



## **ASPECTOS INERENTES AO ICMS: UMA ABORDAGEM DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL) NO ESTADO DE GOIÁS**

Thiago Bruno Alves de Souza

Clesiomar Rezende Silva

### **RESUMO**

O artigo científico em comento visa apresentar o que são tributos, abordando o contexto histórico e analisando a importância do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), abrangendo, consequentemente, o Diferencial de Alíquotas para os Estados e Distrito Federal, que são adimplidos pelos contribuintes e pelas empresas que se enquadram no Simples Nacional e MEI. Demonstrando os fundamentos que proporcionam respaldos legais através da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional no Estado de Goiás entre os anos de 2015 a 2018. Para tal cobrança dos impostos alusivos à circulação de mercadorias e serviços e o DIFAL (Diferencial de Alíquotas) interestadual das mercadorias para comercialização, uso e consumo e ativo imobilizado, advindas de outros Estados. Não obstante, o DIFAL de uso e consumo, ativo imobilizado e comercialização, foram criados para promover igualdade na competição que encontravam os Estados, pois, cada Estado possui uma alíquota de ICMS própria, neste sentido o cálculo é feito para constituir os valores referentes à diferença da alíquota e encaminhar o DIFAL para o Estado de destino da mercadoria, portanto, o valor é diferenciado conforme o produto vendido.

**Palavras – chave:** ICMS. Estado. Fato Gerador. Diferencial de Alíquotas.

### **ABSTRACT**

The present scientific work aims to present what are tributes, addressing the historical context and seeks to discuss the concepts and analyze the importance of the Tax on the Circulation of Goods and Services), and consequently the Differential Tax Rates for the States and Federal District, which are complied with by the taxpayers and by the companies that fall within the National Tax and MEI. Demonstrating the grounds that provide legal support through the Federal Constitution and the National Tax Code in the State of Goiás between the years 2015 to 2018. For such collection of allusive taxes the circulation of goods and services and the differential of interstate rates of merchandise for sale, use and consumption and fixed assets, coming from other States. Nevertheless, the DIFAL of use and consumption, fixed assets and commercialization, were created to promote equality in the competition that the States encountered, since, each State has an own ICMS rate, in this sense the calculation is made to constitute the values referring to difference of the rate and forward the DIFAL to the State of destination of the merchandise, therefore, the value is differentiated according to the product sold.

**Keywords:** ICMS. State. Generation Fact. Differential Aliquot

## INTRODUÇÃO

O presente artigo ambiciona em discutir acerca da historicidade dos tributos, sobretudo, delimitando o tema referente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS do sistema tributário brasileiro.

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, que antes da Constituição Federal de 1988 era conhecido como ICM, que já possuía um perfil doutrinário e jurisprudencial. A partir da CF/88, o “S” designativo de Serviços dedica um extenso rol de dispositivos, impondo uma diretriz que deve ser seguida pela lei complementar, quanto pela lei ordinária de cada pessoa política pública competente (Estados e Distrito Federal).

O conceito de tributo colocado em pauta constitui normativas relativas à obrigação tributária difundida pela lei, objeto e o fato gerador, fundamentado pela Constituição Federal e Código Tributário Nacional.

Para tanto, apresenta uma problemática dentro do ICMS de como incidiu o Diferencial de Alíquota – DIFAL, de uso e consumo, ativo imobilizado e comercialização, tendo como recorte espacial e temporal, respectivamente, o Estado de Goiás, dentre os anos de 2015 a 2018. O método utilizado para a fundamentação do artigo se enquadra alusivamente na metodologia analítica, embasado em revisões bibliográficas, com justificativa legal, quanto à instituição e majoração dos tributos, especificando o ICMS, o fato gerador e os benefícios sociais através do adimplemento por parte dos contribuintes.

A pesquisa aqui delineada visa demonstrar quais os efeitos de caráter positivo e negativo, a partir da não contribuição do cumprimento do imposto por parte dos contribuintes, enquadrados no sistema de tributação do Simples Nacional.

Neste sentido, o estudo realizado, se fundamenta em constituir uma relevância teórica, conceitual, social, pessoal e científica, devido fazer alusão aos procedimentos da instituição e majoração dos impostos brasileiros, sendo delimitada a encargo da secretaria da Fazenda do Estado de Goiás.

Portanto, a discussão em foco não se delimita apenas as características históricas, pertinentes ao surgimento e contextualização dos tributos, pois, objetiva dialogar em termos teóricos e científicos, em conformidade com a legislação tributária, vislumbrando em cenários atuais a importância do ICMS, sendo um dos impostos de maior valia e arrecadação para a receita do Estado de Goiás.

Diante disso, o trabalho desenvolvido, sobretudo, esclarece que o pagamento do tributo não se paralisa em difundir o adimplemento de um débito, mas a contribuição de uma relevância social, trazendo a tona uma discussão crítica e expondo que o Estado visa no cidadão à capacidade de sustentar as despesas com o funcionalismo público.

A relevância teórica, pessoal e conceitual do tema ocorre de forma a demonstrar a viabilidade de expor em contextos sociais a importância do pagamento dos impostos, haja vista, que isso ocorre desde os primórdios da civilização, e em vários sentidos não são retribuídos como fontes de melhoria e qualificação de vida da população, pois, os recursos são utilizados para manter as despesas desnecessárias e desperdícios da máquina estatal.

Por último, que o diferencial de alíquotas é obrigatório, para as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional, em conformidade com os decretos sancionados e para material de uso e consumo e ativo imobilizado.

## **1 REFERENCIAL TEÓRICO**

De acordo com as análises das pesquisas relacionadas às revisões bibliográficas, leis e os princípios que fundamentam e proporcionam legalidade de tal pagamento, discutimos a seguir, acerca da historicidade dos tributos, fazendo referência ao ICMS e suas finalidades.

### **1.1 Prévia discussão sobre a historicidade dos tributos**

Ao se tangenciar as questões pertinentes aos tributos, compreende-se, de forma geral, que desde os primórdios da sociedade civil, era necessário tal recolhimento de receitas, como a cobrança tributária, para suprir as despesas do Estado. Deste modo, de acordo com Irapuã Beltrão, é cabível afirmar que:

Historicamente, quando foram disciplinadas as funções do Estado, notadamente na prestação de serviços públicos atinentes aos interesses da coletividade, restou inevitável o reconhecimento e também disciplina da atividade financeira do poder público. A própria história e a criatividade dos governos foram responsáveis por criar várias modalidades de receita pública,

destacando-se entre estas os tributos, surgindo daí o Direito Tributário (BELTRÃO, 2010, p. 03).

Mediante a discussão proposta pelo autor, percebe-se que as formas pelas quais o Estado se posicionava para gerar receitas, não possuíam uma estabilidade permanente, portanto, o mesmo agia de forma coercitiva para exigir tributos constantes dos povos dominados, para difundir certa estabilidade econômica.

Nessa lógica, o doutrinador Kiyoshi Harada (2016) reverbera que houve no contexto histórico, vários meios de progressos estatais que são conhecidos em cenário mundial como as guerras de conquistas, extorsões de outros povos, fabricação de moedas, exigências de empréstimos, imposição de penalidades, para o cumprimento de suas finalidades. Mediante este posicionamento teórico Harada (2016), faz algumas assertivas sobre a evolução impositiva estatal afirmando que:

Com a gradativa evolução das empresas públicas, para atender às mais diversas necessidades coletivas, tornou-se imprescindível ao Estado lançar mão de uma fonte regular e permanente de recursos financeiros. Assim, assentou-se sua força coercitiva para a retirada parcial das riquezas dos particulares, sem qualquer contraprestação. Dessa forma, o tributo passou a ser principal fonte dos ingressos públicos, necessários ao financiamento das atividades estatais (HARADA, 2016, p. 321-322).

De acordo com o autor, o processo de obtenção de receitas públicas por parte do Estado era constituído através dos tributos, vislumbrando no cidadão, porém, a capacidade de sustentar as despesas com o funcionalismo público. Desta forma, o Estado lançou mão de recursos financeiros de caráter regular e permanente, para cumprir com as obrigações estatais, mas a carga tributária imposta deste para aquele gerou uma rejeição social. Nesta perspectiva, Ives Gandra da Silva Martins (2010) afirma que:

Tenho por mim que o tributo é uma norma de rejeição social, porque todos os contribuintes de todos os espaços geográficos pagam mais do que deveriam pagar para sustentar o governo naquilo que torna a comunidade em nível de serviços públicos e para sustentar os desperdícios, as mordomias, o empreguismo dos detentores do poder. Esta realidade é maior ou menor, conforme o período histórico ou o espaço geográfico, mas é, desgraçadamente, comum a todos os governos (MARTINS, 2010, p. 25).

A indigestão populacional discutida pelo autor, referente ao processo de tributação imposta pelo Estado, originou uma insatisfação pertinente à carga tributária destinada para a sobrevivência, mordomias e desperdícios dos serviços relativos ao poder público brasileiro.

Para Ives Gandra da Silva Martins (2010), a imposição tributária se constitui:

Como decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para sua manutenção e a dos governos que o administram, é o fenômeno que surge no campo da Economia, sendo reavaliado na área de Finanças Públicas e normalizado pela Ciência do Direito (MARTINS, 2010, p. 15).

De acordo com a teoria proposta pelo autor é impossível se fazer um estudo sobre imposição tributária, em sua plenitude, se aquele que tiver que estudá-la não dominar os princípios fundamentais que regem a Economia (fato), as Finanças Públicas (valor) e o Direito (norma). Neste sentido o conhecimento de todas as ciências gera a possibilidade de obter um resultado administrativo suficiente e correto.

A prévia discussão fundamentada por Irapuã Beltrão (2010), Kiyoshi Harada (2016) e Ives Gandra (2010), em torno do processo histórico dos tributos, se constitui em apontar à insatisfação da população, devido o pagamento de tributos para o mantimento da receita do Estado. Portanto, o Código Tributário Nacional (CTN), define o conceito de tributo em seu artigo 3º de acordo com a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, expondo que:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moedas ou cujo valor nelas se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, 1966, texto digital).

Conforme o CTN, pode se definir o conceito de tributo, ora mencionado que se trata de um pagamento compulsório em moeda, pois, é uma forma de extinção da obrigação tributária. Os tributos brasileiros de acordo com Luciano Gomes dos Reis (2012) são constituídos conforme a Constituição Federal (CF), ou seja, é a legislação que permite ou autoriza em conformidade com Assembleia Constituinte, ou emendas constitucionais, a cobrança de tributos da sociedade por parte do Governo Federal, Estadual e Municipal.

Para Láudio Camargo Fabretti (2011), o tributo só pode ser exigido por lei, respeitando e fundamentado pelo princípio da legalidade, de acordo com o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, em que é cobrado mediante a atividade administrativa plenamente vinculada, o fisco só pode agir na forma e nos estritos limitantes fixados em lei, sem o que haverá abuso ou desvio de poder. Neste sentido o art. 4º do CTN remete que:

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação (CTN, 1966, texto digital).

Todavia, o artigo faz alusão ao processo de natureza jurídica do tributo, através do fato gerador da obrigação tributária<sup>1</sup>, e, neste sentido Luís Martins de Oliveira (2015), reverbera que tal obrigação é a relação do Direito Público, em que, o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo), uma prestação (objeto) nos termos e condições descritos na lei (fato gerador). Portanto, “a obrigação tributária é composta por três elementos: I – a lei; II – o objeto; III – o fato gerador” (OLIVEIRA, 2015, p. 7).

Para tanto, diante dos três elementos citados pelo autor, é perceptível que cada um destes fatores é fundamental, para compor a obrigação tributária. Todavia, a lei, sendo o primeiro e o principal elemento, cria os tributos e determina as condições, pelas quais serão executadas as cobranças, respeitando o princípio da legalidade dos tributos e o que rege a Constituição Federal. Tão logo, a lei é a relação jurídica, em que, o fator determinante que impõe ao sujeito passivo o pagamento dos tributos para o sujeito ativo.

Quanto ao segundo, retratando o objeto, o autor menciona que há uma representação das obrigações que o sujeito passivo (contribuinte), deverá cumprir conforme as determinações legais, pois, seria um pagamento pecuniário (em espécie), quando o contribuinte tem por dever o pagamento de determinado tributo ou penalidade, pelo não cumprimento da determinação legal.

A Constituição Federal de 1988 prevê em seu art. 145 que a União, os Estados, o Distrito Federal, e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, tendo como fato gerador o exercício regular do poder da polícia ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível; III – contribuições de melhorias, instituídas para fazer face ao custo de obras públicas.

O art. 150, da Constituição Federal de 1988 determina as limitações do poder de tributar, citado no trecho abaixo:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça; II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (BRASIL, 1988, p. 54).

<sup>1</sup> De acordo com o art. 113 do CTN, a obrigação tributária se divide em: Principal e Acessória. A principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente (ARTIGO 113, § 1, do CTN). A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nelas previstas no interesse da arrecadação, ou da fiscalização dos tributos (ART. 113, § 2, do CTN).



A soberania da lei respalda o contribuinte, no sentido de vedar os representantes do poder executivo, dos entes federativos a promover qualquer aumento de tributos sem que antes esteja previsto, ou que a lei estabeleça.

Não obstante, a Constituição Federal, no inciso III do art. 146, estabelece que o fato gerador deva ser normalizado e aplicado conforme a lei complementar. Portanto, pode-se conceituar, em legalidade com o CTN, que o fato gera a obrigação do pagamento do tributo. Sob tal ótica jurídica, a CF/88, emerge de acordo com o assunto em pauta, expondo que cabe a lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (BRASIL, 1988, p. 53).

Em consentimento com o texto constitucional, a lei complementar faz alusão ao processo de regulamentação da matéria de legislação tributária, já o art. 16 do CTN, pautado nos princípios proposto pela Constituição, traz a definição de imposto expondo que: “é o tributo cuja obrigação principal tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Portanto, em conformidade com Oliveira (2015, p. 63), fundamentado no que diz o Código Tributário Nacional, o fato gerador definido como aspecto objetivo representa “uma situação abstrata, descrita na lei, a qual uma vez efetivada promove o surgimento da obrigação tributária”. O fato gerador principal de acordo com o CTN no art. 114 é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência.

A competência para cobrar impostos é dada pela Constituição Federal, a cada ente federativo, no qual, a mesma distribui a competência tributária para cobrar impostos da seguinte forma:

### Quadro 01

**União, art. 153:**

|                                                                                             |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| II – Importação de produtos estrangeiros;                                                   |
| IE – Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;                  |
| IR – Renda e proventos de qualquer natureza;                                                |
| IPI – Produtos industrializados;                                                            |
| IOF – Operações de Créditos, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários; |
| ITR – Propriedade territorial rural;                                                        |
| IGF – Grandes fortunas nos termos de lei complementar.                                      |

**Estados e Distrito Federal, art. 155:**

|                                                                                                                                                                                                                     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ITCMD – Transmissão de causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;                                                                                                                                        |
| ICMS – 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; |
| IPVA – Propriedade de veículos automotores.                                                                                                                                                                         |

**Municípios, art. 156:**

|                                                                                                                                                                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IPTU – Propriedade predial e territorial urbana;                                                                                                                                                                            |
| ITBI – Transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; |
| ISS – Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.                                                                                                                      |

**Fonte:** Constituição Federal, 1988.

Entretanto, vale enfatizar que mediante a legalidade dos tributos afirmado pelo art. 155 da Constituição Federal de 1988 (p.55), é cabível aos Estados e o Distrito Federal instituir impostos sobre: I – Transmissão de causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II – Operações relativas à circulação de mercadorias<sup>2</sup> e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III – Propriedade de veículos automotores.

Contudo, após a breve discussão acerca da historicidade dos tributos, relacionados de forma geral, urge o anseio de discutir os fatos concernentes ao ICMS, com caráter específico, sendo necessário conhecer o porquê e para que o mesmo seja incidido, conforme a legislação constitucional tributária.

## 2 ICMS: UMA FONTE DE ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ao mencionar o ICMS como um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, a partir da CF/88 ampliou-se hipótese da incidência do ICM para ICMS. Consoante com Martins (2010), o antigo ICM, já possuía um perfil doutrinário e jurisprudencial, com definição e aprovação no 1º Congresso Brasileiro de Direito Tributário, à luz do relatório baseado no texto sugerido pelo 3º Simpósio Nacional de Direito Tributário em 1978, em que,

<sup>2</sup>O imposto sobre circulação é o imposto sobre o negócio jurídico bilateral, consensual, da compra-e-venda, e sobre qualquer outro regime jurídico bilateral, ou unilateral, de que irradie circulação. Não atinge desde logo o contrato de comissão de venda se não há tradição da posse imediata ou mediata da mercadoria (HARADA, 2016, p. 484).



a hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material, fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta (suspeita, inverídica), física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo.

Seguindo esta ideologia, Vittorio Cassone (2010) discute que o conceito da hipótese de incidência do ICM (CF/67-69), visando definir e albergar as três descrições hospedadas pela exteriorização da Carta Magna (BRASIL, 1988), isto é de circulação: a) com movimentações de mercadorias sem movimentação de titularidade; b) com movimentação de mercadoria e de titularidade; c) sem movimentação de mercadoria e com movimentação de titularidade. Portanto:

Nas hipóteses previstas nas letras *b* e *c*, aplicam-se ao ICMS da CF/88, atualmente vigente, consistindo em fatos geradores. Entretanto, em relação à letra *a*, se for operação que se contém dentro do Estado (operação interna), não vemos a possibilidade de consistir em fato gerador do ICMS (não será um *ato jurídico em que se transfere a propriedade*). Mas o mesmo não se poderá se for operação *interestadual*, porque aqui envolve questões de competência (fato gerador ocorrido no Estado remetente), interferiu na titularidade da receita do ICMS (CASSONE, 2010, p. 757).

As circulações previstas nessas letras, segundo o autor, consistem nas hipóteses de incidência do atual ICMS, devem ser adequadas ao novo texto constitucional. O art. 155, § 2º, VIII, da CF/88, reverbera que o “ato jurídico”, a teor de uma interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais que se refere da estrutura do ICMS, mesmo porque, nas operações interestaduais o ICMS é repartido entre os Estados de origem e o de destino.

De acordo com os parâmetros constitucionais ora mencionados, para Vittorio Cassone (2010, p. 751), (o “S” designativo dos Serviços), dedica um extenso rol de dispositivos, impondo uma diretriz que deve ser seguida tanto pela lei complementar quanto pela lei ordinária de cada pessoa política pública competente (Estados e Distrito Federal). Conforme essa argumentação Fabretti expõe que:

O ICMS incide também sobre as operações com energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais, que antes da CF estavam sujeitos apenas ao Imposto Único Federal. Pela Emenda Constitucional (EC) nº 3/93 foram incluídos na incidência do ICMS ou serviços de telecomunicações. As hipóteses de incidência do ICMS, de acordo com a competência atribuída pela CF e pela EC nº 3/93 aos Estados e ao Distrito Federal, foram finalmente regulamentadas pela Lei Complementar (LC) nº 87/96, em seu art. 2º (FABRETTI, 2011, p. 213-214).

A Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, vem explicar os parâmetros de aplicabilidade, tais quais, quando e onde, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), irá ou não ser incidido. Segundo os princípios constitucionais, referindo

estritamente ao princípio da não comutatividade o autor diz que na realidade o ICMS é: “um imposto sobre o valor agregado em cada operação, razão pela qual ao tributar o preço da mercadoria de uma venda, deve ser abatido o valor do imposto pago na operação anterior, evitando-se, assim, a tributação em cascata” (FABRETTI, 2011, p. 214).

Vale ressaltar que tal afirmação se fundamenta de acordo com a CF/88, conforme o art. 155, § 2º, I, compensando-se o que for devido em cada operação, sendo circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Segundo Cassone (2010) a hipótese de incidência e o fato gerador dos tributos são compostos pelos seguintes aspectos ou elementos: pessoal (sujeito ativo e passivo), espacial (o território do Estado ou do Distrito Federal, onde ocorre o fato gerador) material (o cerne que identifica o ICMS e o distingue dos demais tributos), temporal (momento em que se considera ocorrido o fato gerador), e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Ainda segundo o autor em referência, material da hipótese de incidência e do fato gerador qualifica e distingue os tributos das demais espécies tributárias: ser proprietário, auferir renda, prestar serviços, importar produtos do exterior, praticar operações de circulação de mercadorias entre outros (CASSONE, 2010).

Portanto, Cassone (2010, p. 752) reverbera que o ICMS incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior por Pessoa Física ou Jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço. Porém, o ICMS, incidirá sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

Contudo, as discussões históricas e conceituais dos tributos de forma geral e/ou específica, quando se faz referência ao ICMS, traz o entendimento de que a consolidação e o pagamento do imposto para o sujeito ativo gera estabilidade para manter parte das despesas da máquina estatal, de forma que o contribuinte precisa ter conhecimento acerca dos tributos e porque pagá-los, portanto, Miguel Reale (2002) conceitua que:

Conhecer é trazer para a nossa consciência algo que supomos, ou pré- supomos fora de nós. O conhecimento é uma conquista, uma apreensão espiritual de algo. Conhecer é abranger algo tornando-nos senhores de um ou de alguns de seus aspectos. Toda vez que falamos em conhecimento, envolvemos dois termos: - o sujeito que conhece, e algo de que se tem, ou de que se quer ter ciência. Algo, enquanto passível de conhecimento, chama-se

objeto, que é assim, o resultado possível de nossa atividade cognoscitiva (REALE, 2002, p. 53).

O conhecimento tributário por parte do contribuinte torna-os conscientes, da importância do pagamento dos tributos, e para onde os mesmos são destinados, ou seja, conhecer é tornar senhor do objeto que deseja ter ciência, quais suas finalidades e retribuições.

Ao se falar em embasamento constitucional do ICMS, para o Estado de Goiás a Lei nº 11.651 de 26 de dezembro de 1991 logo no art. 1º, institui a mesma como Código Tributário do Estado de Goiás, reafirmando o que diz o art. 145 da Constituição Federal.

Não obstante, o embasamento do art. 11 da Lei 11.651/91 do Estado de Goiás, conforme o Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás (RCTE), afirma que o ICMS incide sobre:

I – operações relativas à circulação de mercadorias; II - fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; III - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços: a) não compreendidos na competência tributária dos municípios; b) compreendidos na competência tributária dos municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do ICMS; IV - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; V - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. § 1º O imposto incide, também, sobre: I - a saída de mercadoria em retorno ao estabelecimento que a tenha remetido para industrialização ou outro tratamento; II - a entrada, no território goiano, de mercadoria oriunda de outro Estado adquirida por: a) contribuinte e destinada ao seu uso, consumo final ou à integração ao seu ativo imobilizado; b) não contribuinte; III - a entrada, no território goiano, decorrente de operação interestadual, dos seguintes produtos, quando não destinados à comercialização ou à industrialização: a) petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados; b) energia elétrica; IV - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa natural ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade; V - a entrada de mercadoria ou bem, sujeitos à substituição tributária, no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado; VI - a utilização, por contribuinte, de serviço, cuja prestação tenha-se iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente; VII - serviço prestado no exterior ou cuja prestação lá tenha-se iniciado (RCTE, 1991, texto digital).

Conforme a determinação da Lei citada, o ICMS incide sobre vários aspectos, oriundos da circulação de mercadorias e prestação de serviços interestadual e intermunicipal, portanto, o art. 12 da Lei 11.651/91 menciona os efeitos da legislação tributária, dizendo que:

I - operação de circulação de mercadorias corresponde aos fatos econômicos, juridicamente relevados pela lei tributária, concernentes às etapas dos processos de extração, geração, produção e distribuição de mercadorias com o objetivo de consumo ou de utilização em outros processos da mesma natureza, inclusive na prestação de serviços (RCTE, 1991, texto digital).

Contudo, o artigo ora citado, determina as operações de circulação de mercadorias que constituem os fatos econômicos, condiciona etapas de geração, produção e distribuição de mercadorias.

Ao se remeter ao processo, do fato gerador do ICMS do Estado de Goiás e para reafirmar o que diz Cassone (2010, p. 752), o art. 13 da Lei 11.651/91 estabelece que ocorra o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo contribuinte; II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por bares, restaurantes e estabelecimentos similares; III - da entrada, no território goiano, de mercadoria ou bem oriundos de outro Estado, adquiridos por contribuinte do imposto, destinados ao seu uso, consumo final ou à integração ao seu ativo imobilizado; IV - da entrada, no território goiano, decorrente de operação interestadual, dos seguintes produtos, quando não destinados à comercialização ou à industrialização: a) petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados; b) energia elétrica; V - do desembaraço aduaneiro das mercadorias ou bem importados do exterior; VI - da aquisição, em licitação pública, de mercadoria ou bem importados do exterior apreendidos ou abandonados; VII - do fornecimento de mercadorias com prestação de serviços: a) não compreendidos na competência tributária dos municípios; b) compreendidos na competência tributária dos municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do ICMS; VIII - da utilização, por contribuinte do imposto, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente; IX - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior; X - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza; XI - do ato final do transporte iniciado no exterior; XII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, tais como a geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, ainda que iniciadas ou prestadas no exterior. § 1º Nas prestações onerosas de serviços de comunicação, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao adquirente. § 2º Salvo quando expressamente autorizado pela legislação tributária, a mercadoria ou bem importados do exterior somente poderão ser entregues ao destinatário, pelo depositário, mediante a autorização do órgão responsável pelo seu desembaraço aduaneiro, que exigirá a devida comprovação do pagamento do ICMS incidente no ato do respectivo despacho aduaneiro (RCTE, 1991, texto digital).

A partir do supramencionado argumento, o fato gerador dos tributos, segundo os pressupostos da Lei 11.651, no art.13, é o fator determinante, ou seja, é a gênese para ocorrer à imposição do pagamento do imposto, sobretudo, estabelecendo de forma detalhada e específica quais os seguimentos e procedimentos cabíveis para incidir tal pagamento, sendo na circulação de mercadorias e/ou prestação de serviços.

Em outras palavras, considera – se fato gerador, segundo a Lei 11.651, no art.14, como a transmissão de propriedades de mercadorias; do uso, consumo ou integração do ativo imobilizado, relativamente à mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento ou adquirida para comercialização ou industrialização; do encerramento da atividade do estabelecimento relativamente ao estoque nele existente; da verificação da existência de estabelecimento de contribuinte, não inscritos no cadastro estadual ou em situação cadastral irregular; da constatação de que não ocorreu a efetiva saída do Estado de Goiás de mercadoria que tenha adentrado, com documentação fiscal indicando como destino outra unidade da Federação; da entrega da mercadoria ou bem importado do exterior, caso a entrega ocorra antes do desembaraço aduaneiro.

Para Fátima Fernandes Rodrigues de Souza (2010, p. 801), “a base de cálculo como ensina a propedêutica do direito tributário é o critério escolhido pelo legislador como apto a dimensionar o fato gerador, para fim de quantificar o tributo”.

Ao se pronunciar acerca do fato gerador, o art. 15 da lei em comento salienta que a base de cálculo do imposto é: I – nas operações relativas à circulação de mercadorias, o valor da operação; II – nas prestações de serviços de transporte e de comunicação, o valor da prestação.

Para além do que está exposto, no inciso I do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 estabelece-se os elementos que integram a base de cálculo do ICMS *o montante do próprio imposto*, constituindo o respectivo destaque efetuado na nota fiscal mera indicação para fins de controle.

Entretanto, ainda na ótica de Souza (2010, p. 824), “a alíquota é o percentual aplicado sobre a base de cálculo para o fim de obter o valor do tributo incidente na operação”. Contudo, a Constituição de 1988 (BRASIL, 1988) estabelece que as alíquotas do ICMS possam ser seletivas, ou seja, devido à função da essencialidade da mercadoria e dos serviços, possibilitando que produtos de primeira necessidade sofram incidência de uma carga tributária menor que os produtos supérfluos.

Neste ponto, as atribuições levantadas pela CF/88, não condizem com o pronunciamento de afirmação reverberado por Ives Gandra Martins (2010, p. 25), quando ele

diz que o tributo é uma norma de rejeição social, porque todos os contribuintes de todos os espaços geográficos pagam mais do que deveriam pagar para sustentar o governo com os desperdícios e mordomias, porquanto, continua dizendo que esta realidade é maior ou menor dependendo do contexto histórico ou do espaço geográfico, mas é comum em todos os governos.

Ainda segundo Souza (2010, p. 824), após a promulgação da Constituição, interpretando essa norma, pautado no art. 145, § 1º, da CF, direcionando o princípio da capacidade contributiva, pode ser aplicada aos impostos indiretos, destarte, a graduação das alíquotas referentes à essencialidade das mercadorias e dos serviços não seria facultativo, mas sim uma imposição. As alíquotas do imposto, conforme demonstra o RCTE, na sessão III, do art. 27, estão elencadas no Quadro 02, Anexo 01.

Por sua vez, o percentual das alíquotas do ICMS está prevista CF/88. Desta forma, tange cinco tipos de operações que são: operações internas, operações interestadual com contribuinte do ICMS, operação interestadual com contribuinte do ICMS na condição de consumidor final ou destinatário final dos serviços, operações interestaduais quando o destinatário não for contribuinte do ICMS e operações destinadas ao exterior.

Todavia, as demonstrações do fato gerador do ICMS culminam relativamente à pesquisa em mergulhar por águas mais profundas, existem, sobretudo, um elo entre a base de cálculo do imposto, as alíquotas aplicadas em percentuais e o diferencial de alíquota, para o ativo imobilizado e uso e consumo e para o DIFAL comercialização, das empresas que compõem o Simples Nacional.

### **3 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFAL): USO E CONSUMO E ATIVO IMOBILIZADO**

O Diferencial de Alíquota para o Boletim Informare (2018), seguindo as normativas do RCTE, que corresponde ao valor equivalente à diferença entre a alíquota interna utilizada neste Estado e a interestadual aplicável no Estado de Origem, deve ser recolhido pelo contribuinte do ICMS, optante ou não pelo Simples Nacional, que adquirir mercadoria ou bem de outro Estado, que seja destinado a uso, consumo ou integração do ativo imobilizado, portanto, o RCTE estabelece as normativas alusivas ao processo de recolhimento em seu art. 4º, § 1º, inciso II; art. 6º II, art. 12, IV, art. 13, IV, “a” e art. 20, § 1º, IV. Neste sentido ficam obrigados todos os contribuintes do ICMS recolher o mesmo referente ao diferencial de alíquota nas seguintes operações e prestações:



Na entrada, de mercadorias de outra unidade da federação destinadas para uso e consumo; Na entrada, de mercadorias de outra unidade da federação destinadas para o ativo imobilizado; Na entrada, de prestação de serviço de transporte interestadual cuja prestação tenha iniciado em outra unidade da federação referente à aquisição de materiais para uso e consumo; Na entrada, de prestação de serviço de transporte interestadual cuja prestação tenha iniciado em outra unidade da federação referente à aquisição de materiais para o ativo imobilizado (INFORMARE, 2018, texto digital).

Essas normativas estabelecem os fatores onde ocorrem o Diferencial de Alíquotas alusivas aos insumos de uso e consumo e para o ativo imobilizado, ou seja, na venda destinada a uso e consumo do destinatário (contribuinte), onde, não há comercialização, para quem fez a aquisição dos insumos, uma vez que são destinados para o próprio uso ou simplesmente adquiridos para o ativo imobilizado.

Não obstante, vale mencionar todos os Estados têm dois tipos de alíquotas básicas de ICMS: a interna e a externa. Para o Sage Blog, (2016), o DIFAL “é um procedimento que deve ser adotado sempre que uma empresa faz uma aquisição em outro Estado para uso e consumo, ou mesmo imobilização do negócio” (texto digital).

Conforme os dados apresentados pelo Informare acerca do recolhimento do DIFAL ocorrem quando: “o diferencial de alíquotas da transferência interestadual de bens do ativo ou material de uso e consumo, ainda que o imposto não seja exigido pela Unidade da Federação de origem” (INFORMARE, 2018, texto digital). Contudo, o art. 7 XLI do Anexo IX e o art. 12 do RCTE, evidencia as normativas referentes aos benefícios fiscais e isenção, tais como:

O § 4º do art. 12 do RCTE prevê que, "para efeito de pagamento do diferencial de alíquotas, são considerados os benefícios fiscais concedidos na forma e condições estabelecidas para a operação ou prestação interna" e o art. 7º, XLI do Anexo IX do RCTE concede isenção "na prestação interna de serviço de transporte de cargas destinada à contribuinte do imposto estabelecido em Goiás", portanto o valor referente ao diferencial de alíquotas relativo à prestação de serviço de transporte, relacionado à operação de aquisição de mercadorias para uso/consumo ou bens para ativo imobilizado, estará isento enquanto o art. 7º, XLI do Anexo IX do RCTE estiver em vigor.

Perante a citação acima, pode-se afirmar que há uma isenção do pagamento do DIFAL, como benefícios fiscais na prestação de serviços e transportes interno no Estado de Goiás, para as operações de aquisição de cargas destinadas a uso e consumo ou ativo imobilizado, respaldada pelo art. 7º XLI do Anexo IX do RCTE.

O recolhimento do diferencial de alíquotas do contribuinte que apura o ICMS, dentro dos parâmetros normais de tributação, conforme o art. 73, § 1º, do RCTE deve:

Calcular o montante do imposto correspondente à diferença de alíquotas devido em cada operação ou prestação, totalizando-o ao final de cada período de apuração e lançar o seu valor em “outros débitos” e efetuar o recolhimento em DARE único junto com ICMS NORMAL apurado no mês, se for obrigado a manter e escriturar livros fiscais. O contribuinte deve buscar no Guia Prático da EFD Goiás, o detalhamento do procedimento de lançamento na Escrituração Fiscal Digital. O diferencial de alíquotas deve ser recolhido pelo contribuinte que apure ICMS pelo regime normal de tributação juntamente com o ICMS mensal apurado no código 1-ICMS, detalhe de receita 108-Normal e detalhe de apuração 300-Mensal, ou seja, não há recolhimento do diferencial de alíquota em separado (INFORMARE, 2018, texto digital).

E a base de cálculo, segundo o Informare, pautado no RCTE, do montante do imposto devido em cada operação ou prestação, em conformidade com o percentual correspondente a diferença entre a alíquota interna e as prestações interestaduais destinadas a este Estado, deve seguir a seguinte fórmula:

$$BCDIFAL = \frac{VTN_{ANTES\ DIFAL}}{1 - A_{ICMS\ INTRA}}$$

Em que os elementos da fórmula acima significam:

BCDIFAL = base de cálculo do diferencial de alíquotas;

VTNANTES DIFAL = valor total da nota antes da obtenção do valor do diferencial de alíquotas;

AICMS INTRA = alíquota prevista para as operações ou prestações internas no Estado de Goiás;

Tratando de prestação de serviço, o valor do diferencial de alíquotas deve ser obtido mediante utilização da fórmula prevista acima, hipótese em que a referência à nota fiscal deve ser substituída por referência ao documento fiscal correspondente à prestação de serviço (art. 65, III do RCTE). Exemplificamos com os cálculos a seguir:

Aquisição de um trator para o imobilizado de uma empresa Transportadora de Cargas com NCM 8701.20.00, empresa e tributada pelo regime normal de apuração de ICMS ou Simples Nacional, oriundo de SP no valor de R\$ 356.000,00, a contabilidade informou que dentro do estado de Goiás existe benefício de redução da base de calculo para 12% conforme dispõe LIX, Art. 8º, do RCTE/GO, foi verificado também que este benefício não esta sujeito ao pagamento do protege Goiás.

Alíquota de SP para GO: 7%

Alíquota interna de GO: 17%

$$356.000 / 1 - 0,17 = 356.000/0,83 = 428.915,66$$

$$428.915,66 * 10\% = 42.891,57$$

DIFAL sem o benefício fiscal = 42.891,57

DIFAL utilizando benefício fiscal:  $356.000 / 1 - 0,17 = 356.000 / 0,83 = 428.915,66$

Base de calculo reduzida para 12%  $428.915,66 * 70,59\% = 302.771,57$

$$302.771,57 * 10\% = 30.277,16$$

DIFAL com benefício fiscal = 30.277,16

Observe: Contribuinte economizou R\$12.614,41 utilizando o benefício fiscal.

Contudo, após a discussão em virtude do Diferencial de Alíquotas concernente ao uso e consumo e do ativo imobilizado, convém se atentar para o capítulo a seguir que aborda o contexto do Diferencial de Alíquotas de comercialização do regime Simples Nacional.

### 3.1 DIFAL: Comercialização para empresas do Simples Nacional

Para o Ecommercebrasil “a palavra DIFAL é um acrônimo para a expressão “diferencial de alíquotas”, e diz respeito à diferença entre alíquotas de ICMS, nas vendas interestaduais” (texto digital). Através dessa afirmação pode-se dizer que o DIFAL, foi criado para igualar e nivelar a competitividade entre os Estados onde o comprador reside. Segundo a assertiva do Ecommercebrasil:

Muito se tem falado a respeito das polêmicas geradas pela recente introdução do DIFAL nas operações de venda ao consumidor final, a partir de setembro de 2015. As implicações dessa mudança são bem relevantes principalmente para o comércio eletrônico, um dos mercados mais dinâmicos da atualidade. O impacto é tanto que a Emenda Constitucional 87, que inclui essas mudanças, passou a ser conhecida como a “Emenda do Comércio Eletrônico”. O DIFAL é mais uma batalha daquilo que é comumente chamado de “guerra fiscal” entre os estados (ECOMMERCEBRASIL, 2016, texto digital).

Ao analisar a asserção citada, percebe-se que um dos fatores de maior contribuição para a introdução do DIFAL, faz alusão ao processo do comércio eletrônico, portanto, a Emenda Constitucional 87/2015, ficou conhecida como a Emenda do Comércio Eletrônico. Entretanto, vamos exemplificar o processo:

Digamos que no seu estado uma determinada mercadoria é mais cara que em outro estado, pois o ICMS deste outro estado é mais baixo. Naturalmente você tenderá a comprar deste outro estado. O DIFAL tenta equilibrar justamente este cenário. Como o ICMS era, até então, recolhido para o estado no qual o vendedor está sediado, as compras pela Internet ou por telefone se tornaram motivo de disputa entre os estados. Isso por que a maior

parte dos e-commerces estão sediados nos estados do Rio de Janeiro e São Paulo, prejudicando a arrecadação dos demais estados (CEFIS, 2016, texto digital).

Segundo a CEFIS, as diferenças de alíquotas do ICMS, são distintas de um Estado para outro da federação, esse diferencial gera uma confusão, sendo maior quando há operações interestaduais, criando assim o diferencial de alíquotas para equilibrar esse cenário, pois, o cálculo e o recolhimento da diferença de alíquota, entre o Estado destinatário e da alíquota interestadual, nas operações interestaduais que envolvem o Estado de Goiás, o governo por intermédio das atribuições legais concedeu a isenção do pagamento para insumos, matéria prima destinada a produção advinda de outro Estado<sup>3</sup>.

A questão do adimplemento dos tributos mencionado anteriormente estabelece de forma veemente, as atribuições referentes ao pagamento dos impostos pelo contribuinte, respaldado constitucionalmente pelo princípio da legalidade, de forma que os tributos são criados e majorados por força da lei, previamente elaborada e aprovada.

Através da imposição sancionada, em conformidade com a Constituição Nacional, houve uma alteração no § 2º do art. 155, da Emenda Constitucional (EC) nº 87/2015 estabelecendo que:

Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado (BRASIL, 2015, texto digital).

A Emenda Constitucional sofreu alterações, relativas à cobrança do ICMS, ou seja, nas prestações que destinem bens e serviços alusivos ao consumidor final, não contribuinte do imposto que esteja localizado em outro Estado. A alteração do § 2º do art. 155, trás consigo a eliminação entre as operações interestaduais com destinação ao consumidor final, que sejam contribuintes ou não do ICMS<sup>4</sup>, no que tange ao processo de aplicação da alíquota.

<sup>3</sup>Ver relação dos itens no quadro 03, em anexo 02.

<sup>4</sup>Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1996, texto digital). Pessoa física contribuinte é por exemplo, um produtor Rural que não precisa ter CNPJ mas deve contribuir com ICMS para comércio e/ou transporte (JORNAL CONTÁBIL, 2018, texto digital). Não Contribuinte é aquele cliente que não possui Inscrição Estadual (IE), o que automaticamente lhe categoriza como não contribuinte. Isso mostra que o destinatário da NFe é um não contribuinte de ICMS, normalmente um consumidor final. Algumas exceções são possíveis, como as construtoras que podem possuir IE, mas não são contribuintes (JORNAL CONTÁBIL, 2018 texto digital). Os clientes isentos recebe isenção de tributação por parte do governo, esse cliente é proibido de contribuir com o ICMS e uma NFe emitida para ele

Vale ressaltar que o ICMS antes da EC nº 87/2015, era integralmente apropriado ao Estado de origem para os consumidores finais não contribuinte. Após a Emenda Constitucional o Estado de origem terá direito ao imposto concernente a alíquota interestadual e o Estado de destino terá direito ao diferencial entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

A legalização da EC ora mencionada, estabelece a soberania da lei afirmando que: “a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual será atribuída: a) ao destinatário, quando for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário, não for contribuinte” (BRASIL, 2015, texto digital).

A EC nº 87/2015, no art. 2º retratando dos atos das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99 estabelecendo que:

| Ano  | ICMS apurado pela diferença entre alíquotas e interestadual |               |
|------|-------------------------------------------------------------|---------------|
|      | UF de origem                                                | UF de Destino |
| 2015 | 80%                                                         | 20%           |
| 2016 | 60%                                                         | 40%           |
| 2017 | 40%                                                         | 60%           |
| 2018 | 20%                                                         | 80%           |
| 2019 | 0%                                                          | 100%          |

As disposições Constitucionais Transitórias em legalidade com o art. 99 estabelece os percentuais que serão partilhados na diferença entre a alíquota interna e interestadual, pois, o percentual de acordo com a normativa da Lei irá aumentando em evidência com os anos pré-estabelecidos entre 2015 a 2019, para exemplificar o processo o presente ano de 2018 será destinados 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento), para o Estado de origem, até se tornar 100% (cem por cento) no ano de 2019, para o Estado de destino, modificando totalmente a situação atual<sup>5</sup>.

não pode conter IE. MEI's são considerados isentos, prefeituras e ONG's normalmente também se apresentam com ISENTO. Os Estados: AM, BA, CE, GO, MG, MS, MT, PE, RN e SE, eles não permitem contribuintes isentos (JORNAL CONTABIL, 2018, texto digital).

<sup>5</sup>Essa regra só vale para vendas de consumidor final — as vendas a empresas contribuintes do ICMS (aquelas que entregam declarações fiscais às Secretarias de Fazenda de seus Estados) continuam as mesmas (ECOMMERCEBRASIL, 2016, texto digital).

Para eclodir o processo do Diferencial de Alíquotas o Conselho Nacional de Políticas Fazendas (CONFAZ)<sup>6</sup>, segundo dados constituídos pelo Ecommercebrasil em suas atribuições relata que:

As regras do DIFAL para consumidores finais foram regulamentadas pelo Convênio ICMS 93/2015, publicado pelo CONFAZ (o órgão que congrega todos os secretários de fazenda de todos os estados do Brasil e do Distrito Federal). Esse convênio acrescentou também a introdução de um adicional de até 2% nas vendas interestaduais a consumidores finais para alguns produtos, com a finalidade de compor o FCP – Fundo de Combate à Pobreza (ECOMMERCEBRASIL, 2016, texto digital).

O Convênio ICMS 93/2015, por sua vez dispõe de procedimentos a ser observado nas operações, que destinam os bens e serviços ao consumidor final não contribuinte do ICMS, portanto, nas vendas interestaduais, há destinação em percentual ao Fundo de Combate a Pobreza<sup>7</sup>. Observa-se que antes do Convênio ICMS 93/2015:

O Diferencial de Alíquota era aplicado nas transações interestaduais para consumidor final e contribuinte do ICMS. Com a chegada do Convênio ICMS 93/2015, o DIFAL passou também a ser aplicado nas operações interestaduais para consumidor final e não contribuinte do ICMS (BLOG SAGE, 2016, texto digital).

Após a homologação do Convênio ICMS 93/2015 a novidade é:

O DIFAL passa a ser realizado no momento da emissão da NF-e, sempre que o destinatário for consumidor final não contribuinte, ou seja, quem recolherá o diferencial de alíquota será o emissor da nota e não mais o comprador. O grande alvo dessa mudança são os e-commerces. O ICMS antes do Convênio 93/2015 era arrecadado exclusivamente para o estado de residência do comércio eletrônico. Com a validação do convênio, em 2016, o ICMS passa a ser partilhado entre o estado de origem e o estado de destino entre 2016 e 2018, até o momento em que todo o ICMS seja transferido para o UF de destino em 2019 (BLOG SAGE, 2016, texto digital).

<sup>6</sup>O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é constituído pelos Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal e presidido pelo Ministro da Fazenda ou pelo representante por ele indicado. Também fazem parte desse conselho os representantes das unidades federadas. A finalidade do órgão é promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal na concessão, revogação e regulamentação de benefícios fiscais referentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) (BRASIL, CONFAZ, 2015, texto digital).

<sup>7</sup>Art. 1º Fica instituído, na Secretaria da Fazenda, o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás – PROTEGE GOIÁS, para fins de combate à fome e erradicação da pobreza, de natureza orçamentária, destinado a provisionar recursos financeiros às unidades executoras de programas sociais, com o objetivo de viabilizar à população goiana o acesso a níveis dignos de subsistência por meio de ações suplementares de nutrição, habitação, saúde, educação, reforço de renda familiar e outros programas ou ações de relevante interesse social (GOIÁS, Lei nº 14.469, de 16 de julho de 2003, texto digital).



De acordo com a citação, o Convênio 93/2015, trouxe consigo modificações alusivas ao processo de nivelar o comércio eletrônico, devido o ICMS antes do Convênio, ser destinado ao estado de origem, com o propósito de reverter o quadro em 100 % (cem por cento), até o ano de 2019.

Entretanto, após algumas ponderações sobre as características do ICMS e do Diferencial de alíquota em âmbito geral é imprescindível discorrer nesse momento do Diferencial de Alíquota – DIFAL comercialização do Estado de Goiás, onde o respaldo legal para a cobrança do DIFAL (SIMPLES NACIONAL<sup>8</sup>) e MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL (MEI<sup>9</sup>):

O GOVERNADOR DO ESTADO DE GOIÁS, no uso de suas atribuições constitucionais e legais, com fundamento no art. 37, IV, da Constituição do Estado de Goiás e no art. 4º das Disposições Finais e Transitórias da Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991 - Código Tributário do Estado de Goiás - CTE, na alínea “h” do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e tendo em vista o que consta no Processo nº 201700013005509 (GOIÁS, 2017, texto digital).

Decreta:

Art. 1º Fica exigido o pagamento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna utilizada neste Estado e a alíquota interestadual aplicável, na aquisição interestadual de mercadoria destinada à comercialização ou produção rural efetivada por contribuinte optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, inclusive o Microempendedor Individual – MEI (GOIÁS, 2017, texto digital).

Através do exposto torna-se evidente que por meio do Decreto 9.104/17 e a partir de fevereiro de 2018, o Governador do Estado de Goiás determina a imposição do pagamento do ICMS – DIFAL, começando a ser pago a partir da competência Março de 2018, respaldado em conformidade com o art. 137 da Constituição Federal e do Código Tributário do Estado de Goiás. Neste sentido “equipara-se à aquisição a transferência de mercadorias entre estabelecimentos interestaduais da mesma pessoa jurídica. (com fundamento no art. 12, inciso

<sup>8</sup>O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Abrange os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP) (RECEITA DA FAZENDA, 2006, texto digital).

