	-281.167,85	3.318.832,15				
Dedução Transferência Corrente	-63.253.881,00	-65.018.751,41	-1.764.870,41				
Dedução de Outras Receitas	0,00	-69.064,27	-69.064,27				
<b>Transferências Recebidas</b>	<b>22.316.629,02</b>	<b>22.316.629,02</b>	<b>0,00</b>	<b>Transferências Concedidas</b>	<b>22.316.629,02</b>	<b>22.316.629,03</b>	<b>0,01</b>
Transferência Financeira	22.316.629,02	22.316.629,02	0,00	Transferência Financeira	22.316.629,02	22.316.629,03	0,01
<b>Interferências Ativas</b>	<b>0,00</b>	<b>10.260.647,47</b>	<b>10.260.647,47</b>	<b>Interferências Passivas</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Transferência Financeira	0,00	10.260.647,47	10.260.647,47	Transferência Financeira	0,00	0,00	0,00
<b>SOMA</b>	<b>1.274.995.384,02</b>	<b>1.072.527.826,55</b>	<b>-202.467.557,47</b>	<b>SOMA</b>	<b>1.274.995.384,02</b>	<b>1.034.168.732,82</b>	<b>-240.826.651,20</b>
<b>DÉFICITS</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>SUPERÁVITS</b>	<b>0,00</b>	<b>38.359.093,73</b>	<b>38.359.093,73</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1.274.995.384,02</b>	<b>1.072.527.826,55</b>	<b>-202.467.557,47</b>	<b>TOTAL</b>	<b>1.274.995.384,02</b>	<b>1.072.527.826,55</b>	<b>-202.467.557,47</b>

# COBRANÇA DE ICMS NO DESTINO: REFLEXOS DA MUDANÇA NA TRIBUTAÇÃO DO ICMS NO ESTADO DE MATO GROSSO

OLIVEIRA, Maicon Weippert de<sup>1</sup>; GARCIA, João Wanderley Vilela<sup>2</sup>; GONÇALVES, César Rubens<sup>3</sup>

## RESUMO

O presente estudo visa investigar os impactos gerados na arrecadação de ICMS no Estado de Mato Grosso promovidos pela mudança na metodologia de tributação contida na Proposta de Emenda Constitucional - PEC nº. 233/2008, sob análise no Congresso Nacional. Para tanto, foram coletados dados de arrecadação de ICMS no Estado de Mato Grosso no exercício financeiro de 2010, por meio de informações obtidas junto a Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso – SEFAZ/MT. Por intermédio dos dados coletados, calculou-se a composição arrecadatória do Estado e estimou-se a arrecadação de ICMS pelo método na cobrança no destino. A relevância do tema relaciona-se a necessidade de cálculos dos ganhos ou perdas para os Estados da Federação proveniente das mudanças decorrentes de quaisquer alterações na base tributária para servir de subsídio no processo de discussão das reformas tributárias brasileiras. Concluiu-se a partir da análise dos resultados obtidos por meio da utilização das duas metodologias de cobrança de tributos, indícios de que a mudança na metodologia de tributação de acordo com as prerrogativas da Proposta de Emenda Constitucional em análise poderia ser desfavorável para a arrecadação no Estado de Mato Grosso.

**Palavras-chave:** Cobrança ICMS no Destino. Mudança do ICMS no Estado de Mato Grosso.

## ABSTRACT

The present study investigated the impacts in the collection of ICMS in the State of Mato Grosso promoted by the change in method of taxation contained in the Proposed Constitutional Amendment - PEC. 233/2008, under consideration in Congress. To this end, data were collected from the collection of ICMS in the State of Mato Grosso in fiscal 2010, through information obtained from the Secretary of Finance of the State of Mato Grosso - SEFAZ / MT. Through the collected data, we calculated the composition of the state and arrecadatória estimated the collection of ICMS by the method in the collection at the destination. The relevance of the issue relates to the need for calculation of gains or losses for the states arising from the changes resulting from any changes in the tax base to provide a grant in the discussion of tax reform in Brazil. It was concluded from the analysis of the results obtained through the use of two methods of tax collection, evidence that the change in method of taxation according to the prerogatives of the Constitutional Amendment Proposal under consideration would be unfavorable to the collection State of Mato Grosso.

**Keywords:** Tax reform. N°. PEC. 233/2008. ICMS.

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis e Administração – UFMT; Bacharel em Ciências Contábeis; Especialista em Gestão Pública – Instituto Interamericano.

<sup>2</sup> Prof. Do Departamento de Ciências Contábeis – UFMT; MsC Ciências Contábeis e Atuaria – PUC/SP; Doctor en Contabilidad pela Universidad Nacional de Rosário – Argentina.

<sup>3</sup> Prof. do Departamento de Ciências Contábeis / UFMT; MsC em Ciências Contábeis e Atuária / PUC-SP.

## INTRODUÇÃO

A atual Constituição da República Federativa do Brasil delineou as competências tributárias, definindo os impostos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios; delimitou, assim, as competências tributárias dos entes federados. Desse modo, a partir da Constituição de 1988, quando foi conferido aos Estados Federados e Municípios o poder decisório indelegável sobre suas receitas tributárias, houve novamente uma maior autonomia para os Entes Políticos poderem legislar sobre suas fontes de receitas NASCIMENTO, (2002).

Contudo, discutem-se propostas sobre uma reforma tributária no Congresso Nacional que visa diminuir o poder conferido inicialmente aos Estados no tocante à matéria tributária, propondo, principalmente, modificações em normas constitucionais quanto à estrutura tributária nacional vigente, especialmente no que se refere ao imposto estadual que incide sobre a circulação de mercadorias e serviços, o ICMS.

Como exemplo cita-se a Proposta de Emenda Constitucional - PEC nº. 233/2008, em análise no Congresso Nacional. A qual propõe modificações na principal fonte tributária dos Estados, o ICMS, versando sobre uma nova metodologia de cobrança desse imposto segundo a qual, ele deixaria de ser cobrado no Estado de origem da mercadoria ou do início da prestação de serviço e passaria a ser cobrado somente no Estado de destino desses bens e serviços. É interessante destacar que tal alteração, se aprovada, poderá diminuir um dos fatores de propulsão das disputas fiscais, não obstante afetar de forma significativa a arrecadação dos Estados e também dos Municípios.

Considerando-se que o ICMS é atualmente a mais importante fonte de receitas dos Estados, tem-se que a mudança na metodologia de tributação poderia alterar suas bases de arrecadação, motivo pelo qual, segundo SILVA (2008), apud ARANTE E BEZERRA, (2006), tem se tornado um entrave para a aprovação de uma reforma tributária. Desta forma, o cálculo dos ganhos ou perdas para os estados federados provenientes das mudanças decorrentes de quaisquer alterações na base tributária poderá servir de subsídio no processo de discussão do tema. Dentre outros, estes são alguns dos motivos que têm tornado a reforma tributária um assunto de suma importância para a sociedade brasileira.

A partir da comparação dos resultados obtidos pelas metodologias de tributação tanto na origem quanto no destino, embasando-se no cenário econômico atual, buscar-se-

á responder à seguinte questão-problema deste estudo: Qual será o impacto na arrecadação de ICMS no Estado de Mato Grosso, a mudança na metodologia de tributação contida na Proposta de Emenda Constitucional nº. 233 de 2008?

## **1. IMPOSTO SOBRE CIRCULACAO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS**

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é fruto de uma série de evoluções legislativas. Desde a incidência sobre Vendas Mercantis (IVM), o imposto passou também pela incidência sobre Vendas e Consignações (IVC), chegando ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e evoluindo para a incidência sobre serviços de comunicação e de transporte (ICMS) e assim permaneceu até os dias atuais.

Apresenta-se como imposto não-cumulativo, sendo tal técnica de tributação princípio constitucional basilar para este e outros tributos, consiste na compensação do valor pago do imposto nas entradas de mercadorias ou serviços contra o valor pago do imposto nas respectivas saídas, resultando na apuração, o valor este que corresponderá ao saldo de imposto a pagar ou a recuperar.

A técnica da não-cumulatividade do ICMS, adotada pelo texto constitucional foi o Sistema de Apuração Periódica. Presente no art. 54 do RICMS/MT a característica da não-cumulatividade do ICMS no Estado, consiste no aproveitamento do imposto recolhido para as demais fases que variam da entrada até a saída da mercadoria, ou seja, o regulamento permite que o contribuinte tenha essa flexibilidade, não presente no regime cumulativo.

As contribuições PIS e COFINS respeitam o mesmo princípio, permitindo a compensação do tributo incidente na operação anterior (aquisição) com o devido na operação subsequente (venda), possibilitando que a tributação recaia tão somente no valor acrescido à última operação realizada pelo contribuinte.

O ICMS se apresenta como um imposto extremamente complexo, objeto de grandes discussões, principalmente no que tange a sua consecução legislativa, de prerrogativa dos Estados Federados, de onde surgem um emaranhado de Leis, Regulamentos, Decretos, Portarias, Resoluções, Comunicados, entre tantos outros atos legislativos e administrativos. Tal arcabouço legislativo e regulador tornou o ICMS demasiadamente complexo de modo que assimilar suas regras é, dia a dia, um desafio.

## 1.1 Aspectos Constitucionais

A base do antigo ICM fora ampliada, alcançando fatos anteriormente sujeitos a outros impostos, sendo a partir daí denominado: Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no Exterior, o ICMS atual. Em função da complexidade resultante desta fusão de fatos geradores diversos, o poder constituinte achou por bem dedicar especial atenção ao referido tributos nos doze Incisos do § 2º e nos parágrafos 3º e 5º do art. 155 da CR/1988. Neste sentido ALEXANDRE, (2008, p 567):

[...] “O ICMS tem finalidade indiscutivelmente fiscal, porém a Constituição Federal permitiu que este imposto fosse seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (CF, art. 155, § 2º, III)”

Buscando conferir uniformidade as vinte e sete legislações sobre o tributo e criar mecanismos para evitar ou solucionar controvérsias entre os Estados brasileiros, sujeitos ativos da arrecadação tributária, a Constituição da República de 1988 tornou o ICMS o tributo mais contemplado com regras estatuídas diretamente do texto constitucional. Também dentro desta linha de raciocínio a Constituição delegou à regulação, mediante Lei Complementar de caráter nacional, grande parte dos pontos mais polêmicos do ICMS; previu a celebração de convênios entre os entes federados como auto-condição para concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais; e, delegou ao senado Federal, importantes competências na fixação do regime de alíquotas do tributo em tela, entre outras regras de unificação e pacificação fiscal, que hoje estão normatizadas na Lei Complementar Federal nº. 87, de 13 de setembro de 1996, a chamada Lei Kandir.

## 1.2 Regulamentação Infraconstitucional

A Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, também conhecida como Lei Kandir, buscou uma ampla normatização das regras de incidência e dedução do ICMS para todos os Estados, por isso apelidado de “ICMS genérico” disciplinando o regime de compensação e apontando as possíveis vedações ao crédito, tendo sofrido significativas alterações com a redação dada pelas Leis Complementares: nº. 92, de 23 de dezembro de 1997; nº. 99, de 20 de dezembro de 1999; nº. 102, de 11 de julho de 2000; nº. 114, de 16 de dezembro de 2002, nº. 115, de 26 de dezembro de 2002, nº. 120, de 29 de dezembro de 2005; nº. 122, de 12 de dezembro de 2006; e, nº. 138, de 29 de dezembro de 2010.

A partir desta Lei Ordinária Geral, cada Estado Federado instituiu o referido tributo mediante Leis Ordinárias Estaduais, as quais foram regulamentadas pelos chamados Regulamentos do ICMS ou “RICMS”, aprovados por Decreto editado pelos respectivos Governadores e que consistem na consolidação de toda a Legislação sobre o ICMS vigente.

No Estado de Mato Grosso a legislação concernente ao referido imposto foi positivado no dia 30 de dezembro de 1998 por meio da Lei Estadual sob nº. 7.098 e o Regulamento do ICMS no Estado de Mato Grosso – RICMS/MT fora aprovado pelo Decreto Estadual nº. 1.944/89.

Cada uma destas Legislações se insere na hierarquia das normas, capitaneadas pela Constituição da República Federativa do Brasil seguida pelas Leis Complementares, Leis Ordinárias Estaduais e Regulamentos de ICMS, nesta ordem. Desta forma nenhuma destas leis pode inovar, ou seja, criar obrigações estranhas às leis hierarquicamente superiores, sob pena de serem eivadas de vício, inválidas, ilegais e inconstitucionais.

### 1.3 Principais Características

Assim como os demais tributos, o ICMS está adstrito aos princípios do Sistema Tributário Nacional disposta na Lei Complementar nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, quais sejam:

Princípio	Descrição
Legalidade	Significa que não pode ser exigido ou aumentado tributo sem que haja estipulação de lei
Isonomia	Todos os contribuintes são iguais perante o fisco
Anterioridade	Proíbe a União, os Estados e os municípios e o Distrito Federal de cobrarem tributos no mesmo exercício de sua instituição (ou seja, os impostos só podem ser cobrados no ano seguinte de sua aprovação em lei). As exceções para esse princípio são o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o IPI, o IOF e os impostos extraordinários (em caso de guerra).
Irretroatividade	Proíbe a lei de retroagir: ou seja, não podem ser exigidos tributos sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que instituiu ou aumentou algum tributo.
Capacidade tributária	Os impostos serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.
Uniformidade	Os tributos instituídos pela União serão uniformes em todo o território nacional
Inconstitucionalidade	A lei tributária será inconstitucional, quando emanar contra os contribuintes faltosos, prevendo pena de prisão civil.
Proteção fiscal	Concessão de mandado de segurança para proteger o direito fiscal líquido e certo do contribuinte.

**Quadro 01** – Princípios Constitucionais do Direito Tributário

Fonte: ALEXANDRINO e PAULO; (2008), Compilado Pelos Autores.

Quanto ao princípio da legalidade, o que significa que o tributo não pode ser exigido ou aumentado sem previsão legal (art. 5º, II e art. 150, I da CF) admite exceção. Observa-se no que tange ao princípio da anterioridade, o qual proíbe a União, os Estados e os Municípios a cobrarem tributos no mesmo exercício de sua instituição também à exceção.

O ICMS é imposto de competência Estadual. Sua base de cálculo consiste no valor da operação relativa à circulação de mercadorias ou o preço do respectivo serviço, sendo suas principais características, segundo ALEXANDRINO e PAULO, (2008, p. 166), a Seletividade (opcional) e a não-cumulatividade (obrigatória). Nem todas as mercadorias estão sujeitas ao ICMS, há casos de isenção e de não incidência previstos na Constituição Federal, Lei Kandir e nos Regulamentos Estaduais como será visto adiante. É considerado imposto por “dentro” o que significa dizer que seu valor está incluso no valor das mercadorias ou dos serviços tributados pelo ICMS.