<sup>9</sup>O MEI é o pequeno empresário individual que atende as condições abaixo relacionadas: a) tenha faturamento limitado a R\$ 81.000,00 por ano; b) que não participe como sócio, administrador ou titular de outra empresa; c) contrate no máximo um empregado; d) exerça uma das atividades econômicas previstas no Anexo XI, da Resolução CGSN nº 140, de 2018, o qual relaciona todas as atividades permitidas ao MEI. A Lei Complementar nº 128/2008 que alterou a Lei Geral da Micro e Pequena Empresa (Lei Complementar nº 123/2006) cria a figura do Microempendedor Individual (PORTAL DO EMPREENDEDOR-MEI, texto digital).

I e art. 13, § 3º, inciso II, ambos da Lei Complementar 87/96 – Lei Kandir)” (INFORMARE, 2018, texto digital).

O valor do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas – DIFAL comercialização (Simples Nacional), estabelece que se o contribuinte não optar pela utilização do benefício fiscal<sup>10</sup>, no que se remete ao art. 1º do Decreto 9.104/17, o cálculo deve seguir a seguinte fórmula:

$$\text{DIFAL (Simples Nacional)} = \frac{\text{Voper}}{1 - A_{\text{ICMS NIRA}}} \times (A_{\text{ICMS INTRA}} - A_{\text{ICMS INTER}})$$

Em que os elementos da fórmula acima significam:

- DIFAL (Simples Nacional) = valor do diferencial de alíquotas devido nas aquisições interestaduais de mercadorias por empresa optante pelo Simples Nacional;
- Voper = valor da operação interestadual, acrescido dos valores correspondentes a seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros;
- CTICMS INTRA = coeficiente correspondente à alíquota interna ou ao percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna e for permitida sua utilização;
- AICMS INTER = alíquota aplicável para as operações interestaduais destinadas ao Estado de Goiás.

Não integra o valor da operação interestadual - Voper - do DIFAL comercialização (Simples Nacional) o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI -.

A alíquota prevista para as operações e prestações interestaduais prevalece para fins de obtenção do DIFAL comercialização (Simples Nacional), ainda que:

- no Estado ou Distrito Federal de origem, as operações estejam contempladas com redução da base de cálculo ou isenção do ICMS;
- O remetente seja optante pelo Simples Nacional, ou seja, a alíquota interestadual daquela região.

Exemplificamos com os cálculos a seguir:

<sup>10</sup>No cálculo do DIFAL (SIMPLES NACIONAL), poderá ser utilizado SOMENTE E UNICAMENTE o benefício fiscal da redução da base de cálculo, previsto no art. 8º, inciso VIII, do Anexo IX, do RCTE, de tal forma que resulte na aplicação sobre o valor da operação do equivalente ao percentual de 11% (onze por cento). Este benefício NÃO PODERÁ SER APLICADO nas aquisições de: a) petróleo, combustível, lubrificante e energia elétrica; b) milho, sorgo e soja, em grãos, posições 1005, 1007 e 1201 da NCM/SH; c) cana-de-açúcar, posição 1212 da NCM/SH; d) couro verde e couro salgado (INFORMARE, 2018, texto digital).

DIFAL (Simples Nacional) =  $V_{\text{oper}} / 1 - \text{ICMS INTRA} * (\text{ICMS INTRA} - \text{ICMSINTER})$

DIFAL (Simples Nacional) =  $R\$ 1.000,00 / 1 - 17\% * (17\% - 12\%)$

DIFAL (Simples Nacional) =  $R\$ 1.000,00 / 1 - 0,17 * (17\% - 12\%)$

DIFAL (Simples Nacional) =  $R\$ 1.000,00 / 0,83 * (17\% - 12\%)$

DIFAL (Simples Nacional) =  $R\$ 1.204,82 * (17\% - 12\%)$

DIFAL (Simples Nacional) =  $R\$ 1.204,82 * 5\%$

DIFAL (Simples Nacional) =  $R\$ 60,24$

Segundo o Informare, a utilização dos benefícios fiscais previstos no art. 1º do Anexo IX do RCTE dispõe que:

**Art. 1º** Os benefícios fiscais, a que se referem os arts. 83 e 84 deste regulamento são disciplinados pelas normas contidas neste anexo. § 1º A utilização dos benefícios fiscais previstos neste anexo, cuja concessão tenha sido autorizada por lei estadual, fica condicionada a que o sujeito passivo: I - esteja adimplente com o ICMS relativo à obrigação tributária cujo pagamento deva ocorrer no mês correspondente à referida utilização; II - não possua crédito tributário inscrito em dívida ativa. (...) § 3º A utilização dos benefícios fiscais contidos nos seguintes dispositivos deste Anexo é condicionada a que o contribuinte contribua para o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás - PROTEGE GOIÁS, no valor correspondente ao percentual aplicado sobre o montante da diferença entre o valor do imposto calculado com aplicação da tributação integral e o calculado com utilização de benefício fiscal (Lei nº 14.469/03, art. 9º, II e § 4º): A opção por utilizar ou não o benefício fiscal, acima citado, em determinada operação correspondente à aquisição independe de quaisquer formalidades e pode ser feita individualmente por espécie de mercadoria. Para calcular o ICMS relativo ao DIFAL (SIMPLES NACIONAL), devem ser utilizadas as seguintes fórmulas se o contribuinte optar pela fruição do benefício fiscal, adotará: a) nas aquisições interestaduais submetidas à alíquota de 4% (quatro por cento): **DIFAL (Simples nacional) = 0,0787 x Voper** b) nas demais aquisições interestaduais (alíquotas de 7% ou 12%): **DIFAL (Simples nacional) = 0,0449 x Voper** (INFORMARE,2018, texto digital).

De acordo com a citação, os benefícios fiscais são fundamentados na vertente de acarretar redução ou eliminação do ônus tributário, que é oriundo de leis ou especificidades normativas. Os benefícios fiscais no art. 14 da LC 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), são considerados como: “anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo”.

a) nas aquisições interestaduais submetidas à alíquota de 4% (quatro por cento)

DIFAL (Simples Nacional) =  $0,0787 * V_{\text{oper}}$

Exemplo:

DIFAL (Simples Nacional) =  $0,0787 * V_{\text{oper}}$

DIFAL (Simples Nacional) =  $0,0787 * R\$ 1.000,00$

DIFAL (Simples Nacional) = R\$ 78,70

b) nas demais aquisições interestaduais:

DIFAL (Simples Nacional) =  $0,0449 * Voper$

Exemplo:

DIFAL (Simples Nacional) =  $0,0449 * Voper$

DIFAL (Simples Nacional) =  $0,0449 * R\$ 1.000,00$

DIFAL (Simples Nacional) = R\$ 44,90

Em legalidade com o Decreto nº 9.162 de 16 de fevereiro de 2018 no art. 4º, inciso III, torna claro que o DIFAL (Simples Nacional) deve ser apurado a cada operação e totalizado mensalmente pelo destinatário, onde: “O pagamento deve ser efetuado até o dia 10 (dez) do segundo mês seguinte ao da apuração, por meio de DARE 5.1 distinto, utilizando-se o código da receita 4502”.

Após a homologação do Decreto 9.162/18, o Governo em uso de suas atribuições estabeleceu certas modificações através dos Decretos nº 9.235, de 30 de maio de 2018, Decreto nº 9.239, de 08 de junho de 2018 e o último até o presente momento que foi o Decreto nº 9.326, de 02 de outubro de 2018, estabelecendo que:

Art. 1º Os dispositivos adiante enumerados do Decreto nº 9.104, de 5 de dezembro de 2017, passam a vigorar com as seguintes alterações: § 1º O disposto neste artigo não se aplica às aquisições sujeitas ao regime de substituição tributária. § 3º III - adquiridas por contribuinte que tenha auferido receita bruta acumulada, nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração, igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), observado o seguinte: a) no caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite referido no *caput* deste inciso será proporcional ao número de meses em que o contribuinte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses; b) a ultrapassagem do limite referido no *caput* deste inciso em determinado período de apuração: 1. obriga o contribuinte ao pagamento do DIFAL (Simples Nacional) correspondente ao período de apuração em que houver a ultrapassagem do limite; 2. não impede que o pagamento volte a ser dispensado nos períodos de apuração seguintes, nos quais o limite referido no *caput* não tenha sido ultrapassado; c) para os fins do disposto neste inciso, receita bruta é aquela definida no § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.” (NR) Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do dia: I - 1º de setembro de 2018, quanto à alteração procedida no § 1º do art. 1º do Decreto nº 9.104, de 5 de dezembro de 2017; II - 1º de outubro de 2018, quanto ao acréscimo do inciso III ao § 3º do art. 1º do Decreto nº 9.104, de 5 de dezembro de 2017 (GOIÁS, 2018, texto digital).

O Decreto em voga atribui algumas modificações ao Decreto nº 9.104/17, no que concerne a isenção do DIFAL, para as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional que detenham um faturamento igual ou inferior a R\$ 360.000,00, onde, o cálculo é efetuado tomando por base a receita bruta acumulada, no período de 12 meses anteriores ao período da apuração.

Todavia, no caso específico, do ICMS – DIFAL são impostos e não taxas ou contribuições de melhoria como oportunamente definidos. Com base nesta afirmação, convém apresentar que os impostos não possui destinação própria e são usados como subentende a administração pública. Entretanto, com base no que já fora explicitado até o presente momento, cabe passar então para as considerações finais.

### **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A partir de todo o exposto é possível perceber que ao se retratar sobre tributos, pode se dizer que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é uma das fontes de receita de maior valia para o governo dos Estados e do Distrito Federal, sobretudo o ICMS, discutido no decorrer da pesquisa, representa a importância da obrigação tributária, difundida pela lei, objeto e fato gerador, embasado na Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

A palavra DIFAL é um acrônimo para a expressão “Diferencial de Alíquota”, sendo uma modalidade de tributo que faz referência à aquisição de ativo imobilizado, material para uso e consumo e na aquisição de mercadorias para comercialização, e sua principal função é igualar a competitividade das alíquotas entre os Estados em que o comprador reside, diminuindo a guerra fiscal entre os mesmos.

O DIFAL inicialmente incidiu sobre a entrada de mercadorias para o ativo imobilizado e de uso e consumo, tornando assim que o ICMS para essa aquisição fosse igualado entre o Estado de origem e destino.

Para aprimorar o DIFAL, houve o surgimento da cobrança do mesmo para as mercadorias interestaduais adquiridas para comercialização, com isso o Governador do Estado de Goiás a partir do mês de Março de 2018, impôs de acordo com a legislação tributária, o pagamento do imposto para as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional.

O recorte temporal e espacial da pesquisa em voga se delimita no Estado de Goiás, dentre os anos de 2015 – 2018. Pois o período em que a diferença das alíquotas entre o Estado de origem e destino, no ano de 2015, 20% é destinado ao Estado de destino e 80% para o

estado de origem, e em 2018, o quadro é revertido, sendo 80% para o Estado de destino e 20% para o Estado de origem, e para o ano de 2019, 100% será repassado ao Estado de destino.

Portanto, conclui-se que a presente pesquisa tem relevância, pois, contribui para o conhecimento dos leitores acerca da historicidade dos tributos, do ICMS como uma fonte de arrecadação tributária, do Diferencial de Alíquotas do ativo imobilizado, uso e consumo e comercialização.

Neste sentido, o artigo foi elaborado com embasamento teórico pautado em Leis, doutrinas, jurisprudência, e acima de tudo com conceitos e informações fidedignas, que pode ser utilizado como fonte de pesquisa para discussões que remetem ao assunto em pauta.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BELTRÃO, Irapuã. **Resumo de Direito Tributário**. – 3 ed. – Niterói: Impetus, 2010.

BOLETIM INFORMARE. **Central de informações empresariais**. 2018. Disponível em <<http://http://www.informanet.com.br/Prodinfo/boletim/2018/go.php>>. Acesso em 15 out. 2018.

BRASIL, **Constituição(1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

\_\_\_\_\_. **Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ**. Publicado 04/12/2015 15h17, última modificação 01/02/2017 11h53 Disponível em: <http://fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/conselho-nacional-de-politica-fazendaria-confaz> Acesso em 01 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm) Acessado em: 19/08/2018 às 20:00hrs.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm) Acesso em 28 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm)> Acesso em 13 out. 2018

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui as normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. Denominado **Código Tributário Nacional** pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36 de 13/03/1967. Disponível em<[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L5172.htm)> Acesso em 19 out. 2018.



\_\_\_\_\_. **Convênio ICMS 93, de 17 de Setembro de 2015.** Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15) Acesso em 01 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Portal do Empreendedor – MEI.** Disponível em: <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/duvidas-frequentes> Acesso em 16 out. 2018.

CASSONE, Vittorio. **Icms – Materialidade e Características Constitucionais.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito tributário.** – 12. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

CEFIS. **Diferencial de Alíquotas de ICMS.** 2016. Disponível em: <https://blog.cefis.com.br/diferencial-de-aliquotas-de-icms/>. Acesso em 20 out. 2018.

CONTÁBEIS. **Novo "DIFAL" de Goiás, quais as regras?** 2018. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/artigos/4693/novo-difal-de-goias-quais-as-regras/>. Acesso em 20 out. 2018.

E-AUDITORIA. **Simples Nacional e a cobrança do Diferencial de Alíquotas.** 2017. Disponível em: <http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/noticias/simples-nacional-e-cobranca-do-diferencial-de-aliquotas/>. Acesso em 23 set. 2018.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Prática Tributária da Micro, Pequena e Média Empresa.** – 4 – ed. São Paulo: Atlas S.A, 2011.

GOIÁS. Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997. Regulamenta a **Lei nº 11.651 de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás.** Disponível em: [http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte\\_ver\\_40\\_3\\_hm/Rcte/RCTE.htm](http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte_ver_40_3_hm/Rcte/RCTE.htm) Acesso em 19 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 14.469, de 16 de julho de 2003.** Disponível em: [http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis\\_ordinarias/2003/lei\\_14469.html](http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/2003/lei_14469.html) Acesso em 13 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 9.104, de 05 de dezembro de 2017.** Disponível em: [http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina\\_decretos.php?id=17112](http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_decretos.php?id=17112) Acesso em 16 set. 2018.

\_\_\_\_\_. Regulamento do Código Tributário do Estado (RCTE). **Consolidado até a Lei nº 15.919, de 28.12.06.** Disponível em: [http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte\\_ver\\_40](http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte_ver_40). Acesso em: 12 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 9.235, de 30 de maio de 2018.** Disponível em: [http://ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Decretos/D\\_09235.html](http://ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Decretos/D_09235.html). Acesso em 20 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 9.239, de 08 de junho de 2018.** Disponível em: [http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/decretos/numerados/2018/decreto\\_9239.html](http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/decretos/numerados/2018/decreto_9239.html). Acesso em: 09 dez. 2018.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 9.261, de 04 de julho de 2018.** Disponível em: <[http://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Decretos/D\\_09261.html](http://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Decretos/D_09261.html)>. Acesso em 21 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 9.326, de 02 de outubro de 2018.** Disponível em: <[http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina\\_decretos.php?id=19398.html](http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_decretos.php?id=19398.html)>. Acesso em 09 dez. 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito tributário**. – 12. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. O sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito tributário**. – 12. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

NASCIMENTO, Josephina do. **ICMS – 2018 último ano da partilha do Difal da EC 87/2015. SigaFisco. 2017. Disponível em:** <<http://sigaofisco.com.br/icms-2018-ultimo-ano-da-partilha-do-difal-da-ec-872015/>>. Acesso em 17 out. 2018.

REALE, Miguel, **Introdução à filosofia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RECEITA DA FAZENDA. Simples Nacional. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documento>> Acesso em 16 set. 2018.

REDE JORNAL CONTÁBIL. **ICMS: cliente contribuinte, não contribuinte e isento, saiba a diferença.** 2018. Disponível em <<https://www.jornalcontabil.com.br/icms-cliente-contribuinte-nao-contribuinte-e-isento-saiba-a-diferenca/#.W7KLOntKjIU>>. Acesso em 01 out. 2018.

REIS, Luciano Gomes dos. **Manual de Contabilização de tributos e contribuições sociais** / Luciano Gomes dos Reis, Mauro Fernando Gallo, Carlos Alberto Pereira. – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2012.

SAGE BLOG. **Cálculo do Diferencial de Alíquota do ICMS:** entenda o que mudou. 2016. Disponível em: <<https://blog.sage.com.br/calculo-do-diferencial-de-aliquotas-de-icms-entenda-o-que-mudou/>>. Acesso em 03 out. 2018.

SALVO, Marco Antonio. DIFAL: o que é e como será aplicado ao seu negócio. **E-commercebrasil**. 2016. Disponível em <<https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/difal-o-que-e-e-como-sera-aplicado-ao-seu-negocio/>>. Acesso em 20 out. 2018

SECRETARIA DA FAZENDA DE SÃO PAULO. **Emenda Constitucional 87/2015.** 2015. Disponível em <[http://www.fazenda.sp.gov.br/ec872015/download/20160223\\_SESCON.pdf](http://www.fazenda.sp.gov.br/ec872015/download/20160223_SESCON.pdf)>. Acesso em 10 out. 2018

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. Icms – Base de Cálculo e Alíquotas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito tributário**. – 12. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

**OLIVEIRA**, Luís Martins, ... [et al.]. – 14. ed. – São Paulo: Atlas, 2015. Outros autores: Renato Chierregato, José Hernandez Perez Junior, Marliete Bezerra Gomes.



## 07. ANEXOS

## Anexo 01. Demonstrativo das alíquotas

Quadro 02

| Inciso /<br>Parágrafo | Alíquota (%)                  | Descrição dos itens                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-----------------------|-------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| I                     | 17% (dezessete por cento)     | Nas operações ou prestações internas, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos II, III, VII, IX e X;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| II                    | 12 (doze por %<br>cento)      | Nas operações internas com os seguintes produtos:<br>a) açúcar; arroz; café; farinhas de mandioca, de milho e de trigo; feijão; fubá; iogurte; macarrão; margarina vegetal; manteiga de leite; milho; óleo vegetal comestível, exceto de oliva; queijo, inclusive requeijão; rapadura; sal iodado e vinagre;<br>b) ovo, leite em estado natural, pasteurizado ou esterilizado (UHT), ave, peixe e gado vivos, bem como carne fresca, resfriada, congelada, salgada, temperada ou salmourada, e miúdo comestível resultantes do abate desses animais;<br>c) pão francês;<br>d) energia elétrica, para o consumo em estabelecimento de produtor rural;<br>e) gás natural ou liquefeito de petróleo para uso doméstico;<br>f) hortifrutícola em estado natural;<br>g) veículo automotor relacionado no <u>anexo IV</u> desta lei;<br>h) absorvente higiênico, água sanitária, fósforo, papel higiênico, pasta dental, sabão em barra e sabonete; |
| III                   | 25% (vinte e cinco por cento) | Nas operações internas com:<br>a) energia elétrica, para consumo em residência de famílias consideradas de baixa renda, conforme definido em regulamento.<br>b) os produtos relacionados no <u>Anexo I</u> desta lei;<br>c) querosene de aviação;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| IV                    | 12% (doze por cento)          | Nas operações e prestações interestaduais:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| V                     |                               | Equivalente à diferença entre a alíquota interna utilizada neste Estado e a interestadual aplicável no Estado de origem, relativamente à:<br>a) entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outro Estado destinados a uso, consumo final ou a integração ao ativo imobilizado;<br>b) utilização, por contribuinte do imposto, de serviços de transporte ou de comunicação, cuja prestação tenha se iniciado em outro Estado e não estejam vinculados a operação ou prestação subsequente;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| VI                    | 13 (treze por %<br>cento)     | Nas exportações de mercadorias e serviços de comunicação ao exterior.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| VII                   | 7% (sete por cento)           | Na operação interna realizada com insumo agropecuário, assim definido e relacionado em regulamento, que estabelecerá forma, limites e condições para a sua aplicação.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| VIII                  | 4% (quatro por cento)         | Na prestação de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| IX                    | 29% (vinte e nove             | a) nas operações internas com álcool carburante;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |

|      |                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|------|------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|      | por cento)                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| X    | 18% (dezoito por cento)      | Nas operações internas com óleo <i>diesel</i> ;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| XI   | 27% (vinte e sete por cento) | Nas:<br>a) prestações internas de serviços de comunicação;<br>b) operações internas com:<br>1. energia elétrica, ressalvado o fornecimento para o consumo em estabelecimento de produtor rural e em residência de famílias consideradas de baixa renda;<br>2. gasolina.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| § 1º |                              | A alíquota interna será, também, aplicada:<br>I - ainda que a operação ou a prestação tenha-se iniciado no exterior, inclusive quando da arrematação de mercadorias e bens importados apreendidos ou abandonados;<br>II - na entrada, no território goiano, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização<br>III - no uso, consumo final ou integração ao ativo imobilizado da mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento ou adquirida inicialmente para comercialização ou industrialização. |
| § 2º |                              | Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:<br>I - a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;<br>II - a alíquota interna, quando o destinatário não o for.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| § 3º |                              | Em se tratando de devolução de mercadorias, utilizar-se-ão a alíquota e a base de cálculo adotadas no documento fiscal que houver acobertado a operação anterior de remessa.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| § 4º |                              | Para o cálculo do imposto devido sobre o valor agregado de que trata o art. 19, inciso X, observar-se-á a alíquota aplicável ao produto resultante do processo ali referido.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| § 5º |                              | A alíquota do imposto incidente nas prestações internas de serviços de comunicação e nas operações internas com gasolina, energia elétrica, ressalvado o fornecimento para o consumo em estabelecimento de produtor rural e em residência de famílias consideradas de baixa renda, e com os produtos e serviços relacionados no Anexo VII desta Lei fica acrescida de dois pontos percentuais, cujo produto da arrecadação destina-se a prover de recursos o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás - PROTEGE GOIÁS.                                                                                   |
| § 6º |                              | Fica o Chefe do Poder Executivo autorizado, no interesse da Administração Fazendária, a excluir qualquer serviço ou mercadoria relacionada ao Anexo VII, da aplicação, ainda que temporariamente ou sob determinadas condições, do adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS de que trata o § 5º.                                                                                                                                                                                                                                                                                            |

**Fonte:** RCTE, Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991.

## ANEXO 02

## I – Tecidos e Acessórios

Quadro 03

| NCM        | DESCRIÇÃO                                                                                                                                                                                     |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 5007       | Tecidos de seda ou de desperdícios de seda                                                                                                                                                    |
| 5111       | Tecidos de lã cardada ou de pelos finos cardados                                                                                                                                              |
| 5112       | Tecidos de lã penteada ou de pelos finos penteados                                                                                                                                            |
| 5113       | Tecidos de pelos grosseiros ou de crina                                                                                                                                                       |
| 5204       | Linhas para costurar, de algodão, mesmo acondicionadas para venda a retalho                                                                                                                   |
| 5208       | Tecidos de algodão que contenham pelo menos 85 %, em peso, de algodão, de peso não superior a 200 g/m <sup>2</sup> .                                                                          |
| 5209       | Tecidos de algodão que contenham pelo menos 85 %, em peso, de algodão, de peso superior a 200 g/m <sup>2</sup>                                                                                |
| 5210       | Tecidos de algodão que contenham menos de 85 %, em peso, de algodão, combinados, principal ou unicamente, com fibras sintéticas ou artificiais, de peso não superior a 200 g/m <sup>2</sup>   |
| 5211       | Tecidos de algodão que contenham menos de 85 %, em peso, de algodão, combinados, principal ou unicamente, com fibras sintéticas ou artificiais, de peso superior a 200 g/m <sup>2</sup>       |
| 5212       | Outros tecidos de algodão                                                                                                                                                                     |
| 5309       | Tecidos de linho                                                                                                                                                                              |
| 5310       | Tecidos de juta ou de outras fibras têxteis liberianas da posição 53.03                                                                                                                       |
| 5311.00.00 | Tecidos de outras fibras têxteis vegetais; tecidos de fios de papel                                                                                                                           |
| 5401       | Linhas para costurar de filamentos sintéticos ou artificiais, mesmo acondicionadas para venda a retalho                                                                                       |
| 5407       | Tecidos de fios de filamentos sintéticos, incluindo os tecidos obtidos a partir dos produtos da posição 54.04                                                                                 |
| 5408       | Tecidos de fios de filamentos artificiais, incluindo os tecidos obtidos a partir dos produtos da posição 54.05                                                                                |
| 5508       | Linhas para costurar, de fibras sintéticas ou artificiais descontínuas, mesmo acondicionadas para venda a retalho                                                                             |
| 5512       | Tecidos de fibras sintéticas descontínuas, que contenham pelo menos 85 %, em peso, destas fibras                                                                                              |
| 5513       | Tecidos de fibras sintéticas descontínuas, que contenham menos de 85 %, em peso, destas fibras, combinados, principal ou unicamente, com algodão, de peso não superior a 170 g/m <sup>2</sup> |
| 5514       | Tecidos de fibras sintéticas descontínuas, que contenham menos de 85 %, em peso, destas fibras, combinados, principal ou unicamente, com algodão, de peso superior a 170 g/m <sup>2</sup>     |
| 5515       | Outros tecidos de fibras sintéticas descontínuas                                                                                                                                              |
| 5516       | Tecidos de fibras artificiais descontínuas                                                                                                                                                    |
| 5602       | Feltros, mesmo impregnados, revestidos, recobertos ou estratificados                                                                                                                          |
| 5603       | Falsos tecidos, mesmo impregnados, revestidos, recobertos ou estratificados                                                                                                                   |
| 5801       | Veludos e pelúcias tecidos e tecidos de froco (chenille), exceto os artigos das posições 58.02 ou 58.06                                                                                       |
| 5802       | Tecidos atoalhados (turcos*), exceto os artigos da posição 58.06; tecidos tufados, exceto os artigos da posição 57.03                                                                         |
| 5803       | Tecidos em ponto de gaze, exceto os artigos da posição 58.06                                                                                                                                  |
| 5804       | Tules, filó e tecidos de malhas com nós; rendas em peça, em tiras ou em motivos, para aplicar, exceto os produtos das posições 60.02 a 60.06                                                  |
| 5806       | Fitas, exceto os artefatos da posição 58.07; fitas sem trama, de fios ou fibras                                                                                                               |



|            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|            | paralelizados e colados (bolducs).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 5809.00.00 | Tecidos de fios de metal e tecidos de fios metálicos ou de fios têxteis metalizados da posição 56.05, do tipo utilizado em vestuário, para guarnição de interiores ou usos semelhantes, não especificados nem compreendidos noutras posições                                                                                                                                                                      |
| 5810       | Bordados em peça, em tiras ou em motivos                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| 5811       | Artigos têxteis matelassês (acolchoados*) em peça, constituídos por uma ou várias camadas de matérias têxteis associadas a uma matéria de enchimento ou estofamento, acolchoados por qualquer processo, exceto os bordados da posição 58.10                                                                                                                                                                       |
| 5903       | Tecidos impregnados, revestidos, recobertos ou estratificados, com plástico, exceto os da posição 59.02                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 5906.91.00 | De malha                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| 6001       | Veludos e pelúcias (incluindo os tecidos denominados de “felpa longa” ou “pelo comprido”) e tecidos de anéis, de malha                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 6002       | Tecidos de malha de largura não superior a 30 cm, que contenham, em peso, 5 % ou mais de fios de elastômeros ou de fios de borracha, exceto os da posição 60.01                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 6004       | Tecidos de malha de largura superior a 30 cm, que contenham, em peso, 5 % ou mais de fios de elastômeros ou de fios de borracha, exceto os da posição 60.01                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 6005       | Tecidos de malha-urdidura (incluindo os fabricados em teares para galões), exceto os das posições 60.01 a 60.04.                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 6006       | Outros tecidos de malha                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 8308       | Fechos, armações com fecho, fivelas, fivelas-fecho, grampos, colchetes, ilhoses e artigos semelhantes, de metais comuns, para vestuário ou acessórios de vestuário, calçado, joalheria, relógios de pulso, livros, encerados, artigos de couro, artigos de seleiro, artigos de viagem, ou para outras confecções; rebites tubulares ou de haste fendida, de metais comuns; contas e lantejoulas, de metais comuns |
| 9606       | Botões, incluindo os de pressão; formas e outras partes, de botões ou de botões de pressão; esboços de botões                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 9607       | Fechos eclair (de correr) e suas partes                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

**Fonte:** [ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Decretos/D\\_09235.htm](ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Decretos/D_09235.htm)

## II – CALÇADO, POLAINAS E ARTIGOS SEMELHANTES; SUAS PARTES

|      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 6401 | Calçado impermeável de sola exterior e parte superior de borracha ou plástico, em que a parte superior não tenha sido reunida à sola exterior por costura ou por meio de rebites, pregos, parafusos, espigões ou dispositivos semelhantes, nem formada por diferentes partes reunidas pelos mesmos processos. |
| 6402 | Outro calçado com sola exterior e parte superior de borracha ou plástico                                                                                                                                                                                                                                      |
| 6403 | Calçado com sola exterior de borracha, plástico, couro natural ou reconstituído e parte superior de couro natural.                                                                                                                                                                                            |
| 6404 | Calçado com sola exterior de borracha, plástico, couro natural ou reconstituído e parte superior de matérias têxteis.                                                                                                                                                                                         |
| 6405 | Outro calçado.                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 6406 | Partes de calçado (incluindo as partes superiores, mesmo fixadas a solas que não sejam as solas exteriores); palmilhas, reforços interiores e artigos semelhantes, amovíveis; polainas, perneiras e artigos semelhantes, e suas partes.                                                                       |

**Fonte:** [ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Decretos/D\\_09261.htm](ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Decretos/D_09261.htm)

## **AS PECULIARIDADES DO MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL (MEI) E A PERSPECTIVA DO PROFISSIONAL CONTÁBIL NA CIDADE DE BRITÂNIA/GO PARA ESSA MODALIDADE EMPRESARIAL**

Julia Rumão Sammour<sup>1</sup>  
Clesiomar Rezende Silva<sup>3</sup>

### **RESUMO**

O artigo em comento tem como proposta de analisar a figura do Microempreendedor Individual (MEI), já que o mesmo é uma forma inovadora e desburocratizante da legislação de pequenos negócios, serviços e pagamento dos impostos e contribuições. Tendo em vista a grande informalidade de inúmeros profissionais, criou a Lei Complementar nº 128/2008 trazendo facilidades para a formalização e retirando milhões de pessoas da informalização. O presente artigo foi desenvolvido sob a forma de pesquisas em sites confiáveis, para esclarecer o surgimento do MEI, apresentando vantagens e desvantagens para acolher o sistema, os tributos a serem pagos, as obrigações acessórias, os impedimentos, os desenquadramentos e as alterações atuais, com o objetivo de apresentar para os trabalhadores que exercem suas atividades de forma ilegal, a importância e a grande necessidade de se formalizar, para que goze dos benefícios oferecidos pelo o governo e trabalhe conforme a lei pede. O MEI é um projeto de enquadramento social e econômico que faz com que muitos brasileiros abram seu próprio negócio, tornando-se empreendedores. Conclui-se que são inúmeras as vantagens de se formalizar, com o aumento de arrecadação de tributos para o governo movimentando a economia do país e obtendo resultados para o crescimento da própria empresa. Este trabalho proporcionou quadros para melhores demonstrações a fim de detalhar situações de faturamento e contribuições, que busca transmitir ao leitor que a formalização é uma escolha certa e vantajosa, o trabalho corrente foi levantando um estudo de caso com um questionário entre contadores para rever a importância e as necessidades do profissional contábil em relação ao MEI.

**PALAVRAS-CHAVES:** Microempreendedor Individual. Informalidade. Profissional Contábil.

### **ABSTRACT**

This article aims to analyze the figure of the Individual Microentrepreneur (MEI), since it is an innovative and bureaucratic form of small business legislation, services and payment of taxes and contributions. Given the great informality of many professionals, it created Complementary Law No. 128/2008 bringing facilities for formalization and removing millions of people from informalization. This article was developed in the form of research on reliable sites to clarify the emergence of the MEI, presenting advantages and disadvantages to host the system, taxes to be paid, ancillary obligations, impediments, disqualifications and current changes, in order to present to workers who perform their activities illegally, the importance and the great need to formalize,

---

<sup>3</sup> Professor especialista orientador. Contador. Possui graduação em ciências contábeis. Técnico em Administração. Pós-Graduado em Gestão empresarial: controladoria e finanças. E em Contabilidade, Perícia e Auditoria [clesiomarsilva@hotmail.com](mailto:clesiomarsilva@hotmail.com)

so that they enjoy the benefits offered by the government and work as the law requires. MEI is a project of social and economic framing that makes many Brazilians open their own business, becoming entrepreneurs. It is concluded that the advantages of formalization are innumerable, with the increase of tax collection for the government moving the economy of the country and obtaining results for the growth of the company itself. This work provided tables for better demonstrations in order to detail billing and contribution situations, which seeks to convey to the reader that formalization is a right and advantageous choice. Current work has been raising a case study with a questionnaire among accountants to review the importance and the needs of the accounting professional in relation to the MEI.

**KEYWORDS:** Individual Microentrepreneur. Informality. Accounting Professional.

## 1 INTRODUÇÃO

Para retirar inúmeros brasileiros da informalidade, o governo criou uma nova figura jurídica, o Microempreendedor Individual (doravante, MEI), esta nova figura foi estabelecida pela Lei Complementar nº 128, que até pouco tempo, os empreendedores brasileiros não eram beneficiados pela legislação, não existia uma lei específica que estimulasse ou trouxesse benefícios para esses empreendedores individuais, os benefícios eram voltados somente para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Em conformidade com Pimentel (2012), tudo começou a mudar em 2006, com a aprovação do novo Estatuto das Microempresas e Empresa de Pequeno Porte, que estabeleceu uma ordem de incentivos ao empreendedorismo.

No ano de 2008 a figura do Microempreendedor Individual, resultou na Lei Complementar nº 128/2008 conhecida como MEI, através do seu surgimento foi uma forma simplificada no ramo do setor empresarial, com o objetivo de retirar aqueles trabalhadores que atuavam como empreendedores irregulares, ou seja, trabalhando de forma ilegal, não usufruindo dos benefícios e vantagens que a lei fornece e nem contribuindo com o governo, esta lei é uma modalidade profissional, que regulariza a situação fiscal e econômica de trabalhadores autônomos, que passou ser instituída em 19 de dezembro de 2008 que só entrou em vigor em 01 de julho de 2009, com o objetivo de facilitar a legalização desses profissionais e beneficiar o Microempreendedor Individual, facilitando a possibilidade de crescimento da sua empresa para conseguir registrar seu estabelecimento de forma gratuita. O microempreendedor individual é a pessoa que trabalha por conta própria e possui, no máximo, um funcionário que recebe um salário mínimo ou piso salarial da categoria, diante disso, para se enquadrar como MEI, o empreendedor não poderá ter participação em outra empresa como sócio, e tem um limite de faturamento de até R\$ 81.000,00 anual.

Percebe-se que com mais de 10 anos da existência do MEI, são visíveis o tamanho e a importância desse fenômeno para o empreendedorismo brasileiro, a necessidade de gerar renda ou até mesmo a independência que muitos trabalhadores encontram no trabalho informal, faz com

que estes profissionais atuem por conta própria, gerando um aumento significativo na economia informal do país.

O presente estudo tem como objetivo geral discorrer os assuntos envolvidos no MEI, esclarecer ao profissional que trabalha de forma ilegal as vantagens de se formalizar e as perspectivas que o contador tem em relação a esta nova modalidade do MEI.

Os objetivos específicos neste trabalho é discorrer sobre os referentes assuntos do MEI como: vantagens e desvantagens, obrigações, impedimentos e desenquadramento.

Frente a esse contexto, definiu-se como problema de pesquisa a seguinte questão: qual a perspectiva do profissional contábil em relação a uma modalidade empresarial do Microempreendedor individual (MEI), criada pelo governo como foco na contribuição previdenciária?

O presente artigo justifica por se tratar de um tema recente, com poucas pesquisas da parte acadêmica, deve-se destacar a grande relevância social deste assunto, uma vez que trata de assuntos de grande interesse da sociedade e do governo que é o reconhecimento das causas da informalidade dos empreendedores. Acredita-se que este presente assunto discorrido possa contribuir com inúmeras pessoas que desejam se formalizar.

A seguinte metodologia usada para este artigo foram artigos científicos publicados, sites confiáveis relacionados ao assunto, de cunho descritivo e de características qualitativa e por fim um estudo de caso na cidade de Britânia-Go, com contadores para compreender a perspectiva que o profissional contábil tem em relação ao MEI.

## **2 REVISÃO TEÓRICA**

### **2.1 Surgimento do MEI**

Alguns dos motivos que contribuíram para o desenvolvimento da economia informal são as grandes cargas tributárias, difícil burocracia para formalização no mercado de trabalho e a alta da inflação. Porém, a informalização para a economia provoca uma baixa na receita tributária que é a principal fonte de renda para o governo, sabendo que as empresas registradas pagam seus tributos, criando um giro de arrecadação para o governo e os empreendedores que trabalhavam de forma ilegal ganhavam seu salário e não contribuíam com os tributos que o mesmo exige, sendo assim fez com que se planejasse a retirada desses empreendedores da informalidade, criando benefícios próprios e melhorando o aumento de sua arrecadação de tributos. Criou-se, desta forma, a figura Microempreendedor Individual (MEI), que proporciona a formalização de profissionais autônomos e empreendedores que exercem atividades por conta própria (GOMES, 2016).

Tendo em vista a nova figura do MEI que incentivou milhares de profissionais a se formalizarem, a Lei Complementar nº 123/2006 criou o Simples Nacional que tinha como objetivo unificar a arrecadação dos tributos e contribuições para os órgãos Federal, Estadual e Municipal para as Microempresas (doravante, ME) e Empresa de Pequeno Porte (doravante, EPP). Ainda assim, com a dificuldade no cálculo dos tributos, muitos profissionais permaneceram na informalidade, não obtendo resultado de formalização que a Lei pretendia. Para atingir o objetivo dessa formalização para esses profissionais que atuavam na informalidade, foi necessário à criação de uma nova lei que possibilitou aos trabalhadores informais a chance de se formalizar (PILZ, 2017).

Após a criação do Microempreendedor Individual, que ficou conhecido pela sigla MEI, e criado no Brasil no ano de 2008, milhões de pequenos negócios em todo o país foram beneficiados. O responsável deste projeto é o Deputado Antônio Carlos Mendes Thame do Partido da Social Democracia Brasileira do Estado de São Paulo (doravante, PSDB-SP), que criou este projeto para atender mais de 11 milhões de profissionais que não abriram suas próprias empresas, devido aos altos tributos e à intensa burocracia. Em dezembro de 2008, foi aprovado o Projeto de Lei Complementar 02/07 de autoria do Deputado Thame Mendes, que ampliou para outros deputados, que se transformou na Lei Complementar nº 128/2008 que passaram a possuir direitos previdenciários, pagando contribuição reduzida ao INSS e um mínimo de tributos (THAME, 2013).

A lei foi feita para oferecer-lhes a oportunidade de aderir ao mercado de trabalho formal, de modo simples e dentro de suas possibilidades econômicas, proporcionando, através desses benefícios, mais estabilidade e segurança para suas famílias. (THAME, 2013, p.12).

O microempreendedor que se formalizar passará a contribuir, recebendo, assim, benefícios que auxiliarão futuramente o processo de sua aposentadoria. O registro de uma empresa é de extrema importância, o microempreendedor ao efetuar compras e vendas pode vir a perder vendas com seus clientes e compras de mercadorias com os fornecedores pelo simples fato da empresa não ser registrada e não possuir seu CNPJ, mas um motivo para o profissional MEI se formalizar (TRANQUILO, 2019).

Com o surgimento do MEI, milhões de trabalhadores informais passaram a desfrutar dos direitos previdenciários e vantagens oferecidas, a lei foi criada para oferecer ao trabalhador à oportunidade de trabalhar no mercado de forma legal, de modo simples sem muita burocracia proporcionando estabilidade e segurança para o trabalhador e sua família.

## **2.2 Simples Nacional**

O simples Nacional é um regime tributário específico de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que permite o recolhimento de vários tributos, sendo eles: Municipais, Federais e Estaduais em apenas uma única guia. O Simples Nacional envolve a participação de todas as entidades que são: União, Estados, Distrito Federal e Municípios que são administrados e fiscalizados pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (doravante, CGSN), compostos por oito integrantes: dois dos Estados e Distrito Federal, dois dos Municípios e quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (doravante, RFB); o regime possui este nome devido os oito tributos que são eles: COFINS, CPP, CSLL, ICMS, IPI, IRPJ, ISS e PIS/PASEP incluindo, dessa forma, os mesmos para o recolhimento mensal em uma única guia (SIMPLES NACIONAL, 2019).

- COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social;
- CPP – Contribuição Patronal Previdenciária
- CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido;
- ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal;
- IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados;
- IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica;
- ISS – Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza;
- PIS/PASEP – Programa de Integração Social/ Programa de Formação do Patrimônio dos Servidores Público (CONTABFÁCIL, 2019).

Em conformidade com a citação acima, o Simples Nacional possui oito tributos, cada imposto tem uma sigla e significado, o objetivo desses impostos são de ser recolhido mensalmente por uma única guia, o Documento de Arrecadação do Simples Nacional (doravante, DAS), esse pagamento é uma forma do empreendedor contribuir com o governo.

A Lei Complementar nº 123/2006 resultou em uma nova mudança de Lei, a qual alterou regras e limites no Simples Nacional, com essa alteração realizada, veio a Lei Complementar nº 155 de 27 de outubro de 2016, que constituiu em mudanças para o Simples Nacional o qual entrou em vigor no dia 01 de janeiro de 2018 (SEBRAE, 2018).

De acordo com a citação acima, essa alteração resulta em:

- Mudança de limite anual da receita bruta das empresas;
- Novas atividades que antes não podiam se enquadrar no Simples Nacional serão beneficiados na nova lei;
- Mudança nas alíquotas de impostos e seus anexos, as tabelas do Simples Nacional passam de VI para V anexos, que são: uma para comércio, uma para a indústria e três para serviços;
- Mudança entre a folha de pagamento x receita bruta, dando-se o nome para fator “R” o mesmo ficou reconhecido por essa letra devido o cálculo que é realizado mensalmente para saber se uma empresa será tributada no anexo III ou V do Simples Nacional; e



- O investidor-anjo com o objetivo de aplicar em negócios com alto potencial de retorno.

### **2.3 SIMEI (Sistema de Recolhimento de valores fixos mensais dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional)**

Diante do surgimento do Simples Nacional foi criado também um sistema ligado diretamente para o MEI, chamando então SIMEI, que significa Sistema de Recolhimento em Valores Fixos Mensais dos Tributos do Simples Nacional, como o respectivo nome mostra, é uma forma de recolhimento de tributos de configuração unificada. Através dele, é capaz de pagar débitos de acordo com assuntos federais, estaduais e municipais de uma só vez todos os meses. O MEI é enquadrado no Simples Nacional, mas pertence ao regime do SIMEI. Esse regime é voltado somente para as atividades do microempreendedor individual. Conforme previsto no artigo 18-A da Lei complementar nº123 de 14 de dezembro do ano de 2006 (BLOG, 2017).

Art. 18-A. O microempreendedor Individual – MEI poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, na forma prevista neste artigo (JUSBRASIL, 2006, texto on line).

Segundo o site do Simples Nacional (2019, texto digital) de perguntas e respostas do SIMEI o microempreendedor é um empresário individual que atende os devidos requisitos:

- Ser optante pelo Simples Nacional e cumprir seus requisitos;
- Exercer profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (art. 966 do Código Civil);
- Auferir receita bruta acumulada nos anos-calendário anterior e em curso de até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil) – no caso de início de atividade, o limite deve ser de R\$ 6.750,00 (seis mil setecentos e cinquenta reais) multiplicados pelo número de meses compreendido entre o mês de início de atividade e o final de respectivo ano-calendário, considerado as frações de meses como um mês inteiro;
- Exercer tão-somente as ocupações constate do Anexo XI da Resolução CGSN nº140, de 2018;
- Possuir um único estabelecimento;
- Não participar de outra empresa como titular, sócio ou administrador;
- Não contratar mais de um empregado, que só poderá receber 1 (um) salário mínimo previsto em lei federal ou estadual ou piso salarial da categoria profissional, definido em lei federal ou convenção coletiva da categoria (art. 18C da Lei Complementar nº 123, de 2006);
- Não guardar, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade;
- Não realizar suas atividades mediante cessão ou locação de mão de obra (art. 112, “caput”, da Resolução CGSN nº140, de 2018).

Através desses requisitos acima citados, o microempreendedor consegue a solicitação de enquadramento no SIMEI e, para isso, basta acessar o Portal do Simples Nacional em – “SIMEI

– SERVIÇOS”. O serviço fica disponível no Portal do Simples Nacional entre o primeiro e o último dia de janeiro de cada ano, mas são somente para empresas que já estavam abertas, para as novas empresas que desejam se enquadrar no SIMEI será no momento da inscrição no CNPJ, ou seja, na abertura da empresa, após a abertura e optar pela opção Simples Nacional e pelo SIMEI é realizada o enquadramento de forma automática produzindo efeitos a partir da data da abertura da empresa.

O MEI é considerado um empresário individual a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406/2002- Código Civil que tenha faturado até R\$ 81.000,00 de receita bruta no ano-calendário anterior e que seja optante pelo Simples Nacional. A lei que estabeleceu este sistema é Lei Complementar 128/2008:

Art.966. Considera-se empresário quem exerce profissionalismo atividade econômica organizado para a produção ou circulação de bens ou de serviços.  
Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa. (JUSBASIL, 2002, texto *on line*).

O MEI deve se formalizar no portal do [www.portaldoempreendedor.gov.br](http://www.portaldoempreendedor.gov.br), que é gratuito, através dessa formalização, o profissional está isento de todos os tributos, após o processo de formalização, o profissional terá de imediato os custos que serão recolhidos até o dia 20 de cada mês, em valores fixos, por meio de Documentos de Arrecadação do Simples Nacional (DAS) (ENDEAVOR, 2017).

Como se pode ver, cabe ressaltar que o carnê para o pagamento desses custos poderá ser impresso no aplicativo do Programa Gerador de Arrecadação do Simples Nacional para o Microempreendedor (doravante, PGMEI), que está disponível no Portal do Simples Nacional. O PGMEI tem acesso livre, não precisa de código ou senha, que possibilita a emissão imediata dos documentos de arrecadação DAS para todos os meses do ano-calendário, sendo que o microempreendedor utilizará o código e senha se ocorrerem de perder o “recibo da declaração DASMEI”.

Após a formalização do Microempreendedor Individual, solicita-se o pagamento de uma mensalidade, através de boletos (DAS), até o dia 20 de cada mês, os tributos pagos pelo microempreendedor e importante que seja pago em dia, caso ocorrer de esquecer a data do pagamento e atrasar, haverá cobranças de juros e multas. A multa é calculada em 0,33% ao dia de atraso, e os juros são calculados com base na taxa do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (doravante, SELIC), para o primeiro mês de atraso o juro será de 1%. Após o vencimento da guia será necessário gerar um novo DAS (SIMPLES NACIONAL 2014).

- IRPJ;
- CSLL;

- Contribuição para PIS/PASEP, COFINS e IPI (exceto se incidentes na importação);
- Contribuição previdenciária patrona (exceto se contratar empregado) (SIMPLES NACIONAL, 2019).

Cabe esclarecer que a diferença que ocorre com os profissionais optantes pelo Simples Nacional, é que o optante pelo SIMEI é isento dos tributos conforme citado acima.

### 3 MEI e suas alterações atuais

Mais de 7,5 milhões de trabalhadores se formalizaram em todo o país através da Lei Complementar nº 128/2008, que facilitou o trabalho do microempreendedor individual, criando assim uma figura jurídica (NOTÍCIAS, 2018).

A Receita Federal anualmente repensa e inova novas circunstâncias para melhorar cada vez mais as condições de trabalho do Microempreendedor Individual. Nos últimos 10 anos, a legislação que influencia o MEI passou por diversas mudanças que foram em relação ao limite de faturamento anual. No começo, o empreendedor teria sua renda anual no valor de R\$ 36.000,00 que beneficiava poucos empreendedores, em 2012 sendo que o faturamento alterou para 60.000,00 e, em 1º de janeiro de 2018, foi reajustado para o valor de R\$ 81.000,00 (NOTÍCIAS, 2018).

Como mencionado no tópico anterior, o MEI são trabalhadores que podem facilmente e gratuitamente formalizar-se, através deste registro possuir seu CNPJ, emitir nota fiscal e ter benefícios, sabendo que o mesmo faz parte do Simples Nacional, que fica isentos de alguns tributos que são: COFINS, CPP, CSLL, IPI, IRPJ e PIS/PASESP.

O microempreendedor individual é um pequeno empresário que possui mais de 460 atividades disponíveis permitidas para o segmento de suas atividades, o seu faturamento mensal deve ser equilibrado até R\$ 6.750,00 por mês, até 31 de dezembro do mesmo ano (EMPREENDEDOR, 2019).

Se o microempreendedor com este novo limite de faturamento no transcorrer do ano de 2019 resolver se formalizar, o faturamento será proporcional conforme o site SEBRAE (2019) segue abaixo:

#### ABERTURA DE EMPRESAS

| MÊS       | QUANTIDADE DE MESES<br>NO ANO | FATURAMENTO<br>MENOR OU IGUAL A |
|-----------|-------------------------------|---------------------------------|
| Janeiro   | 12                            | R\$ 81.000,00                   |
| Fevereiro | 11                            | R\$ 74.250,00                   |

|          |    |               |
|----------|----|---------------|
| Março    | 10 | R\$ 67.500,00 |
| Abril    | 09 | R\$ 60.750,00 |
| Maio     | 08 | R\$ 54.000,00 |
| Junho    | 07 | R\$ 47.250,00 |
| Julho    | 06 | R\$ 40.500,00 |
| Agosto   | 05 | R\$ 33.750,00 |
| Setembro | 04 | R\$ 27.000,00 |
| Outubro  | 03 | R\$ 20.250,00 |
| Novembro | 02 | R\$ 13.500,00 |
| Dezembro | 01 | R\$ 6.750,00  |

Quadro 01: Demonstrativo de valores mensal para formalização

Fonte: SEBRAE, 2019

De acordo com o quadro acima, o microempreendedor deverá redobrar sua atenção após sua formalização, obedecendo aos limites anuais conforme o mês que a empresa for registrada.

### 3.1 Vantagens

O MEI, como já foi discutido, é uma forma inovadora menos burocrática da legislação de pequenos negócios e serviços, o mesmo possui uma baixa redução no pagamento de tributos e contribuições, ele proporciona diversas vantagens de redução de custo e de obrigações, o site do Empreendedor (2019) mostra algumas vantagens de ser MEI que são:

- Possuir o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (doravante, CNPJ);
- Emitir Nota Fiscal para clientes e pessoas jurídicas que não aceitam um simples recibo;
- Ter acesso e apoio técnico do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (doravante, SEBRAE) para desenvolver melhor suas atividades;
- Ter acesso a produtos e serviços bancários e linha de crédito com juros reduzidos nos bancos oficiais;
- O MEI pode participar de licitações públicas, ou seja, vender para o governo;
- Baixo custo mensal de tributos (INSS, ISS ou ICMS) em valores fixos.

O site Bidu (2019) acrescenta mais algumas vantagens para o profissional que se tornar MEI:

- Custo zero na abertura da sua empresa;
- Não é obrigatório ter um contador;
- Pode ser contratado um funcionário para o negócio;
- Direitos para o empregado;

- Ter acesso a um plano de saúde empresarial, que tem valor mais em conta do que um plano individual. Também é possível incluir dependentes no plano de saúde para MEI.
- Tranquilidade de estar exercendo suas atividades de forma legal, sem enganar as fiscalizações;
- Acesso ao mercado através das suas próprias empresas, adquirindo mercadorias de grandes empresas atacadistas por preços reduzidos e acompanhados de nota fiscal;

O MEI tem por vantagens os benefícios previdenciários, após se formalizar, o microempreendedor passa a ter a cobertura previdenciária para si e seus dependentes e para conquistar esses benefícios é necessário realizar o pagamento do (DAS), seguem abaixo conforme no site do Empreendedor (2019) os seguintes benefícios:

- Salário-maternidade: para obter este benefício é necessário realizar 10 meses de contribuição;
- Auxílio-doença: para conquistar este benefício é necessário realizar 12 meses de contribuição;
- Auxílio-reclusão: para alcançar este benefício é necessário realizar 24 meses de contribuição;
- Pensão por morte: para obter este benefício é necessário realizar 24 meses de contribuição;
- Aposentadoria por invalidez: para alcançar este benefício é necessário realizar 12 meses de contribuição;
- Aposentadoria por idade: para conquistar este benefício é necessário realizar 180 meses de contribuição.

Observação: O cálculo dos benefícios é efetuado com base nas contribuições realizadas pelo segurado desde 7/1994. Assim, ainda que esteja contribuindo como MEI (que é com base em um salário mínimo), o valor do benefício pode ser superior a 01 salário mínimo. Se não houver outras contribuições além de MEI, o benefício será no valor de salário mínimo (EMPREENDEDOR, 2019).

Para conquistar esses benefícios previdenciários conforme apresentados é necessário contribuir com o INSS o qual é recolhido através do pagamento do DAS, além de efetuar e contribuir e necessário estar dentro das realizações do padrão de meses que cada benefício exige. A contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (doravante, INSS) é reajustada sempre quando houver o aumento no salário mínimo o mesmo serve para o benefício previdenciário.

### **3.2 Desvantagens**

Segundo Cordeiro (2012), o MEI apresenta diversas vantagens, demonstrando inúmeros incentivos aos trabalhadores informais a legalizarem sua empresa, porém, apresenta algumas desvantagens que devem ser analisadas pelos microempreendedores antes de escolher e optar pelo regime legal. São poucas desvantagens encontradas se comparadas com vários pontos positivos dentro da legislação.

Conforme o site MEI-Microempreendedor (2019), apresenta algumas desvantagens que são:

- Limitação de funcionário – pode ser uma desvantagem devido o profissional precisar expandir seu negócio e necessitar de mais funcionário;
- Expansão ilimitada – o microempreendedor não poderá ter nenhum sócio e nem abrir mais de um estabelecimento;
- Não poderá ultrapassar o faturamento de R\$ 81.000,00;

Percebe-se que o microempreendedor goza de várias vantagens, vale destacar que as desvantagens presentes são poucas, portanto supõe-se que a Lei tende incentivar essa categoria do Microempreendedor Individual, legalizando e democratizando os empreendimentos de inúmeras atividades dentro do setor econômico. Por meio disso, desenvolve um aumento positivo na baixa redução da informalidade na economia brasileira, dessa forma um aumento no recolhimento e na melhoria da qualidade de vida do microempreendedor (SALVAGNINI, BRITO, ARAÚJO, 2011).

O governo facilitou a formalização de vários profissionais que atuavam de forma ilegal, ostentando diversas vantagens e benefícios previdenciários para o trabalhador que optar ser MEI, sendo assim o microempreendedor além de ser um profissional registrado, legalizado e possuindo seu CNPJ possui diversas vantagens que se tornam mínimas perto das desvantagens encontradas, fazendo com que o microempreendedor se formalize.

### 3.3 Impedimentos

O parágrafo 4º do art.18-A traz algumas circunstâncias em que, mesmo o trabalhador desenvolvendo sua atividade, encontra alguns impedimentos, descritos na Lei Complementar nº123/2006 ao Microempreendedor Individual que se encontra bloqueado de optar pela opção MEI conforme a citação abaixo.

- § 4º Não poderá optar pela sistemática de recolhimento prevista no caput deste artigo o MEI:
- I. Cujas atividades sejam tributadas pelos Anexos IV ou V desta Lei Complementar, salvo autorização relativa a exercício de atividade isolada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor;
  - II. Que possua mais de um estabelecimento;
  - III. Que participe de outra empresa como titular, sócio ou administrador; ou.
  - IV. Que contrate empregado. (JUSBASIL, 2019, texto on line).

Segundo o site do Empreendedor (2019), há um número reduzido de impedimentos quanto ao momento em que microempreendedor individual se formaliza, a saber:

- Servidor Público Federal em atividade;
- Servidores públicos estaduais e municipais devem observar os critérios da respectiva legislação, que podem variar conforme o estado ou município;



- Pensionista do Regime Geral de Previdência Social e Instituto Nacional do Seguro Social (doravante, RGPS/INSS) inválido. O pensionista por invalidez que se formalizar como MEI ou realizar qualquer outra atividade e considerado recuperado e apto ao trabalho, portanto, deixará de receber a pensão por morte.

Em conformidade com os critérios acima avaliados, o MEI estará impedido de contratar mais de um empregado, é permitido ter apenas um estabelecimento, não poderá participar de outra empresa como sócio, titular ou administrador, pode contratar apenas um único funcionário e a atividade tributada pelo Anexo IV ou V da Lei Complementar nº 123/2006 estará impedindo de algumas empresas de ser MEI este anexo foi criado para facilitar o enquadramento das empresas no SIMPLES NACIONAL e não como MEI.

### 3.4 Desenquadramento

Desenvolvido para estimular a evolução econômica e retirar autônomos da informalidade, o MEI foi criada com o propósito de facilitar processos, moderar o custo e eliminar burocracias. Apesar disso, a facilidade está limitada em alguns aspectos, devido esses acontecimentos, é preciso solicitar o desenquadramento do MEI (CONTABIL, 2019).

Segundo o site do Empreendedor (2019), para efetuar o desenquadro do MEI, o processo é realizado através de um sistema *online*, sendo que é preciso somente acessar o sistema de desenquadramento do SIMEI fornecido no Portal do Simples Nacional. O Microempreendedor, antes de realizar a solicitação do mesmo, terá que gerar um código de acesso, as informações ficam disponíveis no Portal do Simples Nacional. Posteriormente, ao digitar o código de acesso, o profissional deverá selecionar e justificar o motivo e, em seguida, dispor a data em que decorreu o fato ocasionador. Vale ressaltar que o desenquadramento por opção será poderá ser realizado a qualquer tempo, resultando efeitos a partir de 1º de janeiro do ano-calendário seguinte.

Nos termos da legislação em vigor, é obrigatória a comunicação do desenquadro do MEI quando:

- Exercer no ano limite de faturamento bruto de R\$ 81.000,00, devendo a comunicação ser efetuada até o último dia útil do mês posterior àquele em que tenha ocorrido o excesso, produzindo efeitos:
  - a) A partir de 1º janeiro do ano-calendário subsequente ao da ocorrência do excesso, na hipótese de não ter ultrapassado o referido limite em mais de 20%;
  - b) Retroativamente a 1º janeiro do ano-calendário da ocorrência do excesso, na hipótese de ter ultrapassado o referido limite em mais de 20%.
- Deixar de atender qualquer das condições previstas nos incisos de I a IV do caput do art. 100, da Resolução CGSN nº 140/2018, para condição de MEI, devendo a comunicação ser efetuada até o último dia do mês posterior àquele em que ocorrida

situação de vedação, produzindo efeitos a partir do mês subsequente ao da ocorrência da situação impeditiva.

- Incurrer em alguma das situações previstas para a exclusão do Simples Nacional, ficando o desenquadrado sujeito às regras do art. 81 da Resolução CGSN nº 140, de 2018 (EMPREENDEDOR, 2019, texto on line).

Percebe-se, a partir das normas legais estatuídas, que o Microempreendedor Individual fique atento ao limite da receita bruta do MEI, caso o microempreendedor ocorra de ultrapassar tal limite o desenquadrado só surgirá efeito a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente, ou seja, o efeito será imediato, porém, se ultrapassar o limite em mais de 20% o mesmo será retroativo a 1º de janeiro do ano-calendário. O MEI após ser desenquadrado passará a recolher os tributos pelo sistema normal do Simples Nacional.

### 3.5 Contribuição do MEI

Um incentivo oferecido pela Lei Complementar nº 128/2008, que altera a Lei Complementar nº 123/2006, é a redução da carga tributária, de acordo com o art.18-A. Ao se tornar um microempreendedor, o optante pelo SIMEI recolhe todos os tributos previstos através do Documento de Arrecadação do Simples Nacional Microempreendedor Individual (doravante, DAS-MEI), após o registro do MEI, passa a ter a obrigação de contribuir para o INSS/Previdência Social, sendo assim 5% sobre o salário mínimo no vigente ano (SOUZA, 2010).

Em conformidade com site do Empreendedor (2019) o Art. 18-A, § 3º, inciso V, da Lei Complementar nº 128/2008, os impostos mensais aptos pelo MEI para a contribuição de 2019 se distribuem no seguinte aspecto:

#### CONTRIBUIÇÃO MENSAL DO MEI

| MEIS – ATIVIDADES                   | R\$ - INSS | R\$ - ICMS | R\$ - ISS | R\$ - TOTAL |
|-------------------------------------|------------|------------|-----------|-------------|
| Comércio e Indústria – ICMS         | 49,90      | 1,00       | 0,00      | 50,90       |
| Serviços – ISS                      | 49,90      | 0,00       | 5,00      | 54,90       |
| Comércio e Serviços - ICMS e<br>ISS | 49,90      | 1,00       | 5,00      | 55,90       |

Quadro 02: Demonstrativo de Contribuição do MEI.

Fonte: Elaborado pela autora

Em concordância com o quadro acima, o MEI passa a ter a obrigação de contribuir para o INSS/Previdência Social sobre um salário mínimo vigente no ano, o microempreendedor deve pagar o documento mensal quando suas atividades forem: R\$ 1,00 de ICMS para o Estado (atividade de indústria, comércio e transporte de cargas interestaduais), R\$ 5,00 de ISS para o

município (atividades de prestação de serviço e transportes Municipal) ou o valor de R\$ 6,00 se a empresa ocorrer de possuir as duas atividades ISS e ICMS.

Vale salientar que o vencimento dos tributos recolhidos pelo DAS-MEI é até o dia 20 de cada mês, caso a data do pagamento seja em um feriado ou final de semana é passado para o próximo dia útil, o valor recolhido é fixo mesmo se o microempreendedor não tiver faturamento em sua atividade em um determinado mês, o valor do tributos deverá ser recolhido mesmo assim. (EMPREENDEDOR 2019).

### **3.6 Obrigações acessórias do MEI**

O Microempreendedor Individual desfruta de diversas vantagens, facilidades e benefícios, mas não fica isento de algumas obrigações, caso as obrigações do MEI não sejam realizadas de forma correta, o empreendedor poderá sofrer multas.

O primeiro passo básico para o microempreendedor individual cumprir com suas obrigações é um relatório mensal que deve ser feito para facilitar a entrega da declaração anual (DASN-SIMEI). Até o dia 20 de cada mês o Microempreendedor Individual deve preencher o relatório mensal das receitas brutas do mês anterior, ou seja, mensalmente o empreendedor precisará fazer um relatório contendo informações básicas de quanto o empreendimento vendeu, com emissão e sem emissão de Nota Fiscal é preciso que o relatório esteja preenchido com todas as informações, tais relatórios elaborados mensalmente visam somente facilitar o controle da receita bruta do microempreendedor, o modelo da declaração o empreendedor encontra no Anexo da Resolução CGSN nº10, é usado para relatar a receita bruta do mês (SEBRAE, 2018).

O microempreendedor possui obrigação com a Secretaria da Fazenda do Estado, Secretaria de Finanças do Município e Receita Federal, essa determinação terá que ser feita anualmente, conhecida por Declaração Anual de Faturamento do Simples Nacional (doravante, DASN-SIMEI), como o próprio nome se refere, é uma declaração que o MEI, que optou pelo SIMEI no ano-calendário anterior, deve ter a obrigação de apresentar anualmente a Receita Federal do Brasil (RFB). O microempreendedor deverá fazer uma declaração do faturamento bruto do ano anterior, e esse tem um limite para ser feito, até o último dia do mês de maio de cada ano, com os relatórios feitos mensalmente facilita a declaração anual do mesmo. Para a entrega da declaração basta acessar o site [www.portaldoempreendedor.gov.br](http://www.portaldoempreendedor.gov.br) selecionar a opção “Declaração Anual – DASN-SIMEI”, preencher os dados que se pede e enviar (SIMPLES NACIONAL, 2014).

De acordo com site da Receita Federal (2011) a Resolução 94/2011 no Art. 97. O MEI:

- I. Fará a comprovação da receita bruta mediante apresentação do Relatório Mensal de Receitas Brutas de que trata o Anexo XII, que deverá ser preenchido até o dia 20 (vinte) do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta;

- II. Em relação ao documento fiscal previsto no art. 57, ficará:
- a) Dispensado da emissão:
    - 1. Nas operações com venda de mercadorias ou prestações de serviços para consumidor final pessoa física;
    - 2. Nas operações com mercadorias para destinatário inscrito no CNPJ, quando o destinatário emitir nota fiscal de entrada;
  - b) Obrigado à sua emissão:
    - 1. Nas prestações de serviços para tomador inscrito no CNPJ;
    - 2. Nas operações com mercadorias para destinatário inscrito no CNPJ, quando o destinatário não emitir nota fiscal de entrada.
- § 1º O MEI fica dispensado da escrituração dos livros fiscais e contábeis, da Declaração Eletrônica de Serviços e da emissão da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), ressalvada a possibilidade de emissão facultativa disponibilizada pelo ente federado.

Em conformidade com a citação acima em relação à NF o microempreendedor normalmente não é obrigado a emitir notas fiscais, mas fica dispensado quando vendem produtos para o consumidor de pessoa física, mas o microempreendedor tem a obrigação de emitir no caso de vendas e nas prestações de serviços realizadas para pessoas jurídicas, ou seja, empresas de qualquer porte, ficando então liberado desta emissão para o consumidor final de pessoa física.

#### **4 ANÁLISE DE DADOS: a perspectiva do profissional contábil em relação MEI**

O Profissional contábil é um instrumento fundamental para administração de empresas, independentemente do tamanho do estabelecimento do proprietário, o acompanhamento do contador nas organizações não é somente pelo desenvolvimento dos documentos fiscais, mas também pela orientação que o mesmo fornece para as tomadas de decisões (COSTA, 2017).

Segundo Marion (2016, p. 26) “a contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões”.

O contador assumiu um valoroso papel nesta etapa inicial de formalização dos Microempreendedores Individuais, conseqüentemente, um dos maiores desafios do mesmo é de informar e orientar esses novos profissionais de maneira que eles possam projetar metas e objetivos para o crescimento da sua empresa.

Em conformidade com site Conube (2019) a Lei Complementar 128/2008, que aborda as questões referentes do MEI, não há nada que obrigue o empreendedor a contratar uma contabilidade, sobretudo, o papel de orientar o microempreendedor é significativo, devido a constantes mudanças de alterações legislativas que ocorre.

Após apresentar a fundamentação teórica sobre o objetivo deste trabalho, foi feito um levantamento de uma pesquisa, um questionário na cidade de Britânia-Goiás com contadores que

responde a seguinte pergunta: qual a perspectiva do profissional contábil em relação a uma modalidade empresarial do Microempreendedor Individual (MEI), criada pelo governo como foco na contribuição previdenciária?

A primeira entrevistada discorreu que não há uma grande perspectiva, ainda mais quando se coloca que os contadores optantes pelo Simples tem que oferecer serviços gratuitos. Porém, sem o auxílio de um profissional o microempreendedor precisa contar com um contador para orientar e desenvolver corretamente as atividades empresariais para assim então evitar possíveis sanções por não cumprir com as determinações da Lei. No entanto por serem, geralmente pessoas com renda baixa que aderem ao MEI, para se beneficiarem da contribuição previdenciária com uma porcentagem mais baixa, não tem nem como cobrar um honorário, sendo assim não há perspectiva alguma.

Já o segundo entrevistado discorre que o MEI é uma excelente iniciativa para aqueles pequenos empresários que estão começando seu negócio e deseja sair da informalidade, atualmente seu limite de faturamento mensal é de R\$ 6.750,00 e existem diversas empresas que não chegam a ter esta receita mensal e este regime de tributação colabora com o governo no dia a dia por conta dos incentivos dos impostos. Acontece que, por não haver fiscalização, existem várias empresas que não possui perfil para o MEI, e não pagam impostos e acabam se enquadrado nessa modalidade, gerando assim uma enorme sonegação fiscal e previdenciária. Então enquanto não houver uma política séria de fiscalização para este setor de empresas, não as vejo com bons olhos no momento.

Dessa forma, ao analisar as opiniões em relação à perspectiva que se tem ao Microempreendedor Individual é inexistente, uma modalidade que não necessita de um contador, exceto se a empresa possuir um funcionário. Devido à lei não exigir que o empreendedor individual tenha um profissional contábil para o acompanhamento de suas atividades na empresa, faz com que esta perspectiva em relação do contador ao MEI sejam nenhuma, visto que esta modalidade não requer uma fiscalização e nem a presença do profissional contábil para as devidas análises para um acompanhamento seguro para a saúde da empresa, através disso o contador não se sabe ao certo o funcionamento, andamento e o faturamento do estabelecimento se estão saindo conforme a lei pede, já que não se obriga o MEI a emitir nota fiscal.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Em vista dos argumentos apresentados, o artigo teve como proposta demonstrar ao leitor o surgimento do MEI, vantagens, obrigações, impedimentos, desenquadramentos, suas alterações atuais e a perspectiva do contador com o MEI de forma ampla, de modo que possa descrever o contexto dentro dos assuntos atuais das constantes mudanças e configurações. O MEI foi incluído pela Lei Complementar nº 128/2008 e enquadrado na Lei Complementar nº 123/2006 da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, que proporciona a formalização de empreendedores por conta própria, criado com o objetivo de que os trabalhadores informais estejam dentro da legalidade e principalmente para atestar que o trabalho formal é muito mais satisfatório.

Este estudo retratou a importância das vantagens, benefícios e obrigações do microempreendedor, expondo benéficos previdenciários como: auxílio doença, salário maternidade, auxílio reclusão, aposentadoria por idade ou invalidez, ter CNPJ, linha de crédito com juros reduzidos, vender para o governo e obrigações como relatório mensal e declaração anual de faturamento (DANS-SIMEI).

Evidencia-se, por meio da presente investigação, que o MEI trabalha por conta própria e se legaliza como um pequeno empreendedor, desde que seu faturamento anual seja de até R\$ 81.000,00, sendo que mensal o limite de faturamento é de até R\$ 6.750,00, e que não tenha participação com outras empresas como sócio ou titular. Sua formalização é rápida e gratuita, basta preencher as informações necessárias, como dados pessoais, informações financeiras e atividades que irá exercer, tendo assim vantagens para se tornar um microempreendedor individual e seu próprio negócio legalizado, tendo a tranquilidade de estar exercendo suas atividades de forma legal, sem enganar as fiscalizações.

Depreende-se que a resposta da problemática sobre os questionários apresentados em relação à perspectiva do contador a modalidade do MEI é nenhuma, devido esta nova forma não precisar do acompanhamento de um contador. Esta nova figura não conta com a verificação do profissional contábil para que possa acompanhar de perto o que realmente se acontece na empresa, pelo simples fato do microempreendedor individual possuir um limite de faturamento baixo e então o mesmo não tem a necessidade de solicitar a presença do contador em seus negócios.

## REFERÊNCIAS

- BIDU. **Quais são as vantagens de ser MEI?** 2019. Disponível em: <https://www.bidu.com.br/seguero-empresarial/vantagens-de-ser-mei/> >. Acesso em: 12 set. 2019.
- BLOG, Sage. **O que é o SIMEI e para que serve?** 2017. Disponível em: <https://blog.sage.com.br/o-que-e-simei-para-que-serve/> >. Acesso em: 05 set. 2019.
- CONTÁBIL, **Rede de Jornal. Desenquadramento do MEI:** Descubra o que é e como fazer. 2019. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/desenquadramento-do-mei-descubra-o-que-e-e-como-fazer/> >. Acesso em: 14 set. 2019.



CONTABFÁCIL. **Simple Nacional** – Quais tributos estão incluídos no Simple Nacional? 2019. Disponível em: <https://contabfacil.com.br/faqs/simple-nacional-quais-tributos-estao-incluidos-no-simple-nacional/> >. Acesso em: 20 set. 2019.

CONUBE. MEI **precisa de contador?** Para não ser tributado, sim! Disponível em: <https://conube.com.br/blog/mei-precisa-de-contador/>>. Acesso em: 21 set. 2019.

CORDEIRO, Felipe Rafael de Sousa. **AS VANTAGENS E DESVANTAGENS APRESENTADAS AO MICROS EMPREENDEDORES INDIVIDUAIS COM A PROMULGAÇÃO DA LEI 128/2008**. 2012. Disponível em: <http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/bitstream/123456789/2650/1/PDF%20-%20Felipe%20Rafael%20de%20Sousa%20Cordeiro.pdf> >. Acesso em: 14 set. 2019.

COSTA, Cássia Cristiane. **O PAPEL DA CONTABILIDADE E A ATUAÇÃO DO CONTADOR NA GESTÃO DO MEI (MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL): Instrumentos constitutivos; aspectos contábeis, fiscais e legais aplicáveis; relatórios contábeis e gerenciais**. 2017. Disponível em: <http://www.sinescontabil.com.br/trabalhos/arquivos/6a5056e9b6d4f9fd7cefb37224f181ee.pdf> >. Acesso em: 21 set. 2019.

EMPREENDEDOR, **Portal do. Quais são seus direitos e obrigações?** 2019. Disponível em: <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/temas/quero-ser/formalize-se/quais-sao-seus-direitos-e-obrigacoes>>. Acesso em: 11 set. 2019.

EMPREENDEDOR, **Portal do. Qual o faturamento anual do Microempreendedor Individual?** 2019. Disponível em: <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/duvidas-frequentes/o-microempreendedor-individual-mei/4-qual-o-faturamento-anual-do-microempreendedor-individual> >. Acesso em: 05 set. 2019.

EMPREENDEDOR, **Portal do. Quais os benefícios previdenciários do MEI?** 2019. Disponível em: <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/duvidas-frequentes/5-previdenc. 1-quais-os-beneficios-previdenciarios-do-mei> >. Acesso em: 13 set. 2019.

EMPREENDEDOR, **Portal do Situações que NÃO permitem a formalização como MEI. 2019**. Disponível em: <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/duvidas-frequentes/informe-se-antes-de-formalizar/b-situacoes-que-nao-permitem-a-formizacao-como-mei> >. Acesso em: 14 set. 2019.

EMPREENDEDOR, **Portal do. DESENQUADRAMENTO. 2019**. Disponível em: <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/duvidas-frequentes/11-desenquadramento> >. Acesso em: 15 set. 2019.

EMPREENDEDOR, **Portal do PAGAMENTO DE OBRIGAÇÕES MENSAS**. 2019. Disponível em: <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/duvidas-frequentes/6-pagamento-de-obrigacoes-mensais> >. Acesso em: 14 set. 2019

ENDEAVOR. **O passo a passo para se formalizar como empreendedor individual**. 2017. Disponível em: [https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/empreendedorindividual/?gclid=CjwKCAjwtuLrBRAIEiwAPVcZBiO4XInIakf18zvg\\_uop9iBMLKKE0Wl2\\_rnrwcLCKTa0eLUzsi5dh\\_xoCQ2UQAvD\\_BwE](https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/empreendedorindividual/?gclid=CjwKCAjwtuLrBRAIEiwAPVcZBiO4XInIakf18zvg_uop9iBMLKKE0Wl2_rnrwcLCKTa0eLUzsi5dh_xoCQ2UQAvD_BwE)>. Acesso em: 06 set. 2019

GOMES, Rafaela da Silva. **ANÁLISE DO PERFIL DO MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL – MEI NO DF**. 2016. Disponível em: [http://bdm.unb.br/bitstream/10483/16081/1/2016\\_RafaelaDaSilvaGomes\\_tcc.pdf](http://bdm.unb.br/bitstream/10483/16081/1/2016_RafaelaDaSilvaGomes_tcc.pdf) >. Acesso em: 01 set. 2019.

JUSBRASIL. **Art. 18A da Lei da Microempresa** - Lc 123/06. 2006. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/27996044/artigo-18a-lc-n-123-de-14-de-dezembro-de-2006> >. Acesso em: 06 set. 2019

JUSBRASIL. **Art. 966 do Código Civil** - Lei 10406/02. 2002. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10675096/artigo-966-da-lei-n-10406-de-10-de-janeiro-de-2002> >. Acesso em: 04 set. 2019.

JUSBRASIL. **Art. 18A, § 4 da Lei da Microempresa** - Lc 123/06. 2006. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/27996011/paragrafo-4-artigo-18a-lc-n-123-de-14-de-dezembro-de-2006> >. Acesso em: 14 set. 2019.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.p.257.

MEI, Portal. **Como emitir nota fiscal** – MEI (2019). 2019. Disponível em: <https://www.portalmei.org/microempreendedor-individual-nota-fiscal/> >. Acesso em: 08 set. 2019.

MEI-MICROEMPREENDEDOR. **Vantagens e Desvantagens do MEI**. 2019. Disponível em: <https://mei-microempreendedor.com.br/vantagens-e-desvantagens-do-mei/> >. Acesso em: 14 set. 2019.

NOTÍCIAS, Agencia Sebrae. **LEI QUE CRIA O MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL COMPLETA 10 ANOS**. 2018. Disponível em: <https://revistapegn.globo.com/MEI/noticia/2018/12/lei-que-cria-o-microempreendedor-individual-completa-10-anos.html> >. Acesso em: 04 set. 2019.

PILZ, Sabrina Elisa. **MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL: UMA ANÁLISE NO MUNICÍPIO DE MATO LEITÃO**. 2017. Disponível em: <https://www.univates.br/bdu/bitstream/10737/1979/1/2017SabrinaPilz.pdf> >. Acesso em: 01 set. 2019.

PIMENTEL, José. **Novo Estatuto beneficia empreendedores**. Você Empreendedor. Fortaleza: Diário do Nordeste, 26 de junho de 2012.

Receita federal. **SISTEMA NORMAS GESTÃO DA INFORMAÇÃO**. 2011. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=36833&visao=original> >. Acesso em: 29 set. 2019.

SALVAGNINI, Diego Gomes de Paula; BRITO Evanice Soares de; ARAÚJO, Tatiane Cristina Sales. **MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL**. 2011.

SEBRAE. DASN e **Relatório Mensal: tudo que você precisa saber**. 2018. Disponível em: <http://sebraemgcomvoce.com.br/dasn-e-relatorio-mensal-tudo-que-voce-precisa-saber/> >. Acesso em: 20 set. 2019.

SEBRAE. **Limite de faturamento do MEI em 2019**. 2019. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/rj/sebraeaz/limite-de-faturamento-do-mei-em-2019,b71ad1bc81268610VgnVCM1000004c00210aRCRD> >. Acesso em: 15 set. 2019.

SEBRAE. **SIMPLES NACIONAL: MUDANÇAS PARA 2018**. 2019. Disponível em: [https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/AM/Banner/arquivo\\_1512481714.pdf](https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/AM/Banner/arquivo_1512481714.pdf) >. Acesso em: 19 set. 2019.

SIMPLES NACIONAL. **Legislação Manuais Convênios Estatísticas Perguntas Notícias Agenda O que é o Simples Nacional?** 2019. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3> >. Acesso em: 03 set. 2019.

SIMPLES NACIONAL. **MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL** - MEI - Perguntas e Respostas. 2014. Disponível em: [http://www.informanet.com.br/novo\\_site/produtos/boletim/ipi-e-outros/tributos-federais/6574-simples-nacional-microempreendedor-individual-mei-perguntas-e-respostas-21-12-2009.htm](http://www.informanet.com.br/novo_site/produtos/boletim/ipi-e-outros/tributos-federais/6574-simples-nacional-microempreendedor-individual-mei-perguntas-e-respostas-21-12-2009.htm) >. Acesso em: 03 set. 2019.

SIMPLES NACIONAL. **Perguntas e Respostas Simples Nacional**. 2019. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/PerguntaoSN.pdf> >. Acesso em: 04 set. 2019.

SOUZA, Dayanne Marlene de. **OS PRINCIPAIS BENEFÍCIOS PROPORCIONADOS AO TRABALHADOR INFORMAL PARA FORMALIZAÇÃO ATRAVÉS DO MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL**. 2010. Disponível em: <file:///C:/Users/thsmm/Downloads/Contabeis294059.pdf> >. Acesso em: 14 set. 2019.

THAME, Antônio Carlos de Mendes. **Como ser um microempreendedor individual-MEI**. 2013. Disponível em: <http://www.mendesthame.com.br/wp-content/uploads/2011/04/MEI.pdf> >. Acesso em: 03 set. 2019.

THAME, Antônio Carlos de Mendes. **Microempreendedor Individual – MEI**. 2011. Disponível em: <http://www.mendesthame.com.br/2011/04/microempreendedor/>>. Acesso em: 01 set. 2019.

TRANQUILO, Figue. **COMO SURTIU O MEI?** 2019. Disponível em: <https://ficatranquilo.com.br/novo-mundo-do-trabalho/como-surgiu-o-mei/> >. Acesso em: 03 set. 2019.



## **TERCEIRO SETOR: Uma breve abordagem sobre os aspectos contábeis, tributações e auditoria contábil <sup>2</sup>**

Carla Carolina Lourenço David<sup>3</sup>

Denise Gomes Barros Cintra<sup>4</sup>

### **RESUMO**

O presente trabalho busca retratar as demonstrações contábeis existentes nas entidades do terceiro setor e estas se dividem em fundações, associações e ONGS que objetivam a promoção do bem-estar social, através de alguma atividade, para isto é preciso haver certa renda, por isso é importante compreender como se dá a área contábil desta. No Brasil, é algo relativamente novo, começou a aparecer com mais frequência a partir da década de 60, no entanto, nos últimos anos, tem ganhado uma relevância ainda maior e, principalmente, o apoio das empresas, que se mostram cada vez mais ligadas à responsabilidade social. Deste modo, objetiva-se abordar todos os fatores que moldam a contabilidade do terceiro setor, levando em consideração o pouco conhecimento destes, e a importância das instituições filantrópicas para a sociedade em geral, assim, busca-se dispor sobre a apresentação e divulgação de informações contábeis e as características destas nestas instituições, bem como analisar o modo em que a auditoria contábil se torna um método de credibilidade a este setor. Através de uma pesquisa qualitativa com base bibliográfica, utilizou-se de diversos materiais, como livros, artigos e revistas para a fundamentação da pesquisa, demonstrando a auditoria contábil como uma maneira das entidades exporem credibilidade para que afins utilizem seus recursos, diante dos investidores, doadores e envolvidos.

**Palavras-chave:** Demonstrações contábeis. Terceiro setor. Credibilidade. Transparência.

### **ABSTRACT**

The present paper seeks to portray the financial statements existing in third sector entities and these are divided into foundations, associations and NGOs that aim to promote social welfare through some activity, for this there needs to be some income, so it is important to understand how the accounting area is given. In Brazil, it is relatively new, it began to appear more frequently from the 60's, however, in recent years, it has gained even greater relevance and especially the support of companies, which are increasingly linked to social responsibility. Thus, it aims to address all the factors that shape the accounting of the third sector, taking into consideration their little knowledge, and the importance of philanthropic institutions for society in general, thus, we seek to provide for the presentation and dissemination of accounting information and the characteristics of these in these institutions, as well as to analyze the way in which the accounting audit becomes a credibility method to this sector. Through a qualitative research with bibliographic basis, we used several materials, such as books, articles and magazines to support the

<sup>2</sup> Artigo realizado para fins de avaliação parcial e como um dos requisitos para a conclusão do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Jussara FAJ.

<sup>3</sup> Graduanda do Curso de Ciências Contábeis pela Faculdade de Jussara FAJ e autora do presente artigo.  
E-mail: caarla95@icloud.com

<sup>4</sup> Professora especialista orientadora. Contadora Denise Gomes Barros Cintra, Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Jussara FAJ. Especialista em Gestão empresarial e de negócios pela Puc-Go. Especialista em Controladoria, Auditoria e Finanças pela Faculdade de Jussara FAJ.

research, demonstrating the accounting audit as a way for the entities to expose credibility so that they use their resources, before investors, donors and

**Keywords:** Financial Statements. Third sector. Credibility. Transparency.

## 1 INTRODUÇÃO

Com o frequente crescimento de empresas no mundo, pouco se compreende as classes em que essas empresas podem ser enquadradas, esta divisão separa-se em: primeiro, segundo e terceiro Setor.

O primeiro setor, conhecido também como setor público, pode ser definido como o Estado, assim sendo, as prefeituras municipais ou os governos dos estados e a união. Já o segundo setor, ao contrário do primeiro, é a livre iniciativa, que gira em torno dos lucros, pode-se chamá-lo de “mercado” constituído por empresas privadas que se têm como rivais competindo entre si e trabalham visando seu próprio lucro. Por último, o terceiro setor possui instituições, ONGs, entidades de vários gêneros, organizações compostas por voluntariado, portanto, o objetivo delas não é o lucro, o objetivo é de caráter social, com a visão sempre voltada para o bem-estar da sociedade.

Busca-se abordar o que se passa dentro de uma entidade do terceiro setor em relação à área contábil e a auditoria contábil, na atualidade, pouco se tem o conhecimento exato sobre esse assunto, deixando uma ênfase sobre como são elaboradas essas etapas. Então, será promovida uma abordagem explicativa para o melhor entendimento dessas áreas.

Tendo em vista a importância de um bom conhecimento da área contábil nas entidades filantrópicas que trata-se de uma sociedade sem fins lucrativos (associação ou fundação), criada com o propósito de produzir o bem, tais como: assistir à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice, promovendo ainda a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e integração ao mercado do trabalho etc... o objetivo geral é abordar os principais aspectos contábeis nas áreas do terceiro setor. E os objetivos específicos são: Verificar como são as apresentações e as divulgações de informações contábeis nas entidades do terceiro setor e suas características. Analisar como a auditoria contábil se torna uma forma de credibilidade para o terceiro setor.

Então, visa-se responder as seguintes problemáticas: Como é elaborada uma demonstração contábil em entidades do terceiro setor, e sua importância? Como a auditoria contábil é usada para melhor transparência e credibilidade?

Neste sentido, foi elaborada uma pesquisa bibliográfica através de livros, revistas, sites e artigos, para então aprofundar ainda mais o conhecimento nessa área.

## **2 DEFINIÇÕES DE TERCEIRO SETOR.**

Pouco se sabe sobre a visão, o significado e a relevância do terceiro setor para a sociedade, mas é através deste que algumas pessoas no país são beneficiadas e com isso conseguem alcançar uma melhor qualidade de vida. É no terceiro setor que existem as associações e fundações que trabalham para gerar bens e serviços públicos à sociedade.

Freitas (2018) destaca que assim como no restante do mundo, no Brasil existem três tipos de setores, o primeiro são as instituições estatais comandadas pelo governo municipal, estadual e federal que governam os bens e serviços públicos, representando, portanto as ações do Estado; o segundo setor condiz às empresas e ao capital privado do qual são empregados em benefícios próprios, com isto, visando fins lucrativos; por fim, o terceiro setor que consiste em um espaçoso e diverso conjunto de instituições, como fundações, associações comunitárias, organizações não governamentais, entidades filantrópicas, entre outras.

No Brasil, é algo relativamente novo se comparando aos demais setores, começou a aparecer com mais frequência a partir da década de 60. No entanto, nos últimos anos, tem ganhado uma relevância ainda maior e, principalmente, o apoio das empresas, que se mostram cada vez mais ligadas à responsabilidade social.

Terceiro Setor é um termo usado para fazer referência ao conjunto de sociedades privadas ou associações que atuam no país sem finalidade lucrativa. (RAMOS, 2019). O terceiro setor atua exclusivamente na execução de atividades de utilidade pública, possuem gerenciamento próprio, sem interferências externas.

Como discorre Melero (2016, pg. 01).

O principal objetivo das entidades de terceiro setor é gerar serviços que sejam de interesse geral da sociedade, sejam eles serviços essenciais: saúde, educação, moradia, etc; ou ainda o fomento do exercício de direitos assegurados em lei. Em muitos países do mundo, inclusive no Brasil, estas entidades recebem incentivos governamentais principalmente na forma de subvenções (repasses) e na isenção e/ou imunidade de tributos.

Conforme Castro (2017) a existência do terceiro setor é consequência de uma separação criada pelos Estados Unidos, em que este é a formação de atividades voluntárias praticadas em prol da sociedade, realizada então por organizações privadas não governamentais e sem intenção de obter lucros.

Já Penha (s/d) discorre que o terceiro setor é um resultado reto da ineficiência do poder público, que frequentemente não possui a competência de atuar em determinados problemas sociais, afirma também que este setor é um produto popular em prol da qualificação da sociedade, que não se aproveita das vantagens burocráticas que o Estado não detém, como sua atividade fora de suas fronteiras.

A este respeito Rodrigues (2011 pg. 07) declara:

No Brasil e no mundo, existem diversas organizações que fazem parte do Terceiro Setor e estão voltadas para as mais diversas áreas, com os mais diversos âmbitos de atuação. Podem ser entidades beneficentes, associações de minorias, organizações voltadas para o cuidado com o Meio Ambiente, para a inclusão digital e/ou social, para erradicação da fome e da miséria, enfim, a presença de uma organização do Terceiro Setor no lugar que for deve ser para trazer benefícios, melhorias e também organização para a comunidade local ou global.

Esta vertente possui diversas características, a primeira se localiza já em sua própria origem, ocorre devido a decorrência dos pensamentos e ações realizados por particulares, quando juntos passam a serem denominadas de sociedade civil; assim, essas ações são sempre dirigidas a benefícios sociais. Sua segunda característica vem pelo lucro, que, por sua vez, o terceiro setor não visa e nem a ser submetido ao centro estatal assim como na administração pública. (FERNANDES, 1997).

Com isso, não se compartilham os resultados financeiros positivos entre seus associados e voluntários. Finalizando o rol das principais características do terceiro setor, está o voluntariado, são as pessoas que prestam suas atividades com objetivo de fazer manutenção e dar seguimento na sobrevivência da organização do terceiro setor, tal prestação de atividade ocorre de forma livre por parte da pessoa, neste caso, podendo ela atuar tanto direta quanto indiretamente, como ajudando na administração, ou adotando o que for necessário para a organização, buscando, por conseguinte, a eficiência social bem sucedida.

Dessa forma, ainda seguindo a ideia de Fernandes (1997), da mesma forma que existem controvérsias sobre o verdadeiro conceito de terceiro setor, há também controvérsias na definição de seu papel e de sua relação com o Estado. No nosso país, a questão também ainda é indefinida, as entidades do terceiro setor tornaram-se vítimas da pobreza das políticas públicas e acabaram enredadas pela rigidez burocrática ou contaminadas pela excessiva proximidade com o poder. No entanto, para outros autores, o terceiro setor seria um espaço de participação e mobilização social, importante para o desenvolvimento da democracia e para o enfrentamento das questões sociais.

### **3 EXEMPLOS DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR.**

Abreu (2010, pg. 09) acerca de recentes pesquisas realizadas no Brasil, determina que exista na atualidade entre 6 a 23 mil organizações que atuam no Terceiro Setor, com seus



voluntários e profissionais cadastrados vindos das mais diversas áreas. Em 1995, a Universidade John Hopkins realizou um estudo que demonstrou que 2% da população brasileira estava ligada de alguma forma ao Terceiro Setor. No Brasil, existem inúmeras fundações ou mesmo instituições de cunho privado que atuam no Terceiro Setor, ajudando com recursos materiais, financeiros, humanos, executando e realizando tarefas, somando centenas de financiadores ou apoiadores nacionais, internacionais, governamentais ou não.

As entidades do terceiro setor podem ser classificadas de duas formas: Fundações ou Associações, segundo o Código Civil Brasileiro, art. 44 Lei n 406 de 10/01/2002. (BRASIL, 2002)

As associações são um conjunto de pessoas jurídicas que se unem para organizarem a realização de atividades não econômicas, ou seja, sem fins lucrativos. (SEBRAE, 2019) O Código Civil define associações como a “união de pessoas que se organizam para fins não econômicos” (art. 53).

Segundo Voese e Reptczuk (2009, p. 04) “ As Fundações são entes jurídicos que têm como fator preponderante o patrimônio. Este ganha personalidade jurídica e deve ser administrado de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo seu instituidor. ” A partir da vigência do Código Civil de 2002 só podem ser instituídas essas fundações para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

As entidades mais conhecidas dentro do terceiro setor são as ONGs (Organização não Governamental), que de acordo com o discorrido no site do SEBRAE, 2018 “ não há no direito brasileiro, no Novo Código Civil ou em outra lei qualquer, a figura da ONG. Usualmente, a forma jurídica de enquadramento das ONGs no Código Civil é como associação”

As ONGs são entidades que não estão diretamente ligadas à caridade ou projetos sociais. Na grande maioria das vezes, sua atuação vem em decorrência de reivindicações de direitos ou opiniões. No Brasil, as ONGs tem personalidade jurídica de direito privado e podem ser: associações, fundações, organizações religiosas e partidos políticos.

Logo a seguir, veremos exemplos de algumas entidades que se adequam ao terceiro setor, conforme foi demonstrado no site da Fundação Vivo (2016), dentre elas estão: instituições; entidades sem fins lucrativos; entidades beneficentes; fundo comunitário.

**Instituições:** Instituição é o próprio ato de estabelecer ou formar alguma coisa, para que se exercitem ou se cumpram as finalidades pretendidas ou as disposições impostas. Neste sentido, a instituição se apresenta como a fundação ou a criação de alguma coisa, com finalidades próprias e determinadas pela própria vontade criadora.

**Entidades:** Segundo a Fundação Vivo (2016 texto digital):

Entidade é o vocábulo utilizado para indicar a existência real ou mesmo daquilo que existe por ideia ou ficção legal. Serve, assim, para designar qualquer instituição ou organização cuja existência é considerada ou encarada indistinta e independentemente

das próprias coisas ou pessoas físicas, mesmo que não se mostrem propriamente como uma pessoa jurídica.

**Entidades sem fins lucrativos:** Essas entidades são empresas privadas de ações não obrigatoriamente sociais que não visa a obtenção de lucros e o acúmulo de reservas, sobrevivendo praticamente de doações ou e, alguns casos da própria geração de renda (CARRIO, 2000).

Pena (2018) pondera que “essas entidades demarcam os maiores casos de enriquecimento ilícito e corrupção” na maioria das vezes, os sócios criam essas entidades para lavagem de dinheiro por ser uma entidade sem fins lucrativos.

**Entidades beneficentes:** Nesta categoria de entidades, se encaixa os abrigos, tanto de idosos, crianças ou animais, entidades beneficentes instituídas também sem fins lucrativos, vivem de doações ou de renda que é gerada dentro das entidades (PENA, 2018).