### **1.3.1 Incidência**

O ICMS incide sobre as operações com circulação de mercadorias, isto implica dizer que pode ocorrer na compra, venda ou transferência de mercadorias. O campo de incidência do ICMS é definido, na origem, pela própria Constituição Federal, em seu art. 155 e também no art. 2º do RICMS – Regulamento do ICMS no Estado de Mato Grosso, Decreto nº. 1.944/89. Também há incidência sobre outras operações como prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, sobre prestação de serviço de telecomunicações, fornecimento de alimentos e bebidas em bares e restaurantes, mercadorias oriundas do exterior para comercialização ou destinadas ao uso de ativo imobilizado, entre outros, conforme dispõe o art. 2º, incisos de I a V e § 1º, da Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996 e art. 2º do RICMS/MT, aprovado pelo Decreto Estadual nº. 1.944/89.

A lei Kandir abarcou para a incidência do ICMS o fornecimento de alimentos e bebidas em bares e restaurantes. Embora a incidência neste caso seja evidente, buscou-se dirimir um conflito de competência entre os Estados e os Municípios.

[...] “Os fiscos municipais, na época, insistiam em considerar que tal fato jurídico seria apenas uma prestação de serviço, interpretação, que por sua vez interessava aos contribuintes visto que as alíquotas de ISSQN sempre foram bem menores que as do ICMS” [...]. BORBA, (2007, p. 24).

Em regra a prestação de serviços é manifestação de riqueza tributada pelos municípios por intermédio do Imposto sobre serviços de Qualquer natureza, o chamado ISSQN. Entretanto, após a Carta Magna de 1988, dois serviços foram incluídos no âmbito de incidência do ICMS: os de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicações.

[...] “O motivo da inclusão foi o fato de a prestação de tais serviços normalmente ultrapassarem as fronteiras físicas dos Municípios, o que poderia gerar graves problemas com a tributação baseada em milhares de legislações distintas” [...]. ALEXANDRE, (2008).

Quando ocorre prestação de serviço com fornecimento de mercadorias, os Estados e o Distrito Federal querem exigir o ICMS sobre as mercadorias e os Municípios, sobre os serviços, criando o que se chama de conflito de competência. A Constituição, não obstante, em seu art. 146, I, determinou que a solução destes conflitos fosse ministrada por Lei Complementar, neste caso específico, a matéria é regulada pela Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003, que combinada com os dispositivos constitucionais regula a matéria.

Fato	Incidência
Quando a prestação do serviço com fornecimento de mercadoria estiver prevista na lista Anexa à Lei Complementar, sem ressalva	O ISSQN incidirá sobre os serviços e as mercadorias.
Quando a prestação do serviço com fornecimento de mercadoria estiver previsto na Lei Complementar nº. 116/03, com ressalva	O ISSQN incidirá sobre os serviços e o ICMS sobre as mercadorias.
Por Outro Lado, quando a prestação de serviço com fornecimento de mercadorias não estiver previsto em Lei	O ICMS incidirá tanto sobre os serviços quanto sobre as mercadorias.

**Quadro 02 – Conflito de competência na incidência de ICMS**

Fonte: BORBA, (2007). Compilado Pelos Autores.

Outro ponto pouco consensual até o ano de 2000 era a constitucionalidade da incidência de ICMS na importação de bens por pessoas físicas ou jurídicas que não eram contribuintes. Com o advento da Emenda Constitucional nº. 33, datada de 11 de dezembro de 2001, as pessoas físicas foram incluídas como contribuintes no caso de importação; provocou a síntese da súmula nº. 660 do STF: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

Percebe-se outro conflito de incidência no que tange a operações com lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo destinados ao consumo:

A Lei Complementar 87/96, havia determinado a incidência de ICMS nas operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis gasosos dele derivados, quando destinados ao consumidor final criando certo conflito com o art. 155, §2º x, “b” da CF/88 que determinava imunidade ao para tais operações. BORBA, (2007).

Com a introdução da Emenda constitucional nº. 33, de 11 de dezembro de 2001, o conflito foi resolvido conforme técnica demonstrada no Quadro 03:

Operação	Entrada	Saída
Operação com lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, destinados ao consumo.	Tributada no destino pela alíquota interna.	Imune.
Operações entre contribuintes com gás natural e seus derivados e lubrificantes e combustíveis não derivados do petróleo	Tributada no destino pelo diferencial de alíquota.	Tributada na origem pela alíquota interestadual.
Operações destinadas a não contribuinte, com gás natural e seus derivados e lubrificantes não derivados do petróleo	Não é tributada.	Tributada na origem pela alíquota interna.

**Quadro 03** – Incidência de ICMS em operações com lubrificantes e combustíveis derivados do petróleo

Fonte: BORBA, (2007). Compilado pelos Autores.

### 1.3.2 Não-Incidência

A não incidência de ICMS ocorre tanto pelas imunidades previstas na Constituição federal, as quais excluem a hipótese de incidência e extinguem a obrigação e o crédito tributário, quanto pelas isenções previstas na Lei Complementar 87/96, a Lei Kandir e o Regulamento do ICMS no Estado de Mato Grosso - RICMS/MT –aprovado pelo Decreto nº. 1944/89.

Imunidade	Descrição
Imunidade recíproca	É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviço, uns dos outros.
Imunidade religiosa	É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre templos de qualquer culto.
Imunidades de partidos políticos e sindicato dos trabalhadores	Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel que pertencer a tais instituições.
Imunidade das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos	É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais destas entidades.
Imunidade Cultural	É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre livros, periódicos, jornais e o papel destinado a sua impressão.

**Quadro 04** – Principais Imunidades Constitucionais

Fonte: Constituição Federal da República Federativa do Brasil, compilado pelos autores.

A Lei Kandir, ao tratar da não-incidência no decorrer de seu art. 3º, repete situações que constituem imunidades por já estarem previstas na Constituição Federal e cria novas hipóteses de não incidências infraconstitucionais. Conforme demonstrado no Quadro 05:

Lei Kandir	Hipótese de não incidência
Art. 3, II	Operações e prestações que se destinem ao exterior, mercadorias ou serviços
Art. 3º, III	Operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, quando destinados a comercialização ou industrialização
Art. 3º, V	Operações relativas a mercadorias usadas destinadas pelo próprio autor da saída como sujeito ao imposto sobre serviço de competência municipal, ressalvadas as hipóteses previstas em Lei Complementar.
Art. 3º, VI	Operação de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie.
Art. 3º, VII	Operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia.
Art. 3º, VIII	Operação de Arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário.
Art. 3º, IX	Operação de qualquer natureza que decorra de transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

#### Quadro 05 – Principais Imunidades da Lei Kandir

Fonte: Lei Complementar n. 87/96, compilado pelos autores.

O Regulamento do ICMS no Estado de Mato Grosso RICMS/MT - Decreto nº. 1944/89, repete em seu art. 4º situações que constituem imunidades por já estarem previstas na Constituição Federal e também na lei Kandir.

#### 1.3.3 Sujeito Passivo

O sujeito passivo ou contribuinte é o comerciante, o industrial, o produtor ou todos aqueles que realizarem operação de circulação de mercadorias, incluindo-se o importador, pessoa física ou jurídica.

[...] “Sujeito Passivo da obrigação tributária diz-se toda pessoa natural ou jurídica que, de modo habitual, pratique operações concernentes à circulação de mercadorias, ou ainda que preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicações e telecomunicações” [...]. KIRSCH, (2008), apud OLIVEIRA e CHIEREGATO, (2007, p. 81).

No que tange a capacidade passiva da obrigação tributária pouco importa a capacidade civil das pessoas naturais, de estar ou não constituída a empresa, de estar ou não habilitada à prática da atividade mercantil, industrial ou produtora, ou do resultado obtido com o negócio jurídico. [...] “Basta que se configure uma unidade econômica ou profissional para se caracterizar a sujeição passiva da obrigação tributária” [...]. MOTA, (2009, p. 111).

O imposto devido pelo Sujeito Passivo pertence ao Ente Político onde a operação se realizou, mesmo que o destinatário esteja localizado em outra Unidade da Federação.

Isto porque o aspecto espacial da hipótese de incidência do ICMS coincide com os limites geográficos do Sujeito Ativo. No entanto, a sujeição passiva na importação decorre da Lei Complementar 87/96, art. 4º que deu tratamento diferenciado para essas operações, incluindo como contribuinte todas as pessoas que realizarem importação de bens ou mercadorias do exterior a qualquer título.

As exceções existentes têm por objetivos evitar prejuízos para o Ente Tributante ou para o Sujeito Passivo, como nos casos de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, quando se destinem a operações mercantis. No caso é dispensada para efeito de contribuinte a habitualidade ou volume da operação ou serviço. Amparado no art. 28 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, o qual autoriza novos casos de responsabilidade para terceiros, desde que estes estejam estritamente vinculados aos respectivos fatos geradores do ICMS. É o caso do transportador, responsável por mercadoria desacompanhada de Nota fiscal.

No âmbito do Regulamento do ICMS no Estado de Mato Grosso RICMS/MT - Decreto nº. 1944/89, sujeito passivo da regra matriz de incidência tributária seriam todos os contribuintes elencados no art. 10 e art. 10-A do Regulamento.

#### **1.3.4 Substituição Tributária**

O Sujeito Passivo Principal é aquele que pratica ou realiza em seu nome as operações ou prestação de serviços, porém a Lei Kandir conferiu por meio de seu art. 6º competência as Leis Estaduais para atribuírem a terceiros a responsabilidade tributária em razão do seu relacionamento com o contribuinte, num processo que visa a coibir a sonegação e/ou facilitar a fiscalização tributária este terceiro. É o denominado Substituto Tributário - ST.

A responsabilidade tributária pode se dar por substituição ou por transferência. No primeiro ocorre quando o dever de pagar o tributo nasce na pessoa de um contribuinte e desloca-se para outra pessoa em virtude de fatos novos ocorridos após o nascimento da obrigação tributária, na forma da lei, tornando a pessoa sujeito passivo indireto, seja por solidariedade, sucessão ou responsabilidade legal.

Na responsabilidade tributária por substituição, o dever de pagar o tributo já nasce na pessoa do sujeito passivo indireto, por uma determinação legal expressa. Na maioria das vezes o ICMS está sendo exigido de terceira pessoa, antes mesmo da própria ocorrência da operação de circulação da mercadoria. Diferencia responsabilidade por transferência da responsabilidade por substituição.

As operações por substituição tributária, quando ao momento da ocorrência podem classificar-se em anteriores, subsequente ou concomitante ao fato gerador da obrigação tributária, conforme consta no Quadro 06:

Espécie	Descrição
Operações Anteriores	Nesta hipótese de substituição a legislação atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do ICMS em relação às operações anteriores. Nesta espécie se encontra o diferimento do imposto.
Operações Subsequentes	A substituição tributária em relação as operações subsequentes caracterizam-se pela atribuição a determinado contribuinte (normalmente o primeiro na cadeia produtiva) pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas operações subsequentes até sua saída ao consumidor usuário final.
Operações Concomitantes	Esta espécie de substituição tributária caracteriza-se pela atribuição de responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte diferente daquele que esteja realizando a operação, concomitante a ocorrência do fato gerador, por exemplo (serviços de transporte de cargas).

#### **Quadro 06 – Espécies de substituição tributária**

Fonte: GALHARDO, (2009). Esclarecimentos Gerais sobre o Regime da Substituição Tributária do ICMS.

No Estado de Mato Grosso, o Regulamento do ICMS RICMS/MT - Decreto nº. 1944/89, trata da matéria em seu Anexo XIV e a Lei Estadual nº. 7.098, de 30 de dezembro de 1998, traz a disposições a respeito de substitutos tributários no âmbito Estadual em seus artigos 18 a 22. O art. 20 da Lei Estadual nº. 7.098/98 atribui a condição de substituto tributário aos contribuintes:

[...] “I - industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores; II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes; III - depositário, a qualquer título, em relação a mercadoria depositada por contribuinte; IV - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. [...]”. Lei Estadual nº. 7.098/98, Estado de Mato Grosso.

#### **1.3.5 Local da Operação**

(LEITE, 2008) define o Local da Operação com sendo:

[...] “O local da operação ou da prestação, para fins de incidência do ICMS, decorre do princípio da territorialidade, correspondendo ao local da ocorrência do fato gerador do imposto”.

Faz-se imprescindível que o local da operação ou da prestação esteja corretamente determinado, para que o imposto seja atribuído ao Estado onde tal local ocorra. Este dispositivo determina a regra geral para atribuição do local da operação ou da prestação, qual seja o local da ocorrência do seu fato gerador.

É a primeira situação de excepcionalidade, à medida que não se possa determinar o estabelecimento de origem de determinada mercadoria por não apresentar

documentação fiscal regular, considera-se o local onde a mercadoria for encontrada. Trata-se da denominada circulação ficta, caso em que embora não haja circulação física das mercadorias, consideração transferida mediante a troca de titularidade da mercadoria depositada em outro local. Neste caso a legislação reforça a ideia de que a importação por pessoa física é fato gerador de ICMS, considerando neste caso, como local da operação, o domicílio do importador.

No caso de importação irregular apreendida será local de operação o da futura arrematação como reza o dispositivo supra. Com a intenção de driblar a imunidade tributária que desonera do ICMS a remessa para outro Estado de energia elétrica e petróleo, determinou o dispositivo que o local da operação nesta situação fosse o do estabelecimento adquirente.

Com entendimento da Constituição da República, art. 155, § 5º, até o momento em que é considerado como ativo financeiro, incidi sobre o ouro, apenas o IOF – Imposto sobre Operações Financeiras. Assim, caso deixe o status de ativo financeiro que ora detinha e se transforma em mercadoria viabiliza-se a cobrança de ICMS para o estado de origem.

O Código do Direito Civil considera-se cada embarcação como estabelecimento comercial distinto e autônomo, o local da operação ou prestação nestes casos, por questão de praticidade, foi considerado como sendo o do desembarque do produto. Na prestação de serviço de transporte a regra geral é de que o local da operação seja onde o serviço for iniciado, sendo as outras hipóteses, excepcionalidades. Quando à prestação de serviços de comunicação têm-se regras gerais de local de prestação, onde é cobrado o serviço.

O Regulamento do ICMS - RICMS/MT - Decreto nº. 1944/89, através do art. 31 traz todos os possíveis locais de operação. O local da operação ou da prestação para efeito de cobrança do imposto do estabelecimento responsável:

De mercadoria:

[...] ”a) O do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador; b) O do estabelecimento em que se realiza cada atividade de produção, extração, industrialização, ou comercialização, na hipótese de atividades integradas; c) onde se encontre, quando em situação fiscal irregular; d) o do estabelecimento destinatário, quando importar do exterior, ainda que se trate de bens destinados a consumo ou a ativo fixo do estabelecimento; e) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria importada do exterior e apreendida; f) o de desembarque do produto, na hipótese da captura de peixes; g) o da extração de ouro, ainda que em outro Estado ou no Distrito Federal, relativamente à operação em que deixe de ser considerado ativo financeiro ou instrumento cambial; h) o

da situação do estabelecimento neste Estado, que transfira a propriedade da mercadoria ou do título que a represente, quando esta não tiver transitado pelo estabelecimento e se achar em poder de terceiro, sendo irrelevante o local onde se encontrar a mercadoria, ressalvado o disposto na alínea seguinte; i) o da situação do estabelecimento transmitente, no caso de ulterior transmissão de propriedade de mercadoria que tenha saído do estabelecimento em operação não tributada; j) o da situação do estabelecimento depositante, no caso de posterior saída de armazém-geral ou de depósito fechado do próprio contribuinte, neste Estado” [...].