**Fundos Comunitários:** São centros que canalizam e distribuem recursos de doações geralmente realizadas por empresas privadas, que em vez de direcionarem todos os recursos de tal corporação a uma única entidade (por exemplos para as entidades do terceiro setor que vivem de doações) essa quantidade é doada a um ou mais fundos comunitários que terão a função de distribuir esse dinheiro. (PENA, 2018)

De acordo com Cazumbá (2014) a importância das entidades que compõem o Terceiro Setor torna-se relevantes quando constatamos as atividades que elas desenvolvem, como as citadas acima, e como as que irão ser citadas abaixo:

Atua com uma variedade de questões que afetem a sociedade na área da assistência social, cultura, saúde, meio ambiente, lazer, esporte, educação, entre outros; prestam atendimento a pessoas e famílias à margem do processo produtivo ou fora do mercado de trabalho, sobretudo nas áreas da assistência social, educação e saúde; trabalham na garantia e defesa dos direitos dessa população; são de caráter privado, mas desenvolvem trabalhos de interesses públicos; geram emprego, e estimulam o voluntariado (COSTA, 2017).

Portanto, temos a visão de que, as vezes se tem pouco conhecimento das entidades do terceiro setor, com isso, se passa despercebido a importância delas, mas com foi percorrido, podemos ter outra visão das entidades enquadradas no terceiro setor, com elas veem vários benefícios para a sociedade e afins.

Logo a seguir, veremos características e como são apresentadas as demonstrações contábeis nas entidades do terceiro setor, detalhando sua estrutura, como é o conceito de seu Patrimônio líquido como é feita a contabilização o que muda de uma entidade de primeiro e segundo setor para uma entidade do terceiro setor e afins.

#### **4 APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR.**

A contabilidade é uma das ciências mais antigas do mundo, e seu papel social é planejar e colocar em prática um sistema de informação para uma organização seja ela com ou sem fins lucrativos. Assim sendo, buscam prover os usuários com informações econômico-financeiras sobre seu patrimônio e suas mutações, utilizando-se de registros, demonstrações, análises diagnósticas e prognósticas expressas sob a forma de relatórios e pareceres (ZANLUCA,2012).

Ainda seguindo a perspectiva do Zanluca, sobre as entidades do terceiro setor “em geral, entidades e organizações não governamentais têm acesso a algumas facilidades, denominado financiamento indireto que é tipo uma forma de financiamento público gerado através de várias isenções tributárias, ao contrário do aplicado ao setor privado. “

Essas entidades classificadas no terceiro setor possuem uma série de benefícios pela forma de sua constituição e objetivos, e precisam comprovar claramente suas atividades para continuarem usufruindo desses benefícios. Por exemplo, as instituições sem fins lucrativos estão sujeitas a apenas 1% de recolhimento do PIS sobre a folha de salários, são isentas de recolhimento da COFINS e a Lei 9.532/1977<sup>5</sup> garantiu a imunidade de IRPJ para as entidades sociais e educativas. (OBSERVÁTORIO DO TERCEIRO SETOR, 2017, texto online)

#### **4.0.1 Características básicas da apresentação e divulgação contábil do Terceiro Setor.**

A estrutura patrimonial definida pela Lei das Sociedades por Ações (Lei 6404/1976) é à base da contabilidade do terceiro setor. Entretanto, algumas adaptações devem ser feitas e dizem respeito, principalmente, à nomenclatura de algumas contas a serem utilizadas.

O conceito de PL é similar tanto nas empresas de primeiro e segundo setor quanto no terceiro setor, a equação patrimonial básica não se modifica, mas os títulos sim, ao contrario de PL, chama-se “Patrimônio Social”. Portanto, na demonstração contábil a conta capital social usada para empresas que visam obter lucros, será substituída por patrimônio social.

|                                                            |
|------------------------------------------------------------|
| <b>Patrimônio Social = ATIVO - PASSIVO (exigibilidade)</b> |
|------------------------------------------------------------|

Em vista, podemos ver que o Patrimônio Social não é composto de capital social, reservas de lucros, reservas de reavaliação e lucros ou prejuízos acumulados e sim de contas com terminologia especiais como foram citados no Portal de Auditoria:

---

<sup>5</sup> BRASIL. Lei 9.532/97 que "*consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos*" (art. 15).

1. Subgrupo Fundo Patrimonial:

Fundo Institucional = composto dos valores de formação aportados pelos associados ou subscritores.

Fundos Especiais = aqueles definidos pelos estatutos, para aplicação específica.

Doações e Subvenções = aportes espontâneos de bens ou direitos de pessoas físicas ou jurídicas, especificamente como o objetivo de destiná-los às atividades objeto da entidade.

2. Subgrupo Superávit ou Déficit Acumulado:

Superávit do Exercício = registra a confrontação periódica de receitas x despesas, sendo o respectivo saldo credor transferido para esta conta, para aplicação nas atividades objeto da entidade.

Déficit do Exercício = registra a confrontação periódica de receitas x despesas, sendo eventual saldo devedor tal é transferida para esta conta, futura amortização pelos associados ou por superávits subsequentes.

A contabilização do terceiro setor registra os seus recursos recebidos de forma específicos e separados, em fundos, percebendo-se das restrições impostas pelos doadores externos a entidade ou menos observando restrições impostas pelos órgãos diretivos das entidades. De fato, em uma entidade do terceiro setor existem vários fundos, por exemplos “ Fundos para pesquisas” “ Fundos para bolsas de estudos” etc.

Na esfera das informações que são geradas pela contabilidade dentro do terceiro setor, nota-se que na literatura dessas informações, deve-se incluir não somente aspectos financeiros e econômicos, mas também físicos e de produtividade, portanto, as entidades precisam dar destaque a evidenciação ou divulgação de todas essas informações que possibilitam a avaliação da sua situação (CRUZ; CORRAR; SLOMSKI, 2008).

Nesse âmbito do terceiro setor brasileiro, essas informações podem ser encontradas especialmente nas demonstrações contábeis, assim, usando moldes para essas divulgações e mudando alguns nomes das contas que geralmente são usadas nas entidades de primeiro e de segundo setor.

Contudo, considerando as exigências legais no Brasil, essas entidades do terceiro setor, devem elaborar o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Superávit ou Déficit, e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, demonstrações estas complementadas por Notas Explicativas.

Especificamente, a Demonstração de Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE) nas entidades do terceiro setor é uma adaptação da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), uma informação contábil de natureza econômica (CRUZ; CORRAR; SLOMSKI, 2008).

Apesar dessas alterações, observa-se que, em essência, a estrutura das demonstrações contábeis é a mesma para organizações com e sem fins lucrativos, com exceção da Demonstração do Superávit ou Déficit que se elabora de forma a evidenciar as atividades desenvolvidas pela entidade do terceiro setor.

Tendo em vista, a divulgação e a apresentação contábeis são fundamentais aos usuários que dependem de informações para a tomada de decisão, ajudando na avaliação das opções

disponíveis para a aplicação de recursos, portanto, é essencial que os dados de uma organização sejam disponibilizados de maneira transparente, para que sirvam como instrumento de análise por parte dos envolvidos e interessados (CONTABILIDADE E PERSPECTIVAS FUTURAS, 2014).

#### **4.0.2 Obrigações Tributárias das entidades enquadradas no Terceiro Setor.**

As obrigações tributárias instituídas as entidades do terceiro setor são de fato menores em comparação das obrigações que existem nas entidades de primeiro e segundo setor, porém se comparando com os demais setores, essas obrigações devem ser cumpridas rigorosamente nas entidades do terceiro setor (MORAIS, 2018).

Continuando com a nuance do autor citado acima, pondera-se sobre algumas obrigações tributárias no terceiro setor.

**COFINS** (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) – Com relação à COFINS, as referências são a **MP nº 2.158-35/01** e a **Lei nº 10.833/03**, conforme a MP nº 2.158 (Art. 14), com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13, descrito acima. Uma entidade que obtenha receitas oriundas de atividades não discriminadas em seus documentos constitutivos deverá recolher a COFINS sobre essas receitas. Para as entidades isentas, a alíquota é de 3%, correspondente a COFINS em sua forma cumulativa. Para as entidades isentas, a alíquota é de 7,6% aplicável sobre sua forma não cumulativa. (COZUMÁ, 2018)

**PIS Folha de Pagamento** - A situação de tributação correspondente ao PIS encontra-se definida na **Medida Provisória nº 2.128-35/01**, e na **Lei nº 10.637/02**. As entidades que se enquadram como filantrópicas, recreativas, culturais, científicas e as associações, estão dispensadas do recolhimento da Contribuição ao PIS com base no faturamento. Entretanto, deverão recolher o PIS/ PASEP baseados na folha de salários, com alíquota de 1% sobre a folha de salários.

**Imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e Contribuição social sobre o lucro (CSLL):** Consideram-se isentas do IRPJ e da CSLL as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, art. 15 da **Lei 9.532/1997**.

#### **4.0.3 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis ao Terceiro Setor**

As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo é denominado, respectivamente, de superávit<sup>6</sup> ou déficit<sup>7</sup> (ZANLUCA, 2012).

Essas entidades, mesmo aquelas que tenham sede no exterior, mas que atuem no Brasil devem seguir as normas contábeis brasileiras.

De acordo com a visão de Zanluca (2012, pg. 02) essas normas são definidas como:

As Normas em vigor reconhecem que essas entidades são diferentes das demais e recomendam a adoção de terminologias específicas para as contas de Lucros ou Prejuízos, Capital e para a denominação da Demonstração do Resultado, com a finalidade de adequação dessas terminologias ao contexto das referidas entidades.

A NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 10.19 que trata de entidades sem finalidade de lucros, discorre sobre as disposições gerais no terceiro setor; registros contábeis e as demonstrações contábeis.

Sob a referida ótica da NBC, foi abordado no Portal da Contabilidade (2019, texto digital) da seguinte forma:

#### **10.19.1 - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS**

[...]

10.19.1.6 - Aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Seguindo com a NBC 10.19, abaixo demonstra-se as obrigações dos registros contábeis que se encaixam nas entidades do terceiro setor, tendo em vista que, toda receita e despesas são enquadradas mês a mês, respeitando o Princípio fundamental da Contabilidade e dando ênfase no Princípio da Competência. Essas entidades devem então se auto manter, criando provisões em montante para “tampar” suas possíveis percas. Logo a seguir veremos a norma 10.19.2.4 até a 10.19.2.6 e teremos em vista como se encaixam as doações nessas entidades do terceiro setor:

#### **10.19.2 - DO REGISTRO CONTÁBIL**

10.19.2.1 - As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.

10.19.2.2 - As entidades sem finalidade de lucros devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.

[...]

10.19.2.4 - As receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil.

<sup>6</sup> Indica o valor positivo (lucro) do setor.

<sup>7</sup> Implica no valor negativo do período contabilizado (prejuízo).

10.19.2.5 - Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como, comercial, industrial ou de prestação de serviços.

10.19.2.6 - As receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas da entidade.

[...]

Com base no que foi dito acima, pode-se caracterizar como tais entidades do terceiro setor desenvolvem suas atividades em elaborar relatórios contábeis para então satisfazer a legislação contábil e fiscal, com isto seguindo as normas e as políticas adotadas, inserindo tanto as negociações patrimoniais como também as de resultado, expondo uma gama maior de informações aos usuários que tem interesse maior na entidade. Tendo em ótica á essas notas explicativas, continuando com o texto da NBC 10.19, ressalta:

### **10.19.3 - DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

[...]

10.19.3.3 - As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;

[...]

A seguir, veremos como a auditoria contábil se instala em uma entidade do terceiro setor e assim como ela se torna uma ferramenta para se ganhar credibilidade e demonstrar mais transparência dentro desse setor onde não se visa obter lucros, porém a uma necessidade de se ter credibilidade para engrandecer os olhos de sócios, colaboradores que se instalam como voluntários e todos afins de uma entidade do terceiro setor.

## **5 O USO DA AUDITORIA CONTÁBIL COMO FORMA DE CREDILIDADE NO TERCEIRO SETOR.**

De uma forma bem sutil, pode-se discorrer auditoria contábil como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas das demonstrações financeira de uma entidade. A fim de evitar situações que podem causar fraudes, desfalques e subornos, isso tudo através da execução de testes (CREPALDI, 2013 pg. 03).



Continuando com a ideia do autor Crepaldi (2013, pg. 05) ele enfatiza “ o exame de auditoria deve ser efetuado de acordo com as normas usuais de auditoria, inclusive quanto às provas nos registros contábeis e aos processos de auditoria julgados” Assim, o objetivo principal da auditoria contábil pode ser discurrido, em geral, como processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras.

Se tratando do Terceiro Setor, a auditoria significa mais que análise das demonstrações contábeis e dos procedimentos internos, com isso, também é utilizada para que os órgãos de controle olhem a conformidade dos atos praticados pelas entidades, então, neste caso a auditoria é chamada de fiscalização. Por isso é bastante comum a realização de auditorias por parte de órgãos públicos celebrantes de parcerias, e órgãos de fiscalização e controle como ministérios públicos, tribunais de contas, controladorias gerais, procuradorias gerais, previdência social, e receita federal (CAZUMBÁ, 2017).

Continuando com a ótica de Corumbá (2017, pg. 02), numa parte de seu texto, ele frisa:

Percebe-se então que a auditoria é utilizada para assegurar a boa gestão e o cumprimento das responsabilidades e obrigações das entidades. Desta forma, no Terceiro Setor esse procedimento pode ser realizado pela própria instituição, por auditores independentes contratados para verificar se as demonstrações contábeis espelham a real situação patrimonial e financeira, pelo Estado quando concedente de recursos públicos e titulações, ou ainda por órgãos de fiscalização e controle.

Com o aumento da fiscalização sobre essas entidades do terceiro setor, são encontradas varias situações nas quais os reflexos financeiros desses atos poderiam aniquilar a entidade, o reflexo penal, arruinar muitos dirigentes. Nesse âmbito, é na auditoria que se encontra a oportunidade de estabelecer, testar e avaliar cada procedimento, seus registros e reflexos da entidade no terceiro setor. Por esse motivo, atualmente, muitas entidades tem colocado foco não só na auditoria externa, mas nos serviços de auditoria interna, com foco nesses controles que refletem diretamente nas prestações de contas (MONELLO, 2009).

A auditoria focada nas organizações do Terceiro Setor tem uma contribuição bastante relevante, pois, além de experiência, traz maior credibilidade e transparência para certificar suas ações sociais através da validação dos números e valores apresentados nas Demonstrações Contábeis e nas demais informações prestadas. Pinto e Monello (2009, pg. 02) discorre “ A execução de serviços de auditoria focada no Terceiro Setor visa à eficiência dos controles internos de forma voltada à essa realidade” dando destaque nos planos de contas adequado e segregado; Contas a Receber, contas a pagar, setor de compras [...] Integração dos sistemas de informações; Integração da área contábil e da área social (ações sociais) etc.

Assim, podemos perceber que a auditoria contábil aumenta a credibilidade das demonstrações contábeis e nota explicativas, assegurando maior transparência nas informações

perante os órgãos públicos. E podendo contribuir para o aperfeiçoamento dos sistemas e controles internos, por meio de novas tecnologias e novas metodologias, evitando erros, fraudes e desvios.

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Diante das informações acima dispostas, compreende-se o quanto a contabilidade mostra-se importante para as empresas do terceiro setor, estas são instituições, ONGs e associações que objetivam lidar com alguma das demandas sociais, atingindo a população com programas e projetos que promovam o bem-estar social.

Contudo, em alguns casos estas foram utilizadas para a lavagem de dinheiro provindo de outros meios, ou não cumpria financeiramente com o papel que se comprometeu, por isso, a demonstração contábil é mister para a transparência de todas as atividades realizadas ou investidas. Neste sentido, torna-se fundamental para os gestores a compreensão de todas estas ações para o planejamento posterior e a tomada de decisões, do mesmo modo em que oferece a sociedade uma prestação de contas quanto ao que está sendo realizado. Contudo, a auditoria contábil fornece dados que contribuem na prevenção de fraudes e desvios de dinheiros doados para essas entidades do terceiro setor, assim colocando a entidade que efetua uma auditoria com uma transparência a mais, mostrando uma credibilidade maior para os envolvidos da entidade, como doadores, todos sabendo do procedente que a doação irá levar, sua credibilidade aumenta assim irá surgir mais doadores, sócios e afins.

O presente trabalho cumpriu com o objetivo proposto de determinar a importância da demonstração contábil para as instituições do terceiro setor, portanto, as demonstrações contábeis, por serem acompanhadas da capacidade de interpretação de números por trás delas, são “essenciais” para a tomada de decisões, e também para que o negócio não siga por um trilha negativo.

Não é por acaso que os profissionais da área contábil devem redobrar a atenção no quesito “transparência das informações”. Relatórios errados podem se tornar a ruína de muitas entidades, afinal dos dirigentes das entidades aos potenciais investidores e demais pessoas dos meios, todo mundo está interessado neles. Assim, as demonstrações contábeis confiantes e transparentes ajudam os gestores para melhor tomada de decisões, maior pontualidade nos pagamentos, prevenção de erros e equívocos, preparação das obrigações e afins.

## **REFERÊNCIAS**

ABREU, Ana Paula. **Acessória de imprensa e terceiro setor: Um improvável encontro.**

Disponível em:<

file:///C:/Users/carla/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge\_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/238-Texto%20do%20artigo-682-1-10-20150513.pdf> Acesso em> 2 de out 2019.

ALVES, Olivete Alcântara. **A Contabilidade aplicada nas Organizações do Terceiro Setor – 2007.** Disponível em: <http://www.webartigos.com/artigos/a-contabilidade-aplicada-nas-organizacaoes-do-terceiro-setor/5056/#ixzz3bqJcJdFw> Acesso em: 10 set 2019.

AUDITORIA, Portal. **Características básicas na contabilidade do terceiro setor.** *Temática.*

Disponível em:<

https://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/contterceirosetor\_caractbasicas.htm> Acesso em: 3 nov 2019.

CARDOSO, T. (2010). **Terceiro setor e imunidade.** *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 9(25), 9-18. Disponível em:<

http://dvl.ccn.ufsc.br/9congresso/anais/8CCF/20180427155650.pdf> Acesso em: 10 out 2019.

CARRIO, Rosinha Machado. **Organizações privadas sem fins lucrativos: a participação do mercado no terceiro setor.** Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\_arttext&pid=S0103-20702000000200015> Acesso em: 20 Out 2019.

CASTRO, Luísa. **4 pontos para entender o terceiro setor.** *Politize.* Disponível

em:<https://www.politize.com.br/terceiro-setor-o-que-e/> Acesso em: 20 ago 2019

COSTA, Selma Frossard. **O Serviço Social e o Terceiro Setor.** Disponível em:

<http://www.uel.br/revistas/ssrevista/c\_v7n2\_selma.htm> Acesso em: 14 out 2019

COZUMBÁ, Nailton. **A Auditoria no Terceiro Setor.** *Nossa Causa.* Disponível em:<

http://nossacausa.com/auditoria-no-terceiro-setor/> Acesso em 10 out 2019.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil.** Teoria e Prática. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CRUZ; CORRAR; SLOMSKI, Cássia Vanessa Olak Alves, Luiz João, Valmor. **Efeitos da divulgação de informações Contábeis Econômicas sobre as doações individuais para entidades do terceiro setor.** *Enanpad.* Disponível em:<

http://www.anpad.org.br/admin/pdf/CON-A1196.pdf> Acesso em: 16 set 2019.

FERNANDES RC. **O que é o terceiro setor.** In: Ioschpe EB, organizador. Terceiro setor: desenvolvimento social sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra; 1997.p. 25-33.

FREITAS, Eduardo de. "Setores da Economia"; *Brasil Escola.* Disponível em:

https://brasilecola.uol.com.br/geografia/setores-economia.htm. Acesso em 09 de setembro de 2019.

FUNDAÇÃO VIVO. **Ong, instituição, fundação, entidade: semelhanças e diferenças.**

Disponível em: < http://fundacaotelefonica.org.br/promenino/trabalhoinfantil/noticia/ong-instituicao-fundacao-entidade-semelhancas-e-diferencas/> Acesso em: 2 de out 2019.

MELERO, Rodrigo. **Introdução ao Terceiro Setor**. *Contábeis*. Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/artigos/3449/introducao-ao-terceiro-setor/>> Acesso em: 10 nov 2019.

MORAIS, Roberto Rodrigues de. **Terceiro setor tem obrigações contábeis e tributárias a cumprir em 2018**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5433, 17 maio 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/64708>. Acesso em: 7 out. 2019.

PENA, Rodolfo F. Alves. **Terceiro Setor; Brasil Escola**. Disponível em: <<https://brasilecola.uol.com.br/geografia/terceiro-setor.htm>> Acesso em: 20 ago 2019.

PINTO, MOLLENO, Ivan, Ricardo. **A importância da auditoria focada no terceiro setor – 2018**. Pg 03. Disponível em: <[http://www.scpa.org.br/artigos/AUDITORIA\\_%203\\_SETOR.pdf](http://www.scpa.org.br/artigos/AUDITORIA_%203_SETOR.pdf)> Acesso em: 28 de out 2019.

RAMOS, Jeferson Evandro Machado. **Terceiro Setor. Sua pesquisa**. Disponível em: <[https://www.suapesquisa.com/o\\_que\\_e/terceiro\\_setor.htm](https://www.suapesquisa.com/o_que_e/terceiro_setor.htm)> Acesso em: 19 de set 2019.

RODRIGUES, Zilah. **Tudo sobre o Terceiro Setor – Conheça as diferentes organizações que fazem bem ao mundo**. *Coletivo Verde*. Disponível em: <<https://bemzen.uol.com.br/noticias/ver/2011/08/30/2759-tudo-sobre-o-terceiro-setor/>> Acesso em: 21 ago 2019.

SEBRAE NACIONAL. **Tudo sobre organização não governamentais(ONGs)**. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/artigos/home/o-que-e-uma-organizacao-nao-governamental-ong,ba5f4e64c093d510VgnVCM1000004c00210aRCRD>> Acesso em: 24 de set 2019.

VOESE, REPTCZUK; Simone Bernardes, Roseli Maria. **Características e peculiaridades das entidades do terceiro setor**. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/16314/pdf>> Acesso em: 20 de ago 2019.

ZANLUCA, Júlio César. **A Contabilidade do Terceiro Setor – pg 03**. Disponível em: <<https://ecarcontabil.com.br/contabilidade-terceiro-setor.html>> Acesso em: 8 de set 2019.



## **ABORDAGEM SOBRE OS ASPECTOS INERENTES AS SEGUINTE MODALIDADES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA: fusão; cisão; transformação e incorporação<sup>8</sup>**

Fernanda Francisca Gonçalves<sup>9</sup>

Denise Gomes Barros Cintra<sup>3</sup>

### **RESUMO**

O presente trabalho evidencia assuntos pertinentes à reorganização societária conforme previsto na lei 6.404/76, que dispõe das sociedades por ações, em que se demonstra as principais mutações estruturais que podem ocorrer nas sociedades empresariais. Tem como objetivo geral expor o que vem a ser a reorganização societária e qual a sua função no ambiente empresarial. E como objetivos específicos discorrer sobre os tipos de reorganização societária aplicado as empresas, explicitando as seguintes modalidades: transformação, cisão, fusão e incorporação. A análise aborda também os aspectos contábeis e tributários das operações de reorganização societária. A reestruturação societária consiste em uma sequência de medidas realizadas com o intuito de gerar equilíbrio, promovendo uma nova estrutura para as empresas, estima-se que a maior parte dos recursos próprios da sociedade possibilita apenas um crescimento em curto prazo, sendo assim, necessária uma expansão maior e mais rápida que só é possível com recursos de terceiros. Outra maneira de promover o crescimento da empresa é através da reorganização societária, que tem como objetivo auxiliar as empresas a atingir um patamar elevado na combinação de negócios com as modificações societárias. É comum que as empresas, frente à um ambiente extremamente competitivo, tenham interesse em buscar melhorias, principalmente valorizando e fortalecendo a imagem da organização. Diante disso, a reestruturação decorre da dinâmica das atividades comerciais, da necessidade de se elevar o capital da empresa, da criação de uma nova estratégia administrativa para atender as necessidades que a sociedade tem, inovando o mercado econômico, entre vários outros fatores que podem vir a surgir com a expansão socioeconômica.

**Palavras chaves:** aspectos contábeis, empresa, reorganização societária.

### **ABSTRACT**

This paper highlights issues pertinent to the corporate reorganization as provided for in Law 6,404 / 76, which disposes of joint stock companies, which shows the main structural changes that may occur in corporate companies. This paper aims to expose what is corporate reorganization and

---

<sup>8</sup> Artigo realizado para fins de avaliação parcial e como um dos requisitos para a conclusão do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Jussara FAJ.

<sup>2</sup> Graduanda do Curso de Ciências Contábeis na Faculdade de Jussara FAJ e autora do presente artigo. E-mail: fernandagoncalves00@outlook.com

<sup>3</sup> Professor especialista orientadora. Contadora Denise Gomes Barros Cintra, Bacharel em ciências contábeis pela faculdade de Jussara. Especialista em gestão empresarial e de negócios pela PUC-GO. Especialista em controladoria Auditoria e Finanças pela Faculdade de Jussara.

what is its role in the business environment. And as a specific objective discuss about the types of corporate reorganization applied to companies, explaining the following modalities: transformation, split, merger and incorporation; addressing the accounting and tax aspects of corporate reorganization operations. Corporate restructuring consists of a sequence of measures taken to create balance, promoting a new structure for companies, and it is estimated that most of the company's own resources allow only short-term growth, thus requiring a bigger and faster expansion that is only possible with third party features. Another way to promote company growth is through corporate reorganization, which aims to help companies achieve a high level in combining business with corporate changes. It is common for companies, facing an extremely competitive environment, to be interested in seeking improvements, especially valuing and strengthening the image of the organization. Given this, the restructuring results from the dynamics of commercial activities, the need to raise the company's capital, the creation of a new management strategy to meet the needs that society has, innovating the economic market, among many other factors that may come. to emerge with socioeconomic expansion.

**Keywords:** accounting aspects, companies, corporate reorganization.

## 1 INTRODUÇÃO

Com um mercado cada vez mais competidor é natural que as empresas adaptem sua estrutura. Ao longo dos anos, tanto a estrutura de constituição, como a estrutura física, tem a necessidade em passar por modificações, com o intuito de acompanhar as evoluções tecnológicas para garantir um crescimento sustentável ou mesmo para se adequar às situações que irão surgir com o passar do tempo.

Com a necessidade de garantir à continuidade das operações nesse mercado volátil, é necessário que a gestão da empresa esteja atenta ao cumprimento e a criação de novas estratégias. Uma das formas de se afiançar nesse fluxo de mudanças é justamente, por meio de reorganização societária, uma opção utilizada nas organizações que aumenta o nível de competitividade no mercado.

Diante do estudo proposto, o intuito deste é verificar o que leva uma empresa a passar por uma reorganização societária e quais as principais mudanças inerentes a essa reorganização?

Embora trata-se de um tema conhecido, faz-se necessário a realização desta pesquisa, haja visto que a mesma tem o intento de contribuir para ampliar os conhecimentos científicos acerca da reorganização societária e de sua importância para as sociedades empresárias.

O presente trabalho tem fundamento em análises bibliográficas, através de uma revisão literária onde foram realizadas pesquisas em livros, revistas e sites, tendo como principal objetivo o levantamento de informações acerca do tema proposto.

## 2 REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

Reestruturação societária consiste em uma sequência de medidas realizadas com o intuito de gerar equilíbrio, promovendo uma nova estrutura para as empresas. Conforme conceituado por Junior e Silva (2014), reestruturar é dar nova estrutura, reestabelecer, organizar de novo. Assim, nota-se que reestruturar, no âmbito para o qual foi definido, está relacionado à adoção de uma série de meios lícitos cujo intuito é a promoção de finalidade legal, qual seja: blindagem patrimonial.

Santos (2015), destaca que é de grande importância perceber que as operações de transformação societária, fusão, incorporação e cisão constituem instrumento jurídico para a execução de um fenômeno econômico conhecido como concentração empresarial. Os atos de concentração são formas das quais duas ou mais sociedades decidem se unir, do ponto de vista jurídico ou econômico. Esta união pode ser total, abrangendo todo o patrimônio da empresa, as atividades e os sócios dessas sociedades, ou pode ser parcial, integrando apenas parte de seus sócios, atividades e patrimônios. Pode também ocorrer uma união apenas de sócios, patrimônios ou apenas das atividades.

De acordo com Gonçalves (2018), a reorganização societária é considerada como toda e qualquer mudança que faça modificações na natureza de constituição da empresa, no enquadramento jurídico ou até mesmo na composição societária de uma entidade, com objetivo de atender as expectativas dos sócios e acionistas das empresas. Para o autor, em se tratando de reorganização societária, existem diversas formas de modificações, desde as de baixa complexidade como a retirada ou substituição de um dos sócios da empresa, até as de alta complexidade. Podemos usar como exemplo, um processo de fusão empresarial que altera toda a estrutura empresarial e patrimonial da organização, visando benefícios como elisão tributária, reestruturação da marca ou alteração do seu tipo legal.

Como mencionam Magro e Telo (2011), o que leva determinada empresa a passar por uma reorganização societária pode estar relacionado com a perspectiva de que a empresa incorporadora ingresse em um determinado mercado que é de seu interesse e que está sob o domínio de outra empresa incorporada. Para além dessa perspectiva, até mesmo no caso de duas ou mais empresas juntarem-se com a finalidade de se tornarem mais fortes frente à concorrência ou mesmo para trocarem tecnologias úteis às duas empresas.

Gonçalves (2012) afirma que o tipo societário, ou natureza jurídica, define como a empresa é organizada em torno de seus sócios e a responsabilidade que cada um deles tem dentro da empresa, existindo assim diversas modalidades, sendo: Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI); Sociedade Limitada (LTDA); Sociedade Anônima (S.A.); Sociedade em Nome Coletivo; Sociedade em Comandita Simples; Sociedade em Comandita por



Ações; Sociedade de Propósito Específico (SPE); e (MEI) Micro Empreendedor Individual, entretanto o MEI não fará parte desse objeto de estudo.

Para Fonseca e Arcebispo (2018), a sociedade pode se transformar e migrar dentro das possibilidades de tipos societários previstos de acordo com o Código Civil, Lei nº 10.406/2002. A reestruturação decorre da dinâmica das atividades comerciais, da necessidade de se elevar o capital da empresa, da criação de uma nova estratégia administrativa para atender as necessidades que a sociedade tem, inovar o mercado econômico, entre vários outros fatores que podem vir a surgir com a expansão socioeconômica. É comum que as empresas, frente a um ambiente extremamente competitivo, tenham interesse em buscar melhorias, principalmente valorizando e fortalecendo a imagem da organização.

Ainda de acordo com Fonseca e Arcebispo (2018), como características relevantes em operações de reorganizações societárias para o negócio, podemos citar como exemplo a análise dos riscos do negócio, a legislação aplicável à empresa, análise das demonstrações contábeis, auditoria das contas, entre outros aspectos relevantes.

Nesses aspectos caberá a aprovação do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), que é uma autarquia federal brasileira, vinculada ao Ministério da Justiça, atuante na defesa da economia e dos princípios que versam sobre a ordem econômica, em especial a livre concorrência. Assim sendo, poderão ser submetidos à análise do CADE, os atos, que sob qualquer forma manifestados, possam trazer limites ou de alguma forma prejudicar a livre concorrência, ou mesmo resultar na dominação de mercados relevantes de bens ou serviços. Os casos julgados na órbita do CADE envolvem, em suma, os interesses de grandes grupos estrangeiros que buscam expandir ainda mais os seus negócios no Brasil (FONSECA, ARCEBISPO, 2018).

Pondera-se a seguir acerca das alternativas relativas aos processos de reorganização societária, tendo como opções: transformação, incorporação, cisão e fusão, todos previstos na Lei 6404/76.

### **3 TRANSFORMAÇÃO EMPRESARIAL**

O Art. 220 da Lei 6.404/76 define “transformação” como sendo a “operação que consiste na mudança de tipo societário, preservando o patrimônio, sem dissolução, priorizando a conservação da mesma pessoa jurídica”. De acordo com Albino e Weber (2008), a transformação empresarial é um procedimento pelo qual a legislação societária permite que a empresa modifique o seu tipo societário. Como exemplo, podemos citar uma sociedade empresária (LTDA), onde a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social. O capital social divide-se em quotas, iguais ou desiguais, cabendo uma ou diversas a cada sócio.

Albino e Weber (2008) ressaltam ainda que pela exata estimação de bens conferidos ao capital social respondem solidariamente todos os sócios, até o prazo de cinco anos da data do registro da sociedade, em que esta sofre uma alteração e passa a ser uma sociedade anônima que por sua vez é considerada um modelo de companhia com fins lucrativos, caracterizada por ter o seu capital financeiro dividido por ações. Os donos das ações são chamados de acionistas e, neste caso, a empresa deve ter sempre dois ou mais acionistas; com essa mudança, a nova sociedade empresária irá adquirir da sociedade extinta todos os bens, direitos e obrigações.

No processo de transformação de uma sociedade empresária LTDA para uma sociedade anônima, recorre-se as leis 6.404/1976 que dispõe das sociedades por ações e, quando ela não for o suficiente, complementa-se com o auxílio do art. 1.113 ao art. 1.115 da Lei 10.406/2002, que especifica que:

Art. 1.113 - O ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se.

Art. 1.114 - A transformação depende do consentimento de todos os sócios, salvo se prevista no ato constitutivo, caso em que o dissidente poderá retirar-se da sociedade, aplicando-se, no silêncio do estatuto ou do contrato social, o disposto no art. 1.031 Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.

Art. 1.115 - A transformação não modificará nem prejudicará, em qualquer caso, os direitos dos credores. Parágrafo único. A falência da sociedade transformada somente produzirá efeitos em relação aos sócios que, no tipo anterior, a eles estariam sujeitos, se o pedirem os titulares de créditos anteriores à transformação, e somente a estes beneficiará. (BRASIL, 2002, texto digital).

Conforme preceitua o artigo 222 da lei 6.404/76 que se dispõe das sociedades por ações, quando uma sociedade passar pelo processo de transformação, em nenhuma hipótese, poderá prejudicar os direitos dos credores. Assim, diz-se:

Art. 222 - A transformação não prejudicará, em caso algum, os direitos dos credores, que continuarão, até o pagamento integral dos seus créditos, com as mesmas garantias que o tipo anterior de sociedade lhes oferecia (BRASIL, 2002, texto digital).

Seguindo este raciocínio, Morena Pinto (2013) destaca os termos do art. 221 da Lei das Sociedades Anônimas, ressaltando que para haver uma transformação, deverá ter o consentimento unânime de todos sócios ou acionistas, salvo se prevista no estatuto ou no contrato social destacando que o sócio dissidente terá o direito de retirar-se da sociedade. Os sócios também poderão renunciar, no contrato social, ao direito de retirada no caso de transformação em companhia. Admite-se, entretanto, a transformação por determinação da maioria quando já estiver previsto expressamente no contrato social ou estatuto. Caso não consista, poderá ser inserida por meio de deliberação unânime.

A transformação por determinação da maioria confere aos dissidentes o direito de recesso, o qual não poderão se afastar nem mesmo pelo estatuto da Sociedade Anônima. Por conseguinte,

o sócio que não estiver de acordo com a transformação pode retirar-se da sociedade, tendo por direito ao recebimento do valor de sua quota no prazo de 90 dias (MORENA PINTO, 2013).

#### 4 CISÃO

O processo de cisão mostra-se, conforme abordam Koakoski et al (2015), dentro do planejamento estratégico, como uma ferramenta importante na vida das empresas. Ela consiste no ato de transferir, para uma ou mais sociedades, parcelas do seu patrimônio líquido. Conforme a Lei 6.404/76, art. 229:

A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para este fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão (BRASIL, 1976).

Conforme preceitua a lei 6.404/76, podemos mencionar algumas espécies em que se pode dividir essa operação. A primeira espécie é a cisão total que ocorre com a extinção da companhia e da versão total de seu patrimônio, podendo ser dividida em mais de uma sociedade existente. Posteriormente, há a cisão parcial que ocorre com a versão de parte do patrimônio para mais de uma sociedade existente (PERES JUNIOR; OLIVEIRA, 2007; SANTOS, 2015).

Segundo análise de Guimarães (2015), a Lei das Sociedades Anônimas (LSA) determina em seu art. 234 que em caso de cisão total, os direitos e obrigações serão transferidos para a nova sociedade, legítima sucessora daquela que foi extinguida. Caso tenha sido dividido o capital em mais de uma empresa, cada uma irá responder pela proporção do capital absorvido.

A cisão parcial é um pouco diferente da cisão total, neste caso ela pode ser utilizada em diversas situações, por exemplo, para resolver conflitos entre sócios; quando um dos sócios morre e os remanescentes não aceitam os herdeiros como novos sócios; por objetivos de planejamento tributário ou mesmo em decorrência de dificuldades financeiras e a empresa resolve abandonar alguma atividade pertencente a seu rol (PERES JUNIOR; OLIVEIRA, 2007).

Na cisão parcial as empresas que, por sua vez, absorverem o capital da cindida, passam a sucedê-la apenas nos direitos e obrigações, que serão relacionados quando da efetivação da cisão. Podemos destacar que pode haver sócios dissidentes<sup>10</sup> na sociedade, que podem se retirar se assim o solicitarem. Caso se faça o uso dessa faculdade, receberão o valor correspondente às suas ações e poderão exercer o direito de se retirar da sociedade quando for efetivada a operação (GUIMARÃES, 2015).

---

<sup>10</sup> Em política, uma dissidência é o ato de discordar de uma política oficial, de um poder instituído ou de uma decisão coletiva. Os indivíduos e grupos que optam pela dissidência são denominados dissidentes.

Albino e Weber (2008) defendem que cisão tem sido utilizada, costumeiramente, como objeto de transferência de propriedade de bens móveis, sem haver o pagamento do imposto de transmissão. Neste interim, a sociedade cindida faz jus apenas ao imóvel, fazendo distribuição dos demais bens, direitos e deveres para os sócios ou acionistas, sem modificar o nome do proprietário do imóvel.

## 5 FUSÃO

Com o mercado cada vez mais competitivo, algumas empresas buscam estratégias para reduzir seus custos e tornam-se ainda mais competitivas. Desse modo, Koakoski et al. (2015) salientam que uma das estratégias que a legislação permite é o procedimento de fusão, que é a operação que une uma ou mais empresas extinguindo-as e criando uma nova. Tal sociedade dará continuidade às anteriores tanto no âmbito das atividades quanto ao quesito dos direitos e obrigações.

Devemos destacar o art. 228 da Lei 6.404/1976 que estabelece algumas normas pertinentes a fusão:

Art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações. § 1º. A assembleia geral de cada companhia, se aprovar o protocolo de fusão, deverá nomear os peritos que avaliarão os patrimônios líquidos das demais sociedades. § 2º. Apresentados os laudos, os administradores convocarão os sócios ou acionistas das sociedades para uma assembleia geral, que deles tomará conhecimento e resolverá sobre a constituição definitiva da nova sociedade, vedado aos sócios ou acionistas votar o laudo de avaliação do patrimônio líquido da sociedade de que fazem parte. § 3º. Constituída a nova companhia, incumbirá aos primeiros administradores promover o arquivamento e a publicação dos atos da fusão (BRASIL, 1977).

Bautista e Miranda (2009) ponderam que a fusão de sociedades é considerada uma reorganização de capitais visando a concentração das participações das empresas no mercado, pela união de duas ou mais empresas. À partir de então forma-se uma nova sociedade que sucederá as fundidas em direitos e obrigações, extinguindo as empresas fundidas, mas não as dissolvendo em razão da sucessão dos direitos e obrigações pela nova sociedade. Inicia-se o processo de fusão com o protocolo de intenções, que precisará de ser aprovado posteriormente por todos os acionistas, além do processo estabelecido em nossa legislação para o início e a conclusão da fusão.

Existem três grupos de fusões, sendo eles horizontal, vertical e conglomerado. A fusão horizontal ocorre entre duas empresas que atuam no mesmo ramo de atividade, na maioria das vezes são concorrentes entre si. A fusão vertical resulta da união entre empresas que fazem parte da mesma cadeia produtiva, podendo ser para cima (montante), com foco nos fornecedores, ou para baixo (jusante), com foco nos distribuidores. A fusão em conglomerado envolve empresas

de ramos de atividade diferente, em que seu principal objetivo é a diversificação de investimentos, com objetivo de reduzir riscos e aproveitar oportunidades de investimento (CAMARGO; BARBOSA, 2015; 2019).

Conforme salientado por Mesquita (2017), a maioria das empresas, já passaram pelo procedimento de fusão. O foco, neste caso, é aproveitar todas as vantagens oferecidas, gerando mais inserção e participação das empresas no mercado, como exemplo no ano de 2011, podemos citar a empresa Vtex e a WX7, empresas do ramo de TI, que se uniram. Estas eram empresas concorrentes diretas, mas tinham soluções complementares. Com a compra, a companhia fortalece o portfólio de soluções de comércio eletrônico, acelerando a estratégia de se tornar uma das maiores empresas do ramo na América Latina. A finalidade é conectar a tecnologia de ponta em soluções para *e-commerce* com capacidade de entrega e atendimento, trazendo projetos 360° para os varejistas de todos os portes. Com a fusão, a Vtex decidiu manter o nome, seu faturado foi quase três vezes mais do que as empresas separadas conseguiam (MESQUITA, 2017).

Entre as empresas que sofreram fusão podemos mencionar no ano de 2014, as empresas aéreas Azul e Trip, ambas decidiram se fundir, dando origem a empresa aérea Azul Trip. A união de forças dessas duas empresas criou a terceira maior empresa aérea brasileira, com 15% de participação de mercado à época. Foi anunciado que tanto a Trip quanto a Azul continuariam operando suas frotas, equipes e marcas de forma independente até a aprovação da transação. Todavia, no futuro a intenção é que seja feita uma convergência de marcas. As duas marcas são consideradas empresas fortes e, por isto, ainda não sabem qual delas irá prevalecer no futuro (ÉPOCA, 2012, texto *online*).

Segundo Costa (2009), uma das maiores fusões que ficou conhecidas no mercado brasileiro, foi entre a empresa Sadia e a Perdigão. Concorrentes históricas, as empresas se uniram e formaram a Brasil Foods (BRF), sendo considerada como uma das maiores empresas do mundo no ramo de alimentação. Essa fusão vem trazendo uma série de questões, especialmente com relação à preservação da concorrência nesse mercado e o significado estratégico para o Brasil ao ter uma das maiores multinacionais de alimentos. A ameaça à concorrência se dá pelo fato de que as duas companhias compartilham a liderança em diversos segmentos de produtos, constituindo a capacidade de impor preços altos sobre suas mercadorias. Esta visão apoia a argumentação de alguns especialistas e órgãos de defesa do consumidor de que a Brasil Foods reduziria a competição e elevaria os preços de alimentos.

Podemos citar também, uma fusão que teve destaque no ano de 2009, no comércio de varejo, que foi entre o Pão de Açúcar e as Casas Bahia. Por meio da Globex, as duas empresas se transformaram em uma só, mas as marcas foram mantidas. Os negócios tiveram concentração em eletrodomésticos e bens duráveis, envolvendo outras marcas como Casas Bahia e Ponto Frio, que foram compradas recentemente pelo Pão de Açúcar e pelo Extra Eletro. A parte de supermercados

e hipermercados do Pão de Açúcar não entrariam no negócio. A maior intenção das empresas é que as Casas Bahia atinjam uma participação de 49% no capital votante de Globex (UOL, 2009, texto *online*).

## 6 INCORPORAÇÃO

Conforme preceitua o art. 227 da lei 6.404/76 o processo de incorporação “é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações”. Isto é, uma empresa estará absorvendo todo o patrimônio de outra, trazendo todos os ativos e passivos para dentro do patrimônio da incorporadora, desaparecendo a incorporada. Para Gelbeck (2018), caso a controladora incorpore sua única controlada, em alguns aspectos contábeis as novas demonstrações contábeis da incorporadora serão iguais ao que eram antes suas demonstrações consolidadas com a controlada. Haverá apenas uma modificação em seu patrimônio líquido, porque onde antes existia a participação dos não controladores passa agora a existir um aumento do valor do capital social da incorporadora.

Podemos destacar também o art. 1.116 do Código Civil e a Lei 6.404/76 art. 227, que demonstram sobre alguns aspectos inerentes ao processo de incorporação:

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembleia geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembleia geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação. (BRASIL, 1976, texto digital).

A incorporação pode ser executada de tipos iguais ou diferentes, por exemplo, apenas sociedades limitadas, apenas sociedades anônimas, ou sociedades limitadas e anônimas. Não se limita quanto ao número de sociedades que podem participar de uma incorporação. Todavia na maior parte são feitas com duas sociedades apenas, sendo uma incorporadora e uma incorporada. Contudo, nada impede que esta incorporação seja feita com três ou mais sociedades envolvidas, com duas ou mais incorporadas e uma incorporadora. Vale ressaltar que quanto maior o número de sociedades participantes, maior será a complexidade da operação (RIBEIRO, 2013).

Ribeiro (2013) salienta que é possível haver uma cisão seguida de incorporação, neste caso uma cisão com incorporação. Através deste cenário uma sociedade se divide em duas ou mais partes, onde cada uma destas partes será incorporada por outra sociedade, podendo haver uma ou mais incorporadora. A incorporação pode envolver empresas que estão no mesmo ramo de

negócios, em setores relacionados, ou pode envolver empresas de áreas econômicas totalmente diferentes. Em qualquer um dos casos ela pode ter atuação na mesma região geográfica; em regiões distintas e até mesmo em países diversos.

Para maior compreensão, Ribeiro (2013) enfatiza que a incorporação pode ocorrer entre sociedades independentes, onde uma não terá qualquer participação societária na outra ou mesmo entre sociedades que estão unidas em algum grau por meio de participações societárias, como partes relacionadas. Segundo o autor, a incorporação horizontal ocorre quando as sociedades que estão envolvidas na incorporação são totalmente independentes ou quando uma tem participação na outra, mas sem controlá-la. Sob o olhar direito concorrencial, o termo “incorporação horizontal” tem como significado à incorporação que ocorre entre empresas atuantes no mesmo setor da economia, por exemplo, concorrente.

Ribeiro (2013) ainda defende que a incorporação vertical, por sua vez, ocorre quando as sociedades envolvidas na incorporação estão unidas por uma relação de controle societário, onde uma é controladora e a outra é controlada ou subsidiária integral. Se a controladora incorporar sua controlada, trata-se de uma incorporação vertical ascendente e o mesmo vale se caso a controlada incorporar sua controladora, o que também pode acontecer, haverá uma incorporação vertical descendente. Sob o olhar da concorrencial, o termo “incorporação vertical” refere-se à incorporação entre empresas que atuam em setores complementares na cadeia de produção ou de suprimentos de determinado produto ou serviço como, por exemplo, fornecedoras, distribuidoras ou clientes umas das outras.

Devemos salientar também sobre os aspectos inerentes a equivalência patrimonial que é um método contábil de avaliação de participação em outras empresas. Onde trata-se da conta por um investidor para saber qual é o seu percentual de direito sobre a empresa na qual ele investe. Entretanto, trata-se de uma análise dos investimentos de uma sociedade em outra. Logo, o cálculo da equivalência patrimonial é feita através da proporção do investimento em relação ao patrimônio líquido de quem recebeu a aplicação de recursos (Reis, 2019).

## **7 ASPECTOS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS DAS OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA**

Santos (2013) defende que no que se refere aos aspectos contábeis da transformação, cisão, incorporação e fusão de empresas, estes podem ser considerados como simples quando são reconhecidos a natureza da operação e as condições estabelecidas no protocolo e na justificativa. Em consonância, Corrêa (2015) discorre sobre a necessidade de haver uma atenção maior na análise da documentação que instrui o processo no que se refere as alterações estatutárias ou contratuais, assim como no protocolo e na justificativa. Devendo sempre lembrar de analisar o



laudo do perito ou da empresa especializada a qual procedeu a avaliação do patrimônio, pois nela constaram informações acerca dos valores e a vida útil remanescente a serem utilizadas pelas empresas sucessoras.

Corrêa (2015) ressalta ainda que a contabilização dos processos de reorganização societária deve seguir uma espécie de roteiro para a sua efetivação. Deve se elaborar papéis de trabalho do processo de reorganização com base no protocolo de intenções para a reorganização societária sobre o qual a assembleia delibera, na justificativa, no laudo de avaliação, e também nas alterações contratuais e estatutárias. A sociedade que sofrer o processo de reorganização deverá encerrar as contas de resultado referente ao período que se opera a reorganização. Para baixar os elementos patrimoniais, a sociedade que é sucedida baixa todas as contas de ativo, passivo e patrimônio líquido em contrapartida na conta de incorporação, conta de transformação, conta de cisão, conta de fusão.

Logo, para Corrêa (2015), a sociedade resultante, receptora de parte ou de todo o patrimônio da sociedade sucedida, reconhecerá os ativos, os passivos e o aumento do patrimônio líquido que poderá ser registrado na conta de capital social, contra partidas das contas de incorporação, transformação, fusão ou cisão. Segundo Santos (2013), o processo de planejamento tributário na reorganização societária pode ser considerado como um processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simuladas, anterior a ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, economizar com o pagamento de tributos.

Portanto, o conceito básico de planejamento tributário, segundo Shingaki (1994), é a atividade de analisar continuamente a legislação e tomar decisões pela adoção de medidas que propiciam a praticar ou abdicar-se de atos visando a reduzir ou postergar o pagamento dos tributos. Para tanto, Corrêa (2015) diz que as empresas sucessoras das sociedades incorporadas, fusionadas, transformadas ou cindidas, respondem de maneira total pelos impostos devidos pelas sucessoras. Assim, esta responsabilidade se refere aos créditos tributários definitivamente formado ou em curso de constituição na data dos atos citados e também dos constituídos posteriormente, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas antes da data referida.

## **8 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O desenvolvimento do presente estudo possibilitou uma análise sobre quais são as mudanças que uma sociedade empresária pode estar sofrendo, mudanças que podem ser realizadas conforme previsto na lei 6.404/76, que são através da transformação, que é quando uma organização modifica seu tipo societário, porém preservando o seu patrimônio, sem dissolução, priorizando a conservação da mesma pessoa jurídica; através do processo de cisão, que é a

operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades. Tal cisão pode ser total ou mesmo parcial; através do processo de fusão, que é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma sociedade nova; ou mesmo através do processo de incorporação que é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra.

Um dos principais motivos que leva uma sociedade a passar pela reorganização societária é a necessidade de se manter no mercado, que está cada vez mais competitivo, ressaltando também a importância de acompanhamento das evoluções tecnológicas para garantir um crescimento sustentável e adequar às situações que irão surgir com o tempo.

A reorganização societária é também considerada como uma ferramenta voltada a manter a conservação da empresa, protegendo os interesses dos sócios ou acionistas. A reestruturação decorre da dinâmica das atividades comerciais, através da necessidade de se aumentar o capital. É comum que as empresas interessadas em buscar melhorias sofram, essencialmente, uma reorganização com o objetivo de definir estratégias para o seu desenvolvimento.

A reorganização societária apresenta uma estrutura organizada frente ao mercado, de forma que possa valorizar a imagem da empresa. Além disso, tem o objetivo de disciplinar a forma de condução da sociedade, evitando conflitos prejudiciais. Promove também crescimento econômico e financeiro dentro das empresas; os exemplos citados acima da fusão entre as empresas Sadia e Perdigão, que eram consideradas como concorrentes históricas, as empresas se uniram e formaram a Brasil Foods (BRF), que está sendo considerada como uma das maiores empresas do mundo no ramo de alimentação, entre outros exemplos citados, o que demonstra que a reorganização societária é de suma importância para as empresas obterem sucesso.

Como não sobrevém conformidade, em relação a reorganização societária, faz-se necessário a realização desta pesquisa, que irá agregar conhecimento aos profissionais da área, bem como para a comunidade acadêmica em geral. Possibilita-se, assim, uma maior conscientização sobre a importância da reorganização societária dentro das empresas bem como aumentar a sua eficiência e a competitividade no mercado interno e externo.

## REFERÊNCIAS

ALBINO, Sérgio; WEBER, Vitória. **Transformação, incorporação, fusão e cisão**. Revista Eletrônica de Negócios, 2008. Disponível em: .<  
<http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/13407/material/Transforma%C3%A7%C3%B5es%20Societ%C3%A1rias%20-%20No%C3%A7%C3%B5es%20Gerais.pdf>>. Acesso em 28 ago. 2019.

BAUTISTA, Felipe Bezerra; MIRANDA, Maria Bernadete. **Incorporação, fusão e cisão de sociedades**. Disponível em: .< <https://docplayer.com.br/5514843-Incorporacao-fusao-e-cisao-de-sociedades.html>>. Acesso em 05 nov. 2019.

BRASIL. **Art. 228 da Lei das Sociedades Anônimas de 1976 - Lei 6404/76**. JUS BRASIL, 1977. Disponível em: .< <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/11477134/artigo-228-da-lei-n-6404-de-15-de-dezembro-de-1976>>. Acesso em 15 set. 2019.

BRASIL. **Instrução Normativa DNRC nº 88 de 02/08/2001**. Disponível em: .< <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=75025>>. Acesso em 11 set. 2019.

BRASIL. **Lei das Sociedades Anônimas de 1976 - Lei 6404/76** | Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. JUS BRASIL, 1976. Disponível em: .<<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/105530/lei-das-sociedades-anonimas-de-1976-lei-6404-76#art-227>>. Acesso em 05 out. 2019.

BRASIL. **Lei das Sociedades Anônimas de 1976 - Lei 6404/76**. Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: .< <https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/105530/lei-das-sociedades-anonimas-de-1976-lei-6404-76#art-222>>. Acesso em 02 set. 2019.

BRASIL. **Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Diário Oficial República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 17 dez. 2002.

CAMARGO, Marcos Antônio; BARBOSA, Francisco Vidal. **AmBev: Fusão Antártica/Brahma, uma Necessidade Estratégica e seus Impactos**. ANPAD, 2015. Disponível em: .< <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad2001-gin-970.pdf>>. Acesso em 16 set. 2019.

CORRÊA, Michael Dias. **Aspectos contábeis, fiscais e tributários das operações de reorganização societária**. IESDE BRASIL S.A., 2015. Disponível em: .< <https://www.passeidireto.com/lista/71106327-tcc/arquivo/6580045-17-aspectos-contabeis-fiscais-e-tributarios-das-operacoes-de-reorganizacao-societaria>>. Acesso em 03 nov. 2019.

COSTA, Amanda João Dalla. **Brasil foods: a fusão entre Perdigão e Sadia**. UFPR: Revista Economia & Tecnologia. Disponível em: .< <https://revistas.ufpr.br/ret/article/view/27274>>. Acesso em 16 set. 2019.

ÉPOCA. **Azul e Trip anunciam fusão**. Revista Eletrônica Época Negócios, 2012. Disponível em: .< <https://epocanegocios.globo.com/Informacao/Acao/noticia/2012/05/azul-e-trip-anunciam-fusao.html>>. Acesso em 16 set. 2019.

FONSECA, Helder; ARCEBISPO, Nathan Moreira. **Reorganização societária e o aproveitamento tributário como uma de suas consequências**. Portal Migalhas, 2018. Disponível em: .<<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI273387,71043-Reorganizacao+societaria+e+o+aproveitamento+tributario+como+uma+de>>. Acesso em 22 set. 2019.

FORTES, José Carlos. **Transformação, incorporação, fusão e cisão de sociedades perante o código civil**. Portal da Classe Contábil, 2003. Disponível em: .< <https://classecontabil.com.br/transformacao-incorporacao-fusao-e-cisao-de-sociedades-perante-o-codigo-civil/>>. Acesso em 28 ago. 2019.

GELBECK, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**. Editoria Atlas: São Paulo, 2018. Disponível em: .< <https://georgenunes.files.wordpress.com/2018/11/Manual-de-Contabilidade-Societ%C3%A1ria.pdf>>. Acesso em 02 nov. 2019.

GONÇALVES, Guilherme Rodegheri. **Reorganização societária: o que é e quais os motivos de sua ocorrência?** Portal Corrêa Ferreira, 2012. Disponível em: .<<http://blog.correaferreira.com.br/reorganizacao-societaria-o-que-e-e-quais-os-motivos-de-sua-ocorrencia/>>. Acesso em 22 set. 2019.

JUNIOR, Eloy Pereira Lemos; SILVA, Raul Sebastião Vasconcelos. **Reorganização societária e blindagem patrimonial por meio de constituição de holding**. Revista SCIENTIA IURIS, Londrina, 2014.

KOAKOSKI, Lucas; NESPOLO, Daniele; BREITENBACH, Renato; BORELLI, Verena Alice; TISOTT, Priscila Bresolin; RECH, Jane. **Operações societárias: revisão teórica sobre transformação, incorporação, fusão e cisão**. Revista Inteligência Competitiva, São Paulo, 2015. Disponível em: .< [http://inteligenciacompetitivarev.com.br/ojs/index.php/rev/article/view/127/pdf\\_37](http://inteligenciacompetitivarev.com.br/ojs/index.php/rev/article/view/127/pdf_37)>. Acesso em 05 nov. 2019.

MAGRO, Luciana; TELÓ, Admir. **As mudanças organizacionais em fusões e incorporações de empresas**. Programa de apoio à iniciação científica, 2011. Disponível em: .<<https://img.fae.edu/galeria/getImage/1/27208270095169696.pdf>>. Acesso em 22 set. 2019.

MESQUITA, Renato. **Entenda como funciona o processo de fusão de empresas**. Blog Rock Content, 2017. Disponível em: .< <https://rockcontent.com/blog/fusao-de-empresas/>>. Acesso em 16 set. 2019.

MORENA PINTO, Márcio. **A transformação societária e suas implicações jurídicas**. JUS BRASIL, 2013. Disponível em: .< <https://marciomorena.jusbrasil.com.br/artigos/121944007/a-transformacao-societaria-e-suas-implicacoes-juridicas>>. Acesso em 02 nov. 2019.

PERES JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luis Martins de. **Contabilidade Avançada**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

REIS, Tiago. **Equivalência patrimonial: entenda como funciona esse processo**. 2019. Disponível em: .< <https://www.sunoresearch.com.br/artigos/equivalencia-patrimonial/>>. Acesso 05 out. 2019.

RIBEIRO, Aline Pardi. **O universo das reestruturações societárias**. JUS, 2013. Disponível em: .< <https://jus.com.br/artigos/25371/o-universo-das-reestruturacoes-societarias>>. Acesso em 05 out. 2019.

SANTOS, Gustavo Abrahão dos. **As transformações societárias das empresas: uma visão da legislação empresarial para administradores**. Revista Eletrônica de Divulgação Científica da Faculdade Don Domênico, 2015. Disponível em: .< [http://www.faculadadedondomenico.edu.br/revista\\_don/artigos7edicao/17ed7.pdf](http://www.faculadadedondomenico.edu.br/revista_don/artigos7edicao/17ed7.pdf)>. Acesso em 02 set. 2019.

SANTOS, José Luiz dos. **Contabilidade Avançada**. Aspectos societários e tributários. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SHINGAKI, Mário. **Cisão de empresas: aspectos contábeis e tributários**. Cad. estud. no.11 São Paulo, 1994. Disponível em: .< [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1413-92511994000200004](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-92511994000200004)>. Acesso em 05 nov. 2019.

TEIXEIRA, Carlos Alberto Chagas; DANTAS, Giane Gomes Teixeira. **Fusão e Aquisição na Indústria Bancária Brasileira - Estudo de caso Itaú – Unibanco**. SEGeT, 2015. Disponível em: .< <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/1022295.pdf>>. Acesso em 11 set. 2019.



**A DEMANDA DE TRABALHO DO PROFISSIONAL CONTÁBIL, FACE ÀS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS: Um estudo sobre a Burocracia Contábil<sup>11</sup>**

Douglas Vinicyus Ferreira Dos Reis<sup>12</sup>

Clesiomar Rezende Silva<sup>13</sup>

## RESUMO

O presente estudo busca demonstrar o atendimento das obrigações acessórias e os impactos que elas causam na rotina dos contadores, apresentando todas as declarações que devem ser enviadas aos órgãos públicos, e as dificuldades que os contadores enfrentam para conseguir assessorar seus clientes e cumprir com todas as obrigações fiscais estabelecidas pelo governo. O grande obstáculo do contador contemporâneo no exercício de suas atribuições é ser um profissional que não atende somente as exigências determinadas pelo fisco, mas que também exerce funções de assessoria e também de analista de relatórios empresariais. Em vista deste novo cenário, a evolução do mercado foi a principal responsável pelas mudanças da profissão do contador, eis que tal profissional, nos dias atuais, não é aquele que só elabora as escriturações e os livros contábeis, agora é responsável pela interpretação de relatórios contábeis, elaboração de cálculos de índices e indicadores para atestar a saúde financeira das entidades, responsável também por orientar a gestão empresarial a respeito das questões legislativas fiscais, e também deve estar atento a todas às alterações que ocorrer com as normas de contabilidade vigente. O artigo também visa mostrar a onerosidade do sistema tributário nacional, que o coloca como um dos mais caros e complexos de todo o mundo, que é graças a ele que existe essa quantidade vasta de obrigações acessórias a serem prestadas. Os regimes tributários brasileiros também são abordados neste trabalho, entre

<sup>11</sup> Artigo realizado para fins de avaliação parcial e como um dos requisitos para a conclusão do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Jussara FAJ.

<sup>12</sup> Graduando do Curso de Ciências Contábeis na Faculdade de Jussara FAJ e autor do presente artigo [dougreis1@outlook.com](mailto:dougreis1@outlook.com)

<sup>13</sup> Professor especialista orientador. Contador. Possui graduação em Ciências Contábeis. Técnico em Administração. Pós-Graduado em Gestão empresarial: Controladoria e Finanças. E em Contabilidade, Perícia e Auditoria [clesiomarsilva@hotmail.com](mailto:clesiomarsilva@hotmail.com)

eles estão o simples nacional, lucro real, lucro presumido e arbitrado. Tendo como propósito mostrar as formas de evidênciação e de apuração dos tributos devidos pelos contribuintes, sendo que nesta investigação, são apresentados todos os regimes tributários e as peculiaridades de cada um deles.

**PALAVRAS – CHAVE:** Obrigações Acessórias. Sistema Tributário Nacional. Regimes Tributários.

## **ABSTRACT**

This study aims to demonstrate compliance with ancillary obligations and the impacts they have on the routine of accountants, presenting all statements that must be sent to public agencies, and the difficulties that accountants face in being able to advise their clients and comply with all tax obligations established by the government. The great obstacle of the contemporary accountant in the exercise of his duties is to be a professional who not only meets the requirements determined by the tax authorities, but also serves as advisory and technical reporting analyst. Since market developments were primarily responsible for the changes in the accounting profession, the current accountant is not the accountant who only prepares bookkeeping and accounting books, but is now responsible for interpreting accounting reports, making accounting calculations, indices and indicators to certify the financial health of entities, also responsible for guiding corporate management regarding tax legislative issues, and should also be aware of any changes that occur with the accounting rules in force. The article also aims to show the onerousness of the national tax system, which makes it one of the most expensive and complex in the world, which is thanks to it that there is this vast amount of ancillary obligations to be provided. Brazilian tax regimes are also addressed in this paper, among them the simple national, real profit, presumed and arbitrated profit. With the purpose of showing the forms of disclosure and calculation of taxes due by taxpayers, the article presents all the tax regimes and the peculiarities of each one of them.

**KEYWORDS:** Accessory Obligations. National Tax System. Tax Regimes.

## **1 INTRODUÇÃO**

O cumprimento das obrigações acessórias é uma das principais tarefas executadas pelo contador na rotina de um escritório contábil, serviço que é responsável por fornecer informações fiscais e previdenciárias para o governo, em relação à arrecadação dos tributos. Devido a um sistema tributário complexo e burocrático atribuído ao Brasil, existem dezenas de declarações que devem ser enviadas para os órgãos fiscalizadores, exigências que dificulta ainda mais o trabalho do contador, sendo consumido muito tempo de serviço para atender as exigências governamentais.

O sistema tributário brasileiro é um dos grandes responsáveis pelas mudanças que ocorrem no cenário contábil, devido a sua abrangência legislativa e as determinações estabelecidas as empresas enfrentam ainda mais desafios. Com o avanço da tecnologia digital que ocasionou uma série de mudanças no cumprimento das obrigações acessórias, o contador teve que se adaptar aos meios de escriturações digitais para atender todas as exigências impostas pelo fisco.

De acordo com o que foi percorrido neste artigo, o principal empecilho do contador no presente momento está sendo a grande quantidade de obrigações acessórias que devem ser

cumpridas em prazos prefixados, impedindo que o contador desempenhe outras funções que necessitam de um tempo disponível para serem executadas. Aquela imagem do profissional “guarda livros” está ultrapassada, e hoje o contador é visto como o principal aliado dos gestores.

O objetivo geral deste trabalho é demonstrar a grande quantidade de obrigações acessórias que os profissionais contábeis devem transmitir para o governo em prazos estabelecidos, e ainda tendo que desempenhar outras funções como a de assessorar seus clientes em matéria que envolver legislação fiscal e no fornecimento de informações para tomada de decisão.

O estudo realizado tem como objetivo específico mostrar a onerosidade do sistema tributário nacional, o funcionamento dos regimes tributários estabelecidos pelo governo, a observância e apresentação das obrigações acessórias, e os desafios enfrentados pelos contadores diante de todas as obrigações acessórias.

De acordo com o que foi evidenciado neste artigo, eis a pergunta de pesquisa: quais são as objeções enfrentadas pelo contador diante da grande quantidade de obrigações acessórias que o impossibilita de desempenhar outras funções?

O presente estudo tem como justificativa as dificuldades existentes no desempenho e realização dos trabalhos contábeis, relativas às legislações tributárias e contábeis que determinam o cumprimento de diversas obrigações, fazendo com que o contador disponha de grande parte do seu tempo para atender os interesses do governo em obter informações tributárias para manter um controle de arrecadação.

Os métodos auferidos para elaboração deste artigo é fundamentado em revistas eletrônicas, sites de contabilidade e investigações em documentos contemporâneos e retrospectivos. Relativos às revisões bibliográficas do sistema tributário nacional, dos regimes tributários brasileiros, das obrigações acessórias fiscais, previdenciárias e contábil, e o papel do contador diante de todas as obrigações a serem cumpridas.

## **2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

O Sistema Tributário Nacional foi instituído no ano de 1966, por meio da Lei 5.172/66 com o objetivo de regimentar os preceitos gerais do direito tributário aplicado a todos os entes da federação: União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

A soberania de tributar no país é compartilhada com a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios, para as autoridades tributárias juridicamente limitadas, recebe-se o nome de competência tributária (MACHADO, 2005).

O sistema tributário brasileiro é um dos mais onerosos e complexos do mundo, possuindo vários tipos de taxas, impostos e contribuições, sendo que cada tributo no âmbito federal, estadual ou municipal tem a sua legislação regular específica, a complexidade se refere a toda essa



abrangência legislativa o que justifica a dificuldade que os contribuintes e fiscalizadores enfrentam para obter um entendimento adequado a respeito de todos os cumprimentos e procedimentos que a legislação tributária determina (SILVA, 2012).

As maiores críticas ao sistema tributário nacional diz respeito ao seu elevado custo de tributação, esse alto custo está estritamente relacionado com o grau de complexidade e as lacunas que o sistema possui, que foi criando possibilidades para práticas de sonegação de impostos, o que acaba desfazendo sua progressividade formal, e com isso o sistema diminui a eficiência econômica, pelo fato de possuir altos números de alíquotas de ICMS e de IPI e pela existência de tributos cobrados de maneira cumulativa e não cumulativa, como a COFINS e o PIS-PASEP (LIMA, 1999).

### **3 REGIMES TRIBUTÁRIOS BRASILEIROS**

Os regimes tributários são um aglomerado de leis que determinam como as empresas devem pagar seus respectivos tributos obrigatórios ao governo, tendo o seu enquadramento de acordo com o faturamento anual, os regimes tributários existentes hoje em nosso país são: simples nacional, lucro presumido, lucro arbitrado e lucro real.

#### **3.1 Simples Nacional**

O Simples Nacional é um regime tributário de arrecadação, cobrança e fiscalização, que foi responsável pela unificação de tributos e contribuições aplicáveis às Microempresas e Empresas de Pequeno porte no Brasil.

O governo federal, com o propósito de simplificar, desburocratizar, e ainda diminuir a carga tributária das Empresas de Pequeno Porte e Microempresas, decidiram criar um novo regime de tributação com alíquotas reduzidas, com o intuito de estimular as empresas em suas operações criando uma maior competitividade de mercado e com isso revogando todas as legislações que regulamentavam o cumprimento das obrigações tributárias dessas empresas. Foi, então, que surgiu o regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições condignos das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, criado pela Lei complementar nº123 de 14 de dezembro de 2006, que entrou em vigor no dia 1º de julho 2007, recebendo a denominação de Simples Nacional (RICHATO, 2010).

A lei complementar nº123/06 estabelece uma segregação entre os sistemas de recolhimento que variam de acordo com o tipo de atividade que a empresa desempenha. As receitas são divididas em comércio, indústria e serviços e para cada um dos segmentos existe uma

tabela para decidir quais alíquotas devem ser aplicadas. Essas informações estão expressas em cinco anexos da lei (BRASIL, 2006).

O simples nacional tem como característica a fundamental uniformização de oito tributos no âmbito Federal, Estadual e municipal, que incorre sobre as microempresas e empresas de pequeno porte, como por exemplo: IRPJ, IPI, CSLL, Cofins, PIS/Pasep, Contribuição Patronal para Previdência Social, ICMS e ISS, esses tributos foram trocados pela utilização da alíquota global de 4% a 17,42% incidente sobre a receita bruta das microempresas ou empresas de pequeno porte, de acordo com o seu setor e faturamento. As entidades privadas que se beneficiam desse regime de tributação são as microempresas que alcance um faturamento anual de até R\$ 360.000,00, e as empresas de pequeno porte que atingir um faturamento anual no valor de R\$ 4.800.000,00 (ANDRADE, 2010).

Com base no que foi exposto no texto, é possível inferir que o simples nacional é um regime unificado para o recolhimento de tributos e contribuições, e considerado também um sistema desenvolvido para proporcionar uma facilidade maior nos procedimentos de arrecadação e no fornecimento das informações geradas pelas entidades.

### **3.2 Lucro Presumido**

As contribuições e impostos no lucro presumido são baseadas no faturamento das empresas, analisando os custos e despesas incorridas no período, assim como no regime do simples nacional.

As principais distinções entre os regimes de lucro presumido e simples nacional estão relacionadas ao cumprimento das obrigações acessórias e nas alíquotas de apuração do imposto, sendo que no simples a alíquota sofre variação conforme as atividades e valores faturados, quanto maior for a receita maior será a alíquota de apuramento do imposto a ser pago. No caso do lucro presumido, o percentual para apuração dos impostos independe do faturamento, o que sofre variação é a alíquota de presunção do lucro conforme a atividade desempenhada pela empresa (COSTA, 2017).

Segundo Fabretti (2009), podem optar pela tributação baseada no lucro presumido as pessoas jurídicas que não tenham ultrapassado o limite de faturamento legalmente estipulado, caso isso ocorra durante o exercício financeiro estão obrigadas a fazer sua apuração no regime do lucro real (art. 14 da Lei nº 9718/98), para o enquadramento do lucro presumido a legislação determina que a receita bruta total no ano anterior seja igual ou inferior R\$ 78.000.000,00 ou o limite relativo a R\$ 6.500.000,00 multiplicados pelo número de meses de atividades no ano, se for menos de 12 meses (art. 14 da Lei nº 9.718/1998), também podem escolher pelo regime tributário lucro presumido, as pessoas jurídicas que estiver iniciado atividades que decorrem de

incorporação, fusão ou cisão, desde que não estejam submetidas ao cumprimento das obrigações pelo lucro real devido aos valores de faturamento.

A respeito do que foi mencionado nos parágrafos anteriores deste tópico, depreende-se que o lucro presumido possui suas características inerentes, desde o cumprimento das obrigações acessórias até a apuração do imposto de renda da pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro líquido, com métodos que possibilitam uma maior facilidade no envio das informações para os órgãos fiscalizadores; esse regime de tributação assim como os demais outros regimes têm requisitos legais que devem ser observados pelo contador, fazendo com que à apuração do imposto de renda da pessoa jurídica ocorra atendendo todas as exigências colocadas pela Receita Federal Brasileira, uma delas é o enquadramento de regimes por faturamento anual, segregando e determinando quais empresas deverão utilizar os respectivos regimes de tributação para o apuramento do imposto de renda de pessoa jurídica.

### **3.2.1 Lucro Arbitrado**

O arbitramento de lucro é uma das formas de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica utilizado tanto pelo contribuinte ou pelo fisco sendo baseado sobre a receita bruta quando sabida, e quando desconhecida faz-se aplicação de coeficientes sobre valores determinados pela legislação fiscal.

O Lucro Arbitrado está previsto de acordo com o Art. 47 da Lei nº 8.981, de janeiro de 2005 e deverá ser feita sua apuração quando o contribuinte, sujeito à tributação fundamentada no Lucro Real, não mantiver escrituração contábil no modo da legislação comercial e fiscal, é empregado penalidades pecuniária pela autoridade tributária no momento em que as empresas não efetuam o cumprimento das obrigações acessórias referentes à determinação do lucro real ou lucro presumido, consoante o caso (TOSCANO, 2010).

Fabretti explica de que forma a autoridade tributária poderá fixar o lucro arbitrado:

A autoridade tributária poderá fixar o lucro arbitrado por um percentual sobre a receita bruta, quando conhecida, ou com base no valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamento de empregados, das compras, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido nos anos calendários anteriores (2009, p. 203).

Consoante Pinto (2012), o arbitramento geralmente dar-se-á por iniciativa das autoridades administrativas, entretanto se a receita bruta seja conhecida, a pessoa jurídica poderá definir sua tributação pelo método do lucro arbitrado.

Compreende-se que esse é um regime tributário que tem sua utilização em momentos de falhas legislativas fiscais, nos casos em que o contribuinte optante pelo Lucro Real seja omissor

em relação ao cumprimento das obrigações acessórias, sejam elas obrigações fiscais, previdenciárias e contábeis, infere-se então que o sistema de arbitramento é aplicado nas hipóteses em que o fisco não tem informações confiáveis para tributar o contribuinte.

### 3.3 Lucro Real

Conforme o artigo 247 de Decreto nº3000/1999, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto de renda “o lucro real é o lucro líquido do exercício de apuramento adaptado pelas adições, exclusões ou compensações estabelecidas ou acreditadas pelo decreto” e conforme Crepaldi *et al* (2017, p. 09):

Existem duas coisas que obrigam as empresas a optarem por esse regime de tributação, um deles é o faturamento, quando este for superior a R\$ 78.000.000,00 no ano-calendário anterior. A outra coisa é a atividade econômica, como por exemplo, os bancos comerciais, de investimentos, de desenvolvimento, caixa econômicas, dentre outras. Para as pessoas jurídicas que não estão obrigadas ao Lucro Real, esse é um regime optativo, no entanto pouco utilizado pelas micro e pequenas Empresas.

No regime de tributação do lucro real, a contribuição sobre o lucro líquido e o imposto de renda de pessoa jurídica devem ser calculados de duas formas: pelo lucro real trimestral ou pelo lucro real anual.

O lucro real trimestral, em conformidade com Young (2008 *apud* Crepaldi et al., 2017, p. 10), é “o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela lei”.

Esse regime de tributação tem sua fase de apuração finalizada em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada exercício financeiro, se houver prejuízo, o então mencionado deverá ser suprido no trimestre seguinte estipulado o limite de 30% do lucro real (COSTA, 2017).

O regime do lucro real está sujeito a cumprir com as mesmas obrigações acessórias que o lucro presumido, com exceção do livro de apuração do lucro real porque a Receita Federal já admite a escrituração do livro caixa, e a escrituração contábil digital – ECD, razão na qual esta não se aplica às pessoas jurídicas que distribuírem parcela de lucros ou dividendos sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), essas obrigações são divididas em três categorias: mensais, anuais e os livros.

- **Mensais:** Declaração Eletrônica de Serviços (DES), Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED), Declaração de Débitos Tributários Federais (DCTF), EFD Contribuições, Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP/GFIP), Sistema

Integrado de Informação sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), Escrituração Fiscal Digital (EFD ICMS/IPI), e-Social, DCTF WEB, EFD-Reinf.

- **Anuais:** Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Contábil Fiscal (ECF), Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF).
- **Livros:** Livro Diário, Livro Caixa, Livro Razão, Livro de Registro de Inventário, Livro de Registro de Entradas, Livro de Registro de Duplicatas e o Livro para apuração do Lucro Real.

É essencial salientar que essas obrigações acessórias podem ter suas exigências estabelecidas de acordo com as atividades que as empresas desempenham, então devem ser observados esses detalhes para um cumprimento correto das obrigações para que não esteja sujeito a penalidades pecuniárias, que são multas aplicadas caso o contador não obedeça à legislação fiscal vigente.

#### 4 Obrigações Acessórias

As obrigações acessórias são responsabilidades administrativas que têm o objetivo de gerenciar o cumprimento das determinações fiscais impostas pelo fisco, fornecendo informações aos órgãos reguladores a respeito do pagamento das obrigações principais.

Nos dias atuais, a maioria das pessoas físicas e jurídicas efetuam pagamentos de tributos ao governo, buscando do patrimônio particular para suprir as necessidades dos entes públicos em forma de tributos, e sendo de extrema relevância que essa tributação seja monitorada pelo poder público que é a principal entidade reguladora e fiscalizadora de toda riqueza gerada pelas empresas no país. Um dos mecanismos de fiscalização criado pelo poder público foi as obrigações acessórias, que surgiram com o propósito direto de fornecer ao fisco o controle das ações dos contribuintes relacionado ao cumprimento das obrigações tributárias (DRUMOND; SILVA; SILVA, 2016).

De acordo com Iudícibus (1998), existem diversos usuários das informações empresariais, tendo a contabilidade como a principal fonte geradora de informações que evidenciam a situação patrimonial, econômica e financeira das empresas. Um dos usuários dessas informações é o governo e o mesmo vem fazendo investimentos em sistemas informacionais para que consiga ter um acesso mais efetivo das informações criadas pelos contribuintes, através das obrigações acessórias.

Ribeiro e Pinto (2012) consideram que as obrigações acessórias têm o intuito de garantir a observância das obrigações principais e complementa afirmando que as obrigações acessórias

se iniciam com o fato gerador dos tributos, e a obrigação principal se encerra no momento em que acontece o pagamento, mas, o não cumprimento da obrigação acessória, pode gerar uma penalidade pecuniária para o contribuinte, o que transforma esse fato em uma obrigação principal.

Segundo Stein e Von Mengden (2014), são diversas as obrigações acessórias existentes no país e a cada intervalo de tempo uma nova é desenvolvida. De acordo com os autores, com tanta austeridade na cobrança e com a grande quantidade de obrigações estabelecidas pelo fisco, os escritórios precisam investir no aperfeiçoamento de seus colaboradores, em novos softwares, em mais funcionários e em consultorias. Todos esses gastos não são contabilizados nos montantes recolhidos pelos governos, mas é considerado, mesmo que de forma indireta, um gasto efetuado para o cumprimento das obrigações acessórias.

O fisco, de modo geral, vem aperfeiçoando os seus mecanismos de fiscalização por meio dos seus próprios bancos de dados e também através do cruzamento de informações trocadas com outros órgãos do governo, possibilitando um crescimento efetivo dos resultados com o objetivo de reduzir a evasão fiscal (DUARTE, 2009).

De acordo com o que foi evidenciado em relação às obrigações acessórias é capaz de inferir que as obrigações acessórias são a principal ferramenta que os órgãos reguladores utilizam para manter um controle fiscal de quase todas as operações efetuadas pelas empresas em atividade no país, determinando que os contribuintes apresentem declarações sobre os tributos pagos por elas.

#### **4.1.1 Sistema Público de Escrituração Digital - SPED**

Instituído pelo decreto nº6.022, em 22 de janeiro 2007, o sistema público de escrituração digital foi desenvolvido com o propósito de amodernar e uniformizar as informações expedidas para entidades competentes e obter controle fiscal das informações fornecidas pelas empresas de modo célere e efetivo, a fim de fomentar uma ação combinada dos órgãos fiscalizadores.

Essas atividades têm o objetivo de conceder mais segurança e eficiência no recebimento e na inspeção dos dados fornecidos frequentemente pelas empresas, e com isso proporcionar maior facilidade no reconhecimento de possíveis atividades ilícitas relacionadas a tributação, operando com sistemas eletrônicos e automáticos através do cruzamento de informações. Possibilita-se, destarte, ao governo uma monitoração ligada às ações de sonegação de imposto (DUARTE, 2009).

O governo brasileiro vem fazendo diversos investimentos para o melhoramento dos sistemas eletrônicos de fiscalização e controle de dados, que são responsáveis por combater e inibir a sonegação de impostos, e também pelo monitoramento das movimentações bancárias, reduzindo ao máximo as omissões de informações fiscais.

A expectativa dos investimentos em Sistema de Informação do governo brasileiro é de melhorar tanto o desempenho operacional da estrutura da administração tributária quanto o desempenho financeiro, com o aumento de arrecadação de impostos e redução de custos com a fiscalização após fato gerador (CASAROTTO, RAIMUNDINI e BEHR, 2011, p. 6).

De acordo com a Receita Federal (BRASIL, 2013), o propósito primário da instauração do sistema público de escrituração digital (SPED) é acelerar os processos de reconhecimento de atos ilícitos envolvendo questões tributárias, com o aperfeiçoamento dos controles fiscalizadores, e velocidade na verificação das informações e uma fiscalização positiva dos processos de interceptação de informações e auditoria, suscitar a associação dos fiscos, através da uniformização e compartilhamento dos dados contábeis e fiscais, obedecendo os impedimentos legais e padronizar e simplificar o envio das obrigações acessórias para os contribuintes, estabelecendo uma transferência única de diferentes obrigações acessórias dos órgãos fiscalizadores.

Os projetos do SPED para o cumprimento das obrigações acessórias são introduzidos e postos em funcionamento de acordo com a necessidade do fisco. Para desenvolver todos esses projetos a Receita Federal do Brasil estabeleceu uma união com diversas instituições e órgãos, como o Banco Central do Brasil e Comissão de Valores Mobiliários. Entre os projetos estão o Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e), Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Contábil Fiscal (ECF), EFD-Contribuições, EFD ICMS IPI, Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), e-Financeira, Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e), Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e), Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) (RFB 2019).

Perante o exposto é possível entender que a principal finalidade da criação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) foi melhorar a conexão informacional entre a Receita Federal e os contribuintes, substituindo todos aqueles documentos contábeis que antes eram feitos em papel por documentos digitais informatizados.

#### **4.1.2 Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF**

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, estabelecida pela instrução normativa da receita federal N° 126/1998 e dirigido atualmente pela IN SRF N° 730/2007, e conforme com o art. 2° da IN SRF N° 730/2007, as pessoas jurídicas devem de forma obrigatória entregar a DCTF, sendo que a entrega poderá ser feita mensal ou semestralmente.

A DCTF é considerada como uma das mais relevantes obrigações acessórias estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, através dessa declaração, o fisco consegue ter uma base informacional a respeito dos débitos apurados pelos contribuintes, e se de alguma forma efetuados



o pagamento desses débitos, a Receita Federal tendo essas informações sob seu poder, poderá reconhecer todos aqueles contribuintes inadimplentes (GOMES, 2017).

De acordo com a Receita Federal Brasileira (2011), a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) precisará ser apresentada por empresas enquadradas nos regimes de tributação do lucro real e presumido, com o objetivo de fornecer informações relacionadas aos valores de tributos a pagar e contribuições federais, e os devidos valores de créditos vinculados, relacionados a vários tributos, como o IRPJ - imposto de renda da pessoa jurídica; IRRF - imposto de renda retido na fonte; IPI - imposto sobre produtos industrializados e entre outros.

Essa declaração possui uma série de tributos que, por força da legislação, devem ser apresentados obedecendo as normas estabelecidas pelo fisco. Entre os tributos estão: IRPJ, IRRF, IPI, IOF, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, CIDE-Combustíveis, CIDE – Remessa, CPMF, Contribuição ao Plano de Seguridade do Servidor Público.

#### **4.1.3 Escrituração Fiscal Digital - EFD-Contribuições**

O subprojeto EFD – Contribuições foi criado pela instrução normativa RFB nº 1052, de 5 de julho de 2010, sendo aplicado por empresas civis de direito privado para determinar as contribuições do PIS – Programa de Integração Social e COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, ocorrendo nos regimes cumulativos e não cumulativos e documentados em arquivos digitais, apresentando as receitas obtidas no exercício financeiro, assim como os custos e despesas geradores de créditos para apuração não cumulativa (BRASIL, 2014).

De acordo com Baldissera e Stedile (2012), a EFD Contribuições é parte integrante do sistema público de escrituração digital (SPED), que tem como principal finalidade demonstrar as bases de apuração dos débitos e créditos do PIS e COFINS. Entretanto, desde a desoneração da folha de pagamento, instaurada pela Lei nº 12.546/2011, o programa passou a analisar a apuração do INSS - Instituto Nacional de Seguro Social mediante a receita bruta e seu envio deverá ser feito mensalmente ao SPED até o 10º (décimo) dia útil do 2º (segundo) mês subsequente referente à escrituração, até nos casos de extinção, incorporação, fusão e cisão total ou parcial.

#### **4.1.4 Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI**

A Escrituração Fiscal Digital – EFD é um conjunto de registros que devem ser gerados pela base de dados das empresas, e compõem uma série de escriturações de documentos fiscais e de várias outras informações relevantes para os fiscos e para a Secretaria da Receita Federal Brasileira, assim como os registros de apuração dos impostos de ICMS e IPI. Estes conjuntos de

registros devem ser assinados de forma digital e transferidos via internet para o programa SPED, a declaração deve ser enviada até o dia 20 do mês subsequente do fato gerador (RFB, 2011).

“A EFD obriga o contribuinte a informar suas operações de forma mais detalhada ao Fisco, ao contrário da forma que realiza a escrituração fiscal nos livros fiscais, porque estes contemplam apenas dados totais dos documentos fiscais.” (AZEVEDO; MARIANO, 2009, p. 159).

#### **4.1.5 Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais - DEFIS**

A DEFIS é a declaração das Informações Socioeconômicas e Fiscais de obrigação das empresas optantes do Simples Nacional, que deverá ser enviada à Receita Federal Brasileira até 31 de março do exercício financeiro subsequente ao da apuração dos tributos. O programa tem a função de reunir informações econômicas e fiscais, e também analisar as pendências no preenchimento dos documentos, encaminhando as declarações para o banco de dados e possibilitando a gravação do recibo de entrega, assim conseguindo simplificar o cruzamento dos dados dos sócios com os das empresas, tal como os rendimentos e os tributos obtidos (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2017).

Pode se depreender que a defis tem o objetivo de informar ao fisco a respeito das informações econômicas e fiscais de empresas optantes do simples nacional, como as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP).

#### **4.1.6 Escrituração Contábil Fiscal – ECF**

A escrituração contábil fiscal em sua instrução normativa nº 1.422/2013, determina a obrigatoriedade para as empresas enquadradas nos regimes de tributação do lucro real, lucro presumido ou arbitrado, apresentarem declarações a respeito do imposto de renda de pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido da pessoa jurídica, estendendo a obrigação até para as pessoas jurídicas isentas e imunes sujeitas a apresentar declarações ao SPED contribuições. A ECF deverá ser enviada anualmente ao SPED até o último dia útil do mês de julho referente ao exercício financeiro que se refira. O não cumprimento das declarações nos prazos estipulados, ou sua apresentação contendo distorções e omissões resultará em penalidades pecuniárias para o infrator (EBERHARDT, 2015).

#### **4.1.7 Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - DIRF**

A DIRF é uma obrigação acessória utilizada para enviar informações para à Receita Federal sobre o imposto de renda retido na fonte, informando aos órgãos fiscalizadores todos os

valores movimentados que acarretam em contribuições do IRRF, rendimentos pagos ou creditados para seus beneficiários, sendo que essa declaração será confrontada com a declaração de imposto de renda de pessoa física (DIRPF), pelos sistemas de cruzamentos de informações utilizados pelo fisco para acusar se existe algum tipo de irregularidade.

Como estabelecido em estudos deflagrados por estudiosos da área, a obrigatoriedade na apresentação da DIRF foi regulamentada por meio da instrução normativa da Receita Federal Nº 288/2003, e estão obrigados à apresentar, as pessoas jurídicas de direito privado residente no Brasil, as pessoas jurídicas de direito público, sucursais, filiais ou representações de pessoas jurídicas com sede no exterior, empresas individuais, titulares de serviços notariais e de registro etc, que efetuaram pagamento ou creditaram rendas que sofreram retenção do imposto de renda, mesmo que só tenha sido em um único mês do ano que se refere a declaração, seja pessoalmente ou representando terceiros (KRAUS, 2007).

Esta declaração deve ser expedida para a Receita Federal anualmente, e possui alguns objetivos específicos, como o de advertir a Receita Federal a respeito dos rendimentos pagos pelas empresas em que houveram retenção na fonte do imposto de renda de pessoa jurídica e contribuições, conforme o estabelecido pelos órgãos fiscalizadores. O prazo para entrega desta declaração encerra-se no dia 28 de fevereiro de cada ano, estando sujeito à punições pecuniárias caso o prazo não seja obedecido, a multa mínima a ser aplicada é de R\$200,00 tratando-se de pessoa física, e de R\$500,00 para pessoas jurídica, podendo ser reduzida em 50% caso seja enviada antes de qualquer processo de ofício (OLIVEIRA, 2018).

A Declaração de Imposto Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF é um tipo de obrigação acessória tributária que deve ser apresentada por todas as empresas existentes no país, independente do seu enquadramento de tributação do imposto de renda, as pessoas físicas também poderão estar sujeitas a apresentar às declarações, desde que se enquadre nos padrões de obrigatoriedade estabelecidos pelos órgãos fiscalizadores, que utilizarão essas informações como ferramenta de controle fiscal a fim de combater e extinguir a sonegação de imposto.

#### **4.1.8 Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP**

As empresas que são tributadas com base no regime de tributação lucro presumido, assim como aquelas optantes do simples nacional, submetido ao recolhimento do FGTS, estão obrigadas a declarar mensalmente a GFIP. Nas declarações devem ser apresentadas as relações dos funcionários, os salários, as contribuições previdenciárias e o valor do FGTS devido. Consoante a disposição da Lei nº9.528/97 (BRASIL, 1997) e a Lei Complementar 123/2006, art. 52, III (BRASIL, 2006).

As informações devem ser enviadas por meio do Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – SEFIP, disponível no portal da Receita Federal, esse sistema tem como objetivo obter um controle fiscal das informações relacionadas aos colaboradores (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2008).

#### **4.1.9 Relação Anual de Informações Sociais – RAIS**

A RAIS tem o propósito de monitorar as atividades trabalhistas, reconhecendo os trabalhadores com direito a receber os abonos salariais, assim como conceder informações relevantes do trabalho e podendo ainda fornecer informações relativas do mercado de trabalho das empresas governamentais (MINISTÉRIO DO TRABALHO, 2017).

As organizações com 11 ou mais colaboradores com carteira assinada deverão utilizar o certificado digital para fazer o envio das declarações. Essa declaração tem caráter anual e deve ser apresentada no mês de fevereiro de cada ano tendo como referência o ano anterior à entrega, abrangendo até os órgãos do poder público, o descumprimento do prazo previsto para o envio da declaração resultará na aplicação de multas de acordo com a Lei nº 7.998/1990 (RAIS, 2017).

#### **4.1.10 Cadastro Geral de Empregados e Desempregados – CAGED**

O CAGED é uma obrigação acessória elaborada pelas empresas e apresentada ao Ministério do Trabalho e Emprego – MTE, no qual tem a finalidade de acompanhar as formas de contratação e demissão de colaboradores enquadrados no regime de Consolidação de Leis Trabalhistas – CLT, e ainda proporcionando auxílio as pessoas desempregadas, com as informações retratadas pelo CAGED o governo poderá produzir estatísticas referentes aos níveis de empregos formais no país, servindo também para criação de projetos, pesquisas e programas relativos ao mercado de trabalho com carteira assinada, e ainda subsidiando as deliberações realizadas para as ações governamentais responsáveis pelo desenvolvimento econômico da nação (REIS; SOUSA, 2016).

Gonçalves (2005, p. 42) consolida uma das principais finalidades da entrega do CAGED:

Para fins de controle do abono do PIS e Seguro Desemprego, toda movimentação de empregados ocorrida na empresa (admissão, demissão ou transferência) deve ser comunicado ao Ministério do Trabalho, por meio eletrônico (internet ou disquete), até o dia 07 do mês subsequente ao da movimentação.

#### **4.1.11 Escrituração Fiscal Digital Social – eSOCIAL**

A escrituração fiscal digital é um programa onde devem ser enviadas as informações relativas à descrição do empregado empregador, que pretende satisfazer as exigências de informações e de cruzamento de dados da Receita Federal Brasileira, Ministério da previdência, Ministério do Trabalho e Emprego, Instituto Nacional de Seguro Social, Ministério do Planejamento e Caixa Econômica Federal. O eSOCIAL irá substituir progressivamente os Livros de Registro de Empregados, Folha de Pagamento, RAIS, CAGED, GFIP, DIRF, CAT – comunicação de acidente de trabalho, PPP – Perfil Profissiográfico Previdenciário e os documentos digitais apresentados à fiscalização, outra alteração que ocorrera com a implantação do eSOCIAL é que a Guia da Previdência Social – GPS, será trocado pelo DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais (LEITE, 2015).

A implementação do eSOCIAL se deu início em 2018 mas teve seu prazo para o cumprimento das obrigações estendido para 2019 devido à dificuldade de adaptação, justificada pela grande quantidade de informações exigidas pelo governo. No presente momento empresas enquadradas nos regimes do simples nacional, lucro real e lucro presumido estão obrigadas a transmitir esta declaração, mas existem ainda algumas exceções como no envio de dados de segurança do trabalhador que só deve começar a ser cobrados a partir de janeiro de 2020.

#### **4.1.12 Escrituração Contábil Digital - ECD**

Seguindo o modelo do projeto SPED, como um de seus subprojetos, a Escrituração Contábil Digital – ECD, busca obter os livros e informações contábeis dos contribuintes através dos sistemas de informatização digitais, simplificando a fiscalização e o acompanhamento do crescimento do patrimônio das empresas (LIZOTE; MARIOT, 2012).

Destarte, Azevedo e Mariano (2009) declaram que, com as informações das escriturações contábeis pormenorizadas em um único banco de dados, elas podem proporcionar, uma maior facilidade para o fisco efetuar os cruzamentos informacionais desenvolvidos com o intuito de identificar possíveis incoerências nos dados gerados a partir das peças contábeis.

### **5 O papel do contador atuarial mediante as obrigações acessórias**

Com o desenvolvimento e o avanço do mercado, a contabilidade sofreu diversas mudanças na aplicação de seus procedimentos, obrigando o profissional contábil a se adequar o mais breve possível as exigências governamentais e mercantis, uma vez que a evolução ocorrida no cenário econômico acabou exigindo do contador trabalhos interpretativos e orientadores.