De prestação de serviço de transporte:

[...] ”a) o do estabelecimento destinatário de serviço, neste Estado, no caso de utilização do serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto; b) onde tiver início cada uma das prestações relativamente à remessa e ao retorno de vasilhame, sacarias e assemelhados; c) onde tenha início a prestação, nos demais casos” [...];

De prestação de serviço de comunicação:

[...] “a) da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de televisão, assim entendidos o da geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação e recepção; b) o do estabelecimento da concessionária ou permissionária que forneça ficha, cartão ou assemelhados, necessários à prestação do serviço; c) o do estabelecimento destinatário do serviço, neste Estado, no caso de utilização de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada a operação ou a prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto; d) onde seja cobrado o serviço nos demais casos” [...];

De serviços prestados iniciados no exterior: “Tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento encomendante” [...].

### 1.3.6 Fato Gerador

A obrigação tributária principal tem por objetivo o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e surge com a ocorrência do fato gerador, conforme definição contida no artigo 113 do Código Tributário Nacional. O fato gerador do tributo é uma situação definida em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária, vinculando juridicamente o contribuinte (sujeito passivo) e o Fisco (sujeito ativo).

Da definição constitucional do ICMS (art. 155, II), pode-se concluir que é um imposto que incide nas operações relativas à circulação de mercadorias no território do ente da Federação competente (operações internas) ou que alcancem mais de uma unidade da Federação (operações interestaduais), assim como nas prestações de serviço, transporte intermunicipal ou interestadual e comunicação, além das importações de mercadorias, das

prestações de serviço de transporte iniciadas no exterior e das prestações de serviço de comunicação iniciadas no exterior.

Trata-se de um tributo com múltiplas hipóteses de incidência. Como consequência, para cada hipótese de incidência haverá um momento da ocorrência do fato gerador definido em lei, necessário para o cálculo e cobrança do imposto devido em cada operação ou prestação. Hoje para efeito de cálculo do ICMS Normal, são considerados fatos geradores os acontecimentos previstos no art. 3º da Lei estadual nº. 7.098/98.

### **1.3.7 Base de Cálculo**

Segundo BECKER, (1999) “A base de cálculo é o núcleo da hipótese da incidência tributária e confere o gênero jurídico do tributo” [...].

Em complementação o emérito Professor ATALIBA, (1992), define:

[...] "Base de cálculo é a perspectiva dimensional do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação concreta, do quantum debeatur". Segundo seu entendimento: "A base imponível é ínsita à hipótese de incidência. É atributo essencial, que, por isso, não deixa de existir em caso algum".

Pode-se dizer sinteticamente que a base de cálculo do ICMS é o aspecto quantitativo do fato gerador. Em poucas palavras, podemos defini-la como o valor da operação ou da prestação do serviço para fins de cálculo do imposto.

Na composição da base de cálculo, considera-se, além do valor da mercadoria, o valor do frete, do seguro, dos descontos condicionais, etc.

A lei Complementar nº. 87/96, matriz do ICMS, em todo território nacional, tem a competência para determinar a base de cálculo deste imposto e o faz por meio dos arts. 13 a 18, e seus incisos e parágrafos. O Regulamento do ICMS RICMS/MT - Decreto nº. 1944/89, através dos artigos 32 a 38 apresentam as bases de cálculos com relação a cada fato gerador, bem como as bases de cálculos nos casos de substituição tributária, respectivamente.

### **1.3.8 Compensação**

A compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, art. 156, II, do CTN. Na definição do art. 1009 do Código Civil de 2002, ela ocorre quando duas pessoas forem ao mesmo tempo credoras e devedoras de obrigações, uma com a outra, operando-se a extinção até onde se compensarem. O Código Tributário acolheu o instituto, com algumas particularidades, dispendo no seguinte sentido:

[...] "A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública" [...]. CTN - LC 5.172, de 25/10/1966.

São requisitos essenciais da compensação tributária: a) autorização legal; b) obrigações recíprocas e específicas entre o Fisco e o contribuinte; c) dívidas líquidas e certas. O direito ao aproveitamento do crédito tributário é decorrente do sistema da não-cumulatividade que tem como garantia a Constituição Federal. As exigências para utilização desses créditos são com relação à idoneidade dos documentos e a observação das normas referentes à escrituração, ou seja, o registro da nota fiscal ou outro documento legal no livro próprio obedecendo aos prazos e condições estabelecidos na legislação. BORGES & DOS REIS (1995, p. 114), trata o assunto sobre o direito do crédito do contribuinte com bastante ênfase, mostrando os caminhos para solucionar os problemas que darão direitos a esses créditos:

[...] "O direito ao crédito do imposto surge no momento da entrada da mercadoria, ou na utilização de serviços pelo estabelecimento, e formaliza-se com o registro do documento fiscal correspondente no livro próprio, que é o Livro de Registro de Entrada" [...].

### 1.3.9 Do Período de Apuração

A identificação do ICMS em um determinado período de apuração é fruto da diferença entre o imposto devido nas operações realizadas pelo contribuinte (Débito Fiscal) e o imposto suportado nas operações anteriores (Crédito Fiscal), em nome do Princípio da Não-cumulatividade constitucionalmente previsto (art. 155, § 2º, I). Assim, o Crédito Fiscal é deduzido do ICMS devido nas operações praticadas pelo contribuinte.

A Lei Complementar Nº 87/96 deixou a cargo de cada Estado Federado determinar qual seria a sazonalidade das operações, através dos confrontos de débitos e créditos fiscais para a apuração do *quantum debeatur*. Assim o fez no § 1º do art. 74 do RICMS/MT, aprovado pelo Decreto Estadual nº 1.944/89, definindo que:

[...] "§ 1º O imposto será apurado: I - por período; II - por mercadoria ou serviço, dentro de determinado período; III - por mercadoria ou serviço, à vista de cada operação ou prestação, nas seguintes hipóteses: § 2º - Observado o princípio constitucional da não-cumulatividade, o mês será o período considerado para efeito de apuração e lançamento do imposto, nas hipóteses dos incisos I e II do parágrafo anterior. § 3º - Ato normativo do Secretário de Estado de Fazenda, poderá estabelecer período de apuração inferior ao fixado no parágrafo anterior. § 4º - Ocorrendo saldo credor em cada apuração admitida na legislação tributária do Estado, poderá o mesmo ser transferido para o período ou períodos seguintes" [...]. § 1º do art. 74 do RICMS/MT.

### 1.3.10 Entrega de Recursos Aos Estados e Municípios

A Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, artigo 3º, inciso II, concedeu imunidade tributária às empresas que realizam as operações de transporte de produtos destinados ao mercado internacional.

Pretendeu a LC n.º 87/96, tornar mais competitivo o produto nacional no concorridíssimo mercado internacional, de modo a incentivar a indústria nacional e, por conseguinte favorecer o ingresso de divisas no país e gerar crescimento econômico. Assim, as empresas que realizam transportes de mercadorias destinadas ao mercado externo estão amparadas pelo artigo 3º, inciso II da LC n.º 87/96 por estar consubstanciada a hipótese da imunidade ali regrada, fazendo jus, destarte, ao não recolhimento do ICMS quando da prestação desses tipos de serviços. Todavia, os fiscos estaduais vêm cobrando o ICMS sobre esses serviços de transporte, vale dizer, as empresas que realizam transportes de mercadorias destinadas ao exterior vêm sendo obrigadas a recolher o ICMS sobre a prestação desses serviços, mesmo tendo a LC n.º 87/96 expressamente previsto a não incidência desse tributo sobre essas operações. Segundo ALIBERTI (2004), esta postura tem causado graves reflexos econômicos:

[...] “Com essa tributação indevida, essas empresas vêm sofrendo graves prejuízos em sua ordem econômica e financeira, o que, reflexamente, acaba por encarecer os produtos de seus tomadores de serviços, em detrimento da indústria nacional e desenvolvimento do país”.

### 1.4 Alíquotas

Sob a intelecção tributária alíquota traduz-se como o percentual ou valor fixo que uma vez aplicado sobre uma determinada base de cálculo retorna o cálculo do valor de um tributo. As alíquotas podem se dar em valores econômicos ou percentuais. :

Com relação ao ICMS, Classificam-se em: Alíquotas Internas ou Intra-Estaduais: utilizadas nas operações internas, isto é, naquelas operações em que o vendedor e o adquirente da mercadoria encontram-se situados no mesmo Estado. E, alíquotas Externas ou Extra-estaduais: são divididas em alíquotas interestaduais (aplicáveis a operações em que o vendedor e o adquirente situam-se em Estados diferentes) e alíquotas de exportação.

Conforme dispõe a CF/88, as alíquotas internas são fixadas por Lei Estadual, observados os limites constitucionais.

As alíquotas externas são determinadas por resolução do Senado Federal, atualmente as Resoluções nº. 22, de 19 de maio de 1989 e nº. 95, de 13 de dezembro de 1996 regulamentam a matéria.

#### 1.4.1 Aliquotas Interestaduais

Nas operações interestaduais, as alíquotas serão de 7% ou 12%, de acordo com o Estado de origem (onde se localiza o vendedor) e o Estado de destino (onde se situa o comprador). As alíquotas interestaduais foram estabelecidas com o objetivo de privilegiar as regiões com menor desenvolvimento econômico.

Os Estados localizados no Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo (ES), por possuírem um menor desenvolvimento econômico, terão alíquota reduzida quando forem destinatários de mercadoria oriunda dos Estados do Sul e Sudeste, aqui excluído o Estado do Espírito Santo (ES).

Estado de Origem	Estado de Destino MT (%)
AC	12
AL	12
AM	12
AP	12
BA	12
CE	12
DF	12
ES	12
GO	12
MA	12
MS	12
MG	7
PA	12
PB	12
PR	7
PE	12
PI	12
RN	12
RS	7
RJ	7
RO	12
RR	12
SC	7
SP	7
SE	12
TO	12

**Quadro 07**– Alíquotas Praticadas entre o Estado de Mato Grosso e os demais Estados da Federação

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

Existem exceções, como a alíquota interestadual na prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros, de carga e de mala postal segue regra diversa. Aqui será sempre aplicável a alíquota de 4%, seja qual for a origem e o destino da prestação.

#### **1.4.2 Aliquotas Intra-Estaduais**

As alíquotas internas são estabelecidas por lei Estadual. Isso significa que cada Estado é livre para fixar as suas próprias alíquotas internas, dentro dos limites previstos na CF.

Em Mato Grosso, conforme a Lei Estadual nº. 7.098, de 30 de dezembro de 1998, a alíquota vigente para as mercadorias em geral é de 17%, ressalvadas as hipóteses expressamente previstas.

A Constituição Federal faculta ao Senado Federal estabelecer as alíquotas mínimas e máximas para as operações internas. Contudo, essa competência não foi ainda exercida, inexistindo até o momento resolução tratando da matéria.

A primeira limitação da CF à determinação das alíquotas internas é a de que elas não poderão ser inferiores às alíquotas Interestaduais, salvo acordo entre Estados mediante convênio. Logo, os Estados não podem, por conta própria (isto é, por meio de Leis Estaduais), fixarem uma alíquota Interna abaixo de 12%. Podem fazê-lo, porém, mediante previsão de convênio ou promovendo reduções na Base de Cálculo do imposto, como o fez o art. 32-B do RICMS/MT, aprovado pelo Decreto nº. 1.944/89.

#### **1.4.3 Aliquotas na Importação e Exportação**

A Constituição Federal prevê que Resolução do Senado deve fixar as alíquotas Externas, isto é, as alíquotas Interestaduais e de Exportação. A exportação, porém, merece uma explicação adicional. Esse dispositivo constitucional foi criado na redação original da Carta Magna, que autorizava a incidência do ICMS sobre a exportação de produtos semi-elaborados definidos em Lei Complementar e bens não-industrializados. Para esses casos, a Resolução 22/89 do Senado definiu a alíquota de 13%.

Mas com o advento da EC 42/03, a exportação de toda e qualquer mercadoria passou a ser imune ao ICMS. Com isso, perdeu sentido falar em alíquota de exportação. Esses dispositivos, portanto, restaram tacitamente revogados. No caso de importação, será sempre aplicável a alíquota interna do Estado em que se situar o destinatário da mercadoria.

## 2. METODOLOGIA

As operações fiscais que envolvem a tributação de ICMS são classificadas segundo o Código Fiscal de Operações e de Prestações das Entradas de Mercadorias e Bens e da Aquisição de Serviços – CFOP –, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2003, de acordo com o ajuste número 07/2001 do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais – SINIEF.

Os dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ/MT por meio da Unidade de Pesquisas Econômicas e Aplicadas – UPEA foram disponibilizados mediante movimentação, por meio da separação de quatro grandes grupos de acordo com os tipos de operações. Utilizando-se da mesma nomenclatura fornecida pelo referido órgão, apresentam-se os quatro grandes grupos:

- a) Saídas ou Prestações de Serviços para Outros Estados – Classificam-se neste grupo as operações ou prestações em que o estabelecimento remetente esteja localizado em Unidade da Federação diversa daquela do destinatário. Constam neste grupo, os valores provenientes de tributação de ICMS (débito) para o Estado de Mato Grosso em operações Interestaduais. Para simplificação na leitura, utilizaremos para este tipo de saídas a nomenclatura, Débitos Interestaduais.
- b) Entradas ou Aquisições de Serviços de Outros Estados – Classificam-se neste grupo as operações ou prestações em que o estabelecimento remetente esteja localizado em Unidade da Federação diversa daquela do destinatário. Constam neste grupo, os valores provenientes de tributação de ICMS (crédito) para o Estado de Mato Grosso em operações interestaduais. Para simplificação na leitura, utilizaremos para este tipo de entradas a nomenclatura, Créditos Interestaduais.
- c) Entradas ou Aquisições de Serviços do Estado – Classificam-se neste grupo as operações ou prestações em que o estabelecimento remetente esteja localizado na mesma Unidade da Federação do destinatário. Constam neste grupo, os valores provenientes de tributação de ICMS (crédito) para o Estado de Mato Grosso em operações intra-estaduais. Para simplificação na leitura, utilizaremos para este tipo de entradas a nomenclatura, Créditos Intra-estaduais.
- d) Entradas ou Aquisições de Serviços do Exterior – Classificam-se neste grupo as entradas de mercadorias oriundas de outro país, inclusive as decorrentes

de aquisição por arrematação, concorrência ou qualquer forma de alienação promovida pelo poder público e os serviços iniciados no exterior. Constam neste grupo, os valores provenientes de tributação de ICMS (crédito) para o estado de Mato Grosso em operação com outros países. Para simplificação na leitura, utilizaremos para este tipo de entradas a nomenclatura, Créditos Exterior.

Definidos os tipos de operações de entradas e saídas de acordo com os grupos supracitados, e baseando-se nos dados fornecidos pela SEFAZ/MT, foi aplicada a metodologia de cálculo elaborada pelo Prof Msc Emmanuel Marques Silva em sua Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE)<sup>1</sup>.