A fim de atender as necessidades das empresas em relação à gestão de seus negócios, similarmente assessorando e viabilizando as tomadas de decisões, esse auxílio intelectual

fornecido pelos contadores é de extrema relevância para a continuidade e crescimento das entidades, com o implemento de várias obrigações acessórias a disponibilidade do contador para assessorar seus clientes está comprometida devido a gama de exigências determinadas pelo fisco.

A burocracia tributária existente no país acaba modificando a atuação do contador no mercado econômico, visto que é utilizado muito tempo de trabalho somente para o cumprimento das obrigações acessórias, tempo que poderia estar sendo utilizado no assessoramento das empresas.

Ao referir-se as atribuições do contador, é fundamental assimilar que a contabilidade tem a incumbência de assessorar o controle empresarial, desta forma, o contador tem total ciência que o exercício de sua função atribui diversos benefícios ao contexto econômico, tendo como objetivo ajudar na gestão dos recursos concedendo informações relativas a mutação e formação patrimonial, podendo ainda atuar no planejamento e definição de estratégias que influenciarão nas atividades econômicas (ALVES; GOMES, 2012).

Segundo Marion (2005), a profissão do contador sofreu mudanças drásticas em que a fase mecânica foi substituída pela técnica e depois a técnica substituída pela era da informação que é a presente no momento. Nos dias de hoje, o contador dificilmente sobreviveria desempenhando somente as atividades do antigo contabilista ou guarda livros. À vista disso, os contadores devem estar em desenvolvimento progressivo em relação a qualidade do exercício de sua função profissional.

Com base no que foi descrito, subentende-se que o contador vem sofrendo dificuldades em assessorar as empresas devido a sua dedicação diante de todas as obrigações acessórias estabelecidas pelo fisco, ocasionando uma carga de trabalho que cria dificuldades para prestar orientações com frequência.

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Evidenciando o estudo ora realizado, depreende-se que, com o avanço e a inovação do mercado, o governo se tornou cada vez mais rigoroso em relação as informações fiscais e trabalhistas geradas pelas empresas, estabelecendo diversas obrigações acessórias a serem cumpridas em prazos prefixados. O que não era previsto é que essa gama de informações exigidas pelo governo mudaria a rotina do profissional contábil de uma vez por todas, devido à grande quantidade de tempo que essas declarações levariam para serem emitidas. Impossibilitando que o contador execute outras funções dentro das empresas, como a de orientar e assessorar seus clientes sobre as questões financeiras e tributárias de interesse dos negócios.

No conteúdo da pesquisa, é possível perceber que a problemática do tema está relacionada com a grande quantidade de tempo que são gastos para elaboração e emissão das obrigações

acessórias, fazendo com que o contador disponibilize todo seu tempo de trabalho para atender somente os interesses financeiros do governo, sendo que todo esse tempo gasto para o cumprimento dessas obrigações poderiam estar sendo utilizados para o desempenho de outras tarefas de assessoramento e orientação.

Evidencia-se também que o sistema tributário nacional é composto por diversas legislações que o torna ainda mais difícil de ser compreendido pelos cidadãos, uma vez que as leis que o compõem não são unificadas, o sistema também sofre várias críticas por ser um dos mais onerosos e complexos do mundo não somente pela carga tributária elevada, mas sim pela quantidade de tributos existentes, o sistema tributário dá ênfase no recolhimento de tributos e que tem como objetivo de custear as atividades do país, e prestar serviços à população.

Os regimes tributários abordados neste estudo são um agrupamento de leis que regulamentam os métodos de tributação aplicados na cobrança de tributos de pessoas jurídicas e no presente trabalho foram citados quatro regimes de tributação sendo que cada um deve ser empregado de acordo com o faturamento e a atividade exercida pela empresa.

O profissional contábil é um dos maiores aliados das entidades fiscais regulamentadoras quando o assunto são informações empresariais, tendo em vista que o trabalho do contador se submete ao fornecimento de várias informações para o governo, que utiliza todos os dados fornecidos pelos contribuintes para manter um controle efetivo de arrecadação dos impostos.

O desenvolvimento do presente estudo demonstra que as obrigações acessórias é uma das ferramentas desenvolvidas pelo poder público com a finalidade de obter informações por meio das declarações emitidas pelos contadores, contendo nelas todos os dados relativos as atividades das empresas. É por meio das obrigações que o governo consegue combater a maioria dos casos de sonegação de impostos envolvendo pessoas físicas e jurídicas.

As determinações no cumprimento das obrigações acessórias buscam beneficiar ainda mais o governo com o fornecimento de dados fiscais de seu interesse, e acabam obrigando o profissional contador a emitir todas as declarações exigidas dentro do prazo previsto, uma vez que, na hipótese do não cumprimento do prazo estabelecido, estará sujeito à multas.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Marcelo Evandro; GOMES, Cristiane Conceição Muniz. **O papel dos contadores frente aos desafios da era digital: com enfoque na implantação da nf-e em tangará da serra-mt**. Tangara da Serra, 2012.

ANDRADE, Juliana Santos de. **Vantagens e desvantagens do simples nacional**. Porto Alegre, 2010.



AZEVEDO, O. R.; MARIANO, P. A. In: **SPED: Sistema Público de Escrituração Digital**. São Paulo: IOB, 2009.

AZEVEDO, Osmar R.; MARIANO, Paulo Antonio. **SPED - Sistema Público de Escrituração Digital**. São Paulo: IOB, 2009.

BALDISSERA, N.; STEDILE, D.A.S. **Internacionalização do EFD-Contribuições nos clientes de um escritório contábil**. In: Seminário de Iniciação Científica Curso de Ciências Contábeis da FSG, 5. Serra Gaúcha. Anais eletrônicos... Serra Gaúcha: FSG, 2012. Disponível em: < <http://ojs.fsg.br/index.php/anaiscontabeis/article/view/297/291> >. Acesso em: 28 set.2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional e Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 15 dez. 2006 de publicação. Seção 1, p.1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> Acesso em: 21 set. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília.

BRASIL. **Lei nº 9.528 de 10 de dezembro de 1997**. Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 11/12/1997.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. In: **Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/Sped/>>. Acesso em: 01 de agosto de 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. In: **Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: < <http://www1.receita.fazenda.gov.br/Sped/> >. Acesso em: 28 set.2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Apresentação do SPED**. Disponível em: Acesso em: 07 de setembro 2019.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. IRPJ – **Teoria e prática Jurídica**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2000.

CASAROTTO, C.; RAIMUNDINI, S. L.; BEHR, A. **Análise do SPED sob a perspectiva da gestão da informação contábil**. In: **CONGRESSO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS**, 2. 13 E 14 de outubro de 2011, Rio de Janeiro/RJ. **Anais...** Rio de Janeiro: AdCont, 2011.1 CD-ROOM.

COSTA, Gildevan Silva da. **Lucro real x lucro presumido x simples nacional: UM COMPARATIVO ENTRE OS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO**: Brasília, 2017.

CREPALDI, Paolo Guariso; et all. **As formas de tributação como método de economia tributária**. Disponível em: [https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arqidvol\\_33\\_1426539178.pdf](https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arqidvol_33_1426539178.pdf). Acesso em: 31 de agosto de 2019.

DRUMOND, Fátima Maria Penido; SILVA, Luana Fagundes; SILVA, Cristiano Moreira da. Obrigações acessórias: o papel do profissional contábil na implantação do sped fiscal em um grupo de empresa do setor siderúrgico. **RIC - Revista de Informação Contábil**. Belo horizonte, 2016.

DUARTE, R. D. **Big brother fiscal** - III: o Brasil na Era do Conhecimento. Minas Gerais: Ideas Work, 2009.

DUARTE, Roberto Dias. **O Brasil na era do conhecimento**. São Paulo: ideas@work, 2009.

Eberhardt, Danieli. **A mensuração do risco das obrigações acessórias de um escritório de contabilidade**. Lajeado, 2015.

Fabretti, L. C. (2009). **Contabilidade tributária** (11. ed.). São Paulo: Atlas.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

GOMES, Paulo Henrique Vieira. **Fiscalização eletrônica: possível cruzamento da dctf com as demais informações prestadas ao fisco federal**. Ceará, 2017.

GONÇALVES, Gilson. **Rotinas trabalhistas de A à Z**. 1º. Ed. Curitiba: Juruá, 2005.42 p.

KRAUS, Renato. **MANUAL DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS ELETRÔNICAS**: Custo das Declarações Acessórias Eletrônicas para o Escritório de Contabilidade "X": Florianópolis, 2007.

LEITE, Cristiane Inácio. **As obrigações acessórias para uma empresa de lucro real, no que tange o órgão da união federal, antes e depois do decreto lei. nº 6.022**. Pelotas, 2015.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível**. IPEA: Brasília, 1999.

LIZOTE, Suzete Antonieta; MARIOT, Diego Menin. A estrutura do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): um estudo das novas obrigações. **Navus - Revista de Gestão e Tecnologia**. Florianópolis, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

OLIVEIRA, Douglas Luiz Souza de. **A percepção das empresas de serviços contábeis quanto aos aspectos tributários e contábeis de entidades do terceiro setor**. Criciúma, 2018.

Pinto, J. R. D. (2012). **Imposto de renda, contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e sistema Simples**. (20 ed.). Brasília: CFC.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Manual da GFIP/SEFIP**; 2008. Disponível em Acesso em: 27 set. 2019.

\_\_\_\_\_. **RAIS**. Disponível em: <<http://www.rais.gov.br/sitio/index.jsf>>. Acesso em: 30 set. 2019.

\_\_\_\_\_. **Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)**. Disponível em:<<http://trabalho.gov.br/rais/>>. Acesso em: 30 set. 2019.

\_\_\_\_\_. **Receita Federal do Brasil**. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 27 set. 2019n.

REIS, Nazaré Doriene de Melo; SOUSA, Araceles Pereira. Rais – relação anual de informações sociais: o impacto do não cumprimento de sua obrigação acessória: um estudo de resumo caso na empresa senun. **Revista de Administração e Contabilidade - RAC**, [S.l.], v. 3, n. 6, set. 2016. ISSN 2358-1948. Disponível em: <<http://revistasfap.com/ojs3/index.php/rac/article/view/60>>. Acesso em: 29 set. 2019.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2012

RICHATO, Jaqueline da Maia. **O regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições condignos das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte**. Porto Alegre, 2010.

\_\_\_\_\_. **Simples Nacional, obrigações acessórias**. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/guia/clientes/simplesobrigacoes.html>>. Acesso em: 29 set. 2019.

SANTOS, Cleônimo dos; BARROS, Sidney Ferro. **Imposto de Renda das Empresas para Contadores**. 2 ed. São Paulo: IOB-Thomson, 2007.

SILVA, Clesiomar Rezende. **Considerações sobre o sistema público de escrituração digital**. Jussara, 2012.

STEIN, Silvia. Roberta; VON MENGDEN, P. R. D. Aguiar. Impacto das obrigações acessórias no trabalho dos escritórios de contabilidade do Vale do Paranhana/RS-estudo de caso. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**, n. 5, 2014

TOSCANO, Rafael Scheneztzki. **A relevância do planejamento tributário em empresas prestadoras de serviço**. Porto Alegre, 2010.

## **O USO DA CONTABILIDADE GERENCIAL PARA AUXÍLIO NO PROCESSO DECISÓRIO: Um estudo de caso nas micro e pequenas empresas da cidade de Montes Claros de Goiás**

Eduardo Gonçalves Camilo<sup>14</sup>

Clesiomar Rezende Silva<sup>15</sup>

### **RESUMO**

A contabilidade gerencial é uma das ramificações da contabilidade, que possui o intuito de fazer o levantamento de informações através dos instrumentos contábeis, para assim auxiliar o gestor de empresa em sua tomada de decisão. Neste contexto, o presente trabalho científico possui o objetivo de demonstrar o quão importante são as ferramentas disponíveis pela contabilidade gerencial dentro das empresas. Os métodos utilizados para desenvolvimento da mesma foram os de levantamento de conteúdo com embasamento no conhecimento de diversos autores em livros, pesquisas em sites e auxílio de um questionário elaborado e respondido frente a gestores de empresas. Obtivemos resultados proveitosos no que tange à relevância da contabilidade gerencial e seus instrumentos, dentro das instituições, uma vez que a mesma visa oferecer auxílio ao empresário em sua tomada de decisão, buscando sempre estar resguardando os ativos da instituição por meio de seus estudos e levantamentos, que são transformados em informações. O desfecho deste artigo científico nos remete à compreensão de como é importante a aplicação da contabilidade gerencial no dia a dia das empresas, pois ela viabiliza prestar esclarecimentos e orientações ao gestor, através de seus instrumentos gerenciais que são a demonstração do

---

<sup>14</sup>Aluno graduando do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Jussara (FAJ) – 2016/2019 e autor do presente artigo. Email: [eduardo\\_gcamillo@outlook.com](mailto:eduardo_gcamillo@outlook.com).

<sup>15</sup>Professor especialista orientador. Contador. Possui graduação em ciências contábeis. Técnico em Administração. Pós-Graduado em Gestão empresarial: controladoria e finanças. E em Contabilidade, Perícia e Auditoria. Email: [clesiomarsilva@hotmail.com](mailto:clesiomarsilva@hotmail.com).

resultado do exercício, o balanço patrimonial, que também nos permite obter informações referentes aos índices de liquidez, rentabilidade e endividamento, e a demonstração do fluxo de caixa. A contabilidade gerencial é imprescindível às empresas e organizações, pelos grandes benefícios e as relevantes informações que as suas ferramentas gerenciais proporcionam aos gestores na hora de tomar suas decisões.

**PALAVRAS-CHAVE:** Contabilidade gerencial. Ferramentas contábeis. Tomada de decisão.

## **ABSTRACT**

Managerial accounting is one of the branches of accounting, which was intended to be collecting information through accounting instruments, to help the business manager in his decision making. In this context, the present scientific work aims to demonstrate how important are the tools available for management accounting within companies. The methods used to develop it were the survey of content based on the knowledge of several authors in books, research on websites and the help of a questionnaire designed and answered before business managers. We obtained profitable results in terms of the relevance of management accounting and its instruments within the institutions, since it aims to be offering help to the entrepreneur in his decision making, always seeking to be safeguarding the assets of the institution through his studies. and surveys, which are transformed into information. The outcome of this scientific article leads us to affirm how important is the application of management accounting in the daily lives of companies, because it makes it possible to provide clarifications and guidance to the manager, through its management instruments that are the income statement. balance sheet, which also allows us to obtain information regarding liquidity, profitability and indebtedness ratios, and the cash flow statement. Management accounting is essential for companies and organizations, because of the great benefits and relevant information that their management tools provide to managers when making their decisions.

**KEYWORD:** Management accounting. Accounting tools. Decision making.

## **1 INTRODUÇÃO**

A contabilidade gerencial em suas premissas surgiu pela necessidade de se ter o controle dos bens dos proprietários, sejam estes de qualquer ramo de atividade. Mas, em que pese a evolução e globalização econômica das empresas, essa mesma ramificação da contabilidade teve que se revolucionar ao ponto de se tornar um instrumento importantíssimo de auxílio ao administrador de empresa na tomada de decisão.

Na atualidade, as microempresas-ME e empresas de pequeno porte-EPP são de grande importância à economia brasileira, devido a grande movimentação de renda e a geração de empregos ao trabalhador. Partindo deste ponto de vista, observamos que estas modalidades de empresas necessitam estar inteiradas a informações eficientes e pontuais, à diferenciais na hora de se estabelecer no mercado perante a concorrência cada vez mais acirrada e saturada, pois, na grande maioria das oportunidades, o maior obstáculo do gestor é a falta de informação. Pelo não planejamento em uma gestão empresarial, o empresário paga caro, muita das vezes com até o encerramento das atividades da entidade.

Por sua vez, a contabilidade gerencial vem trazer informação, auxílio, gestão empresarial e diferenciais competitivos, salvaguardando assim o patrimônio da entidade através da influência na tomada de decisão do gestor. Contando também com o apoio de instrumentos como a Demonstração do resultado do exercício, o Balanço patrimonial e a Demonstração do fluxo de caixa, o empresário tem informação de qualidade e no momento certo, sem estar correndo o risco de prejudicar a saúde financeira da instituição em sua tomada de decisão.

Sendo assim, o presente artigo tem como objetivo geral demonstrar o quão importante são as ferramentas disponíveis pela contabilidade gerencial dentro das empresas. Como objetivos específicos, busca-se definir e comentar sobre a mesma, dialogar sobre a finalidade, objetivos e importância da contabilidade gerencial, diferenciá-la de contabilidade financeira, caracterizar como também distinguir microempresa e empresa de pequeno porte, apresentar como se baseia à aplicabilidade da contabilidade gerencial e expor suas ferramentas para ME e EPP.

Consoante às intencionalidades ora demonstradas, este trabalho possui como pergunta de pesquisa: “Qual a importância da contabilidade gerencial dentro das microempresas e empresas de pequeno porte, como instrumento auxiliador das entidades na tomada de decisão?”.

A grande importância encontrada na contabilidade gerencial é que através das ferramentas gerenciais que esta vertente possui, é possível estar fornecendo informação confiável e fidedigna para auxiliar o gestor em suas escolhas, com o proveito de que a saúde financeira da instituição não será aferida.

A metodologia utilizada é a do estudo bibliográfico, com o manuseio e análise de livros, artigos, sites e publicações. Com base nisso, foi levantado um questionário nas empresas na cidade de Montes Claros de Goiás, buscando ter conhecimento acerca da utilização da contabilidade gerencial nas organizações, para saber se estas entidades fazem a aplicação dos instrumentos gerenciais e se as instituições têm ciência a respeito deste tema. Buscou-se também esclarecer no questionário se os administradores possuem o entendimento acerca dos benefícios que a contabilidade gerencial propicia.

## **2 CONTABILIDADE: SURGIMENTO, CONCEITO E EVOLUÇÃO**

Nos dias atuais, a contabilidade é classificada como uma ciência, mas antigamente foi considerada como uma técnica. Conforme observado por Yassuda (2004), o nascimento da Contabilidade foi constatado há cerca de 20.000 anos. Ela enfatiza que existem indícios de que o homem primitivo estabeleceu registros em contas, de modo expressamente arcaico, em gravações nas grutas de Brasil, França e Portugal, por exemplo.

Impende destacar que a contabilidade utilizada e praticada pelo homem primitivo, já tinha como alvo principal, o patrimônio, configurados pelos animais que criavam e outros aspectos quantitativos (FRANCO JUNIOR, 2010).

[...] Em termos de registros históricos, é importante destacar a obra Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita, do Frei Pacioli, publicado em Veneza em 1494 (pouco depois da invenção da imprensa e um dos primeiros impressos no mundo). Esta obra descreve, num de seus capítulos, um método empregado por mercadores de Veneza no controle de suas operações, posteriormente denominado método das partidas dobradas ou método de Veneza (CREPALDI, 2011, p. 01).

Em referência ao método das partidas dobradas, que se estabeleceu no pilar da contabilidade, o próprio fundamenta que a operação se caracteriza na entrada de um ou mais débito e saída de um ou mais crédito, ou seja, todo débito equivale a um crédito, os dois de valores iguais. Em seus registros, este método emprega as estruturas de suas contas em T, no qual o saldo é obtido através da subtração do débito sobre o crédito, foi de grande valia o uso desse método para o desenvolvimento da contabilidade (SCHMIDT, 2008; IUDÍCIBUS, 2010).

Conceitua-se contabilidade como a ciência que analisa o patrimônio de uma entidade, registrando as manifestações sofridas por ele, apurando resultados e apresentando informações aos usuários interessados.

Conforme Franco e Marra (2001), a Contabilidade é o estudo dedicado a analisar e controlar o patrimônio das empresas, do ponto de vista financeiro e econômico, examinando seus fatos quantitativos e qualitativos e as manifestações por ele sofridas, tendo o objetivo de fornecer informações sobre a situação patrimonial e, em dado período, suas variações.

Como demonstrado, a Contabilidade mediante a aplicação de suas normas, conjunto de princípios, técnicas e procedimentos próprios, observa e registra fatos que serão analisados, fatos estes que geraram informações importantes aos gestores de empresas na tomada de decisão.

Observa-se que durante anos a contabilidade foi vista apenas como um sistema de informações tributárias; na atualidade, ela passa a ser vista também como um instrumento gerencial que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, para elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados e forneçam informações necessárias para subsidiar o processo de tomadas de decisões e para o processo de gestão, planejamento, execução e controle (CREPALDI, 2011, p. 03).

Ressaltamos que nos séculos anteriores a contabilidade era vista somente como um sistema de informações tributárias. Nos dias atuais, a contabilidade evoluiu se tornando um instrumento auxiliador importantíssimo na tomada de decisão para as empresas, ampliou seus serviços à várias organizações, outros órgãos da mesma forma têm interesse em saber sobre as informações de uma entidade: credores, investidores, fisco, governo, sindicatos etc.



### 3 CONTABILIDADE GERENCIAL: FINALIDADE, OBJETIVOS E IMPORTÂNCIA

Segundo Nascimento (2018), a contabilidade gerencial tem como finalidade transmitir informações aos administradores ou instituições interessadas na situação patrimonial e econômica da empresa, tendo em vista a clareza e a confiabilidade das demonstrações contábeis, para que os gestores possam se assegurar da exatidão dessas informações para assim tomarem as melhores decisões.

Como observado, a finalidade da contabilidade gerencial é fornecer informações a respeito do patrimônio da entidade, aos administradores, tendo em vista, o melhor aconselhamento com base nas demonstrações contábeis, para assim assegurar e influenciar a tomada de decisão, visando o cuidado ao patrimônio da instituição.

Em conformidade com Ricardinho (2005, p. 9):

A contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira variável e efetiva no modelo decisório do administrador.

Em épocas passadas, a contabilidade tinha como objetivo avisar ao empresário qual foi o ganho adquirido numa empreitada comercial. Nos dias atuais, com o capitalismo moderno, somente isso não seria aceitável. Os credores procuram calcular o nível de endividamento e a chance de pagamento dos débitos, uma vez que os gestores das entidades necessitam de informações para analisar o processo decisório e deduzir as incertezas etc (CREPALDI, 2011).

O autor Crepaldi (2011) ainda assegura que o grande objetivo da contabilidade gerencial é projetar e trabalhar um sistema de informação para uma instituição com fins lucrativos ou não.

De acordo com Marion (2005, p. 23):

A contabilidade gerencial é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.

Com embasamento no conhecimento dos autores ora mencionados, podemos notar que a importância da contabilidade gerencial se dá pelo fato dos vários benefícios que ela pode trazer à entidade, tais como: redução de custos nas operações diárias, aumento da produtividade, melhoria na qualidade das tomadas de decisões dos gestores, pelo fornecimento de informações precisas e rápidas, e outros. Vale lembrar que as empresas com demonstrações contábeis bem registradas e organizadas pelos seus administradores têm vantagens e taxas de juros menores em instituições financeiras, tais como banco e outras.

### 3.1 CONTABILIDADE GERENCIAL X CONTABILIDADE FINANCEIRA

Segundo Padoveze (2012), a contabilidade financeira tem como foco o controle do patrimônio empresarial, algo que lhe permite demonstrar a avaliação da lucratividade que os acionistas têm recebido de seus investimentos. Observamos então que as pessoas que estão fora da entidade são tidas como centrais neste processo.

O mesmo autor ainda destaca comparando que já a contabilidade gerencial tem o foco totalmente ligado aos usuários internos e as necessidades de informações em todos os níveis administrativos da entidade.

O objetivo da contabilidade financeira é permitir aos usuários avaliar a situação econômica e financeira da empresa. Isso significa avaliar se a empresa tem condições de saldar seus compromissos, se está dando o lucro e retorno do investimento esperado, se tem condições de receber novos créditos etc. A contabilidade gerencial, além dessas avaliações, também tem outros objetivos, por exemplo, informações para o planejamento financeiro, projeções de lucros e fluxos de caixa, criação de modelos de análise para tomada de decisão em vários níveis etc (PADOVEZE, 2012, p. 15).

Como enfatizado, a contabilidade financeira tem o foco com acontecimentos passados, pois através das análises realizadas, repassa as informações aos usuários externos, tais como os proprietários da mesma e credores. Por sua vez, a contabilidade gerencial tem o seu foco totalmente ligado ao futuro, pois visa a continuidade da instituição, tendo como ponto chave a tomada de decisão dos usuários internos.

A contabilidade financeira tem por obrigatoriedade vir acompanhada aos relatórios externos e necessita estar de acordo com as normas, tais como os princípios contábeis normalmente utilizados (GAAP, *Generally Accepted Accounting Principles*)<sup>16</sup> e também aos padrões internacionais de relatórios financeiros (IFRS, *International Financial Reporting Standards*)<sup>17</sup>, em contrapartida a contabilidade gerencial não é obrigatória e também não necessita estar de acordo com regras ou normas impostas externamente (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013).

Os autores em questão ainda salientam que a contabilidade gerencial auxilia os gestores em três tipos de atividades vitais para a empresa: planejamento, controle e tomada de decisão. O planejamento engloba estabelecer objetivos e as formas para alcançá-los. O controle faz menção

---

<sup>16</sup>GAAP (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos) é um conjunto de leis e normas que são seguidas pelas áreas de contabilidade em uma organização. Sua finalidade é fazer com que as operações e procedimentos de cada entidade sejam padronizadas (VERSIANE, texto digital, entre 2012 e 2018).

<sup>17</sup>IFRS (Normas Internacionais de Informação Financeira) é um conjunto de normas internacionais de contabilidade, cujo grande propósito de ser adotado é para que as informações sejam úteis a todos os usuários (SIGNIFICADOS, texto digital, 2018).

ao *feedback*<sup>18</sup> garantindo que o plano seja executado ou modificado devido às circunstâncias. A tomada de decisão envolve selecionar uma ação que seja benéfica a entidade, salvaguardando o patrimônio.

#### 4 MICRO E PEQUENA EMPRESA

As Microempresas (ME) e Empresas de pequeno porte (EPP) estão incluídas no processo de globalização e evolução da economia, tendo em vista a quantidade de empregos que fornecem e a geração de renda, fatores estes, primordiais para o desenvolvimento de uma nação.

Segundo Silva *et al* (2002, p. 15): “O enquadramento como Microempresa (ME) ou como Empresa de Pequeno Porte (EPP), pela Lei nº 9.317/96<sup>19</sup>, tem conotação meramente fiscal e é opcional.”

A classificação das entidades é feita pelo valor do faturamento anual, em que as Microempresas (ME) possuem um faturamento anual de R\$ 0,01 (um centavo) à R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), já as empresas de pequeno porte (EPP) apresentam um faturamento anual de R\$ 360.000,01 (trezentos e sessenta mil reais e um centavo) à R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) (CUNHA, 2018).

Conforme o Sebrae (2013), outra maneira de classificar o porte das microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) é em relação ao número de colaboradores da instituição, as microempresas podem empregar no máximo até 9 pessoas nos setores de serviços e comércios ou no caso de indústrias e construtoras até 19 pessoas; de outro norte, as empresas de pequeno porte podem empregar de 10 a 49 pessoas, no ramo de serviços e comércios, já em indústrias e construtoras de 20 a 99 pessoas.

#### 5 APLICABILIDADE DA CONTABILIDADE GERENCIAL NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Em consonância aos pensamentos de Crepaldi (2011), o uso da contabilidade gerencial é um elemento de grande redundância para uma gestão de sucesso. Entidades podem conseguir chegar ao êxito na medida em que os administradores utilizam informações adequadas para tornar melhores suas decisões.

Como demonstrado pelo autor, a contabilidade gerencial pode fornecer informações tão importantes que através de sua utilização empresas podem chegar ao sucesso almejado. Um erro

---

<sup>18</sup>*Feedback* é uma avaliação, um processo que consiste em fornecer uma análise sobre determinada tarefa, seu resultado final ou desempenho de execução (ROCHA, texto digital, 2013).

<sup>19</sup>Regula o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às ME's e as EPP's, **relativo aos impostos e às contribuições que menciona** (BARBOSA, texto digital, 2007).

muito comum entre os gestores de microempresas e empresas de pequeno porte é considerar a contabilidade apenas como instrumento para cumprir as exigências fiscais do governo, temendo assim as multas e punições que por ele são aplicadas, e esquecem que o não uso da contabilidade gerencial pode ocasionar prejuízos maiores que as multas ou punições, podendo levar até a falência da empresa.

A contabilidade é essencial na tomada de decisão porque identifica onde, como e quando o dinheiro ingressou na empresa e foi gasto, registrando, ainda, os compromissos que foram feitos. Dentro dessa perspectiva e através da avaliação sobre as implicações financeiras de escolher um plano de ação em vez de outro. A contabilidade, ainda, ajuda a dirigir a atenção aos problemas atuais, assim como as oportunidades, e auxilia a prever os efeitos futuros das decisões tomadas (SALAZAR; BENEDICTO, 2004, p. 03).

Os autores em questão ainda afirmam, que a contabilidade gerencial, além de registrar todos os fatos, dá a possibilidade de durante e depois que os eventos econômicos acontecem, estar analisando o desempenho que se foi atingido e comparar ao esperado pela administração da entidade. Nesse aspecto, então, a contabilidade gerencial atua não somente aperfeiçoando a tomada de decisão dos gestores, mas, auxilia a prever as conseqüências das decisões tomadas.

Conforme Aquino, Cardoso e Mário (2007), uma entidade sem o elemento contabilidade é uma instituição sem memória, sem identidade e sem as menores condições de sobreviver ou planejar algum crescimento.

Pressupõem diante desse esclarecimento, que uma empresa sem a contabilidade não tem a mínima chance de sobreviver no mercado. Em contrapartida, a contabilidade gerencial surge como uma ferramenta imprescindível em qualquer tipo de instituição, pois busca auxiliar os gestores em sua tomada de decisão, evitando escolhas que poderiam levar ao fim das atividades da organização.

## **6.1 FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL PARA ME E EPP**

A contabilidade gerencial é uma das ramificações da contabilidade, que tem o objetivo de fornecer informações suficientes e adequadas afim de que o gestor tome a melhor decisão. Decisão essa que venha favorecer a entidade e salvaguardar seu patrimônio, para que a entidade venha assim se afirmar cada vez mais no mercado.

Com o mercado cada vez mais acirrado e saturado, é imprescindível que os administradores de empresas possam se apoiar a informações e métodos auxiliares na tomada de decisão que o profissional contábil possui. O planejamento a curto e em longo prazo, a organização e controle, que o empresário pode adquirir ao seu favor vão ser peças fundamentais que o farão sobressair à concorrência.

O profissional contábil ou contabilista, através da parceria com o empresário, utiliza os mais diversos apetrechos em seu leque para que a instituição de seu cliente possa se estabelecer no mercado. Os instrumentos mais importantes que o contador utiliza ao favor de seu cliente para influenciar a tomada de decisão são o balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício e a demonstração do fluxo de caixa.

Essas ferramentas são de grande valia e servem de apoio aos administradores, através do uso das informações que essas demonstrações contábeis apresentam situações que até mesmo aos olhos dos administradores da empresa são irreversíveis, podem se tornar possíveis e proporcionar à entidade tomar rumos diferentes.

### **6.1.1 BALANÇO PATRIMONIAL**

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil determinada a evidenciar, em uma estabelecida data, a posição e a real situação patrimonial e financeira da empresa.

Neste mesmo pensamento, o balanço patrimonial é definido por Marion (2005) como a fundamental manifestação contábil, por que ele demonstra a posição financeira da entidade em dado período, normalmente ao final do ano ou em um espaço de tempo pré-determinado. Impende destacar que neste ponto de vista seria como se fotografasse a empresa e em um momento único observasse todos os bens, valores a receber e valores a pagar no período especificado.

Conforme os estudos de Attie (2010, p. 144), o balanço patrimonial é caracterizado em três grandes grupos, que são:

Ativo: compreende as contas de origem devedora e excepcionais, contas credoras que retifiquem as contas devedoras originais, normalmente representadas por bens e direitos da empresa e dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nela registrados.

Passivo: compreende as contas de origem credoras e excepcionais, as contas devedoras que retifiquem as contas credoras originais, normalmente representadas por obrigações e exigibilidades de empresa e dispostas em ordem de vencimento das exigibilidades.

Patrimônio líquido: compreende as contas de origem credora e excepcionais, contas devedoras que retifiquem as contas originais, correspondendo à diferença entre os valores ativos e passivos da empresa dispostos em diferentes contas de origem, incluindo o resultado das operações, constituindo o valor líquido patrimonial que a compõe.

Através das definições do autor mencionado, analisamos que no ativo são registrados todos os bens e direitos que a entidade é proprietária, que representam algum benefício, seja este de curto ou longo prazo. No passivo, observamos que estão presentes neste grupo, as obrigações e deveres da entidade, sejam estes de curto ou longo prazo; já no patrimônio líquido, insta frisar que apresenta os investimentos dos acionistas da empresa (capital social), o lucro ou prejuízo acumulado no decorrer de todo o tempo de atividade da entidade, as reservas etc.

Ao analisar o balanço patrimonial, podemos ter uma visão do passado e presente da empresa, neste aspecto é importante destacar que através dos índices de liquidez, endividamento e rentabilidade, que são fórmulas que proporcionam examinar o patrimônio em seu aspecto financeiro e econômico, podemos projetar e programar o futuro da instituição. “Cabe ao Contabilista utilizar essa técnica contábil como forma de tornar o seu trabalho mais interessante e útil para os usuários e, principalmente, para os proprietários da empresa (SILVA *et al*, 2002, p. 85)”.

#### **6.1.1.1 ÍNDICES DE LIQUIDEZ**

Os índices de liquidez demonstram a capacidade financeira da entidade para estar cumprindo com os compromissos admitidos com terceiros, confrontando os valores circulantes a curto ou em longo prazo. O quociente do resultado da execução da fórmula é o indicativo da saúde financeira e aptidão em estar fazendo face aos seus compromissos. Se por exemplo, constatado, um coeficiente de 1,50 podemos afirmar que para cada R\$ 1,00 de débito adquirido, a instituição tem R\$ 1,50 para cumprir com suas obrigações, o que significa uma excelente situação (SILVA *et al*, 2002).

##### **6.1.1.1.1 Índice de Liquidez Geral**

Conforme Matarazzo (1998), o Índice de Liquidez Geral faz-se da fórmula, Ativo Circulante adicionado o Realizável a Longo Prazo, e dividido pela soma do Passivo Circulante adicionado em conjunto o Exigível a Longo Prazo.

O Índice de Liquidez Geral revela a real situação financeira da instituição, seja em curto ou a longo prazo, tendo como característica a informação da capacidade de pagamento da entidade em longo prazo.

##### **6.1.1.1.2 Índice de Liquidez Corrente**

O Índice de Liquidez Corrente é estruturado pela fórmula, Ativo Circulante dividido pelo Passivo Circulante. Em conformidade com esta fórmula Silva *et al* (2002, p. 86), conceitua que:

O ILC indica de quantos reais dispomos de forma imediata e/ou conversíveis em dinheiro a curto prazo, para fazer face às dívidas contraídas pela empresa. É um índice muito divulgado e, freqüentemente, considerado como o melhor indicador da situação de sua liquidez.

Como visto, o Índice de Liquidez Corrente confronta o ativo da empresa com o passivo, que são as obrigações que a mesma possui. Sendo assim, apresenta a capacidade e disponibilidade que a entidade tem em cumprir seus compromissos a curto prazo.

#### **6.1.1.1.3 Índice de Liquidez Seca**

O Índice de Liquidez Seca é constituído pela equação, disponível adicionado das duplicatas a Receber, acrescido também das Aplicações Financeiras e dividido pelo Passivo Circulante.

O Índice de Liquidez Seca demonstra uma circunstância mais adequada para a situação de liquidez da empresa, por que dele são abolidos os estoques, que são considerados incertezas. Provavelmente, o ILS sempre será menor que o ILC apresentado anteriormente (MATARAZZO, 1998).

Importante ressaltar, neste contexto, a importância trazida por este cálculo, pois ele retrata a verdadeira essência de como a contabilidade trabalha no seu dia a dia, eliminando as incertezas e trabalhando sempre com a exatidão.

#### **6.1.1.2 ÍNDICE DE ENDIVIDAMENTO**

Invertendo os sentidos aos Índices de Liquidez, os quocientes de endividamento demonstram o grau do capital próprio da entidade, em relação ao capital de terceiros, indica o grau de sua dependência diante ao capital retirado em instituições de fins lucrativos tais como, fornecedores, bancos, etc. Quanto menor o índice de endividamento, maior será o grau de liquidez (SILVA *et al*, 2002).

##### **6.1.1.2.1 Índice de Capital de Terceiros**

O Índice de Capital de Terceiros, configura-se da equação, Passivo Circulante acrescido do Exigível a Longo Prazo, e dividido pelo Patrimônio Líquido.

Este quociente é um dos mais utilizados para medir o comportamento da empresa em relação ao capital de terceiros. Se esta permanecer por muito tempo com um quociente próximo de 1,0 indica uma situação desfavorável e merecedora de cuidados, pois a maioria das empresas que vão à falência apresentam indicadores próximos ao acima anunciado (SILVA *et al*, p. 87).

Este índice busca evidenciar qual a estrutura de capital da entidade, ou seja, qual proporção que é utilizada do capital de terceiro em relação ao capital próprio da instituição. Entende-se que



quanto menor este quociente se apresentar melhor, pois, quanto maior for o seu índice, maior é a dependência da empresa em relação aos fornecedores, empréstimos bancários, dentre outros. Sendo assim, menor será sua liberdade. Este indicador é conhecido também como Grau de Endividamento.

### **6.1.1.3 ÍNDICES DE RENTABILIDADE**

Os Índices de Rentabilidade apresentam os rendimentos dos recursos investidos, ou seja, quanto os investimentos renderam e qual, o grau de êxito econômico da entidade (MATARAZZO, 1998). Em suma, os Índices de Rentabilidade afirmam, se o seu negócio vale ou não o investimento.

Tendo o mesmo pensamento que aos Índices de Liquidez, esta interpretação não é diferente, o quociente acima de 1,00 é sinal de exatidão ao investimento feito, e isto significa que quanto maior o grau, melhor.

#### **6.1.1.3.1 Índice de Giro do Ativo**

O Índice de Giro do Ativo é constituído pela Receita de Vendas dividida pelo Ativo. Este Índice apresenta a conduta da receita da entidade em relação ao desenvolvimento do ativo e, nesta análise, quanto maior se mostrar, com melhor afeição traduzirá o seu retorno sobre o capital investido. Por exemplo, uma entidade pode apresentar um crescimento em sua receita de um período de tempo para outro, mas se não acompanhar a elevação de seu Ativo este crescimento pode ser considerado enganoso (SILVA *et al*, 2002).

Este índice demonstra a quantidade de vezes que a entidade tem girado o seu ativo ou o seu capital investido. De forma a avaliar, o rendimento que o empresário tem recebido em decorrência ao investimento feito.

#### **6.1.1.3.2 Margem Operacional**

A Margem Operacional é calculada através da equação, Lucro/Prejuízo Operacional dividido pela Receita de Vendas. Sendo assim, levando em consideração as pesquisas de Matarazzo (1998), este índice indica o percentual de lucro adquirido sobre o volume de receitas em período que foi determinado, também pode ser descrito como Margem e Lucro Sobre as Vendas.

O índice, em destaque, é de grande importância, pois feita a sua equação é possível analisar o percentual que a entidade tem recebido, em relação a sua venda ou receita. Isso permite ao proprietário e seus gestores, analisar se tem tido êxito no que diz respeito a margem esperada.

#### **6.1.1.3.3 Rentabilidade do Ativo**

O cálculo da Rentabilidade do Ativo é Lucro/Prejuízo do exercício dividido pelo Ativo. Segundo o Silva *et al* (2002), a utilidade do índice da Rentabilidade do Ativo é basicamente a mesma do índice demonstrado anteriormente, mas insta destacar que, o comparativo adquirido do lucro não é obtido das receitas, mas, em destaque ao total do ativo, o que também, nos permite se deparar com o desempenho em um espaço de tempo.

#### **6.1.1.3.4 Rentabilidade do Patrimônio Líquido Médio**

Este índice é formulado pela equação, Lucro/Prejuízo do Exercício dividido pelo Patrimônio Líquido Médio. Este índice também é definido como Índice de Retorno sobre o Capital Próprio, é muito utilizado, é apontado como o quociente mais importante para uma análise individual, demonstrando a lucratividade adquirida, utilizado também em comparativos com outras características de investimentos, tais como a carteira de poupança, bolsa de valores etc.

O índice, em questão, demonstra a comparação do lucro ou prejuízo do exercício em relação ao capital que o sócio investiu, apresentando então a taxa de rendimento que se recebe por tal investimento.

#### **6.1.2 Demonstração do resultado do exercício - DRE**

As empresas almejam reconhecimento para se obter o grande diferencial no mercado, por sua vez, a maioria das entidades não tem o conhecimento para estar analisando informações que poderiam ser de grande valia. Nesse diapasão, ter uma técnica que auxilie no ato de gerenciamento da empresa, é de uma importância muito grande para se sobressair aos inesperados acontecimentos que o mercado atribui. Partindo desta análise, cabe ao administrador saber dirigir a instituição conforme as informações que avaliar mais relevantes ao crescimento e evolução da mesma como um todo.

A Demonstração do Resultado do Exercício é caracterizada por Iudícibus e Marion (2010) como uma estrutura organizada e ordenada das receitas, custos e despesas da entidade em dado período. É demonstrada de uma forma dedutiva (vertical), ou seja, das receitas subtraem-se os custos e as despesas e, a seguir, indica-se o resultado (lucro ou prejuízo).

Seguindo este raciocínio, Iudícibus e Marion (2010, p. 234):

Em se tratando da Lei nº 6.404/76<sup>20</sup>, a definição do conteúdo da Demonstração do resultado do exercício apresenta essa Demonstração de resultado pela forma dedutiva, ou seja, pela forma vertical, com detalhes necessários das receitas, das despesas, dos ganhos e das perdas, mostrando, de maneira clara, o lucro ou prejuízo líquido do exercício. Além desses detalhes, há de se demonstrar também o lucro da empresa por ação, sem que se confunda com a conta de Lucros ou prejuízos acumulados<sup>21</sup>, em que é executada a distribuição ou a alocação do resultado.

Observamos que a DRE apresenta de forma resumida e clara, o detalhamento de cada etapa das operações da entidade, desde as operações mais simples e rotineiras até a gestão. Sendo assim, o administrador tem em mãos os dados significativos que dizem respeito as suas escolhas na tomada de decisão e os resultados que vêm sendo obtidos, podendo assim analisar as formas de estar melhorando suas decisões para salvaguardar o patrimônio da instituição.

### 6.1.3 Demonstração do fluxo de caixa - DFC

Segundo Attie (2010), o fluxo de caixa concebe informações importantes para possibilitar aos usuários das demonstrações contábeis um entendimento para avaliar a capacidade que a instituição tem de gerar caixa e equivalentes de caixa, e as carências para utilizar estes recursos. O autor ainda enfatiza que a Demonstração de Fluxo de Caixa registra as entradas e saídas de capital do caixa durante período determinado e qual foi o resultado do mesmo.

Conforme o Comitê de pronunciamento Contábil – 03 (CPC-03, 2010), basicamente a demonstração de fluxo de caixa deve ser dividida e caracterizada em três áreas, operacionais, investimentos e financiamentos.

**Atividades operacionais:** São caracterizadas pelas entradas e saídas de capital, conseqüentes do recebimento de clientes e outros, pagamento de fornecedores, pagamento de despesa operacional, pagamento à credores diversos, etc. Classificam-se neste grupo, atividades do dia a dia da instituição.

**Atividades de investimento:** São caracterizadas neste grupo as entradas e saídas de dinheiro, inerentes a venda de imobilizado ou intangíveis, à aquisição de qualquer espécie de ativo permanente, recebimento de dividendos, entre outros. Conforme Toro Radar (2019), esta atividade permite ao acionista observar e mensurar a maneira que a entidade tem reinvestido seu capital, o investidor espera que a empresa ao menos utilize uma taxa que cubra as despesas de

---

<sup>20</sup>De acordo com o art. 187 da referida Lei traz disposições acerca das Sociedades por Ações (BRASIL, 1976).

<sup>21</sup>Os lucros ou prejuízos representam resultados acumulados obtidos, que foram retidos sem finalidade específica (quando lucros) ou estão à espera de absorção futura (quando prejuízos) (ZANLUCA, texto digital).

depreciação. Se a instituição não faz este uso, isso provoca entradas de caixa artificiais e elevadas, que ao decorrer do tempo podem não ser sustentáveis.

**Atividades de financiamento:** Caracterizam-se atividades de financiamento, as entradas e saídas de recursos, tais como aquisição de empréstimos, amortização de empréstimos, emissão de debêntures, integralização de capital, pagamento de dividendos, etc. A divulgação desta atividade segregada é de grande valia, pois assegura aos fornecedores através da predição de exigências de fluxos de caixa a capacidade da instituição em cumprir seus compromissos futuros.

Fluxo significa movimento. Portanto, fluxo de caixa pode também ser entendido como movimento de caixa. Uma grande quantidade de empresas vão à falência por não terem o conhecimento para administrar seu fluxo de caixa (MATARAZZO, 1998). Como enfatizado, o fluxo de caixa é imprescindível para uma gestão que almeje o sucesso, pois busca controlar e registrar, as entradas e saídas do caixa da empresa. Bem administrado, o mesmo possibilita as entidades não encerrarem suas atividades precocemente.

Em conformidade com Matarazzo (1998, p. 370) os principais objetivos da Demonstração do Fluxo de Caixa são:

Avaliar alternativas de investimentos, avaliar e controlar ao longo do tempo as decisões importantes que são tomadas na empresa, com reflexos monetários, avaliar as situações presente e futura do caixa na empresa, posicionando-a para que não chegue a situações de iliquidez e certificar que os excessos momentâneos de caixa estão sendo devidamente aplicados.

Observamos que a Demonstração de fluxo de caixa tem como objetivo avaliar a capacidade que a entidade possui de estar gerando caixa e equivalentes de caixa, como também a distribuição e utilização que os valores têm tomado.

## **7 ESTUDO DE CASO: análise dos dados a partir de empresas observadas**

Foi levantado um questionário em empresas na cidade de Montes Claros de Goiás – Goiás, questionário este que tem o intuito de coletar dados através de uma gama de perguntas para estar fundamentando e complementando os pensamentos presente no exposto artigo científico.

Respeitando os critérios de manutenção do sigilo e da ética, no que diz respeito aos dados pessoais das empresas e administradores, os participantes receberam pseudônimos de Empresa A e Empresa B.

Em relação ao entendimento possuído sobre a contabilidade gerencial, tanto a empresa A e a empresa B escolheram a opção que demonstrava o compreender muito do assunto e a aplicabilidade da mesma dentro da instituição.

No que se referem às ferramentas gerenciais, as empresas demonstraram o seu grau de entendimento sobre os instrumentos, enquanto a empresa A classificou dizendo que domina pouco a empresa B escolheu a alternativa que fala do grande domínio do assunto.

Em concordância as principais ferramentas da contabilidade gerencial, que são a demonstração do resultado do exercício, balanço patrimonial e demonstração do fluxo de caixa, os gestores assinaram em grau de relevância na aplicabilidade dos instrumentos na instituição. Utilizando uma variante de 1 a 5, a empresa A classificou a DRE como 3, o balanço patrimonial 1 e a DFC como 4, nesta mesma análise e com a mesma variante, a empresa B classificou tanto a DRE, o balanço patrimonial e a DFC como 4 em seu grau de relevância.

Quando questionados em coesão a utilização das ferramentas DRE, balanço patrimonial e DFC, no que refere-se ao acompanhamento dos mesmos na instituição, a empresa A escolheu a opção que a empresa em destaque faz o acompanhamento semestral, por sua vez a empresa B marcou a alternativa que faz o acompanhamento mensal.