### 3. ANÁLISE E RESULTADOS

#### 3.1 Cálculo de Valores de ICMS Arrecadado nas Transações Interestaduais

Para o cálculo de débitos oriundos de operações que geram Débitos Interestaduais foram identificados os valores antes e depois da referida redução das Bases de Cálculo. Na presente pesquisa, os dados fornecidos já consideraram todas as isenções e reduções de base de cálculo previstas na Lei Estadual sob nº. 7.098/98 e no Regulamento - RICMS/MT, Decreto Estadual nº. 1.944/89, a medida que fora usado para cálculo a soma aritmética do imposto recolhido nestas operações. A Tabela 01 ilustra os valores obtidos pela soma aritmética do recolhimento referente aos Débitos Interestaduais.

**Tabela 01**

Débitos Interestaduais, retirando-se isenções e créditos presumidos.

Descrição	Valor ICMS 2010
Débitos para Atacadistas e Indústria	R\$ 2.096.212.830

Fonte: Dados UPEA-SEFAZ/MT

Buscou-se o cálculo dos valores líquidos de arrecadação interestadual, somando-se os Créditos Interestaduais e excluindo-se os valores provenientes dos Débitos

<sup>1</sup> SILVA, E.M.; COBRANÇA DE TRIBUTO NO DESTINO: Um estudo sobre a mudança na metodologia de tributação do ICMS. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Vitória, FUCAPE, 2008. Disponível em [http://www.fucape.br\\_admin/upload/prod\\_cientifica/dissertacao](http://www.fucape.br_admin/upload/prod_cientifica/dissertacao).

Interestaduais, contidos na Tabela 02, ou seja, regime de débito e crédito. A Tabela 02 ilustra os resultados líquidos proveniente dos débitos e créditos nas referidas transações.

**Tabela 02**  
Valores Líquidos Arrecadados em Operações Interestaduais

Descrição	Valor ICMS 2010	
Créditos interestaduais (a)	R\$	4.008.507.041
Débitos interestaduais (b)	R\$	2.096.212.830
Valores líquidos Arrecadados em Operações Interestaduais (c) = (a) – (b)	R\$	1.912.294.211

Fonte: Dados UPEA-SEFAZ/MT

Nota-se que, no período, o valor de arrecadação líquido nas transações com outros Estados da Federação foi de aproximadamente R\$ 1,9 (bilhões).

### **3.1.1 Cálculo de Valores de ICMS Arrecadado nas Transações Intra-estaduais**

Os valores de arrecadação de ICMS no exercício financeiro de 2010 nas operações dentro do Estado de Mato Grosso podem ser visualizados na Tabela 03.

**Tabela 03**  
Créditos Intra-estaduais.

Descrição	Valor ICMS 2010
Valor de Arrecadação	R\$ 6.364.866.292

Fonte: Dados UPEA-SEFAZ/MT

### **3.1.2 Cálculo de Valores de ICMS Arrecadado nas Transações com o Exterior**

Para o cálculo de Créditos oriundos de operações que geram Créditos de Exterior foi observada a técnica de distribuição desta arrecadação com os municípios, bem como, com o respectivo fundo, a partir disso foram aplicadas as alíquotas específicas e feita então a composição da arrecadação de créditos de exterior. Porém na presente pesquisa, os dados fornecidos já consideraram todas as técnicas de rateio previstas na Lei Estadual sob nº. 7.098/98 e no Regulamento - RICMS/MT, Decreto Estadual nº. 1.944/89, a medida que fora usado para cálculo a soma aritmética do imposto recolhido nestas operações. Assim, os valores de arrecadação de ICMS no exercício financeiro de 2010 nas operações que geraram Créditos de Exterior podem ser visualizados na Tabela 04.

**Tabela 04**  
Créditos de Exterior.

Descrição	Valor ICMS 2010
Valor de Arrecadação R\$1.	950.258.007

Fonte: Dados SEFAZ MT

### 3.1.3 Análise da Composição Arrecadatória

Dessa maneira, o cálculo do valor de arrecadação de ICMS no exercício financeiro de 2010 foi realizado pela soma dos valores arrecadados via Créditos Interestaduais (Tabela 03), Créditos Intra-estaduais (Tabela 03) e Créditos de Exterior (Tabela 04) a Tabela 05 demonstra os resultados obtidos.

**Tabela 05**  
Cálculo de valores de ICMS arrecadados via regime atual de tributação

Descrição	Valor ICMS 2010
Créditos líquidos interestaduais (c) R\$	1.912.294.211
Créditos Intra-estaduais (d) R\$	6.364.866.292
Créditos Exterior (e) R\$	950.258.007
<hr/>	
Total de arrecadação (f) = (c) +(d) +(e) R\$	9.227.418.510

Fonte: Dados UPEA-SEFAZ/MT

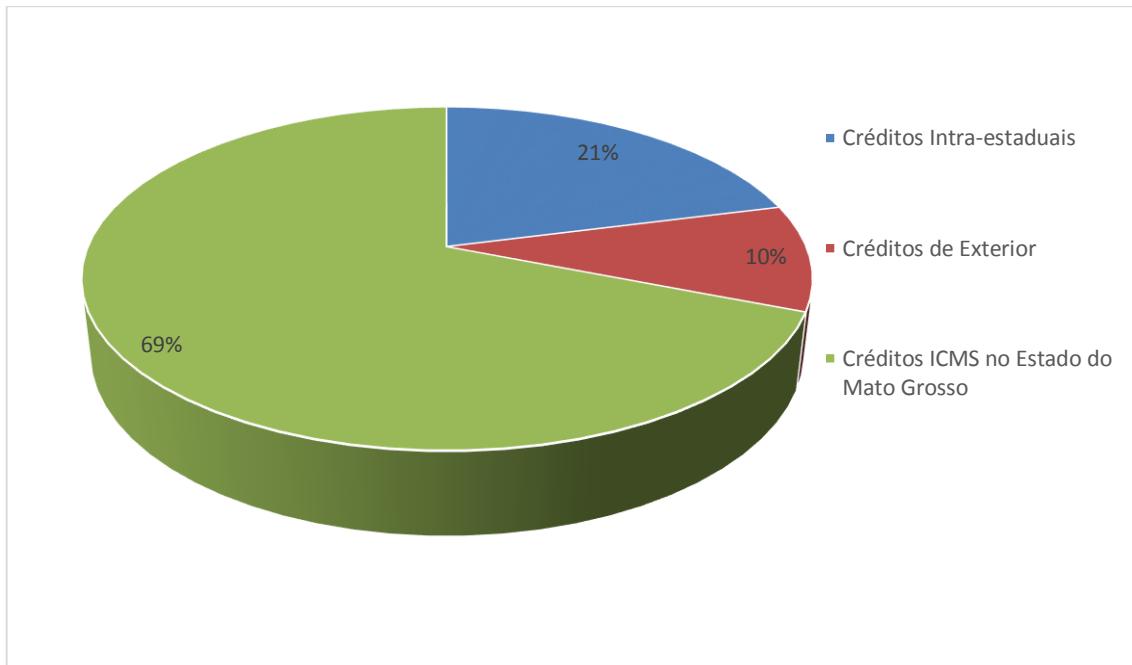
Conforme dados obtidos na Tabela 05, e fazendo-se um comparativo entre a arrecadação de ICMS via Créditos Interestaduais, Créditos Intra-estaduais e Créditos Exterior, têm-se os seguintes resultados apresentados na Tabela 06:

**Tabela 06**  
Composição Percentual do ICMS sobre a Arrecadação Total

Descrição	Valor ICMS 2010	%Total
Créditos líquidos interestaduais (c) R\$	1.824.476.691	20,72
Créditos intra-estaduais (d) R\$	6.364.866.292	68,98
Créditos do Exterior (e) R\$	950.258.007	11,30
Total geral (f) = (c) +(d) +(e) R\$	9.227.418.510	100,00

Fonte: Dados da UPEA-SEFAZ MT.

Vislumbrando as limitações das informações e desconsiderando variáveis que possam afetar os valores sob análise, infere-se que, dentro da arrecadação de ICMS no Estado do Mato Grosso: aproximadamente 21% do valor total arrecadado são provenientes de Créditos Interestaduais, aproximadamente 69% são provenientes de Créditos Intra-estaduais e aproximadamente 10% são provenientes de Créditos de Exterior, conforme o Gráfico 1.



**Gráfico 01 – Composição Percentual do ICMS sobre a Arrecadação Total.**

Fonte: UPEA – SEFAZ/MT

A partir das informações da Tabela 07, pode-se depreender também que as operações realizadas com outros Estados da Federação e com outros países têm uma arrecadação significativa para os cofres públicos estaduais, uma vez que o valor de arrecadação de ICMS desses tipos de transação juntos corresponde a aproximadamente 31% do total arrecadado no período em estudo, porém são superados pelas operações dentro do Estado que remontam cerca de 69% da arrecadação.

### 3.2 Cálculo dos valores de ICMS Arrecadados Via Cobrança no destino

Analisado o perfil da arrecadação de ICMS no Estado de Mato Grosso via regime de débito e crédito, com prevalência da cobrança na origem, buscou-se estimar a arrecadação do referido tributo utilizando-se o Princípio da Cobrança no Destino, sem alteração das alíquotas atuais vigentes. Para isso, somou-se o valor referente às transações de Créditos Intra-estaduais com os valores provenientes dos Débitos Interestaduais, obtendo-se desta forma a soma demonstrada na Tabela 07.

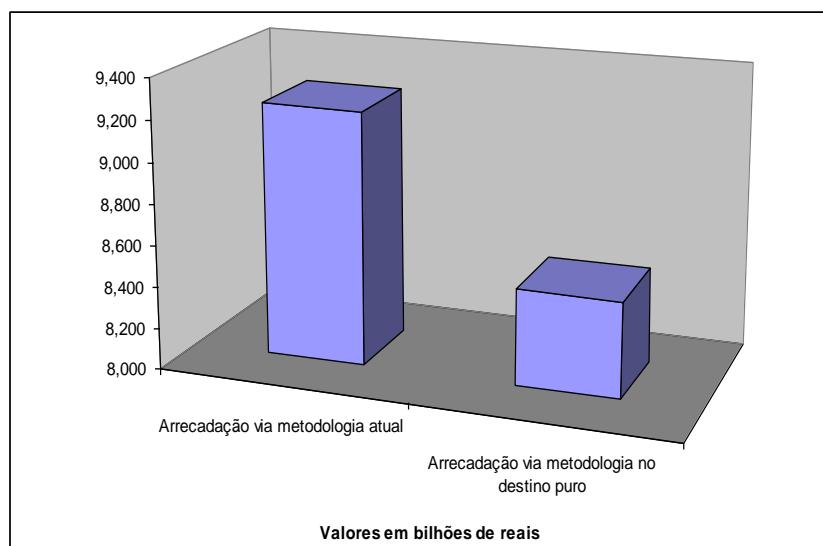
**Tabela 07**  
Cálculos dos Valores de ICMS Arrecadado via Cobrança no Destino “puro”

<b>Descrição</b>	<b>Valor ICMS 2010</b>
Créditos intra-estaduais (d)	R\$ 6.364.866.292
Débitos Interestaduais (b)	R\$ 2.096.212.830
Créditos Exterior (e)	R\$ 0,00
Total de arrecadação via metodologia de cobrança no destino	
(g) = (d) +(b) + (e)	R\$ 8.461.079.122

Fonte: Dados UPEA-SEFAZ/MT - Calculado pelo autor

Os valores provenientes das transações de Débitos de Exterior, ou seja, das exportações, aparecem com o valor “zero” devido a dispensa do ICMS em operações que destinem mercadorias para o exterior, bem como os serviços prestados a tomadores localizados no exterior, conforme Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir).

Comparando os valores encontrados na Tabela 06, qual seja: R\$ 9.227.418.510 provenientes da metodologia atual de cobrança de ICMS, ou seja, débito e crédito com prevalência da tributação na origem, com os valores encontrados na Tabela 07: R\$ 8.461.079.122 provenientes do cálculo da arrecadação de ICMS via regime de Cobrança no Destino, conforme preconizado pela PEC nº. 233/2008, utilizando-se o princípio do destino puro, sem alteração das alíquotas atuais vigentes, encontrou-se um decréscimo de arrecadação de 9% no exercício financeiro sob análise, conforme demonstrado no Gráfico 2.



**Gráfico 02** – Arrecadação via metodologia atual x Cobrança no destino puro, sem destinação para origem

Fonte: UPEA – SEFAZ/MT.

Com base nos dados analisados é possível notar indícios de uma pequena diminuição de arrecadação para o estado de Mato Grosso com a mudança da metodologia de cobrança do ICMS da ordem de R\$ 766,3 mil reais para o exercício financeiro em estudo. É interessante salientar que, com a alteração da metodologia de tributação do referido imposto, o estado também perderia a arrecadação proveniente das importações de mercadorias e serviços, que no período em estudo foram de aproximadamente R\$ 950,2 mil reais.

### **3.3 ICMS Arrecadados no destino, destinação de 2% para o estado de origem.**

A reforma tributária em análise prevê a manutenção da cobrança da alíquota de 2% para o estado de origem com a intenção de promover um estímulo à fiscalização.

Busca de forma análoga ao tópico anterior, estimar a arrecadação do referido tributo, utilizando-se o Princípio da Cobrança no Destino, sem alteração das alíquotas atuais vigentes, mas com destinação da alíquota de 2% para o estado de origem. Com essa nova metodologia, os Débitos Interestaduais tributados em 12% teriam o seguinte destino: 10% para o Estado de destino e 2% para o Estado de origem; e os Créditos Interestaduais tributados em 12% teriam o seguinte destino: 2% para o Estado de destino e 10% para o estado de origem. A arrecadação de ICMS nessa metodologia foi encontrada somando-se o valor referente às transações de Créditos Intra-estaduais com os valores provenientes dos Débitos Interestaduais, retirando-se a alíquota de 2%, destinada ao estado de origem, acrescentado-se 2% do valor arrecadado via Créditos Interestaduais, obtendo-se a soma encontrada na Tabela 8.

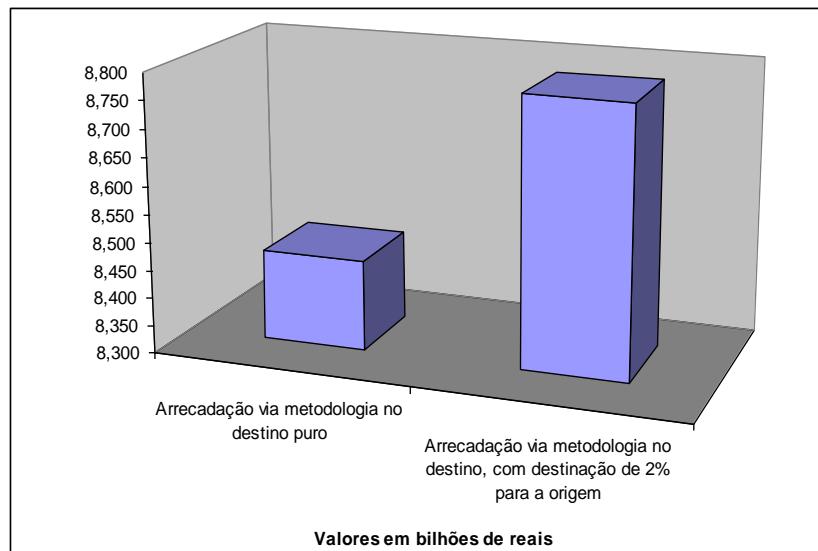
**Tabela 08**

Cálculo dos Valores de ICMS Arrecadado Via Cobrança no Destino, com Manutenção da Alíquota de 2% para o Estado de Origem

Descrição	Valor ICMS 2010
Créditos intra-estaduais (d)	R\$ 6.364.866.292
Débitos Interestaduais	
Alíquota de 10% (h)	R\$ 1.746.844.025
Créditos Interestaduais	
Alíquota de 2% (i)	R\$ 668.084.507
<b>Total de arrecadação Via Cobrança no Destino, com Manutenção da Alíquota de 2% para o Estado de Origem (j)</b> <b>= (d) + (h) + (i)</b>	<b>R\$ 8.779.794.824</b>

Fonte: Dados SEFAZ MT

Com base nos valores encontrados na Tabela 8 aproximadamente (R\$ 8,7 bilhões), provenientes da metodologia de cobrança de ICMS no estado de destino, com a manutenção da alíquota de 2% para o estado de origem, sem alteração das alíquotas atuais vigentes, houve um acréscimo de aproximadamente 3,77%, em comparação com os valores apresentados na Tabela 08 (destino puro), Conforme Demonstra o Gráfico 3.



**Gráfico 03** - Arrecadação via metodologia no destino puro x Arrecadação via metodologia de destino com destinação de 2% para o Estado de origem.

Fonte: UPEA – SEFAZ/MT.

### **3.4 Cálculo dos valores de ICMS Arrecadados no destino, com alíquota de 4% e 6% para o estado de destino.**

Busca-se, de forma análoga ao tópico anterior, estimar a arrecadação do referido tributo pelo Princípio da Cobrança no Destino, sem alteração das alíquotas atuais vigentes, mas com destinação da alíquota de 4% e 6% para o estado de origem. Com essa nova metodologia, os Débitos Interestaduais tributados em 12% teriam o seguinte fim: com destinação de 4% para a origem, 8% irão para o Estado de destino e 4% para o estado de origem; dos Créditos Interestaduais tributados em 12% teriam o seguinte rumo: 4% irão para o estado de destino e 8% para o estado de origem.

Com destinação de 6% para a origem - 6% irão para o estado de destino e 6% para o estado de origem; dos Créditos Interestaduais tributados em 12% teriam o seguinte rumo: 6% para o estado de destino e 8% e 6% para o estado de origem.

A arrecadação de ICMS nessa nova metodologia foi encontrada somando-se o valor referente às transações de Créditos Intra-estaduais com os valores provenientes dos Débitos Interestaduais, retirando-se a alíquota de 4% e 6%, destinada ao estado de origem

e acrescentado 6% do valor arrecadado via Créditos Interestaduais, obtendo-se desta forma a soma encontrada nas Tabelas 9 e 10.

**Tabela 9**

Cálculo dos Valores de ICMS Arrecadado Via Cobrança no Destino, com Manutenção da Alíquota de 4% para o Estado de Origem

<b>Descrição</b>	<b>Valor ICMS 2010</b>
Créditos intra-estaduais (d)	R\$ 6.364.866.292
Débitos Interestaduais	
Alíquota de 8% (k)	R\$ 1.397.475.220
Créditos Interestaduais	
Alíquota de 4% (l)	R\$ 1.336.169.014
Total de arrecadação Via Cobrança no Destino, com Manutenção da Alíquota de 4% para o Estado de Origem	
(m) = (d) + (k) + (l)	R\$ 9.098.510.526

Fonte: Dados SEFAZ MT

**Tabela 10**

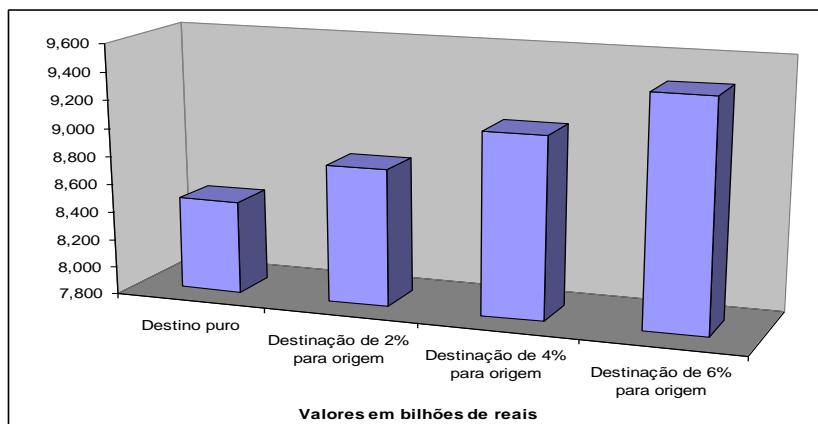
Cálculo dos Valores de ICMS Arrecadado Via Cobrança no Destino, com Manutenção da Alíquota de 6% para o Estado de Origem

<b>Descrição</b>	<b>Valor ICMS 2010</b>
Créditos intra-estaduais (d)	R\$ 6.364.866.292
Débitos Interestaduais	
Alíquota de 6% (n)	R\$ 1.048.106.415
Créditos Interestaduais	
Alíquota de 6% (o)	R\$ 2.004.253.521
Total de arrecadação Via Cobrança no Destino, com Manutenção da Alíquota de 4% para o Estado de Origem(p) = (d) + (n) + (o)	R\$ 9.427.226.228

Fonte: Dados SEFAZ MT

Com base nos valores encontrados nas Tabelas 9 e 10 aproximadamente (R\$ 9 e 9,4 bilhões), provenientes da metodologia de cobrança de ICMS no estado de destino, com a manutenção da alíquota de 4% e 6% para o estado de origem, sem alteração das alíquotas atuais vigentes, foram acrescidos de aproximadamente 3,63% e 7,26%, em comparação com os valores apresentados na Tabela 9 (destinação de 2%). Comparando-se os resultados apresentados nas Tabelas 7, 8, 9 e 10, nota-se que a aplicação gradativa

de um percentual de cobrança no destino maior confere um crescimento de aproximadamente 4,92% na arrecadação de ICMS, dentro das proposições analisadas, conforme demonstra o gráfico 4.



**Gráfico 04** - Evolução da arrecadação, com destinação pura, 2%, 4% e 6% para o Estado de origem

Fonte: Calculado pelo Autor

Desta maneira, infere-se que há um crescimento de arrecadação à medida que se incorpora o valor proveniente da manutenção da cobrança na origem, e que este crescimento dá-se de forma linear.

Diante disso, no próximo tópico buscou-se encontrar a alíquota de manutenção da cobrança na origem que faria com que a alteração da metodologia de cobrança do ICMS, mantendo-se as alíquotas atuais vigentes, tivesse efeito nulo para o Estado de Mato Grosso, ou seja, não aumentasse e nem diminuísse a arrecadação do referido tributo.

### **3.5 Determinação de alíquota de manutenção da cobrança de ICMS na origem, via metodologia de cobrança no destino promotora de efeito nulo sobre a atual arrecadação.**

Busca-se estimar a alíquota de manutenção da cobrança de ICMS na origem que não alteraria a arrecadação do referido tributo, ou seja, promoveria efeito nulo em comparação com arrecadação apresentada na Tabela 6 (Total de Regime Atual). Com base nos resultados anteriores, procurou-se estimar a alíquota de manutenção da cobrança de ICMS na Origem, com a alteração sugerida pela PEC nº. 233/08 em análise (cobrança no destino), que não alteraria a arrecadação do referido tributo para o Estado de Mato Grosso.

Por meio de cálculo matemático, buscou-se encontrar a alíquota de manutenção de cobrança de ICMS na origem que manteria a arrecadação do tributo conforme Tabela 6 de aproximadamente 8,4 (bilhões). A Tabela 11 consolida os resultados encontrados com as alíquotas de manutenção de cobrança na Origem de 0%, 2%, 4% e 6%.

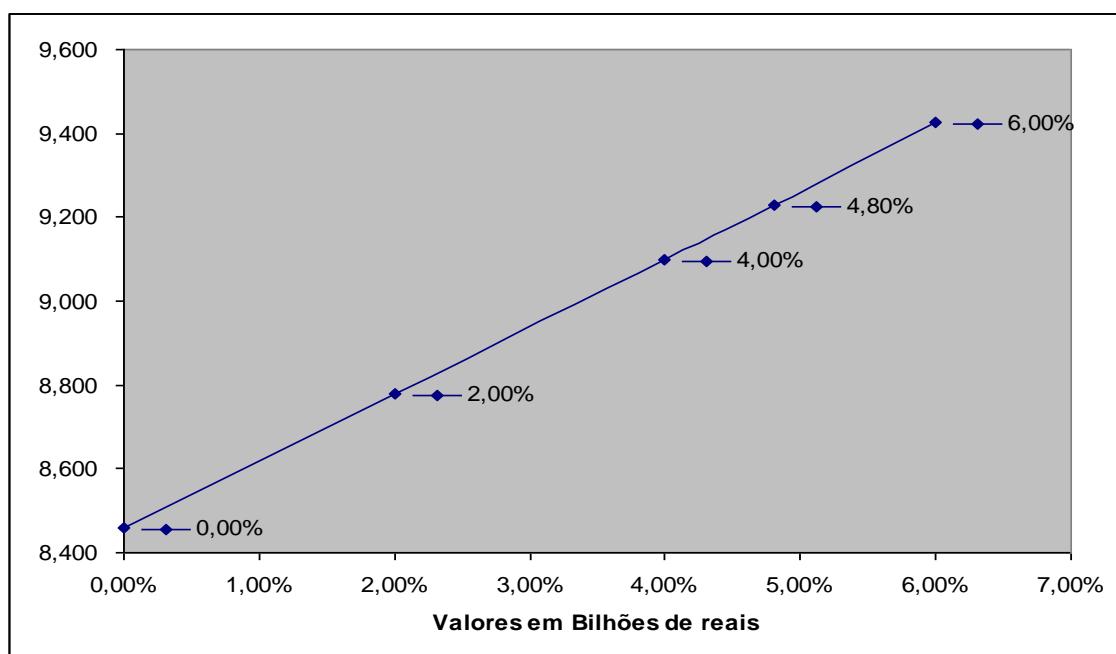
**Tabela 11**

Cálculos da Alíquota de Manutenção da Cobrança de ICMS na Origem, sem Perdas e sem Ganhos de Arrecadação (Efeito Nulo).

Valor arrecadado via princípio da cobrança no destino, com manutenção de 2% para o estado de origem	Valor arrecadado via princípio da cobrança no destino, com manutenção de 4% para o estado de origem	Valor arrecadado via princípio da cobrança no destino, com manutenção de 6% para o estado de origem
0%	2%	4%
R\$ 8.461.079.122	R\$ 8.779.794.824	R\$ 9.098.510.526
		6%
		R\$ 9.427.226.228

Fonte: Dados SEFAZ MT - Calculado pelo Autor

Com base apenas nos dados analisados e desprezando quaisquer outras variáveis, o resultado estimado foi de que: caso seja aprovado a PEC em análise e para que o Estado de Mato Grosso não perca e nem ganhe arrecadação (efeito nulo) com a alteração da metodologia de cobrança do ICMS, a alíquota de manutenção de cobrança na origem deverá ser de aproximadamente 4,8% para manter o equilíbrio. Conforme demonstra o Gráfico 5.

**Gráfico 05** - Determinação da alíquota para Efeito Nulo

Fonte: Calculado pelo Autor

## CONCLUSÃO

A reforma tributária nunca deixará de ser assunto muito polêmico e pouco consensual, principalmente em países emergentes como no Brasil. Quando mencionada, surgem de pronto várias divergências: de um lado, têm-se os entes federados, os quais almejam aumentar suas receitas; por outro lado, **os contribuintes de direito, interessados em não ter que repassar maior carga tributária aos contribuintes de fato**, além do setor público, que por meio de suas esferas de governo não desejam redistribuir suas receitas com os outros entes concorrentes. Assim, torna-se claro as motivações da reforma tributária no Brasil não lograr êxito real e profundo, o que fica nítido com as inúmeras propostas de emendas apresentadas no congresso em contraste com seus ínfimos graus de efetividade.

Com base na análise dos dados levantados junto à Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso, verificou-se que este possui características de ser um estado importador líquido, ou seja, em transações interestaduais possui um volume de importação superior ao volume de exportação, fato que demonstrou indícios de que a alteração da cobrança para o destino seria desfavorável ao mesmo.

Com análise da arrecadação de ICMS pela metodologia de tributação atual, encontrou-se um valor de aproximadamente R\$ 9,2 bilhões Tabela 7, no exercício financeiro de 2010, aplicando-se a metodologia proposta pela PEC 233/2008, de cobrança no estado de destino, sem destinação de tributos para o estado de origem, ou seja, princípio de destino puro, sem alteração das alíquotas vigentes, encontrou-se uma arrecadação de R\$ 8,4 bilhões, Tabela 8. Na comparação dos resultados obtidos nas duas metodologias, surgiram evidências de que a mudança na metodologia de tributação do ICMS poderia ser reduzir as receitas tributárias de ICMS para o estado de Mato Grosso em torno de 9%. É interessante ressaltar que tal diminuição se deu também pelo fato de que, com a nova metodologia, o Estado deixaria de arrecadar as receitas provenientes dos créditos das transações de exportação. Partindo para a análise da arrecadação de ICMS via metodologia proposta pela PEC 233/2008, mas com a manutenção da alíquota de 2% para o estado de origem, com vistas em incentivar a fiscalização por parte do estado de origem, encontrou-se um valor arrecadado de R\$ 8,7 bilhões, Tabela 9.

Tal resultado traduz-se num crescimento de 3,77% na arrecadação em comparação com a metodologia de destino puro, Tabela 08; demonstrou ainda indícios de diminuição de arrecadação para o estado de Mato Grosso com a mudança da metodologia de cobrança do ICMS. Quanto a análise da arrecadação de ICMS via

metodologia proposta pela PEC 233/2008, mas com a manutenção da alíquota de 4% e 6% para o estado de origem, com vistas em incentivar a fiscalização por parte do estado de origem, encontrou-se os valores de arrecadação de R\$ 9 e 9,4 bilhões, Tabela 10 e 11. Tal resultado traduz-se num crescimento de 7,5% na arrecadação em comparação com a metodologia de destino puro com manutenção de alíquota de 2% para o estado de origem Tabela 09.

Utilizou-se a ferramenta de interpolação linear, partindo-se do princípio de que, com aumento na alíquota de destinação de arrecadação para o estado de origem houve aumento da arrecadação do estado em questão; o objetivo era encontrar uma alíquota de cobrança de ICMS no destino que manteria a arrecadação de ICMS no estado em foco; encontrou-se a alíquota de 4,8%.