Tendo como embasamento a importância da contabilidade gerencial e de seus instrumentos, no quesito de auxílio à tomada de decisão do gestor, a empresa A afirmou que é ótimo esse amparo, a empresa B por sua vez declarou que é regular.

Como observado, a contabilidade gerencial é de grande importância às empresas, pois através de seus instrumentos são geradas informações relevantes, estas que são influenciadoras a tomada de decisão do gestor de empresa. Os administradores tendo ao seu amparo, informações que vem salvaguardar os ativos e ao mesmo tempo ajudar a decidir a melhor escolha para a instituição, possuem um grande diferencial competitivo frente a concorrência acirrada do mercado.

## **8 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A contabilidade gerencial visa, através de seus instrumentos contábeis, influenciar os gestores de empresas em suas decisões, a fim de que o patrimônio da entidade não venha a ser auferido. Tendo isto como pressuposto, o presente estudo científico possibilitou demonstrar a importância da contabilidade gerencial dentro das microempresas e empresas de pequeno porte, como ferramenta imprescindível no auxílio das instituições em sua tomada de decisão. O questionário levantado em empresas na cidade de Montes Claros de Goiás e os estudos bibliográficos serviram para fundamentação e consolidação dos conhecimentos aqui contidos.

A importância do tema se dá pelos vários benefícios que os instrumentos gerenciais vêm agregar às instituições, essas ferramentas são: a Demonstração do resultado do exercício, o Balanço patrimonial e a Demonstração do fluxo de caixa, que são de grande redundância para auxílio a tomada de decisão do gestor de empresa.

Como resultados dos objetivos específicos, foram abordados conceitos e concepções acerca da contabilidade gerencial, comentando também sobre a finalidade, os objetivos e a importância que a mesma vem trazer as empresas, na medida em que procurou-se também diferenciar contabilidade gerencial de contabilidade financeira e, através de pesquisas em sites e livros, ficou caracterizada e feita à distinção de microempresa e empresa de pequeno porte.

As informações adquiridas pelo uso destas ferramentas gerenciais dentro de uma organização são de uma pertinência muito significativa, pois além de registrar todos os dados contábeis da empresa, a contabilidade gerencial vem estar disponibilizando uma opinião para auxiliar o administrador em seu processo decisório, visando sempre a melhor escolha para o futuro da entidade.

A relevância do tema tanto para o meio acadêmico, social ou profissional nos permite afirmar que é imprescindível que todas estas partes estejam inteiradas acerca da importância e benefícios que essa ramificação da contabilidade vem a agregar para os negócios do empresário. Pois a contabilidade gerencial em conjunto de seus instrumentos, poderá ser o grande diferencial competitivo que o gestor possuirá ao seu lado.

Ficaram demonstradas as ferramentas da contabilidade gerencial que se aplicadas às microempresas e empresas de pequeno porte, serão de grande valia e importância para o processo decisório do gestor.

Estas que são o Balanço patrimonial, que possibilita saber a real saúde financeira da entidade e também permite analisar os indicadores financeiros; a Demonstração do resultado do exercício, que é apresentada de forma resumida, permitindo verificar o lucro ou prejuízo em dado período, se acompanhada mês a mês permite aos usuários destas informações estarem informados acerca da evolução e variações das receitas e despesas da empresa. Trata-se de uma relação muito importante, pois permite ao proprietário em parceria com o contador, estudar maneiras de cortar gastos afim de tornar seu negócio mais lucrativo; e a Demonstração do fluxo de caixa que evidência todas as entradas e saídas do disponível da empresa. As informações da DFC apresentam a capacidade da entidade de gerar fluxos de caixas positivos ou não, decorrentes de suas atividades.

O presente trabalho científico, através dos estudos apresentados, demonstrou o quão importante e fundamental é a contabilidade gerencial para qualquer empresa, tendo como foco as microempresas e empresas de pequeno porte, que foi o ponto central desta análise. O planejamento bem elaborado através das ferramentas gerenciais da contabilidade são salutares para que as empresas alcancem a exatidão, seja a curto ou longo prazo. A contabilidade gerencial é a base para uma gestão segura e bem sucedida.

## REFERÊNCIAS

AQUINO, Carlos Busanelli de; CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Poueri do Carmo. **Contabilidade gerencial**: mensuração, monitoramento e incentivos. São Paulo: Atlas, 2007.

ATTIE, William. **AUDITORIA: CONCEITOS E APLICAÇÕES**. 5º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BARBOSA, Fabiana Gragnani. **Lei nº 9.317/96 (SIMPLES) x Lei complementar nº 123/2006 (SIMPLES Nacional)**. Jus, 2007. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/10081/lei-n-9-317-1996-simples-x-lei-complementar-n-123-2006-simples-nacional>>. Acesso em 08 de out. 2019.

BRASIL. **Lei 6.404/1976**: Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404compilada.htm)>. Acesso em 28 set. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC – 03). **Demonstração dos Fluxos de Caixa**. 2010. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/183\\_CPC\\_03\\_R2\\_rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/183_CPC_03_R2_rev%2013.pdf)>. Acesso em 28 set. 2019.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CUNHA, Kaio. **Saiba como definir o porte da empresa e no que isso pode impactar o negócio**. Conube, 2018. Disponível em: <<https://conube.com.br/blog/como-definir-o-porte-da-empresa/>>. Acesso em 08 out. 2019.

FRANCO JUNIOR, A.M. **Contabilidade Geral I: Teoria para os Cursos de Ciências Contábeis e Administração de Empresas**. Publicado em 2010. Disponível em: <http://www.cotemar.com.br/biblioteca/administracao/contabilidade.pdf>. Acesso em 10 ago. 2019.

FRANCO, H; MARRA, E. **Auditoria Contábil**: Normas de Auditoria; Procedimentos e papéis de trabalho; Programas de Auditoria; Relatórios de Auditoria. 4º ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 14º ed. Dados eletrônicos. Porto Alegre. AMGH, 2013.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, Jose Carlos. **Contabilidade Comercial**. 9º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, JOSE CARLOS. **ANALISE DAS DEMONSTRAÇOESCONTÁBEIS**: Contabilidade empresarial. 5º ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MATARAZZO, Dante Carmine. **ANÁLISE FINANCEIRA de BALANÇOS**: Abordagem Básica e Gerencial. 5º ed. São Paulo: Atlas S.A., 1998.

NASCIMENTO, Danilo. **Conceitos, objetivos e finalidades da Contabilidade**: aprenda definitivamente. Segredos de concurso, 2018. Disponível em: <<https://segredosdeconcurso.com.br/conceitos-objetivos-finalidades-contabilidade/>>. Acesso em 17 Set. 2019.



PADOVEZE, Clóvis Luís. **CONTABILIDADE GERENCIAL**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2012.

RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROCHA, Hugo. **O que é feedback: a bússula do seu negócio**. Klick pages, 2013. Disponível em: <<https://klickpages.com.br/blog/o-que-e-feedback/>>. Acesso em 08 out. 2019.

SALAZAR, José Nicolás Albuja; BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **Contabilidade Financeira**. São Paulo: Editora Thomson, 2004.

SCHMIDT, P. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2008.

SEBRAE. **Definição de porte de estabelecimentos segundo o número de empregados**. Sebrae, 2013. Disponível em:

<[https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Pesquisas/MPE\\_conceito\\_empregados.pdf](https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Pesquisas/MPE_conceito_empregados.pdf)>. Acesso em 08 out. 2019.

SIGNIFICADOS. **Significados de IFRS Contabilidade**. Significados, 2018. Disponível em: <<https://www.significados.com.br/ifrs-contabilidade/>>. Acesso em 08 out. 2019.

SILVA, Daniel salgueiro da *et al.* (Org). **Manual de procedimentos contábeis para micro e pequenas empresas**. 5º ed. Brasília: SEBRAE, 2002.

TORO RADAR. **Análise Fundamentalista: a demonstração do fluxo de caixa (DFC)**. 2019. Disponível em: <<https://www.tororadar.com.br/investimento/analise-fundamentalista/demonstracao-do-fluxo-de-caixa.html>>. Acesso em 25 ago. 2019.

VERSIANE, Daniela. **O que é GAAP?**. Edital concursos Brasil, entre 2012 e 2018. Disponível em: <<https://editalconcursosbrasil.com.br/blog/o-que-e-gaap/>>. Acesso em 08 out. 2019.

YASSUDA, R. Y. **Estudo da História da Contabilidade do paleolítico superior à doutrina neopatrimonialista: A evolução do pensamento científico e filosófico da Contabilidade**. Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas de Presidente Prudente. Presidente Prudente/SP, 2004. Disponível em: <http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/Juridica/article/viewFile/280/271>. Acesso em 01 out. 2019.

ZANLUCA, Júlio César. **CONTA LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS**. Portal de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/lucros>>. Acesso em 04 nov. 2019.



## **UMA EXPOSIÇÃO ACERCA DA ADOÇÃO DO CONTROLE INTERNO FRENTE À GESTÃO EMPRESARIAL: Análise documental em uma empresa comercial**

Marcelo Henrique Silva<sup>22</sup>  
Denise Gomes Barros Cintra

### **RESUMO**

O presente trabalho tem como finalidade apresentar através de análise documental, o conceito de controle interno e exemplos da sua aplicabilidade em uma empresa privada que exerce atividades comerciais. Ressalta-se os diferentes modelos de controle interno e princípios fundamentados na Lei *Sarbanes Oxley* que foi a base para a criação do controle interno e aprimoramento da auditoria,

---

<sup>22</sup>Acadêmico do 8º período do Curso de Ciências Contábeis, da Faculdade de Jussara – FAJ.

no decorrer da pesquisa está exposto modelos de controles Internos tais como COSO e CoCo os mais usados pelas empresas privadas e públicas em virtude da aplicabilidade e resultados satisfatórios. O material de embasamento dessa pesquisa de ordem documental, foi extraída na empresa em epígrafe na forma de questionários presentes no relatório interno de auditoria. O objetivo foi apresentar as necessidades teóricas para ter-se um bom programa de controle interno e uma análise pratica do programa em questão trazendo resultados reais de uma empresa comercial.

**PALAVRAS – CHAVE:** Controle Interno. Empresa. Organização.

## **ABSTRACT**

The present academic article has the aim of presenting through bibliographic research and documentary analysis the concept of internal control and examples of its applicability in a company that performs commercial activities, seeks to present different models of internal control and principles based on the *Sarbaney Oxley* Law, which was the basis for the creation of internal control and audit improvement, during the course of the research the internal control models COSO and CoCo are the most used by private and public companies for their easy applicability and satisfactory results, in the studied company was extracted questions and answers extracted from their report an audit that provides an example of internal control applied in a private company whose branch of activity is commercial seeking to demonstrate that small processes can reflect in great results, this work seeks to present the theoretical needs to have a good internal control program and a practical analysis of the program in question bringing results.

**KEYWORDS:** Internal Control. Companies. Organization.

## **INTRODUÇÃO**

A lei *Sarbanes Oxley* considerada a base primaria para a criação do controle interno, a melhoria de alguns procedimentos na auditoria externa e interna, traz em sua estrutura segurança e alternativas de gestão relacionadas ao controle interno, dentro das empresas do setor privado em questão, independente se a empresa tem ou não a obrigatoriedade de seguir a lei, assunto este discutido no decorrer deste trabalho.

Dentro do controle interno, existem estruturas que são imprescindíveis para a fundamentação do mesmo, estruturas estas que são eficazes modelos de controle denominados COSO e CoCo, modelos de grande influência organizacional desenvolvidos para padronizar a aplicabilidade do controle interno nas empresas.

Objetivo deste trabalho se faz presente em conciliar a fundamentação teórica com a demonstração da prática no que tange adoção do controle interno em uma empresa do ramo comercial de produtos agropecuários, o estudo documental como forma de comprovação visa demonstrar os benefícios que a empresa obteve com uma boa aplicabilidade do controle interno, sendo este o foco principal deste artigo.

O presente trabalho tem como problemática apresentar, através de uma análise documental, os pontos positivos e pontos negativos relacionados a adoção do controle interno em uma empresa do setor privado, mostrando seus resultados e qual seu reflexo nas tomadas de decisões. Propõe-se um debate teórico-epistemológico cujo foco seja a demonstração dos privilégios da adoção de um sistema de controle interno.

Impõe-se, pois, a finalidade, na pesquisa em comento, de promover a conciliação dos fundamentos teóricos que sustentam as teses ora esposadas, com a realidade prática de uma empresa do comercial cuja a atividade operacional abrange a compra e controle de custos operacionais, diretos e indiretos, controle de estoque, rotinas administrativas, vendas planejamento tributário pós vendas entre outros, de onde coletamos os documentos a serem analisados. o estudo documental no mesmo feito tem como objetivo trazer os benefícios que a empresa obteve em razão de uma boa aplicabilidade do controle interno, sendo este o foco principal deste artigo.

Quanto a abordagem e aos pressupostos metodológicos, a pesquisa é qualitativa e quantitativa. Segundo Flick (2009, p. 20). “A pesquisa qualitativa é de particular relevância ao estudo das relações sociais devido à pluralização das esferas de vida”. A pesquisa qualitativa traz a abordagem aos diferentes estilos de vida, dentro do âmbito social e empresarial. A efetivação da pesquisa qualitativa pode ser feita através de entrevistas e análises documentais, dando a liberdade ao pesquisador para promover uma interpretação dos dados obtidos a partir de critérios subjetivos e pautados na interpretação de uma atividade e de um processo em suas múltiplas dimensões.

Em conjunto com a pesquisa qualitativa esta que analisa os dados da pesquisa, em conjunto aborda-se a pesquisa quantitativa que conforme os autores, deve ser feita quando se tem conhecimento do objeto do estudo, tendo-se um problema a ser examinado para dar sentido a sequência dos objetivos propostos. O problema ou objeto de estudo necessita-se ter total confiabilidade dos dados apresentados, sendo estes dados estudados qualitativamente e quantitativamente, para ser ter uma pesquisa confiável e eficaz.

A pesquisa quantitativa tem como premissa que tudo pode ser analisado ou calculado, as informações, opiniões, problemas, ou até mesmo os resultados, parte de uma premissa de investigação e estudo de processos e procedimentos para efetivamente se ter a resposta alvejada, funcional como um processo de quantificação usando técnicas estatísticas, transformando toda coleta de dados<sup>23</sup> em números.

---

<sup>23</sup>Coleta de dados: Etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos. Em linhas gerais as técnicas de pesquisa são: 1) Coleta Documental; 2) Observação; 3) Entrevista; 4) Questionário; 5) Formulário; 6) Medidas de opiniões; 7) Técnicas Mercadológicas; 8) Testes; 9) Sociometria; 10) Análise de Conteúdo; 11) História de vida (LAKATOS e MARCONI, 2006, p. 167 e 169).

De acordo com Gil (2011, p.43), a coleta de dados “Ocorre no próprio local em que os fenômenos acontecem espontaneamente e os dados são coletados mediante técnicas como a da observação, do questionário e da entrevista”. O processo de coleta de dados é a parte da pesquisa que se faz dar sentido as pesquisas qualitativas e quantitativas, onde será realizado o estudo de coleta de dados e transformado em números para apresentação dos mesmos.

### **3 Contextualização da empresa objeto de estudo**

Uma ferramenta de grande importância nas empresas como forma de melhoria nos controles administrativos e consequentemente maximização dos lucros e de organização, o controle interno traz em sua essência um padrão organizacional para as empresas que o adotam, fortalecendo o sistema organizacional e reduzindo o risco de fraudes.

A análise exploratória documental, que perfaz este estudo, se baseia em amostras documentais de uma empresa do ramo de atividade do comércio de produtos agropecuários, que esta há 49 anos no mercado com sede na cidade de Goiânia, atualmente possui 24 filiais, sendo uma delas localizada na cidade de Jussara, Estado de Goiás de onde foi extraído o material para estudo.

No Planejamento estratégico da empresa consta como missão oferecer soluções e produtos de qualidade superior, atendendo as necessidades dos agropecuaristas, contribuindo para o avanço da agricultura e pecuária nacional, visando o progresso pessoal e profissional dos funcionários. Seguindo os elementos do planejamento estratégico, a visão da empresa é ser referencia nacional na fabricação de insumos para nutrição animal e distribuição de produtos agropecuários que fomentem a alimentação humana, preservando o meio ambiente e a vida. Face a essa explanação, a escolha da analise documental dessa empresa deu-se por sua consolidez no mercado e a adoção de métodos qualificados de gestão. Analisa-se, na presente investigação, portanto, o relatório de auditoria operacional feito pelos auditores internos celetistas da empresa.

A empresa utiliza como modelos de controle interno uma junção dos métodos COSO com método CoCo fundamentando nos procedimentos internos operacionais e salvaguardar os valores da empresa como um todo, buscando ter um controle interno eficaz sobre suas necessidades.

### **4. Análise descritiva documental**

O processo de análise descritiva documental é apresentado mediante a análise do relatório de auditoria interna, procedimentos feitos pela empresa estudada para ter um controle interno efetivo funcional em prol de resultados.

---

Os pontos abordados pelo relatório de auditoria buscam alcançar objetivos internos através de conferência e amostragem das atividades diárias feitas pela empresa, procedimentos estes subdivididos em controle de estoque, caixa, cobrança, controle de documentos, controle de frota/logística, licenças e alvarás, conservação e manutenção de imóveis, depósitos e armazenamento de produtos, segurança do trabalho.

Os relatórios apresentados pela empresa são fornecidos por sistemas criados pelo próprio departamento de Tecnologia da Informação, são programas funcionais prontos para produzir as informações necessárias para sanar as necessidades do controle interno adotado.

As informações apresentadas a seguir são quesitos apostos no relatório de auditoria no qual o descumprimento das exigências tem como forma de penalidade decréscimos na nota de qualificação administrativa, sendo que a cada item é atribuída uma nota totalizando (100) cem pontos. Sendo abordados os seguintes questionamentos:



**Quesitos e resultados inerentes ao relatório de Controle Interno conforme modelo COSO.**

**Pontuação**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <p>a) O Inventário de estoque apresentou divergência nesta auditoria? Apresentar o número do inventário e as linhas que foram inventariadas.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | <p>2</p> |
| <p>R: Conforme inventário feito na data da auditoria interna, foram apresentados erros nos inventários nº 614, 615, 616, apresentados pelo sistema Intra Net. As linhas inventariadas na presente data são; Agrícola, Nutrição e sementes de pastagem.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                            | <p>0</p> |
| <p>b) Os inventários são realizados diariamente na filial? Existe algum inventário aberto no sistema?</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | <p>2</p> |
| <p>R: Todos os inventários diários estão sendo realizados diariamente conforme exigência da empresa, informação esta apresentada pelo sistema interno da empresa, por tanto todos os inventários de estoques contam fechados no sistema.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | <p>2</p> |
| <p>c) Os inventários semanais por linha estão sendo realizados pelo supervisor administrativo da filial? Apresentar o número de identificação dos inventários realizados.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | <p>2</p> |
| <p>R: Conforme verificado no sistema e no arquivo de documento da filial todos os inventários semanais estão sendo executados pelo supervisor administrativo da unidade, inventários ordenados pelos seguintes números, 579, 587, 595, 606.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | <p>2</p> |
| <p><b>2- Controle de caixas</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |          |
| <p>a) 1) Os caixas estão sendo assinados pelo gerente da filial e enviados no prazo máximo de uma semana para a Contabilidade? 2) O Gerente da filial está fazendo conferência e aprovação dos caixas no sistema Intra semanalmente? 3) verificar controle de recebimento de caixas na contabilidade.</p>                                                                                                                                                                                                                                             | <p>1</p> |
| <p>R: 1) De acordo com conferências feitas nos arquivos da empresa todos os caixas estão sendo enviados para a contabilidade em prazo hábil estabelecido. 2) semanalmente conforme verificado no sistema da empresa Intra, o gerente da unidade faz as aprovações e conferências do mesmo no sistema e realiza conferência física assinando todos os documentos presentes. 3) De acordo com departamento contábil da empresa todos os caixas estão sendo entregues no prazo estabelecido e estão sendo conferidos conforme exigências da empresa.</p> | <p>1</p> |
| <p>b) Existe divergência na conferência do caixa, confrontando dinheiro e documentos? Existe pagamento no caixa sem comprovação de documentos?</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | <p>2</p> |



|                                                                                                                                                                                                                                                |   |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| <b>R: De acordo com conferencia realizada no caixa da empresa, não existe divergência em valores entre o sistema e o físico, todas as sangrias existentes estão presentes e assinadas pelo gerente da unidade.</b>                             | 0 |
| <b>c) Existem valores (cheque ou dinheiro) na filial que não estão registrados no caixa aguardando para serem baixados?</b>                                                                                                                    | 1 |
| <b>R: conforme conferencia de arquivos por amostragem e conferencia física não existe nenhum valor seja em cheque ou dinheiro que não esteja baixado na empresa auditada, todos os valores estão idênticos ao do sistema de forma correta.</b> | 1 |

### 3 Cobrança

|                                                                                                                                                                                                                                                       |   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| <b>a) O valor da cobrança (D+60) diminuiu em relação ao valor apontado na última auditoria? Qual o percentual? Qual foi ação tomada pelo Gerente e Supervisor Administrativo para tal? Apresentar gráfico de acompanhamento semanal no anexo III.</b> | 3 |
| <b>R: A unidade de Jussara não tem progresso da semana, não existe inadimplência na unidade estudada.</b>                                                                                                                                             | 3 |
| <b>b) 1) existem notas de crédito aguardando exportação? 2) Existem pendências dos documentos de Vendor, Safra, Beef Trade, CPR Banco do Brasil e BARTER junto ao departamento de Cobrança? Existe depósito de cliente parado aguardando baixa?</b>   | 2 |
| <b>R: Todas as notas de crédito foram exportadas após aprovação; 2) toda documentação de Vendor, Safra, BeefTrade, CPR Banco do Brasil e BARTER estão em conformidade com o departamento de cobrança.</b>                                             | 2 |

### 4 Controle de documentos

|                                                                                                                                                                                                                             |   |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| <b>a) O Fechamento fiscal é realizado até a data limite estipulada pela SEFAZ e contabilidade? Houve pagamento de multa pela filial no período analisado? Existe alguma pendência fiscal e tributária da filial?</b>        | 2 |
| <b>R: Todo fechamento fiscal esta sendo feito na data estipulada pela sefaz e contabilidade conforme verificado; a filial não sofreu nenhum pagamento de multa no período auditado.</b>                                     | 2 |
| <b>b) Existem notas fiscais sem escrituração fiscal na filial (Notas fiscais, conhecimentos de frete, uso e consumo, energia elétrica, imobilizado, etc.)?</b>                                                              | 2 |
| <b>R: Conforme verificado no departamento de contabilidade da empresa todas as notas fiscais estão sendo escrituradas conforme as exigências, não tendo nenhuma nota fiscal da natureza mencionada com status pendente.</b> | 2 |
| <b>c) O espelho de ponto está devidamente assinado pelo funcionário e arquivado na filial? As horas positivas/negativas estão sendo compensadas integralmente dentro do período?</b>                                        | 2 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <p><b>R: Conforme verificado nos arquivos da empresa, todos os espelhos de ponto estão impressos e assinados pelos colaboradores e supervisor administrativo da filial, conforme verificado todas as horas estão sendo compensadas integralmente dentro do período presente.</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 2  |
| 5 Transporte/logística                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |    |
| <p><b>a) Os veículos para Transporte de Herbicidas estão de acordo com as normas de Transporte de Produtos Perigosos? Placas de sinalização, conservação dos veículos. Verificar pick-up, Freteiros e Caminhão da Loja.</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 2  |
| <p><b>R: De acordo com verificação presente no local todos os veículos que são usados para o transporte de herbicidas e defensivos agrícolas estão nas conforme as normas de produtos perigosos, possuindo todas placas de sinalização e nas conservações necessárias.</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 2  |
| <p><b>b) Os Kits de Primeiros Socorros e Kits de Emergência (De acordo com a legislação de transporte de herbicidas) dos Caminhões estão completos e nos locais adequados? Verificar o check list.</b></p> <p><b>R: Todos os Kits de primeiro socorros e emergência estão completos nos caminhões conforme verificados, atendendo toda legislação de transporte de herbicidas e defensivos agrícolas, proporcionando maior segurança ao motorista condutor do mesmo.</b></p>                                                                                                                                                | 1  |
| <p><b>c) Estão sendo enviadas as fotos e laudos da frota da filial para o departamento de transporte até o dia 05 de cada mês? 2) Pode ser verificado o envio de todas as notas fiscais referentes a manutenção da frota para alimentar o sistema de gestão de frota A2O? 3) Todas as cargas estão sendo averbadas na seguradora conforma a norma 13 do INTRA? Verificar no departamento de transportes.</b></p>                                                                                                                                                                                                            | 2  |
| <p><b>R: 1) conforme as exigências da empresa todas as fotos e laudos de avaliação dos veículos da unidade estão sendo enviadas ate dia 05 de cada mês para departamento de frota para seu controle interno de conservação dos veículos. 2) conforme verificado todas as notas fiscais de despesas com manutenção dos veículos estão sendo encaminhadas para o departamento de frota e lançadas no controle de despesa e gestão A2O. 3) conforme verificado no departamento de transportes todas as cargas contratadas pela unidade de Jussara Goiás estão sendo averbadas e asseguradas conforme norma da empresa.</b></p> | 2  |
| 6 Licenças e Alvarás                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |    |
| <p><b>Todas as licenças da empresa estão em dia e protocoladas, sendo legal o funcionamento do comercio, ponderando e aguardando a visita de alguns órgãos para emissão final</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 10 |

|                                                                                                                        |  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| da licença, a empresa trabalha com todas as normas exigidas pela legislação sendo referência em padrão organizacional. |  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|

#### 7 Conservação e Manutenção de Imóvel

|                                                                                                                                                      |   |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| a) A loja apresenta condições físicas favoráveis para receber o cliente? (ar, TV, café, água, banheiro, móveis, estacionamento ideal para clientes). | 1 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|

|                                                                                                                                            |   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| R: A loja apresenta condições favoráveis para os clientes, prezando sempre o conforto do cliente, possuindo todos os quesitos mencionados. | 1 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                       |   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| b) 1) Sistema de segurança está funcionando? 2) Existem câmeras inoperantes? 3) O arquivo de imagens é de no mínimo trinta dias? 4) Foi feito teste no sistema de alarmes e coletado as informações sobre a resposta da prestadora de serviço ( empresa de monitoramento eletrônico)? | 2 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| R: 1) Conforme supervisor da filial o sistema de segurança esta funcionando perfeitamente, testado também na auditoria. 2) todas as câmeras estão funcionando conforme verificado. 3) Todas as imagens ficam armazenadas no mínimo 30 dias conforme exigência da empresa. 4) São feitos testes semanais testando o serviço prestado pela empresa de monitoramento eletrônico. | 2 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|

|                                                                                                                                                         |   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| c) A filial tem uma apresentação física favorável? Verificar fachada, estacionamento e layout da loja. A limpeza da filial tem sido feita com eficácia? | 1 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|

|                                                                                                                                                                                         |   |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| R: Conforme verificação presente na unidade, todo aspecto físico da unidade encontra-se em estado positivo de conservação, e limpeza padronizada conforme exigências legais da empresa. | 1 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|

#### 8 – Deposito/Armazém de Produtos

|                                                                                                                                                                                 |   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| a) Existem produtos vencidos? Os produtos em questão estão devidamente separados e identificados no depósito? Existe programação para retirada dos produtos vencidos da filial? | 3 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|

|                                                                                                                                                                       |   |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| R: Através de verificação e contagem dos produtos em deposito, a filial não tem produtos vencidos em deposito sendo todas as mercadorias com prazo de validade longo. | 3 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|

|                                                                                                                                                |   |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| b) Existem produtos avariados no estoque? Embalagens rasgadas, baldes avariados, vazamentos, etc. Existe programação para retirada dos mesmos? | 2 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                           |   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| R: Conforme verificado na auditoria, consta algumas embalagens de alguns produtos avariadas sendo necessária a troca da embalagem com confecção dos lotes e data de validade na embalagem, desta forma foram penalizados na auditoria por esta falha primaria que resulta em organização. | 0 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| c) O depósito apresenta alguma avaria que possa colocar em risco o armazenamento dos produtos e a integridade física das pessoas? O sistema de porta pallet apresenta alguma avaria?                                                                                                                                                 | 2 |
| R: Conforme verificação na empresa o depósito não possui nenhuma avaria que possa colocar em risco a integridade física das pessoas internas e externas, possuindo o sistema de porta pallet em perfeito estado com armazenamento de acordo com a capacidade suportada.                                                              | 2 |
| <b>9- Segurança do Trabalho</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |   |
| a) O PPRA e PCMSO estão atualizados? A filial está cumprindo o cronograma de atualização dos ASOs dos funcionários do PCMSO? Existem ASOs vencidos? Os Mapas de Risco da filial estão atualizados?                                                                                                                                   | 2 |
| R: O PPRA possui validade até 05/11/2018 e o PCMSO possui data de validade até 30/01/2019, todos os ASO's dos colaboradores estão atualizados conforme arquivos verificados.                                                                                                                                                         | 2 |
| b) 1) A filial cumpre as exigências de: extintores com data de validade em dia, extintores e saídas de emergências desobstruídas, rota de fuga sinalizada, iluminação de emergência testada e funcionando, SPDA com ART válida (quando exigido no projeto dos bombeiros). 2) Existe Brigada de Incêndio na filial? Está atualizada ? | 1 |
| R: Conforme verificado na filial todos os equipamentos e itens citados estão em conformidade.                                                                                                                                                                                                                                        | 1 |
| c) As fichas e EPIs estão devidamente preenchidas e os funcionários fazem uso dos EPIs fornecidos? A planilha de controle de EPI está atualizada?                                                                                                                                                                                    | 1 |
| R: Conforme verificação presente todos os funcionários que necessitam ter o uso do equipamento de segurança estão com o equipamento presente. Conforme arquivos todos os documentos necessários estão arquivados e assinados.                                                                                                        | 1 |

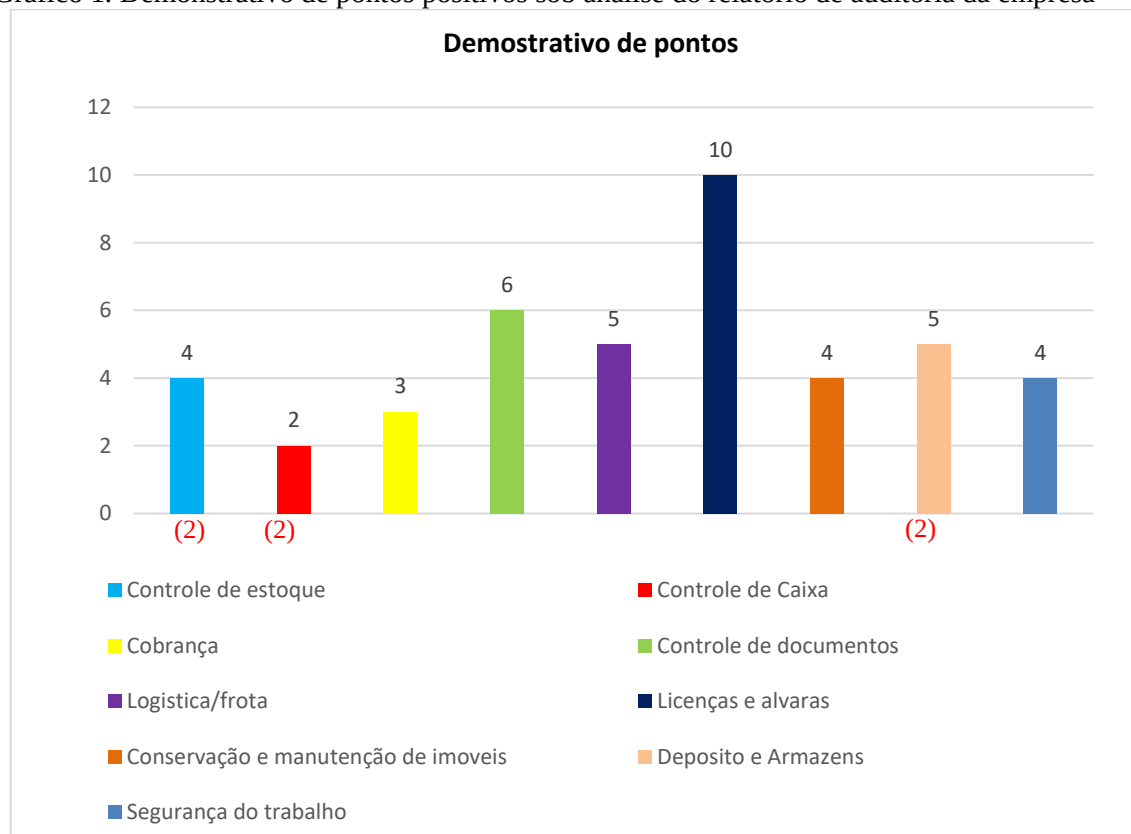
**Quadro: Dados da Pesquisa. Relatórios (2018)**

**Fonte: Amostragem documental da empresa investigada (2018)**

Conforme quesitos e resultados apresentados, nota-se que a empresa preza pela adoção de um modelo de controle interno funcional e simples proporcionando controle dos processos internos e externos em determinados momentos, a forma de avaliação perante os questionários é formada por pontuação na qual o descumprimento de qualquer tarefa que venha estar presente no relatório venha a caber subtração de pontos, refletindo no resultado organizacional da empresa.

Conforme análise documental os processos organizacionais da empresa estão aderindo o controle interno como base organizacional, pode-se notar através da pontuação adquirida pela mesma que os controles estão sendo executados de forma legal conforme exigências pela empresa.

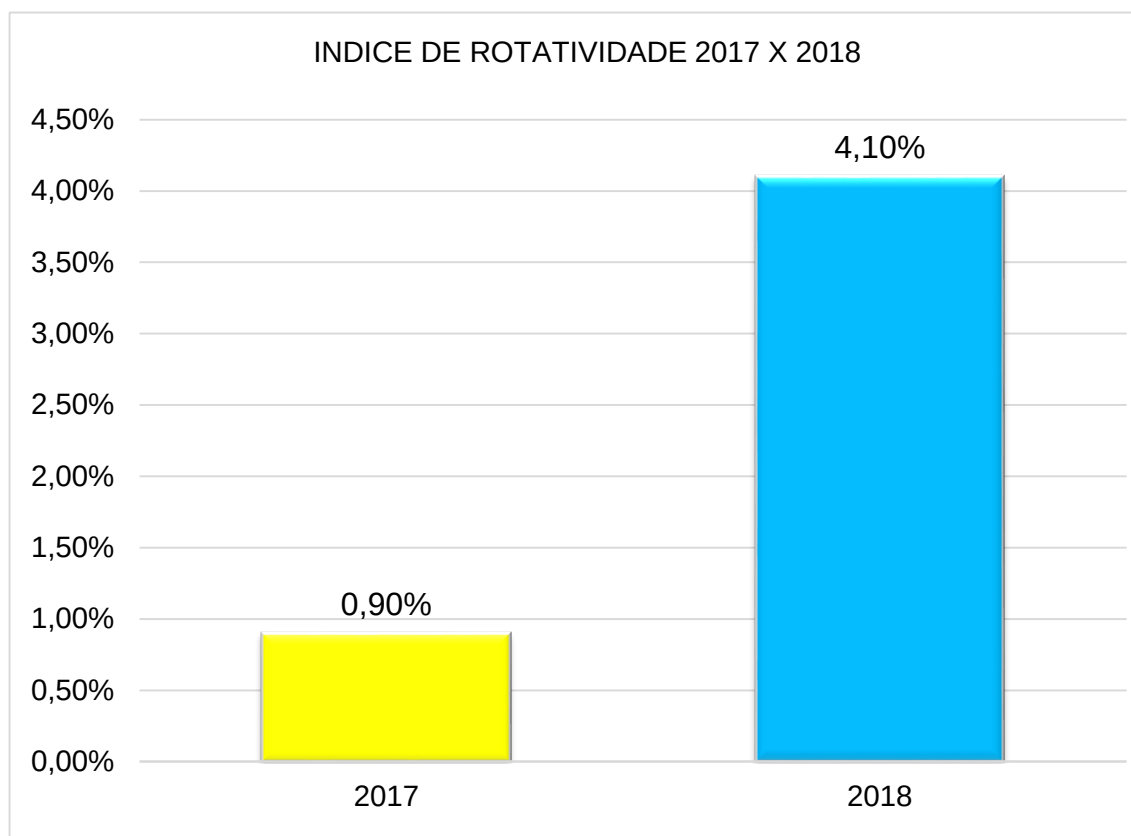
Gráfico 1. Demonstrativo de pontos positivos sob análise do relatório de auditoria da empresa



Para empresa o controle dos processos executados pode-se ser avaliado através de pontuação como demonstrado no gráfico acima transmitindo total controle de seus processos de forma geral.

A empresa em estudo busca controlar todos os procedimentos nela executados em prol de redução de custos e maior eficiência na gestão administrativa, sendo capaz controlar como exemplo índices de rotatividade e histórico de devoluções, conforme gráficos demonstrativos.

Gráfico 2. Índice de rotatividade no primeiro semestre relativos aos exercícios 2017/2018



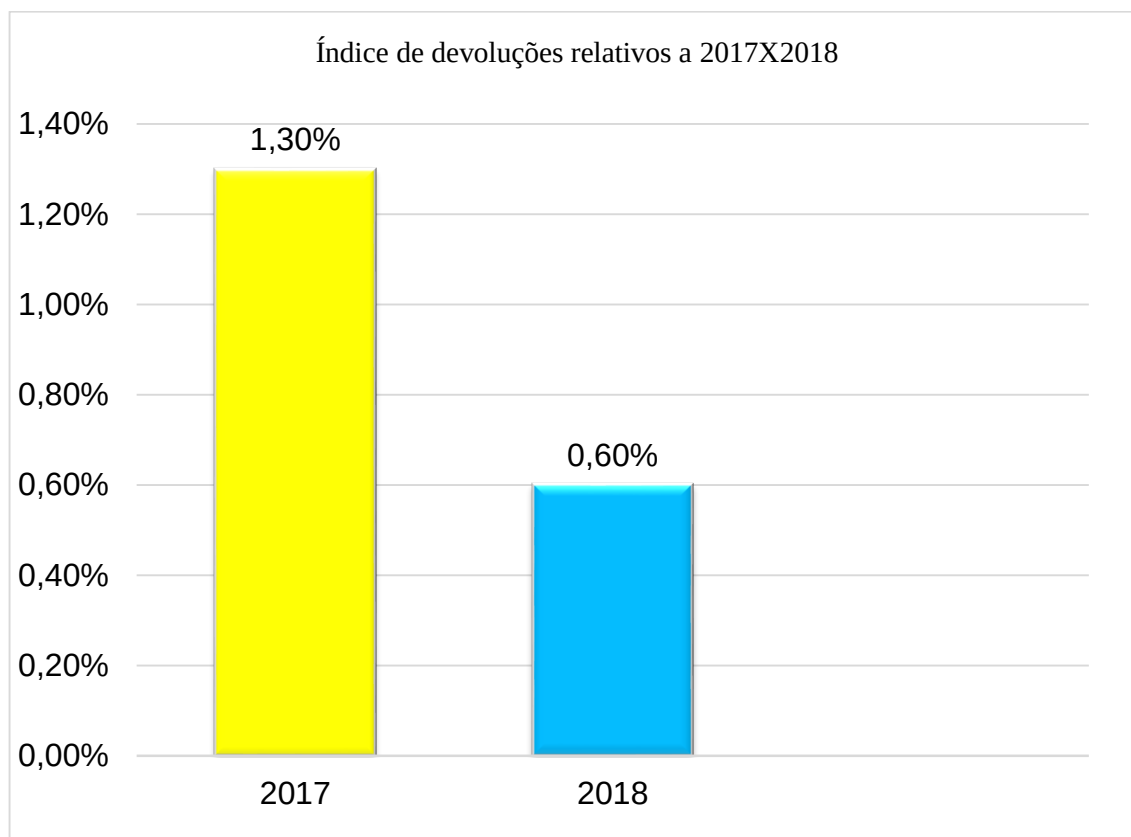
Fonte: Elaboração própria conforme dados da pesquisa em face da empresa investigada (2017/2018)

De acordo com estudo realizado na empresa em questão pelo fato da mesma possuir um pequeno quadro de colaboradores mesmo que seja mínima a mudança afeta negativamente na conta índice de rotatividade da mesma.

Uma das grandes preocupações da empresa o índice de devoluções de mercadorias uma conta que reduz o lucro da empresa, controle este que é feito em tempo real se mostra positivo conforme estudo realizado.

A devolução de mercadoria é um dos grandes gargalos que as empresas comerciais sofrem, fonte geradora de despesas devido ao fato de ocorrer impostos e reduz o lucro real da mesma afetando seu resultado.

Gráfico 3. Índice de devolução de mercadoria primeiro semestre relativos aos exercícios 2017/2018



Fonte: Elaboração própria conforme dados da pesquisa em face da empresa investigada (2017/2018)

Conforme observado o número de devoluções reduziu-se em mais de cinquenta por cento em comparação ao exercício de 2017 no período de janeiro a junho, estes controles conforme estudo feito na empresa em questão é a base para uma administração de qualidade e reduzir despesas contribuindo para o crescimento da empresa.

Observa-se que a empresa adota desde a implantação do controle interno ao resultado final da avaliação do mesmo como parte periódica e obrigatória em sua filosofia de gestão, buscando ter controle de seus processos e tarefas, promovendo conforto aos colaboradores com um sistema de qualidade organizacional e promovendo metas ligadas à gestão que, sendo cumpridas, se refletem a premiações anuais para os colaboradores.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou identificar teoricamente através de pesquisa bibliográfica os pontos principais para criação de um sistema de controle interno, e através de uma análise documental em uma empresa privada do ramo comercial demonstrar um exemplo de modelo de controle interno de forma a maximizar os resultados relacionados à gestão administrativa.

A análise documental feita na empresa buscou trazer um pouco dos processos que uma empresa privada busca aderir que são de suma importância para o funcionamento da mesma, os pontos analisados e apontados são os que necessitam maior controle para não causar despesas e



percas que não estavam previstas para a mesma, atividades como controle de estoque, controle de caixa e licenças e alvarás por exemplo são atividades e processos simples que se não controladas podem infringir o princípio da continuidade da empresa por irregularidades.

Foram retiradas do relatório de auditoria interna da empresa vinte e três perguntas compostas com a mesma quantidade de respostas, quesitos considerados pelos gestores como os maiores gargalos que pode ocorrer em uma empresa ou de onde pode ser o ponto de partida para o início de problemas causadores de prejuízos financeiros e morais.

De acordo com o estudo realizado, para as vinte e quatro lojas que a empresa possui seguem o mesmo relatório de auditoria padronizando os processos na empresa. Perante esta situação nota-se que a excelência organizacional que a empresa possui está totalmente ligada a adoção do controle interno por ela aderido e pelos colaboradores qualificados sempre dispostos a executá-los.

Em diferentes casos, as empresas de forma geral buscam redução de custos e despesas em primeiro instante, sendo que é uma forma que pode não dar certo, como foi apresentado neste trabalho necessita-se para redução de custos e despesas uma serie de investimentos e qualificações para alcançar um padrão organizacional, ter pessoal qualificado e ter controle de todos os procedimentos executados na empresa para após todos estes passos ter redução de custos e despesas o segredo para o crescimento constante das empresas referências no país está ligado a seguir estes passos.

Através desta pesquisa nota-se que procedimentos que aparentemente são simples precisam estar interligados ao controle interno para que a empresa não corra riscos primários que venha a lhe afetar, sendo estas atividades que estão sob a visão dos gestores diariamente em prol de não ser pego de surpresa por uma situação negativa.

Perante o controle interno existem alguns pontos negativos que podem prejudicar os resultados almejados pela empresa, estes pontos estão ligados aos colaboradores escolhidos para executar este processo, caso os mesmos não sejam qualificados e não produzam conforme a filosofia da empresa, podem trazer resultados negativos pelo fato de burlarem o controle interno implantado.

O controle interno aplicado em uma empresa privada como foi apresentado de forma correta traz resultados imagináveis, resultados em gestão, lucro, organização, que faz com que a empresa tenha crescimento constante e esteja preparada para enfrentar supostas crises entre outras dificuldades. Uma empresa do ramo comercial necessita rigidamente de um bom controle interno para seu sucesso no mercado, devido aos inúmeros fatos que podem ocorrer durante seus exercícios e grande giro de estoque, sendo desta forma o controle interno deve ser criado pelos gestores de acordo com as necessidades da mesma em obter resultados.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M.C. **Auditoria um curso moderno e completo**: 5. ed. São Paulo: Atlas S.A, 1996.

ALVES, A. M. V. **A Importância do controle interno na gestão empresarial: um estudo de caso numa empresa do ramo de supermercado**. 2015. 48 f. Monografia (Ciências Contábeis). Centro de ensino superior do Seridó, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Rio Grande do Norte.

ATTIE, W. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2012.

BRAGA JUNIOR, Sérgio Silva. LOPES, Luis Evandro.; SILVA, Dirceu.; **Pesquisa quantitativa: elementos, paradigmas e definições**. Disponível em: <<https://www.revistagesec.org.br/secretariado/article/view/297>>. Acesso: 16. Set. 2018

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**. 2. ed. Rio de Janeiro, Campos, 2003.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil (teoria e pratica)**: 9. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2013.

CREPALDI, S A. **Contabilidade gerencial: Teoria e Prática**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2013

FLICK, Uwe. **Introdução a pesquisa qualitativa**: 3. ed: São Paulo: Artmed S.A, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Coleta de dados e análise de dados**. 1. ed. São Paulo. Atlas, 2011.  
JORNAL CONTÁBIL. **Contabilidade Fiscal: Tudo que seu cliente precisa saber**. Disponível em: < <https://www.jornalcontabil.com.br/contabilidade-fiscal-tudo-que-seu-cliente-precisa-saber/>>. Acesso: 15. Set. 2018.

IIABRASIL. **Controle Interno**. 2018. Disponível em< <https://www.iiabrasil.org.br/>>. Acesso em 20 out. 2018.

MAIA, S. M.; SILVA, R. M.; DUÑAS, R.; ALMEIDA, P. P.; MARCONDES. S.; CHING, H.T.; **CONTRIBUIÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO PARA A EXCELÊNCIA CORPORATIVA** Revista Universo Contábil, vol. 1, n. 1, enero-abril, 2005, p. 54-70 Universidade Regional de Blumenau Blumenau, Brasil.

SOUZA, Benedito Felipe; Pereira Anísio Candido: **Auditoria contábil (Abordagem prática e operacional)**. 1. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2004.

SOUZA, Luiz Carlos de: **Controladoria aplicada aos pequenos negócios**. 1ª ed. 2008; 2ª Reimpr. Curitiba: Juruá, 201

TENÓRIO, J. G. **Controle Interno: um estudo sobre a sua participação na tomada de decisão de investimento no mercado de capitais brasileiro**. 2007. Disponível em: <[file:///F:/TCC/2007\\_JulienneGamaTenorio.pdf](file:///F:/TCC/2007_JulienneGamaTenorio.pdf)>. Acesso em: 04 set. 2018.