Considerando as limitações apresentadas neste trabalho, conclui-se que há indícios de que a mudança da metodologia de cobrança do ICMS nos moldes da PEC nº. 233/2008 poderá contribuir para a diminuição de arrecadação de ICMS para o estado de Mato Grosso.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, R.; **Direito Tributário Esquematizado.** 2 ed. Atual. Ampliada. São Paulo: Ed: Método, 2008.
- ALEXANDRINO, M. PAULO, V.; **Manual de direito tributário / Marcelo Alexandrino & Vicente Paulo** – 6º ed. – Rio de janeiro: Impetus, 2008.
- ALIBERTI, M.S.; **A não-incidência do ICMS sobre os serviços de transporte de mercadorias destinadas ao exterior.** Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 531, 20 dez. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/6074>>. Acesso em: 22 de julho de 2011.
- ATALIBA, G.; **Hipótese de Incidência Tributária.** Malheiros Editores. 5 ed., 1992.
- BECKER, A.A.; **"Teoria Geral do Direito Tributário"**, Saraiva, São Paulo. 2007.
- BORBA, C.; **ICMS – Legislação aplicável a todos os Estados e Distrito Federal / Claudio Borba** – 3 Ed. Rio de janeiro: Elsevier, 2007 – 7º reimpressão (provas e concursos.)
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** 1988.
- <http://app1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/regulamentoicms.nsf/cc90333e16d28a8c0425736e0076800a/15f3d4f6b235ccab032567e60050c057>
- LEITE, A. (2011), **"ICMS – Local da operação ou da prestação"**. Disponível em <http://consultorfiscal.blogspot.com/2008/08/icms-local-da-operao-ou-da-prestao.html>, Acesso em: 21 de junho de 2011.
- Mato Grosso. **ICMS. Lei Estadual nº. 7.098/98**, de 30 de dezembro de 1998. disponível em

<http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84/256710004D3940/CC9C3B9886404BAA0325678B0043A842>.

Mato Grosso. **RICMS. Decreto Estadual nº. 1.994/89**, de 06 de outubro de 1989. Disponível em

MOTA. C.; **Direito e Legislação tributária: breves anotações preliminares**, Publicado editora Ferreira, 2009: Disponível —<http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/cadmomota.pdf>, acesso em 06 de julho de 2011.

NASCIMENTO, S.P.; CAMARA, M.R.G; GODOY, M.R. **Guerra Fiscal: causas e consequências. Uma análise empírica para o Estado do Paraná**. In: Anais XXVI ENANPAD – Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. Salvador, 2002.

SILVA, E.M.; **COBRANÇA DE TRIBUTO NO DESTINO: Um estudo sobre a mudança na metodologia de tributação do ICMS**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Vitória, FUCAPE, 2008. Disponível em [http://www.fucape.br\\_admin/upload/prod\\_cientifica/dissertacao](http://www.fucape.br_admin/upload/prod_cientifica/dissertacao).

# O CONTROLE INTERNO E SEUS BENEFÍCIOS PARA A GESTÃO FINANCEIRA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA FUNDAÇÃO DE APOIO DA CIDADE DE CUIABÁ/MT.

RABELO, Tássia da Silva Ribeiro<sup>1</sup>; CIUPAK, Clébia<sup>2</sup>; SILVA, Felipe Deodato da Silva e<sup>3</sup>

## RESUMO

O objetivo deste artigo é analisar o sistema de controle interno na área financeira de uma fundação de apoio, que atua dando suporte na área de ensino, extensão e de pesquisa para uma Instituição Federal de Ensino Superior, enfatizando a importância da implantação de controles nas atividades relacionadas às contas a receber e contas a pagar. A metodologia utilizada foi o estudo de caso, mediante análise bibliográfica em uma fundação de apoio em Cuiabá-MT. Dessa forma, foram descritas as rotinas utilizadas no setor financeiro, evidenciando a real funcionalidade do sistema de controle interno nessa instituição e a forma como ele contribuiu para a eficiência e eficácia das atividades desenvolvidas. Os resultados apontam que são de grande importância a criação, utilização, manutenção e revisão de sistemas de controles internos eficientes no setor financeiro da fundação de apoio estudada, isso por que sem eles a instituição fica vulnerável a erros ou irregularidades tanto intencionais como não intencionais. Este estudo poderá contribuir para o desenvolvimento dos procedimentos usados no departamento financeiro de uma instituição

**Palavras-chave:** Controle Interno, Departamento Financeiro, Fundação de Apoio.

## ABSTRACT

This paper attempts to analyses the internal control system in the financial area of a support foundation that provides services concerning education, extension and research to a federal institution of higher education, emphasizing the importance of implementing control activities related to receivable as well as payable accounts. The general purpose of the present paper is to contribute to the development of procedures used in the finance department of an institution. To do so, a literature review on the subject and a case study in a support foundation located in Cuiabá-MT were done. Finally, this work seeks to describe the routines (isolated in the study) involving the financial sector, with the intention of observing the actual functionality of the internal control system in such institution and how it contributes to the efficiency and effectiveness of activities carried out. As a result, it has been found out that those routines are of great importance to the creation, use, maintenance and review of efficient internal controls in the financial area of the researched support foundation.

**Keywords:** Internal Control. Finance Department. Support Foundation.

---

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela UFMT.

<sup>2</sup> Mestre em Ciências Contábeis pela UNISINOS e Professora do Depto. de CIC da UFMT.

<sup>3</sup> Mestrando em Agronegócio e Desenvolvimento Regional pela Faculdade de Economia da UFMT.

## INTRODUÇÃO

Um bom funcionamento de qualquer organização pressupõe a elaboração de procedimentos internos que reflitam os fatos e atos administrativos. Para melhorar a gestão, as fundações de apoio utilizam regimentos internos e manuais de orientação prática da rotina contábil e financeira. Esses procedimentos são variados, podendo ser simples anotações dos movimentos enviados aos bancos por malote em uma caderneta, até complexos registros de uma conciliação bancária em softwares.

Em geral, pode-se observar que nas instituições a conscientização da necessidade de controles internos é cada vez maior, principalmente por causa da busca pela conformidade com as legislações e pela noção deste procedimento como ferramenta de gestão. Mesmo tendo ciência da importância, a maioria dos controles internos são precários, ou em alguns casos, não estão formalmente implantados, resultando em atividades não-padronizada, sem acompanhamento posterior, o que facilita a ocorrência de erros e manipulações.

A revisão ou implantação de um sistema de controle interno traz benefícios significativos, uma vez que estabelece procedimentos, verifica a sistemática das operações, apura sua finalidade e mensura a capacidade de atingi-la. Com apoio da diretoria ou presidência e a conscientização dos colaboradores, o controle interno pode ser incorporado às atividades operacionais, desenvolvendo e tornando-se imprescindível para a organização.

Desta forma, este artigo trata sobre controle interno em fundações de apoio. A fundação de apoio é criada com a finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino, extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, de interesse das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), além das instituições de pesquisa, dando suporte administrativo.

Com o Decreto nº 7.423 de 2010, que traz a regulamentação da Lei 8.958 de 1994, que trata da relação entre as fundações de apoio e as IFES, observa-se a necessidade de adequação por parte das fundações, do seu sistema de controle interno.

Dessa forma, para obter uma melhor gestão, organização e controle dos recursos materiais, humanos e financeiros de uma fundação de apoio, surge então, o seguinte problema de pesquisa, de como desenvolver critérios para o controle interno no setor financeiro em uma Fundação de Apoio de Cuiabá/MT?

Portanto, a escolha se deve pela importância da referida fundação na promoção de ensino e pesquisa no estado de Mato Grosso, além da facilidade e disponibilidade do acesso aos dados.

Diante disso, este trabalho aborda os diversos conceitos de controle interno, assim como os diferentes tipos e métodos de implementá-los.

O presente artigo se caracteriza como um estudo de caso, a abordagem é de natureza qualitativa e, na operacionalização da pesquisa, foi realizado um levantamento bibliográfico e documental, cuja sustentação teórica foi base em livros, artigos de periódicos, de importantes autores que tratam do assunto com propriedade, além de material da internet e Regimentos Internos de Fundações de Apoio nacionais.

Na primeira seção, conceituam-se os tipos de auditoria e controle interno. Na segunda, tem-se a conceituação de fundações de apoio, sua normatização, os princípios que as regem, e sua finalidade. Na terceira seção, apresenta-se o estudo de caso. E por último, as considerações finais do estudo, sugestões de melhorias e recomendações para futuros trabalhos.

## 1 AUDITORIA

Segundo Crepaldi (2010), de forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade.

Trazendo o assunto para dentro do contexto em que se desenvolve a problematização, Crepaldi (2010) conceitua que a auditoria consiste em controlar as áreas-chaves nas empresas a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, através de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização.

Existem vários tipos de auditoria, o que irá definir cada um será o foco do trabalho realizado. Como, por exemplo, auditoria de demonstrações financeiras; auditoria operacional ou de gestão; auditoria tributária; auditoria de sistema de informações; auditoria de *compliance*<sup>1</sup>, auditoria ambiental, auditorias especiais, entre outras. O presente trabalho de pesquisa é focado na auditoria operacional ou de gestão, que engloba o controle interno.

---

<sup>1</sup> Compliance segundo Crepaldi (2010) significa estar em conformidade com as leis, os regulamentos internos e externos e os princípios que garantem as melhores práticas do mercado. Assim a auditoria de compliance é a auditoria que objetiva determinar se as atividades desenvolvidas, financeiras ou operacionais, obedecem as leis e regulamentos que se aplicam a elas.

Para a maioria dos doutrinadores, a auditoria de gestão nada mais é que a revisão de todas as atividades – que tenham algum tipo de risco para a empresa – desenvolvidas, de acordo com normas, manuais, procedimentos, legislações, e tudo que puder mensurar se as atividades foram realizadas com o desempenho adequado, para produzir o resultado esperado com a veracidade dos dados e informações fornecidas.

Para Franco e Marra (2001) a auditoria poderá apresentar formas diversas, cada uma delas com características peculiares. Podem ser classificadas de acordo com a extensão do trabalho, com a profundidade dos exames, com a sua natureza, com os fins a que se destina e de acordo com as relações do auditor com a entidade estudada, conforme se pode observar na descrição abaixo.

Extensão do trabalho	Auditoria geral – em conjunto
	Auditoria parcial ou especial – uma ou algumas
	Revisão limitada – exames parciais
Profundidade dos exames	Auditoria integral – analítica
	Auditoria por testes – amostragem
Natureza	Auditoria permanente – contínua ou periódica
	Auditoria eventual ou especial – específica
	Auditoria de balanços com fim específico
Fins a que se destina	Acautelar interesses de acionistas e investidores.
	Permitir melhor controle administrativo.
	Apurar erros e fraudes.
	Julgar concessão de crédito.
	Apurar o valor real do patrimônio.
	Dar cumprimento a obrigações fiscais.
	Atender a exigências legais.
	Confirmar a exatidão das demonstrações contábeis.
Relações do auditor com a entidade estudada	Auditoria externa
	Auditoria interna

**Quadro 1** – Classificações e formas de Auditoria segundo Franco e Marra (2001)

Fonte: Franco e Marra (2001, p. 205 e 206).

Já Crepaldi (2010) classifica a auditoria levando em consideração a relação do auditor **com a entidade estudada**, com isso, a auditoria pode ser interna e externa, cujo conceito é dado por:

A auditoria interna é constituída pelo conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade [...] Auditoria externa é constituída pelo conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, às mutações do Patrimônio Líquido a Demonstrações dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Valor Adicionado da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade (CREPALDI, 2010, p. 28, 35).

Dentre as classificações de formas de auditoria acima, esta pesquisa tem em seu corpo as classificações: de acordo com a sua natureza – o controle interno que é uma auditoria permanente na empresa, que é um trabalho continuo; de acordo com os fins a que se destina – para permitir um melhor controle administrativo, bem como apurar erros e fraudes; e de acordo com as relações do auditor com a entidade estudada – auditoria interna.

O principal objetivo da auditoria externa é:

Emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e os fluxos de caixa da empresa examinada. Também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior (ALMEIDA, 2010, p. 6).

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IAIB) define a Auditoria interna como atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Conceitua, também, que o controle interno auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Na concepção de Crepaldi (2010, p. 37) a Auditoria Interna “constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivos examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”. Este mesmo entendimento foi dado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meios de sua Resolução de nº 986, de 21 de novembro de 2003, onde definiu conceitos e objetivos da auditoria interna pela NBC T 12.

## 1.1 CONTROLE INTERNO

### 1.1.1 Conceitos

A definição mais difundida de controle interno foi a emitida pelo **American Institute of Certified Public Accountants** – AICPA em 1949, ou seja:

O controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes.

O *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway* - COSO, publica em 1992, no relatório intitulado “Quadro Integrado de Controle Interno”, a definição de

controle interno como sendo um processo, efetuado pela diretoria de uma entidade, destinados a fornecer uma garantia razoável relativos à realização dos objetivos na eficácia e eficiência das operações e na confiabilidade dos relatórios financeiros.

Para o Conselho Federal de Contabilidade – CFC em sua NBC TA 315, controle interno é definido como:

O processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da governança, administração e outros funcionários para oferecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidades com leis e regulamentos aplicáveis.

Para o Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IAIB:

Controle interno deve ser entendido como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar com razoável certeza essa realização.

Controle Interno não é a mesma coisa que Auditoria Interna.

Auditoria Interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalho, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que Controle Interno refere-se aos procedimentos e à organização adotados como planos permanentes da empresa (CREPALDI, 2010, p. 9).

Como se pode notar através dos conceitos apresentados, o planejamento é o primeiro passo a ser adotado para a eficácia de qualquer tipo de controle, seja operacional ou financeiro e até mesmo das normas legais. Ao formular um plano, a empresa terá definido as normas e procedimentos necessários para a sua execução e junto os meios de controles eficazes para a sua realização.

O Controle Interno possui natureza eminentemente preventiva, no entanto, pode ser instalado para detecção de erros e fraudes após a ocorrência do ato. Promove a eficiência, reduz os riscos de perda de ativos, e ajuda a garantir a confiabilidade das demonstrações financeiras, a eficácia das atividades operacionais e cumprimento das leis e regulamentos. Pode tratar tanto do controle contábil quanto o controle administrativo. O controle contábil visa verificar as informações contábeis, para conferência, aprovação e autorização. Já o controle administrativo visa assegurar se os procedimentos adotados na consecução das informações estão de acordo com as normas da empresa, bem como de acordo com as legislações pertinentes.

No entanto, não se pode efetivamente separar o controle contábil do controle administrativo. Como esclarece Crepaldi (2010) ao dizer que o controle interno gira em

torno dos aspectos administrativos, que têm influência direta sobre os aspectos contábeis. Assim, deve-se considerá-los conjuntamente para se determinar um adequado sistema de controle interno.

### **1.1.2 Objetivos do Controle Interno**

Segundo o AICPA (1949), o objetivo do controle interno é manter a organização em direção às metas de rentabilidade e cumprimento de sua missão e minimizar surpresas ao longo do caminho. Sendo ele eficaz, permite o gerenciamento para lidar com a rápida evolução dos ambientes econômicos e competitivos, deslocando as demandas dos clientes e as prioridades, e a reestruturação para o crescimento futuro.

Para Attie (2010), em regra geral são quatro os objetivos do controle interno, são eles:

- a) A salvaguarda dos interesses da empresa;
- b) A precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- c) O estímulo à eficiência operacional; e
- d) A aderência às políticas existentes.

### **1.1.3. Componentes do controle interno**

Para a AICPA (1949), o controle interno consiste em cinco componentes inter-relacionados. Estes são derivados da forma de gestão e estão integrados com o processo de gestão. Embora os componentes sejam aplicáveis a todas as entidades, as organizações de menor porte podem implementá-los de forma diferente. Seus controles podem ser menos formais e menos estruturados, mas ainda ter um controle interno eficaz. Os cinco componentes do controle interno são:

- a) Controle ambiental;
- b) Avaliação dos riscos;
- c) Controle das atividades;
- d) Informações e comunicação;
- e) Acompanhamento.

Para Boynton; Jonson; Kell (2002) cada componente envolve várias políticas e procedimentos de controle, necessários à consecução dos objetivos da entidade em três categorias: elaboração e apresentação de relatórios; obediência a leis e regulamentos e operações.

O ambiente de controle é a planta fundamental de qualquer instituição, pois é este que influencia a consciência de controle das pessoas que nela trabalham, fornecendo disciplina e estrutura. Alguns são os fatores que o compõe: integridade e valores éticos; comprometimento com competência; estrutura organizacional; filosofia e estilo operacional; atribuições de autoridade e responsabilidade; políticas e práticas de recursos humanos.

De acordo com Boynton; Jonson; Kell (2002) a avaliação de riscos tem como finalidade determinar como administrar os riscos identificados. Ela deve apontar adequadamente os riscos e implantar atividades de controles dirigidas a eles. Também deve incluir considerações dos riscos associados à tecnologia de informações, onde deve desenhar sistemas de informação e controles que diminuam os problemas associados à segregação de funções.

O controle das atividades é a verificação se as normas e diretrizes da empresa estão sendo seguidas por seus colaboradores ou não. Através deste controle é possível avaliar se há riscos para alcançar os objetivos traçados pela empresa. As atividades desenvolvidas neste tipo de controle são vistas pela doutrina como princípios, como: segregação de funções; controles de processamentos de informação, que podem ser gerais e de aplicativos; controles físicos e revisões de desempenho.

Não se pode interpretar que as informações e comunicações no controle interno sejam apenas relatórios contábeis, financeiros e administrativos ou a forma que esses relatórios são passados a outros setores e até mesmo a terceiros, mas sim, como essas informações são produzidas e repassadas. Elas são o conjunto de métodos e registros estabelecidos para manter o controle, no caso, contábil ou operacional e as responsabilidades dos que realizaram as operações.

Pode-se definir como acompanhamento o controle das atividades desenvolvidas em cada etapa da execução de um projeto. Neste caso, o acompanhamento de um controle interno pode ser definido como a auditoria interna, onde se vai verificar como o sistema de controle interno, implantado em uma empresa, está sendo executado. Assim, é um processo que avalia a qualidade do desempenho ao longo do tempo, onde envolve a avaliação e a tempestividade da operação dos controles, e a tomada de ações corretivas.

#### **1.1.4 Princípios do controle interno**

Crepaldi (2010) afirma que o processo de controle interno é baseado em princípios. Elencando os seguintes:

- a) Responsabilidade: onde as atribuições dos funcionários devem ser definidas e limitadas, de preferência por escrito;
- b) Rotinas internas: a empresa deve definir no Manual da Organização todas as suas rotinas internas;
- c) Acesso aos ativos: o acesso deve ser limitado aos funcionários e deve haver um controle físico;
- d) Segregação de funções (princípio de oposição de interesses): uma mesma pessoa não pode executar funções incompatíveis dentro do sistema de controle interno, como uma ter acesso aos ativos e aos registros contábeis;
- e) Confronto dos ativos com os registros: deve ser estabelecidos procedimentos de forma que os ativos sob responsabilidade de alguns funcionários sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade;
- f) Amarrações do sistema: o sistema de controle interno deve ser conhecido, de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência;
- g) Auditoria interna: consiste na avaliação do desempenho do controle interno;
- h) Custos do controle x benefícios: antes de adotar um sistema de controle interno deve fazer se análises para obter uma mensuração de que o valor empregado na implantação será superado pelo benefício alcançado pelo controle interno;
- i) Limitações do controle interno: trata da parte subjetiva do controle interno, onde envolve os funcionários, as relações que eles têm com a empresa, se são negligentes ou não, apropriação dos bens da empresa de forma indevida e se foram devidamente instruídos para exercerem suas funções.

Corroborando com Crepaldi (2010) está Almeida (2010). Já Castro (2010) além daqueles elenca outros princípios, como:

- a) Ciclo de uma transação: onde uma só pessoa não deve realizar todas as fases de uma transação, quer seja funcionário ou administrador;
- b) Rodízio de pessoal: deve haver rodízio de funcionários, visa, além de permitir que cada um possa ser capaz de desenvolver novas tarefas, impedir a existência de funcionários imprescindíveis;
- c) Critérios na escolha dos profissionais de controle: para a contratação de funcionários para cargos de controle, torna-se necessário que seu passado seja investigado e as referências conferidas.

## 2 FUNDAÇÕES DE APOIO

### 2.1 CONCEITO E NORMATIZAÇÃO

Paes (2010, p. 71) conceitua fundações da seguinte forma:

A fundação consiste em um complexo de bens destinados à consecução de fins sociais e determinados e, como universitas bonorum<sup>1</sup>, ostenta papel valoroso e de extremo relevo dentro das sociedades em que se insere, pois é instrumento efetivo para que os homens prestem serviços sociais e de utilidade pública diretamente a todos aqueles que necessitam, bem como possam transmitir às sucessivas gerações seus ideias e convicções, e seguir atuando.

Ainda, segundo Paes (2010), os tipos de fundação de direito privado, são:

- a) Fundação instituída e mantida por pessoas físicas ou jurídicas;
- b) Fundação instituída por empresa;
- c) Fundação instituída por partido político e;
- d) Fundações de apoio às instituições de ensino superior.

O foco do presente trabalho são as fundações de apoio às instituições de ensino superior.

A designação de **fundação de apoio** reflete a posição das fundações de direito privado que foram instituídas por pessoas físicas (entre os quais professores universitários) ou pessoas jurídicas (entre as quais as próprias universidades ou as próprias instituições de ensino superior), visando a auxiliar e fomentar os projetos de pesquisa, ensino e extensão das universidades federais e das demais instituições de ensino superior, públicas ou privadas. (PAES, 2010, p. 259 e 260) (grifo nosso).

As fundações de apoio são reguladas pela Lei Federal nº 8.958 de 1994 que dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior, de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências. Suas últimas alterações decorreram da Lei Federal nº 12.349 de 2010 que converteu a Medida Provisória 495 de 2010. Mas conforme o ordenamento jurídico uma lei precisa ser regulamentada, e aquela tem como sua última regulamentação o Decreto nº 7.423 de 2010.

De acordo com a legislação e conforme definição publicada pelo Ministério da Educação em seu sítio, as Fundações de Apoio são,

---

<sup>1</sup> Universitas bonorum, termo usado em latim que significa mundo de bens.

[...] instituições criadas com a finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino, extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, de interesse das instituições federais de ensino superior (IFES) e também das instituições de pesquisa. Devem ser constituídas na forma de fundações de direito privado, sem fins lucrativos e serão regidas pelo Código Civil Brasileiro. Sujeitam-se, portanto, à fiscalização do Ministério Público, nos termos do Código Civil e do Código de Processo Civil, à legislação trabalhista e, em especial, ao prévio registro e credenciamento nos Ministérios da Educação e do Ministério da Ciência e Tecnologia, renovável bienalmente. As Fundações de Apoio não são criadas por lei nem mantidas pela União. O prévio credenciamento junto aos Ministérios da Educação e da Ciência e Tecnologia é requerido em razão da relação entre as instituições federais e as fundações de apoio ser de fomento ao desenvolvimento de projetos de ensino, pesquisa e extensão, sendo função das fundações dar suporte administrativo e finalístico aos projetos institucionais.

O artigo 62 do Código Civil estabelece que, “Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser a maneira de administrá-la”. E complementa em seu parágrafo único ao dispor sobre os objetivos sociais que deverá perseguir: “A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.”.

Grazzoli e Rafael (2009) esclarecem que “pode também uma fundação ser instituída pelo Poder Público e por pessoas jurídicas, dependendo dos fins a que se destina”. As fundações de apoio normalmente são criadas por pessoas físicas (professores ou terceiros) ou por pessoa jurídica que pode ser a própria universidade a qual será beneficiada com os serviços da fundação de apoio no fomento de pesquisas, ensino e extensão.

Assim, as características das fundações de apoio são: personalidade jurídica do direito privado, constituída tendo como base um patrimônio, sem finalidades lucrativas, porém com finalidade social – finalidade pública, pertence ao terceiro setor.

## 2.2 PRINCÍPIOS QUE REGEM UMA FUNDAÇÃO DE APOIO

No artigo 3º da Lei 8.958/1994, foi estabelecido que ao receber verbas públicas, através de convênios, contratos, acordos ou ajustes, as fundações de apoio são obrigadas a prestar contas aos órgãos públicos financiadores e ao Tribunal de Contas da União, bem como submeter-se ao controle finalístico e de gestão pelo órgão máximo da Instituição Federal de Ensino.

Assim, Paes (2010) comenta que os princípios da administração pública também se aplicam a elas, “hão de ser observados os princípios da administração pública firmados

na Constituição Federal de 1998, quais sejam, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência". Ele também identifica outros princípios:

São aplicáveis às fundações de apoio, e também a todas as entidades do terceiro setor, [...] os princípios implícitos. São eles, o **princípio da finalidade**, quando a entidade só pode agir em consonância com aquilo que está, expressamente, no rol de suas finalidades; o **princípio da razoabilidade e da proporcionalidade**, quando os administradores devem ser razoáveis nos comportamentos que tenham, os quais devem ser proporcionais ao resultado da ação e ao resultado de uma associação ou fundação deve ser proporcional à conduta que se tenha (PAES, 2010, pg. 269) (grifo nosso).

### 2.3 FINALIDADE

A finalidade de uma fundação de apoio a instituições de Ensino Superior como a própria Lei 8.958 esclarece em seu art. 1º é “de dar apoio a projetos de ensino, pesquisa e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, inclusive na gestão administrativa e financeira estritamente necessária à execução desses projetos”.

Doutrinariamente a sua finalidade é alcançar o desenvolvimento e o bem-estar social, através da produção, disseminação e aplicação de conhecimentos gerados pela ciência, tecnologia e educação.

### 2.4 AUDITORIA NAS FUNDAÇÕES DE APOIO

A Lei 8.598/94 não expressa que as fundações de apoio têm de prestar contas ao TCU, apenas que suas prestações de contas sejam feitas diretamente aos órgãos públicos financiadores. Corroborando com esta Lei a Decisão de nº 230 de 1995, do Plenário do TCU que as dispensou de prestarem contas diretamente ao órgão. No entanto, em 2000, com a Decisão de nº 064, o Plenário do TCU determinou a 6ª Secretaria de Controles Externos que fosse promovido estudos visando à análise da atuação das fundações de apoio junto às IFES, tendo como objetivo a realização de futuras auditorias pelo órgão, que teria como resultado a realização pelo TCU de 15 auditorias em fundações de apoio vinculadas a 13 IFES.

Em 2002, foi a primeira vez que o TCU determinou pela Decisão de nº 655 que fossem feitas análises para levantamentos efetuados pelos controles internos desse tipo de fundações. O resultado não foi muito favorável a elas, pois passaram a serem vistas como meio das IFES escaparem de fiscalizações, burlando a Lei 8.666 e outras. Todavia, essas instituições sempre foram suscetíveis às auditorias independentes, solicitadas pela iniciativa privada com a qual tenham parceria.

### 3 RESULTADOS

Nesta seção é apresentado o estudo de caso. Primeiramente é feita a caracterização da fundação de apoio estudada. Em seguida, apresenta-se a descrição das atividades desenvolvidas pelos subsetores da gerência financeira, contas a pagar e contas a receber. Por fim é realizada uma análise relacionando o referencial teórico com o estudo prático, que é o foco desta pesquisa.

#### 3.1. CARACTERIZAÇÃO DA FUNDAÇÃO DE APOIO

A fundação de apoio em estudo é uma entidade sem fins lucrativos, que gerencia financeiramente projetos na área de pesquisa, educação e extensão. Foi instituída há aproximadamente dez anos, com a assinatura do seu estatuto em dezembro de 2001. Sua localização se dá no município de Cuiabá-MT.

Trata-se de uma instituição que gerencia administrativamente recursos de terceiros. Tudo começa com a iniciativa de criar um projeto que vai beneficiar de alguma forma a área de educação ou pesquisa, ou até mesmo a captação de recursos para a melhoria de instalações voltadas a essas áreas. Esse projeto tem que ter um plano de trabalho que será apresentado aos órgãos financiadores, nos quais devem constar as metas, os objetivos, todas as fases inerentes a sua concepção, onde e como os recursos pleiteados serão empregados. Sendo aprovado o plano de trabalho, o recurso é concedido, mediante regras.

A origem dos recursos podem ser tanto oriundos da iniciativa pública quanto a privada. No caso de recursos públicos, as fundações de apoio são fiscalizadas pelo Ministério Público e outros órgãos fiscalizadores competentes.

No caso de recursos da iniciativa privada, há as auditorias independentes, para quem concedeu os recursos saber que os mesmos estão sendo aplicados conforme o plano de trabalho. Em decorrência desta fiscalização e por ser o departamento financeiro a entrada e saída dos recursos, foi neste departamento que o estudo de caso se desenvolveu.

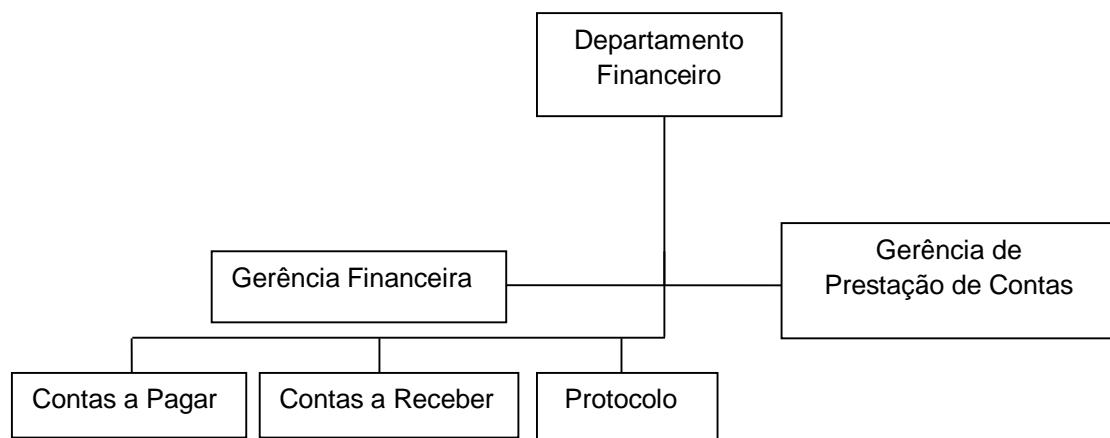
Os projetos gerenciados são como filiais da instituição, possuindo cada um sua própria conta corrente, plano de trabalho e características de acordo com o convênio ou contrato assinado, respectivamente, público ou privado e os objetivos a serem alcançados.

### 3.2. DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS

Dado que o ambiente, objeto de estudo foi limitado para o levantamento de demais informações, sobre o controle interno, decidiu-se examinar somente as contas referentes à gerência financeira, relativas às contas a receber e às contas a pagar. Uma vez que a instituição é a responsável por administrar financeiramente os recursos dos projetos, sendo esses dois setores de extrema importância para uma boa gestão administrativa.

A coordenação geral do departamento financeiro tem montado manuais e está desenvolvendo o projeto de implantação de um sistema de controle interno,. Ela é composta de três setores. São eles: gerência de prestação de contas, setor de importação e gerência financeira. O controle a ser implantado será na gerência financeira em um primeiro momento. Esta é dividida em: contas a pagar (despesa); contas a receber (receita) e protocolo/arquivo. Como podemos visualizar através do gráfico do organograma abaixo.

Organograma do departamento financeiro da fundação de apoio estudada: Figura 1.



**Figura 1** – Organograma corporativo do departamento financeiro da fundação de apoio.

Fonte: Elaborado pelos autores

Como se pode observar a departamentalização dos setores, imbricando possíveis atribuições de cada um.

Serão relatadas a seguir as atividades desenvolvidas pelos setores de contas a pagar e a receber da gerência financeira.

#### 3.2.1. Contas a Receber: Receita

As receitas dos projetos desenvolvidos e gerenciados pela fundação de apoio variam de acordo com cada projeto. Os projetos onde os recursos para o seu

desenvolvimento são oriundos de entes públicos, como Ministério da Educação e Cultura - MEC, Fundação Universidade Federal de Mato Grosso - FUFMT, Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq, são recebidos em forma de parcela. Para isso, são emitidas, pelo órgão financiador, notas fiscais para empenho e posteriormente, esses valores são creditados na conta específica de cada projeto.

Ao ser efetuado esse crédito, os entes não costumam comunicar o fato, ficando para os funcionários do setor, no primeiro momento do dia, verificar cada conta corrente para detectar os valores creditados, e se os mesmos correspondem a parcelas esperadas. Antes de dar baixa é verificado se o valor é mesmo oriundo no ente devedor. Após. ser dado baixa no sistema gerencial, atualiza-se o saldo da conta de cada projeto para a movimentação operacional de suas atividades.

Quando os recursos do projeto não são oriundos de entes públicos e sim de parceria com entes privados, funciona da mesma forma. Diferenciando apenas em relação há empenhos, que neste caso não há e sim apenas uma programação de pagamento.

Já quando os recursos são de projetos desenvolvidos no âmbito acadêmico, onde as parcelas são na realidade mensalidade dos alunos, há toda uma peculiaridade. No primeiro momento, o coordenador do projeto envia os contratos dos alunos assinados para serem cadastrados e para a emissão de boletos. Em seguida, diariamente é verificada a conta corrente para a detecção de pagamento dos boletos e os mesmos são baixados, gerando assim, recurso para as despesas operacionais.

Há certos projetos onde a receita é mediante depósitos na conta específica do projeto ou recebidos pela coordenação do mesmo e enviado posteriormente os comprovantes para a fundação de apoio realizar a identificação da receita e lançar os valores em seu sistema interno. Ainda há a receita da própria fundação de apoio, esta é formada a partir de taxas cobradas pela administração financeira dos recursos de cada projeto para custear suas atividades operacionais.

Como foi mencionado anteriormente, cada projeto tem a sua conta específica, assim, quem faz essa solicitação de abertura junto ao banco é a gerência financeira, mais precisamente o contas a receber. Fica a cargo também deste a emissão de declaração de quitação de mensalidades, ou de recibos de recebimento de receitas dos projetos. Dessa forma, o contato com os coordenadores dos projetos se torna necessário para troca de informações a respeito das receitas disponíveis, receitas em aberto e informações sobre os pagamentos de alunos.

### 3.2.2. Contas a Pagar: Despesa

As despesas também variam de um projeto para outro. Estando em conformidade com o seu plano de ação e objetivos a serem alcançados pelo projeto. Os processos para pagamento ao serem recebidos pelo protocolo são separados de acordo com o tipo de despesa, como pagamento de pessoas jurídicas, de pessoas físicas, diárias, e ainda se é prestação de contas de recurso, solicitado pelo coordenador do projeto para usar de acordo com as necessidades mais imediatas.

Atualmente duas pessoas operam no contas a pagar, ao iniciar o dia de trabalho, ambas separam os pagamentos programados para o dia. A ordem que os pagamentos serão processados é de acordo com a data de chegada e urgência.

O pagamento de pessoas físicas, é feito de acordo com o despacho do setor responsável por atestar se o mesmo deve ou não ser feito, no caso é quem gerencia administrativamente os projetos, Gerência de Projetos. São denominados “clientes”, no sistema operacional da fundação de apoio, e devem estar cadastrados no sistema operacional, contendo dados essenciais como: Programa de Integração Social - PIS, CPF, matrícula, dados bancários e a modalidade de pagamentos que o cliente está autorizado a receber.

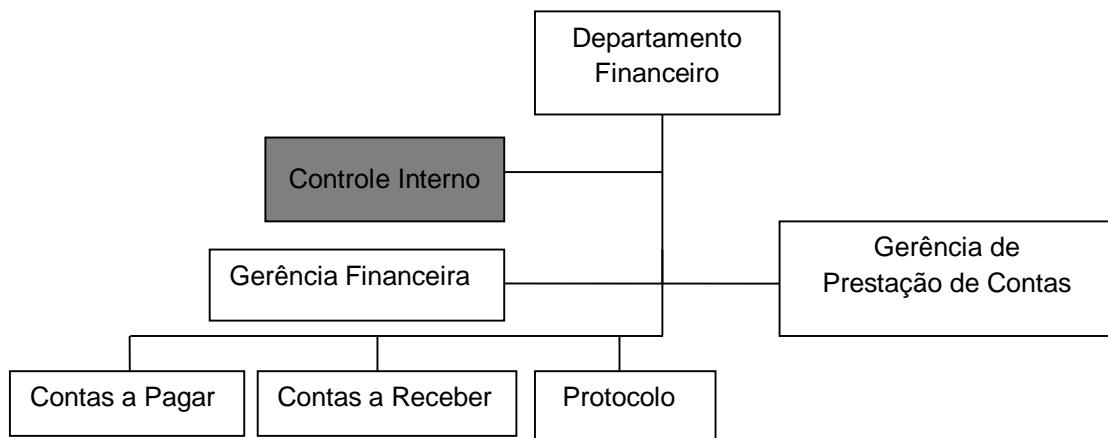
Quanto aos pagamentos de pessoa jurídica, estes divergem do pagamento de pessoa física, que poderá ou não estar cadastrada no sistema. Ficando assim, a responsabilidade para pessoa que estar estiver efetuando o pagamento de informar os dados necessários para efetivar o procedimento. Diferentemente é o procedimento adotado para pessoa física, um pouco mais burocrático, pois será feito uma análise do documento fiscal antes do pagamento.

Quanto à prestação de contas de valores solicitados, pelo coordenador ou por pessoa por ele autorizada, para o pagamento de despesas imediatas do projeto, antes de ir para pagamento, passa pela Gerência de Prestação de Contas, onde é verificado se as despesas ocorridas correspondem com o plano de trabalho do projeto, e se a documentação comprobatória apresentada é válida. Só após a avaliação do Setor de Prestação de Contas, é que vai para pagamento pelo setor de Gerência Financeira.

Para o pagamento de diárias, os procedimentos são os mesmos da pessoa física, tem de estar cadastrado no sistema da instituição e ter o despacho da Gerência de Projetos. O prazo para este pagamento foi estabelecido em dois dias úteis antes da viagem.

### 3.3. SUGESTÃO DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Como o trabalho enfoca o departamento financeiro da fundação de apoio estudada, segue um organograma do departamento financeiro, como mostra a Figura 2.



**Figura 2** – Organograma corporativo de funções com o novo setor proposto.

Fonte: Planejamento Corporativo da Empresa 2011.

Dentro da estrutura desse setor de controle interno, devem ser elaborados manuais de procedimentos, detalhando as novas atividades, dando ênfase aos controles contábeis oriundos do novo sistema. Serão determinadas com exatidão as funções de todos os envolvidos, direta ou indiretamente, no funcionamento do controle interno, com delegação de responsabilidades, segundo um programa de treinamento de pessoal.

O controle interno será composto, em um primeiro momento, de três colaboradores de confiança da gerência geral do departamento financeiro. O primeiro colaborador cuidará das conciliações, contábil e bancária, dos processos pagos em um software desenvolvidos para essa atividade. O objetivo central é obter no final, a informação e se os pagamentos feitos foram lançados contabilmente de forma correta e identificá-los na movimentação contábil, para assim, analisar esses dados juntamente com a coordenadora financeira e verificar as possíveis incongruências encontradas.

O segundo colaborador ficará responsável pela análise dos processos finalizados antes de serem arquivados, para assim, deixar a documentação pertencente ao processo na ordem padronizada, e caso falte algum dado, informação ou até mesmo documento, buscar os meios necessários para providenciá-los, tendo como objetivo geral propiciar a gerência de prestação de contas uma maior agilidade, eficácia e eficiência na execução de suas atividades.

O terceiro colaborador, deve ter um maior grau de experiência nas rotinas da gerência financeira, pois será o responsável pela supervisão das atividades desenvolvidas

pelos dois colaboradores. Além de desenvolver atividades relacionadas à aplicação de testes de controle nos outros setores e no seu, produzindo relatórios e informações para dar suporte à gestão da instituição, também responderá pelo setor junto à coordenadora financeira. Para que o controle interno funcione efetivamente de maneira eficiente e eficaz será realizada uma verificação por meio de auditoria interna no final de cada semestre.

Acredita-se que a proposta aqui levantada será de grande valor para tornar mais eficiente o sistema de controle interno da fundação de apoio, mesmo porque vários procedimentos já estão sendo testados juntamente com a implantação do software de conciliação contábil e bancária descritos anteriormente.

### **3.4 COMPARAÇÕES ENTRE A REFERÊNCIA TEÓRICA E OS DADOS OBTIDOS**

Enquanto os projetos executados eram de âmbito apenas da sua instituidora e havia poucos colaboradores, a administração controlava com certa facilidade todos os procedimentos internos. A partir dos novos convênios em parceria com órgãos públicos, do aumento da importância no fomento e desenvolvimento na área de pesquisas e educação no Estado de Mato Grosso, as dificuldades em gerir os recursos captados e prestar conta dos mesmos as convenientes começaram a aparecer e a necessidade de um sistema controle aumentou.

É imprescindível que o gestor, no caso da fundação de apoio, mais específico no setor estudado, siga um planejamento com segregação de funções, definindo responsabilidades para cada atividade e colaborador.

Faz-se necessário que ele siga manuais de procedimentos com normas e rotinas internas escritas; mantenha um acompanhamento das rotinas; receba relatórios tanto financeiro como contábil – cada operação realizada no contas a receber ou contas a pagar gera um lançamento contábil – atualizados e que refletem a realidade das operações realizadas na instituição.

É preciso ainda, realizar:

- a) Contagens físicas de títulos e comparações com os saldos das contas;
- b) Que o sistema de amarrações seja eficiente, não permitindo que seja realizada alguma atividade ou operação sem autorização;
- c) Que o custo do controle vezes o benefício seja positivo;
- d) Que tenha o mínimo de informações possíveis sobre os resultados financeiros e exerça um controle interno efetivo sobre esses resultados;

- e) Não podendo esquecer também que até mesmo o controle tem suas limitações, por isso é necessário exercer as atividades de forma imparcial.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Do exposto nesta pesquisa, reconhece-se a importância que a implantação de um sistema de controle interno tem para as organizações, não só para o auxílio da gestão como para a credibilidade perante os clientes. No caso das fundações de apoio essa importância tem um nível diferenciado, pois gerencia recursos de terceiros em prol da sociedade. Assim, um sistema de controle interno passa a ser fundamental para a gestão e para a transparência perante os órgãos financiadores e a sociedade.

Os controles internos têm sua importância para a prevenção e detecção de fatores negativos, como erros e fraudes, para poder evitar que os mesmos interfiram no alcance dos objetivos traçados pela organização.

A implantação de um controle não consiste unicamente em reservar um espaço, alocar mão de obra e acompanhamento do desempenho dos funcionários, mas em realizar um planejamento, onde sejam definidos os objetivos, como, por exemplo, a criação de manuais com os procedimentos de execução de cada atividade desenvolvida na organização, mensuração do custo/benefício, a conscientização dos colaboradores, capacitação dos funcionários, além das definições de autoridade e responsabilidades.

Sugere-se que o setor de controle interno deva ser independente dos outros setores, tendo autonomia para a execução de suas atividades, respondendo apenas a direção máxima da instituição. Com isso, terá liberdade para emitir seus relatórios favoráveis ou não a outros setores. Tendo plena consciência de sua atuação dentro do ambiente organizacional seja para colaborar, propor mudanças operacionais que possibilite a eficiência, eficácia e economicidade da operacionalização das atividades.

A pesquisa possibilitou também a constatação de que este assunto não se esgota aqui, recomenda-se um estudo mais aprofundado sobre esta temática, com a elaboração de manuais de procedimentos para outras fundações de apoio e para as demais organizações para melhorar o sistema de informação que auxilie na funcionalidade dos controles.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditória**: um curso moderno e completo. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ATTIE, William. **Auditória**: conceitos e aplicações. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL Walter G. **Auditória**. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL, Ministério da Educação. **Fundações de apoio**. Disponível em: [http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=12508&Itemid=1017](http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12508&Itemid=1017) Acesso em: 18/07/2011.
- BRASIL. **Código Civil Brasileiro**. Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002.
- CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditória, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento, e auditoria organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditória Contábil**: teoria e prática. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditória Contábil**: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditoria. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- FURASTÉ, Pedro Augusto. **Normas Técnicas para o Trabalho Científico**: Explicitação das Normas da ABNT. 15 ed. Porto Alegre: s.n., 2011.
- GRAZZIOLI, Airton; RAFAEL, Edson José. **Fundações privadas**. São Paulo: Atlas: 2009.
- NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social**: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 7 ed. São Paulo: Forense, 2010.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **A Atuação do Tribunal de Contas da União e as Fundações de Apoio**. Brasília: 2004. Disponível em: [http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/imprensa/noticias/noticias\\_arquivos/Historico\\_0.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/imprensa/noticias/noticias_arquivos/Historico_0.pdf), acessado em 20/07/2011.