## **AUDITORIA, ACCOUNTABILITY E COMPLIANCE: ferramentas essenciais para o auxílio de uma gestão pública transparente<sup>1</sup>**

Erica Rodrigues dos Santos<sup>2</sup>

Djalma Aparecido Alves de Brito<sup>3</sup>

### **RESUMO**

O trabalho versa sobre uma gestão pública de forma transparente, demonstrando ferramentas como auditoria, accountability e o compliance, que corroboram para uma boa gestão, sendo imprescindível que o governo atue com ética e comprometimento, isto é, a prestação de contas para com a sociedade, e após todos os gastos financeiros deverão ser repassados para a auditoria para que nesta etapa possa ser dada opinião justa aos seus usufrutuários, e por último a análise da atuação da auditoria, consoante as normas e regras estabelecidas pela instituição. O desígnio proposto no presente é a análise conceitual das ferramentas que podem ser aplicadas na gestão governamental e situar seu modo de aplicabilidade, e também ponderar a possibilidade do *compliance* no âmbito Estadual diante do Decreto 9.406/2019 no Estado de Goiás. Desta forma, para a desenvoltura utilizar-se-á de pesquisas bibliográficas por meio de livros, revistas eletrônicas, publicações, monografias e trabalhos acadêmicos. E, por fim, conclui-se que a junção de tais instrumentos na esfera governamental procederá em uma administração competente e eficaz, impedindo a ocorrência de atos ilícitos.

**Palavras-chave:** *Accountability. Compliance. Estado. Gestão Pública.*

### **ABSTRACT**

The work focuses on public management in a transparent manner, demonstrating tools such as auditing, accountability and compliance that corroborate good management, and it is essential that the government acts with ethics and commitment, that is, with society. , and all financial expenses should be passed on to the audit so that at this stage their fair users can have a fair opinion and, finally, the audit performance review, in accordance with the standards and rules established by the institution. The objective proposed here is the conceptual analysis of the tools that can be applied in government management and the location of their mode of applicability, as well as considering the possibility of compliance in the State, according to Decree 9.406 / 2019, in Goiás State. will use bibliographic research through books, e-journals, publications, monographs and scholarly works. And finally, it is concluded that the combination of these instruments in the governmental sphere will occur in a competent and effective administration, preventing the occurrence of illicit acts.

**Keywords:** *Accountability. Compliance. State. Public Management.*

<sup>1</sup>Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Jussara/FAJ, como parte obrigatória para obtenção de grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

<sup>2</sup> Graduanda do curso de Ciências Contábeis pela Faculdade de Jussara-FAJ. E-mail:

erica\_rs\_mcg@outlook.com.

<sup>3</sup>Professor Orientador. Atualmente é professor adjunto na Faculdade de Jussara/FAJ.



## 1 INTRODUÇÃO

Ao se analisar toda estrutura e princípios da administração pública, nota-se uma realidade que vem sendo transformada a cada dia, com novas lideranças e gestões, na busca de melhores resultados que sejam benéficos à sociedade, através de ferramentas que auxiliam a gestão governamental a buscar mais transparência e controle.

O contexto abordado neste trabalho bibliográfico consolida-se a respeito das ferramentas em que o setor público faz-se uso para aperfeiçoar a administração governamental, como a *accountability*, auditoria pública e o programa de *compliance*, que vem ganhando espaço tanto no setor privado quanto público.

A *accountability* retrata o comprometimento ético e legal, ou seja, a gestão deve ter uma responsabilização em prestar contas em tudo o que realiza dentro da esfera governamental.

A auditoria aplicada no setor público é de grande relevância, por ser um levantamento e análise dos dados, transações, demonstrações contábeis e financeiras, em que é emitida uma opinião imparcial aos seus usuários, facilitando maior controle à gestão governamental.

Informações obtidas através da auditoria pública são repassadas à equipe administrativa, fazendo com que a gestão se torne mais eficiente e eficaz, trazendo transparência.

O presente trabalho tem como problemática, em que medida a auditoria, a *accountability* e o *compliance* se concatena para conseguir dar transparência e hígidez na administração pública?

Nesse sentido, na busca de clareza, transparência e controle na gestão pública, o programa de *compliance* complementa a auditoria na esfera governamental, no sentido de comprovar e acompanhar as atividades de auditoria, observando se estão agindo conforme as normas e regras estabelecidas pela instituição.

Nesse contexto, o setor público no Brasil, propenso a buscar melhorias em seu sistema de gestão vem instituindo instrumentos que auxiliam a administração, a fim de obterem resultados benéficos à sociedade.

Destarte, diante do cenário público, e dos diversos problemas decorrentes da administração governamental, o trabalho em comento tem como objetivo geral o de analisar as ferramentas utilizadas na esfera pública para buscar maior transparência e controle sob os recursos públicos.

E tendo como objetivos específicos, a conceituação a respeito da *accountability*, e demonstrar sua participação na área pública; delinear o papel da auditoria pública; estabelecer o conceito, objetivos e utilidade do *compliance* na área pública; e a implantação do *compliance* na esfera Estadual, *verbi gratia*, o Decreto 9.406/2019 no Estado de Goiás.

Ademais, vive-se um período de bandeira que representam uma verdadeira *era das reformas*, sendo estas justificadas na tentativa de um melhor aperfeiçoamento da máquina estatal no sentido de que estas possam entregar melhor prestação ao destinatário final, ou seja, seus governados.

Tais clamores se sustentam no discurso da precária prestação dada ao cidadão conjuntamente a -falência do estado. Sendo que, talvez, este último, dê-se pelo fato da má gestão dos recursos dispostos pelo poder público. Sendo assim, como por óbvio se mostra necessária a busca por meio que potencializem melhor os resultados finais da prestação dada pelo poder público. Para tanto, preponderante é os instrumentos capazes de fiscalizar e avaliar os canais gerenciadores do poder público, que no presente trabalho, destaca-se a auditoria, *accountability* e o *compliance*, como meios capazes de potencializar a efetividade da gestão pública e, conseqüentemente, obter-se melhor aproveitamento nos resultados finais da administração.

Conforme Ander-Egg (1978, p.28), pesquisa bibliográfica constitui-se em um -procedimento reflexivo sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento. Portanto, a pesquisa bibliográfica alcança a incumbência de coletar informações verídicas para discussão do tema estabelecido.

Para o desenvolvimento metodológico em epígrafe, foram empregadas pesquisas bibliográficas, tratando-se de uma análise documental contidas em livros, revistas eletrônicas, publicações, monografias e trabalhos acadêmicos.

## 2 REVISÃO TEÓRICA

A seguir, tecemos algumas considerações acerca da origem e da necessidade da auditoria e seus desdobramentos com o fim de pensar na gestão pública como o objetivo maior deste estudo.

Juntamente com a auditoria, em busca de transparência na administração pública, contextualizaremos a respeito do *compliance* e da *accountability* trazendo seu conceito, seus objetivos e sua utilidade dentro das empresas com foco na esfera governamental.

Os gestores públicos buscam um controle sobre a administração governamental, onde possam obter eficiência e eficácia nos resultados diante da economicidade. Desta maneira os gestores públicos utilizam de ferramentas que os auxiliam na gestão. O setor público, em busca de controle e transparência, usa-se da auditoria e do *compliance* em conjunto.

### 3 PRESSUPOSTOS EPISTEMOLÓGICOS DA AUDITORIA PRIVADA E GOVERNAMENTAL

De acordo com estudos feitos por Franco e Marra (2009), a auditoria surgiu na Inglaterra, por ser o primeiro país a portar empresas multinacionais, grandes companhias de comércio, que faziam a taxaço dos impostos com base nos resultados esclarecidos nos balanços. Podendo ser estabelecida em todas as empresas, a auditoria se reveste de um papel de grande relevância para a conservação da entidade no mercado atual, servindo de auxílio aos gestores.

Mediante o desenvolvimento do capitalismo, a partir de 1900, o trabalho do auditor tomou maior força, tornando-se uma profissão. A *Security and Exchange Comission*<sup>4</sup>, nos Estados Unidos, criada em 1934, fez com que a auditoria fosse obrigatória nas companhias que negociavam ações na Bolsa de Valores, para dar maior credibilidade nas suas demonstrações financeiras (CREPALDI, 2019).

Segundo Magalhães, Lunkes e Muller (2003):

O desenvolvimento do conceito de auditoria, está relacionada ao foco tomado pelos profissionais e usuários, no qual inicialmente era baseada na análise dos registros, já atualmente encontra ênfase nas demonstrações contábeis e nos processos de gestão, em função da impossibilidade de uma minuciosa vistoria em cada operação em particular (apud OLIVEIRA, 2018, p.18).

Mendes, Oleiro e Quintana (2008, p. 42) conceituam auditoria como –o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.

O advento da Auditoria Governamental está correlacionado com o controle de arrecadação de tributos, relacionada com o exercício da administração pública.

<sup>4</sup> A *Securities and Exchange Commission* é o principal regulador do mercado acionário norte-americano. Ele define as regras para o registro de valores mobiliários e cumpre o papel de supervisor das atividades financeiras das bolsas. Criado em 1933 com o objetivo de reconquistar a confiança dos investidores após o Crack da Bolsa em 1929, hoje é responsável pela implementação de leis sobre os mercados de ações e títulos.



No Brasil, a auditoria governamental é normatizada pela Lei nº 4.728 de julho de 1965, que regulamenta o exercício do mercado monetário, tornando-se obrigatória a aplicação da auditoria pública no território brasileiro (NASCIMENTO, 2011).

O artigo 70 da Constituição Federal de 1988 foca a abrangência da auditoria pública:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária (BRASIL, 1988, texto digital).

Perante a necessidade da administração pública em ter mais controle e clareza em toda sua movimentação financeira e econômica, passou-se a utilizar das ferramentas da auditoria governamental em todo setor público.

Neste sentido, Nascimento define auditoria pública como:

[...] é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre a situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal (NASCIMENTO, 2011, texto digital).

Na mesma toada, Peter e Machado (2007, p.37) reforçam as definições de Nascimento (2011), na medida em que elucidam que –a auditoria governamental contempla um campo de especialização da auditoria, voltada para a Administração Pública (Direta e Indireta), compreendendo a auditoria interna e externa, envolvendo diretamente o patrimônio e/ou o interesse público.

O método aplicado é um relevante procedimento utilizado pelo Estado que tem o controle para a melhoria da destinação dos recursos, não sendo somente para retificar possíveis desperdícios, a desonestidade e a omissão de determinadas informações, mas procurando assegurar os objetivos almejados, além de evidenciar os proventos sociais provenientes (SILVA, 2019).

Numa perspectiva mais analítica, Chaves demonstra uma concepção sobre auditoria governamental, acreditando que a mesma seja:

[...] a técnica que visa analisar se determinados atos e fatos estão consonantes com critérios preestabelecidos, sustentada em procedimentos específicos, devendo ser

relatada a situação encontrada com respaldo em evidências e provas consistentes. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais (CHAVES, 2019, texto digital).

Como se pode perceber, é notória a essencial finalidade da auditoria pública, como sendo a de evidenciar a regularidade e a legitimidade, avaliando os resultados adquiridos ou presumidos pelos gestores que governam as atividades da administração pública, possibilitando total controle no desenvolvimento das operações realizadas no setor público.

Conquanto, de vasta maneira, conseguimos conceitualizar auditoria governamental da seguinte forma:

A auditoria governamental consiste em um exame objetivo, sistemático e independente, pautado em normas técnicas e profissionais, efetuado em entidades estatais e parastatais, funções, subfunções, programas, projetos, atividades, operações especiais, ações, áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e na guarda e aplicação de recursos, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controle interno, por servidores públicos integrantes do quadro permanente das Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFS, denominados de profissionais de auditoria governamental, através de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente consubstanciadas em provas, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e preservação do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública (ARAGÃO, 2019, p.04).

O trabalho da auditoria do setor público fornece diversas informações para a equipe administrativa, trazendo sempre uma análise imparcial dos dados obtidos, resultando em uma eficácia dos gestores públicos, pois sendo a auditoria, um exame claro e objetivo de toda movimentação econômica e financeira.

De acordo com Inaldo Araújo, conforme cita:

A auditoria governamental é o tipo de auditoria que está voltado para o acompanhamento das ações empreendidas pelos órgãos e entidades que compõem a administração direta e indireta das três esferas de governo, ou seja, que gerem a res pública. Normalmente é realizada por entidades superiores de fiscalização, sob a forma de tribunais de contas ou controladorias, e organismos de controle interno da administração pública (ARAÚJO, 2004, p.21).

Portanto, a auditoria governamental atua como uma ferramenta do governo para diminuir o confronto vivente nas relações entre o principal e o agenciador, intitulado de conflitos de agência. O principal, ao conceber uma transmissão de capital, procura na confirmação de um intercessor, independente, uma certificação de que tais recursos estão

sendo geridos por meio de técnicas e ações apropriadas para alcançar os objetivos por ele determinado. Por conseguinte, o principal é o cliente da auditoria (ARAGÃO, 2019).

No âmbito público, quem retrata os interesses do cidadão é o poder legislativo, no qual assume o papel fundamental na ligação entre o Estado e os agentes públicos na *accountability* de maneira geral. Contudo, a exemplo do que sucede no setor privado, a auditoria trabalha com um ponto de vista em que seus clientes finais são os cidadãos, sendo os reais possuintes dos recursos transferidos ao Estado para a efetuação do bem comum (CARVALHO NETO; FREITAS; CRUZ, 2011).

O Regulamento Brasileiro de Auditoria do Setor Público, remetido pelo Instituto Rui Barbosa, onde o TCU- Tribunal de Contas da União - é participante juntamente com os demais tribunais de contas brasileiros, objetivando proporcionar uma auditoria independente e eficiente, em que se pode sustentar os tribunais de contas na execução de suas atribuições constitucionais e sancionados, em pró da sociedade.

Regimento e instruções técnicas são primordiais para a confiabilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria governamental. As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), elaboradas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), propõem-se a possibilitar a consumação de auditorias independentes e eficientes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). As Normas Profissionais da INTOSAI possuem quatro níveis diferentes, contendo as concepções essenciais da estrutura no nível 1; o nível 2 (ISSAI 10-99) determina pré-requisitos para o desempenho apropriado e os procedimentos profissionais das EFS, tais como emancipação, transparência e *accountability*, princípios morais e controle de qualidade, fatos que são importantes para todas as auditorias das EFS; os níveis 3 e 4 abordam a prática de cada tipo de auditoria e abrangem princípios profissionais usualmente reconhecidos que servem de base à auditoria eficaz das entidades públicas (IRB, 2017).

De acordo com a norma ISSAI 100:

O ambiente da auditoria do setor público é aquele no qual governos e outras entidades do setor público são responsáveis pelo uso de recursos provenientes de tributação e outras fontes, para a prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Essas entidades devem prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos, tanto para aqueles que proveem os recursos como para aqueles que dependem dos serviços prestados com a utilização de tais recursos, incluindo os cidadãos. A auditoria do setor público ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis. Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de

um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais (ISSAI 100, 2017, p.03).

Sendo assim, a auditoria no setor público serve como instrumento de fiscalização para que sejam garantidos que todos os recursos obtidos estão sendo utilizados de maneira eficaz e adequados, e as normas foram criadas para que se cumpram essa obrigação com a sociedade.

A auditoria Governamental possui o escopo de analisar a administração pública de acordo com os procedimentos e decorrências administrativas, com o intento de retificar gastos, a incorreção, a displicência e a omissão, no qual são realizadas em diversas áreas com a finalidade de se obter um resultado satisfatório à sociedade (APARECIDA, 2010).

Existem diversos propósitos para a realização da auditoria no setor público, porém todos eles cooperam para uma apropriada administração. A auditoria pública garante os utentes pressupostos, com independência, com informes explícitos e transparentes, resultâncias ou posições fundamentadas em evidência relacionadas às entidades públicas. Aprimora também a accountability e a transparência, proporcionando avanços constantes, trazendo uma confiabilidade maior em relação ao uso dos recursos e bens públicos e no funcionamento da administração pública, gerando incentivos para modificações no conhecimento para determinados aprimoramentos (INTOSAI, 2013).

#### **4 ACCOUNTABILITY**

*Accountability* vem do vocábulo inglês, no qual não possui uma tradução portuguesa assente, que se destina à gestão administrativa governamental, no qual presta-se contas as autoridades controladoras de seus serviços (BRITTO, 2014).

Consoante ao entendimento do autor Paiva:

[...] numa possível versão em língua portuguesa, do termo responsabilização, ou ainda responsabilidade em prestar contas. Outros, entretanto, consideram que esses termos não traduzem todo o significado do termo *accountability*, que significa a obrigação dos agentes do Estado de explicar regularmente o que fazem, como fazem, por que fazem, quanto gastam e o que vão fazer a seguir. Não se trata, portanto, apenas de prestar contas em termos quantitativos, mas de auto avaliar a obra feita, de dar a conhecer o que se conseguiu e de justificar aquilo em que se falhou (PAIVA, 2009, p.10).

A *accountability* também possui um comprometimento com normas e leis, ou seja, ético e legal por se tratar de recursos públicos, deve-se prestar conta de tudo o que foi realizado pela administração. É uma cultura em que as pessoas chamam para si a responsabilidade no controle dos gastos públicos. A Lei de Acesso de Informação- LAI no Brasil, fomenta a *accountability*, por exemplo.

No mesmo diapasão, Rocha (2011, p.84) define *accountability* como –processos de avaliação e responsabilização permanente dos agentes públicos que permitam ao cidadão controlar o exercício do poder concedido aos seus representantesl.

Na visão contemporânea dos recursos públicos, Gao (2005, p. 31) citado por Siu, estabelece:

[...] a importância no processo de governo de um País. Os legisladores, outros dirigentes do governo e o público desejam saber se: (1) os recursos públicos são administrados adequadamente e utilizados segundo as leis e regulamentos oficiais; (2) os programas de governo estão alcançando os objetivos e resultados previstos; e (3) os programas de governo estão sendo administrados de forma eficiente, econômica e efetiva. Os administradores desses programas são responsáveis perante os órgãos do parlamento e o público (SIU, 2011, p. 81).

Em suma, a *accountability* é o controle de todas as atividades desenvolvidas pela gestão pública, em que serão acompanhadas em todo o processo de realização, garantindo que estão sendo realizadas dentro das normas e leis estabelecidas.

É significativo salientar, que a *accountability* pode ser entendida tanto no ponto de vista vertical quanto na horizontal.

No entendimento de Neves (2012, p. 39-40), conforme citado por Britto, na perspectiva vertical, afirma:

Mesmo com todo esse poder, os políticos prestam contas de seus atos aos cidadãos pelo simples fato de que por eles são eleitos. Os seus votos têm dupla função: em primeiro lugar, induzem à responsabilidade por serem prospectivos, ou seja, vota-se em um programa de governo previamente colocado em campanha política. Em segundo lugar, por ser retrospectivo, ou seja, depois do mandato desempenhado, vota-se de acordo com resultados nele obtidos pelos políticos.

Em nenhum dos casos, entretanto, os políticos são obrigados a cumprir completamente suas plataformas eleitorais, o que é inerente à necessidade de se manter certa margem de escolha dos políticos para que se preserve a capacidade de governar. [...]

Os governos são controlados ou sancionados pelos cidadãos, nesse arranjo, de forma retrospectiva, responsabilizando-se pelos resultados das ações passadas. Isso só ocorre se os cidadãos têm como saber se os governos estão atuando, ou não, na defesa dos interesses políticos, de modo a lhes premiar com a reeleição ou a lhes sancionar com a derrota política (BRITTO, 2014, p. 55-56).

Em suma, na accountability vertical a sociedade tem a capacidade de condecorar ou justificar seus governantes e gestores da administração por meio dos votos diretos em eleições, dentre outros procedimentos de opressão política (ROCHA, 2011).

Britto (2014) discorre que no plano horizontal:

Tem-se que a responsabilização é uma decorrência do sistema de controle: a) interno, no seio da própria administração; b) externo, a cargo do Legislativo, com o auxílio dos tribunais de contas; c) social, realizado pela sociedade e pelo cidadão, em interface com os dois primeiros por meio das ouvidorias (ombudsmen), canais de comunicação, recebimento de denúncias, consultas, audiências públicas, auditoria operacional, entre outros (BRITTO, 2014, p. 56).

A accountability horizontal é determinada como aquela que se fundamenta por intermédio de mútua inspeção no âmbito dos poderes, mediante órgãos governamentais que administram as incumbências públicas, e essencialmente para inspecionar, analisar e corrigir os gestores e administradores governamentais (ROCHA, 2011).

Diante da necessidade de se atender aos princípios constitucionais que tutelam o interesse público na administração, tais como a supremacia do interesse público (CF/88) e todos os princípios que regem a administração pública (Art. 37, caput, CF/88), a accountability possui o perfil de um instrumento que visa (ou pelo menos tenta) fazer com que as políticas públicas ditada no espírito das leis sejam alcançadas, proporcionando com isso, o bem estar social almejado pela sociedade.

*Expositi*, a accountability com o objetivo de demonstrar mais clareza e transparência na gestão pública, inspirou no surgimento de outros instrumentos que auxiliam e se complementam tais como a auditoria e o compliance, que vem sendo utilizados atualmente em diversos Estados, em busca de melhorias nos recursos da sociedade.

## 5 COMPLIANCE E SUA DEFINIÇÃO, OBJETIVOS E UTILIZAÇÃO

A expressão *compliance* vem do verbo inglês *to comply*, no qual tem a interpretação executar, obedecer a uma direção, buscando reduzir o risco ligado à reputação e ao regulatório/legal, é estarem em conformidade com regras, leis e normas, assegurando que servidores não violem as regras, regulações ou normas aplicáveis às instituições (MIRANDA, 2017).

Desta maneira o autor Assi (2013, p. 30), denomina o *compliance* como sendo, –sistemas de controles internos que permitam esclarecer e proporcionar maior segurança,

tanto contábil quanto jurídica, prevenindo a empresa da execução de eventuais operações ilegais, culminando assim numa possível penalização do Estado.

Nas instituições, o compliance adveio nas organizações financeiras, em 1913, decorrente da origem do Banco Central Americano, que possuía a finalidade de obter uma elaboração de um sistema monetário mais adaptável, garantido e sólido. Em 1929, posteriormente a quebra da Bolsa de Nova York, originou-se o New Deal<sup>5</sup>, no qual foi elaborada para retificar as deturpações do mercantilismo, apesar da sua origem o compliance pode ser utilizado em qualquer tipo de empresa, não sendo exclusiva de instituições bancárias (SANTOS, et al, 2012).

Essa prática possibilita que a organização possa ser controlada de maneira que serão evitados quaisquer atos ilícitos, tanto jurídicos quanto financeiros, estando em acordo com normas e regras, cumprindo os deveres estabelecidos pelo regulamento interno da instituição. O *compliance* pode ser utilizado tanto em empresas privadas como também é uma grande ferramenta na gestão pública contra a corrupção.

Dito isso, no caso das organizações públicas que adotam a abordagem do compliance, buscam responder dois quesitos, em que sejam instados a agir com exatidão e higidez e possuam uma conduta moral, características essenciais aos administradores e assistentes que controlam o capital designados a atender as necessidades da sociedade. Por outro lado, se adotadas em empresas privadas, pode auxiliar em seu crescimento, optando por determinar novas políticas sobre o compliance (GLOCK, 2017).

Segundo a autora Block:

Compliance significa estar em conformidade com algum padrão ou critério, que pode ser uma lei, norma, regulamento, política, melhores práticas e qualquer outro paradigma. Estar em conformidade é uma atitude, não é um sistema, programa ou muito menos uma política específica, é um conjunto de ações que permeia todos os níveis hierárquicos de uma corporação (BLOK, 2014, p. 24).

Para uma organização estar de acordo com a regulamentação, é essencial para seu crescimento e desenvolvimento. No setor público, é mais importante ainda, pois se trata de uma sociedade, e os gestores precisam demonstrar clareza em seus atos e decisões, em que os resultados tragam benefícios às pessoas e ao governo.

O compliance vem sendo usado mais frequentemente pelas entidades e instituições, ampliando-se para várias empresas privadas e governamentais, principalmente aquelas que

<sup>5</sup> O *New Deal* (em português, novo acordo ou novo trato) foi o nome dado à série de programas implementados nos Estados Unidos entre 1933 e 1937, sob o governo do presidente Franklin Delano Roosevelt, com o objetivo de recuperar e reformar a economia norte-americana, e assistir os prejudicados pela Grande Depressão.



possuem um rigoroso conjunto de controle e seguem um austero sistema de normas e leis que não podem ser violadas (BLOK, 2014).

Ao inserir a política de compliance dentro da organização, sendo ela privada ou pública, os objetivos a serem alcançados são inestimáveis. Ribeiro e Diniz destacam alguns, sendo eles:

Cumprir com a legislação nacional e internacional, além das regulações do mercado e das normas internas da empresa; prevenir demandas judiciais; obter transparência na condução dos negócios; –salvaguardar a confidencialidade da informação outorgada à instituição por seus clientes!; evitar o conflito de interesse entre os diversos atores da instituição; –evitar ganhos pessoais indevidos por meio da criação de condições artificiais de mercado, ou da manipulação e uso da informação privilegiada!; evitar o ilícito da lavagem de dinheiro; e, por fim, disseminar na cultura organizacional, por meio de treinamento e educação, os valores de Compliance (RIBEIRO; DINIZ, 2015, p. 89).

A utilização do compliance de maneira correta e eficaz, traz confiança à investidores e fidedignidade no mercado, e conseqüentemente, benefícios à sociedade. São características que o setor público busca atualmente, principalmente para evitar qualquer tipo de ato ilícito, assim, com a implantação do compliance fica mais visível qualquer prática indevida.

Para Gonçalves (2012), a introdução do compliance propende:

Orientar todas as suas ações para os objetivos definidos; utilizar os recursos de forma mais eficiente, visto que as decisões passam a ser mais econômicas, pois uniformes para casos similares; –proteção contra as pressões das emergências!; ter uniformidade e coerência em todos os seus atos e decisões, colaborando com a transparência dos processos; facilitar a adaptação de novos empregados à cultura organizacional; disponibilizar aos gestores mais tempo para repensar políticas e atuar em questões estratégicas; aumentar e aperfeiçoar o conhecimento da organização por todos os seus atores (GONÇALVES, 2012, p. 64-65).

Em uma esfera pública, o compliance permite aos gestores maior controle sob os recursos utilizados, e juntamente com a auditoria governamental, as supervisões de todos os setores ficam mais eficazes e eficientes, monitorando e controlando todas as práticas e decisões realizadas pela administração, assim como a *accoutability* demonstrando transparência, portanto, os gestores terão uma melhor visão para novas estratégias que podem ser benéficas a sociedade.

A auditoria tem em vista analisar se a instituição conhece e administra corretamente seus riscos, baseado nos métodos da gestão utilizada. Nessa conjuntura, ao fazer o parecer de legalidade, são analisadas se as operações estão em conformidade com as leis estabelecidas, com políticas internas das organizações e outros métodos. Portanto, a auditoria pública no processo de compliance encarrega-se do papel de analisar se a instituição tem realizado sua

gestão dos riscos e os controles internos fundamentais, disposto a trazer melhorias (KOMPUTER, 2016).

Para o setor público, a junção da auditoria com o processo de compliance se torna uma ferramenta poderosa, pois a auditoria foca no processo de controle interno da instituição, quando o compliance verifica se todas as atividades e procedimentos realizados estão em conformidade dentro das leis e normas estabelecidas.

### 5.1 O Decreto 9.406/2019: o uso do compliance na esfera estadual

Considerável e indispensável refletir na realidade de modelos éticos, lícitos e transparentes quando se trata de prestação de serviço, principalmente na esfera pública e social, tratando-se das predileções e necessidades da sociedade, que lida constantemente com as consequências desagradáveis oferecidas pela administração pública e pelo poder estatal atualmente apresentado (SOUZA; MACIEL-LIMA; LUPI, 2018).

No intelecto de Meirelles, a administração pública pode ser determinada como uma atividade do Estado.

O estudo da Administração Pública em geral, compreendendo a sua estrutura e as suas atividades, deve partir do conceito de Estado, sobre o qual repousa toda a concepção moderna de organização e funcionamento dos serviços públicos a serem prestados aos administrados (MEIRELLES, 2009).

Partindo dessa premissa e, analisando a administração pública, nota-se que o bem condicionado em questão é a sociedade, sendo de total responsabilidade dos gestores, em que estes devem buscar resultados satisfatórios e positivos à sociedade, trazendo-lhe benefícios.

Diante de um cenário coberto de fraudes e corrupções públicas, a administração do Estado de Goiás, em busca de ter mais transparência e legitimidade em sua gestão, a fim de proporcionar resultados satisfatórios e benéficos à população do Estado, adotou o programa de *compliance* público no Poder Executivo. A decisão foi tomada em 18 de fevereiro de 2019, através do Decreto 9.406. Para os efeitos do disposto no Decreto considera-se:

- I – Programa de *Compliance* Público: conjunto de procedimentos e estruturas destinados a assegurar a conformidade dos atos de gestão com padrões morais e legais, bem como garantir o alcance dos resultados das políticas públicas e a satisfação dos cidadãos, fomentando a ética, a transparência, a responsabilização e a gestão de riscos;
- II – risco: efeito da incerteza nos objetivos organizacionais;
- III - gestão de riscos: atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que se refere a riscos;

IV – auditoria: atividades de avaliação e consultoria, com vistas a agregar valor à gestão e otimizar a eficácia dos processos administrativos;

V – auditoria de monitoramento: atividade destinada a verificar o atendimento às recomendações expedidas pela Controladoria-Geral do Estado aos diversos órgãos e entidades participantes do PCP<sup>6</sup>;

VI – auditoria baseada em riscos (ABR): atividade utilizadora de metodologia que associa a auditoria interna ao arcabouço global de gestão de riscos de uma organização, possibilitando que a auditoria interna dê garantia à alta gestão dos órgãos e das entidades de que os riscos estão sendo gerenciados de maneira eficaz em relação ao apetite por riscos (GOIÁS, 2019, texto digital).

O programa de *compliance* no setor público foi instituído com o intuito de transparência e controle social, trazendo melhorias aos serviços prestados pelo Estado à sociedade, de acordo com a legislação estabelecida.

Ronaldo Caiado, atual governador do Estado de Goiás, em busca de fidedignidade e transparência em sua administração, implantou o programa de *compliance*, realizado em uma conjuntura de quatro eixos, sendo a ética, a transparência, a responsabilização e gestão de risco (CGE<sup>7</sup>, 2019, texto online).

No art. 3º do Decreto ora mencionado, é estabelecido sobre a responsabilização:

[...] compreende a estruturação e disponibilização de atividades de controle, correcionais, bem como de canais de denúncias de irregularidades, abertos e amplamente divulgados ao público interno e externo da unidade administrativa; a existência de mecanismos destinados à proteção dos denunciantes de boa-fé, o controle e incentivo à denúncia de irregularidades, o estabelecimento de mecanismos de monitoramento e comunicação e o aprimoramento e institucionalização dos procedimentos e instâncias competentes pelas ações de responsabilização de empresas e agentes públicos (GOIÁS, 2019, texto digital).

De acordo com o governo de Goiás (2019, texto digital), alguns programas seriam desenvolvidos com a finalidade de –avaliar, direcionar e monitorar a gestão pública, mediante avaliação de riscos e prevenção, identificando e reportando os desvios de conduta, as irregularidades e a prática de ilícitos, visando ao atingimento do interesse público e o combate efetivos à corrupção, o *compliance* se encaixa nesses quesitos –agindo com conformidade, onde irá prever a instituição de mecanismos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades, bem como a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta.

Com o Programa de *Compliance*, o governo de Goiás se mostra em equilíbrio com a atual prática organizacional de governança na administração, tanto pública como privada.

O programa será administrado pela Controladoria Geral do Estado, onde compete:

<sup>6</sup> Programa de *Compliance* Público.

<sup>7</sup> Controladoria Geral do Estado de Goiás.

- I - orientar e apoiar os órgãos e as entidades do Poder Executivo a implementarem o PCP;
- II - fornecer aos órgãos e às entidades capacitação, material de apoio e suporte teórico e metodológico;
- III – aprovar capacitações, materiais de apoio e metodologias complementares propostos por órgãos e entidades do Poder Executivo do Estado de Goiás;
- IV – executar auditorias de monitoramento e auditorias baseadas em riscos;
- V – desenvolver, aprovar e supervisionar as ações destinadas ao cumprimento dos eixos de responsabilização e gestão de riscos (GOIÁS, 2019, texto digital).

A CGE prestará todo suporte a todos os órgãos e entidades do Governo de Goiás, tendo participação direta com o programa.

O intuito de implantar o programa de *compliance* no estado de Goiás é qualificar a gestão, reforçando a transparência de todas as movimentações financeiras e econômicas; assim, a sociedade poderá acompanhar cada passo e decisão que o estado toma utilizando dos cofres públicos. Também, é uma forma de ter mais controle com as operações feitas pela administração, monitorando e averiguando se todos os procedimentos realizados são lícitos, tornando-se uma ferramenta de prevenir a corrupção e fraude, que atualmente é a prática mais constante no setor público, trazendo consequências graves à sociedade.

Neste viés, pode-se entender que o *compliance*:

[...] surge com o contorno de disciplinar e de se fazer cumprir normas legais, sejam políticas, de empresa privada, de instituição ou órgão público. Surge também com o objetivo de evitar, detectar e, como antídoto a qualquer desvio ou inconformidade que possa ocorrer (SOUZA; MACIEL-LIMA; LUPI, 2018, p.14).

Destarte, é essencial a relevância da introdução do programa de *compliance*, tendo em vistas as diversas necessidades e importâncias, tais como a prevenção, transparência, obediências das normas e leis estabelecidas.

Nesta acepção, os autores Candeloro, Rizzo e Pinho (2012), condescendem:

Salva guardar a confidencialidade da informação outorgada à instituição por seus clientes; evitar o conflito de interesse entre os diversos atores da instituição; evitar ganhos pessoais indevidos por meio da criação de condições artificiais de mercado, ou da manipulação e uso da informação privilegiada; evitar o ilícito da lavagem de dinheiro; e, por fim, disseminar na cultura organizacional, por meio de treinamento e educação, os valores de *Compliance* (CANDELORO, RIZZO, PINHO, 2012, p. 37-38).

O *compliance* faz com que a instituição pública siga disciplinadamente todas as regras, não havendo formas para distorções, garantindo uma base sólida para os órgãos públicos e seus servidores.

Sendo observados os desrespeitos e descasos cometidos aos cidadãos do Estado de Goiás, às leis e aos princípios constitucionais, entende-se que a implantação do programa de *compliance* traria mais completude para a gestão pública.

Nascimento instrui sobre a relevância do *compliance* na gestão pública:

[...] cabe evidenciar o que se compreende por Compliance público, programa de integridade pública, como a criação de medidas institucionais, mecanismos e procedimentos de integridade, análise e gestão de riscos, comunicação, controles, auditoria, monitoramento e denúncia que venham a promover a atuação em conformidade do órgão, de acordo com diretrizes internas e externas promovendo, com isso, a gestão da integridade na esfera pública (NASCIMENTO, 2016, texto online).

Dentro de um cenário de descumprimentos das leis, o Governo de Goiás busca o objetivo de evitar o desperdício do dinheiro público e combater a corrupção de agentes públicos e privados para levar mais serviços e infraestrutura aos cidadãos goianos com a implantação do programa de *compliance*.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo em vista os aspectos mencionados no presente estudo, é notória e imprescindível à busca pela transparência e controle das movimentações em que são utilizados os recursos públicos. A administração governamental procura maneiras para supervisionar todas as movimentações públicas e, para garantir o sucesso desta empreitada, passou a incorporar ferramentas como a auditoria, *accountability* e o *compliance*.

A auditoria governamental abrange um conjunto de técnicas, em que avaliam a maneira como a gestão pública está sendo gerida e de que forma os recursos públicos estão sendo distribuídos, não sendo somente para detectar possíveis desperdícios, improbidades e informações omitidas, porém, busca-se alcançar os objetivos propostos de forma regular e legítima, como também para o acompanhamento das ações realizadas pela administração.

São inúmeros os propósitos de se fazer uma auditoria no setor público, porém todos eles contribuem para uma administração eficiente.

Por possuir um engajamento com normas e leis tratando-se dos recursos públicos, a *accountability* é uma essencial ferramenta utilizada pelos órgãos para prestar conta de tudo o que foi feito pela gestão vigente.

Na *accountability*, são controladas todas as atividades realizadas pela gestão governamental, no qual são acompanhados todos seus processos de desenvolvimento, verificando se estão de acordo com as normas e leis estabelecidas.

Com a necessidade e objetivo de demonstrar clareza no setor público, a *accountability* inspirou o surgimento de outras ferramentas que também auxiliassem e se complementassem na busca de transparência em todos os setores públicos de uma entidade.

Em suma, surgiu o *compliance*, que é um sistema de controle interno, em que se permite ter total esclarecimento e regularidade tanto contábil quanto jurídica, de todas as movimentações realizadas e em todos os setores de uma organização pública ou privada.

O *compliance* é uma ferramenta que permite se ter total controle, no qual são evitados quaisquer atos ilícitos, principalmente financeiros e econômicos, sendo instituído no setor público para se evitar qualquer tipo de corrupção, fraudes ou até mesmo erros.

Levando-se em consideração o que foi observado e relatado sobre os recursos utilizados no setor público com o propósito de maior transparência e clareza nas movimentações financeiras e econômicas, observa-se que a auditoria, a *accountability* e o *compliance* são instrumentos extremamente importantes na busca deste objetivo.

Nota-se que ambas portam a mesma finalidade, de controlar e esclarecer à sociedade, a maneira que os recursos públicos estão sendo utilizados, no entanto cada uma age de forma díspar, porém se completam durante esse processo.

A *accountability* vai trabalhar com a prestação de contas de todas as informações obtidas durante o processamento, na auditoria serão analisados e coletados todos os dados financeiros, econômicos e até mesmo jurídicos, relatando a situação em que se encontra o gerenciamento governamental, e o *compliance* irão certificar se as informações e os materiais fornecidos realmente são verídicos e regulamentados de acordo com as normas e leis aplicadas ao setor público.

Acredita-se que a junção dessas ferramentas na esfera governamental possa resultar em uma administração eficiente e eficaz, evitando ao máximo atos ilícitos, como fraudes e corrupção, auxiliando a gestão em decisões benéficas à sociedade.

## REFERÊNCIAS

ANDER-EGG, Ezequiel. **Introducción a las técnicas de investigación social:** para trabajadores sociales. 7ª ed. Buenos Aires: Humanitas, 1978.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional.** 2ª. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004. 140p.

ARAGÃO, Marcelo. **Auditoria governamental para o concurso de auditor de controle interno do DF**. 2019. Disponível em: <[http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp\\_-\\_acidf\\_apostila\\_auditoria\\_gov\\_seap\\_df\\_marcelo\\_aragao\\_180214.pdf](http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_acidf_apostila_auditoria_gov_seap_df_marcelo_aragao_180214.pdf)>. Acesso em: 22 jul. 2019.

ASSI, Marcos. **Gestão de compliance e seus desafios**. 1ª. ed. São Paulo: Saint Paul, 2013. 160p.

APARECIDA, Franciele. **Origem da auditoria**. 2010. Disponível em: <<https://www.webartigos.com/artigos/origem-da-auditoria/37327>>. Acesso em: 25 jul. 2019.

BLOK, Marcella. **A nova lei anticorrupção e o compliance**. Revista dos Tribunais Online, v. 65, p.263-303, jul. 2014. Disponível em: <<https://emd-public.nyc3.digitaloceanspaces.com/eusouempreendedor-uploads/RT-Marcella-Blok-Nova-lei-anticorrupt%C3%A7%C3%A3o-e-compliance-.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 9.406, de 12 de junho de 2018**. Regulamenta o Decreto-Lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967, a Lei nº 6.567, de 24 de setembro de 1978, a Lei nº 7.805, de 18 de julho de 1989, e a Lei nº 13.575, de 26 de dezembro de 2017. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9406.htm)>. Acesso em: 28 jun. 2019.

BRASIL. **Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965**. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4728.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4728.htm)>. Acesso em: 02 mar. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 08 mar. 2019.

BRITTO, Érica Apgaua. **Governança e accountability no setor público: auditoria operacional como instrumento de controle das ações públicas a cargo do TCEMG**. Revista TCEMG, 2014. Disponível em: <<https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2421.pdf>>. Acesso em: 30 set. 2019.

CANDELORO, Ana Paula P.; RIZZO, Maria Balbina Martins de; PINHO, Vinícius. **Compliance 360º: riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo**. São Paulo: Trevisan Editora Universitária, 2012.

CARVALHO NETO, Antônio Alves de; FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de; CRUZ, Ismar Barbosa. **Auditoria Governamental**. Brasília: Atlas S.a., 2011.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria Governamental**. 2019. Disponível em: <<https://www.contas.cnt.br/auditoriagovernamental/>>. Acesso em: 10 jul. 2019.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.



FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Normas de auditoria procedimentos e papéis de trabalho programas de auditoria relatórios de auditoria**. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2009.

GLOCK, José Osvaldo. **A Relação entre Compliance e o Sistema de Controle Interno na Administração Pública**. 2017. Disponível em: <<https://joseglock.jusbrasil.com.br/artigos/524978109/a-relacao-entre-compliance-e-o-sistema-de-controle-interno-na-administracao-publica>>. Acesso em: 24 ago. 2019.

GONÇALVES, José Antônio Pereira. **Alinhando processos, estrutura e compliance à gestão estratégica**. São Paulo: Atlas, 2012.

GOIÁS. **Decreto nº 9.406, de 18 de fevereiro de 2019**. Institui o Programa de Compliance Público no Poder Executivo do Estado de Goiás e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.gabinetcivil.go.gov.br/pagina\\_decretos.php?id=19655](http://www.gabinetcivil.go.gov.br/pagina_decretos.php?id=19655)>. Acesso em: 16 set. 2019.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP)**. Belo Horizonte, 2017. 190 p. Disponível em: <[https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/woocommerce\\_uploads/2019/05/irb-nbasp-nivel2.pdf](https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/woocommerce_uploads/2019/05/irb-nbasp-nivel2.pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2019.

INTOSAI. **Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**. 2013, p. 03-04. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em: 22 jul. 2019.

ISSAI 100. **Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**. 2017. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F501562345D11B534C>>. Acesso em: 20 set. 2019.

KOMPUTER INFORMÁTICA. **Saiba como funciona a auditoria de compliance**. 2016. Disponível em: <<http://www.komputer.com.br/blog/saiba-como-funciona-a-auditoria-de-compliance/>>. Acesso em: 10 set. 2019.

MENDES, Roselaine da Cruz; OLEIRO, Walter Nunes; QUINTANA, Alexandre Costa. **A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção no Brasil**. Disponível em: <<http://repositorio.furg.br/handle/1/780>>. Acesso em: 28 jun. 2019.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. São Paulo. 2009.

MIRANDA, R. F. de A. **Implementando a gestão de riscos no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

NASCIMENTO, Jailton. **Auditoria Governamental**. 2011. Disponível em: <<https://administradores.com.br/producao-academica/auditoria-governamental>>. Acesso em: 28 jun. 2019.

NASCIMENTO, Juliana Oliveira. **Compliance público: o caminho para a integridade na administração pública**. 2016. Disponível em: <<http://www.lecnews.com/artigos/2016/09/23/compliance-publico-o-caminho-para-a-integridade-na-administracao-publica/>>. Acesso em: 18 set. 2019.

OLIVEIRA, Elissandra Maria de. **Pesquisas em auditoria no Brasil: um estudo das temáticas após convergências às normas internacionais de contabilidade e auditoria**. 2018. 50 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2018. Disponível em: <[https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/7176/1/Pesquisas%20em%20auditoria\\_Oliveira\\_2018.pdf](https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/7176/1/Pesquisas%20em%20auditoria_Oliveira_2018.pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2019.

PAIVA, Maristela. **Impactos da gestão estratégica no trabalho da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados**. 2009. 60 f. Monografia (Especialização em auditoria interna e controle governamental) — Escola da Advocacia-Geral da União, Brasília, 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053990.PDF>>. Acesso em: 30 set. 2019.

PETER, Maria da Glória; MACHADO, Marcos Vinícios. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2007.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DINIZ, Patrícia Dittrich Ferreira. **Compliance e Lei Anticorrupção nas Empresas**. Jan/mar. 2015. Disponível em: <[https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/52/205/ril\\_v52\\_n205\\_p87.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/52/205/ril_v52_n205_p87.pdf)>. Acesso em: 24 ago. 2019.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens**. Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília. V 14. N 2. mai/ago. 2011.

SANTOS, Renato Almeida dos et al. **Compliance e liderança: a suscetibilidade dos líderes ao risco de corrupção nas organizações**. 2012. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1679-45082012000100003&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1679-45082012000100003&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt)>. Acesso em: 10 mar. 2019.

SILVA, Natália Troccoli Marques da. **Auditoria Governamental**. 2019. Disponível em: <<https://www.novaconcursos.com.br/media/wysiwyg/Retificacoes/2-AuditoriaGovernamental-Errata.pdf>>. Acesso em: 10 jul. 2019.

SIU, Marx Chi Kong. **Accountability no Setor Público: uma reflexão sobre transparência governamental no combate à corrupção**. Revista do TCU, publicada em set/dez 2011. Disponível em: <[https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/314/pdf\\_162](https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/314/pdf_162)>. Acesso em: 30 set. 2019.

SOUZA, Silvia Regina; MACIEL-LIMA, Sandra; LUPI, André Lipp Pinto Basto. **Aplicabilidade do compliance na administração pública em face ao momento político atual brasileiro**. vol. 01, nº. 24, Curitiba, 2018. pp. 1- 22. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/percurso/article/view/3274>>. Acesso em: 14 set. 2019.



Erica Rodrigues dos Santos<sup>2</sup>Djalma Aparecido Alves de Brito<sup>3</sup>

## RESUMO

O trabalho versa sobre uma gestão pública de forma transparente, demonstrando ferramentas como auditoria, accountability e o compliance, que corroboram para uma boa gestão, sendo imprescindível que o governo atue com ética e comprometimento, isto é, a prestação de contas para com a sociedade, e após todos os gastos financeiros deverão ser repassados para a auditoria para que nesta etapa possa ser dada opinião justa aos seus usufrutuários, e por último a análise da atuação da auditoria, consoante as normas e regras estabelecidas pela instituição. O desígnio proposto no presente é a análise conceitual das ferramentas que podem ser aplicadas na gestão governamental e situar seu modo de aplicabilidade, e também ponderar a possibilidade do *compliance* no âmbito Estadual diante do Decreto 9.406/2019 no Estado de Goiás. Desta forma, para a desenvoltura utilizar-se-á de pesquisas bibliográficas por meio de livros, revistas eletrônicas, publicações, monografias e trabalhos acadêmicos. E, por fim, conclui-se que a junção de tais instrumentos na esfera governamental procederá em uma administração competente e eficaz, impedindo a ocorrência de atos ilícitos.

**Palavras-chave:** *Accountability. Compliance. Estado. Gestão Pública.*

## ABSTRACT

The work focuses on public management in a transparent manner, demonstrating tools such as auditing, accountability and compliance that corroborate good management, and it is essential that the government acts with ethics and commitment, that is, with society. , and all financial expenses should be passed on to the audit so that at this stage their fair users can have a fair opinion and, finally, the audit performance review, in accordance with the standards and rules established by the institution. The objective proposed here is the conceptual analysis of the tools that can be applied in government management and the location of their mode of applicability, as well as considering the possibility of compliance in the State, according to Decree 9.406 / 2019, in Goiás State. will use bibliographic research through books, e-journals, publications, monographs and scholarly works. And finally, it is concluded that the combination of these instruments in the governmental sphere will occur in a competent and effective administration, preventing the occurrence of illicit acts.

**Keywords:** *Accountability. Compliance. State. Public Management.*

<sup>1</sup>Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Jussara/FAJ, como parte obrigatória para obtenção de grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

<sup>2</sup> Graduanda do curso de Ciências Contábeis pela Faculdade de Jussara-FAJ. E-mail: erica\_rs\_mcg@outlook.com.

## INTRODUÇÃO

Ao se analisar toda estrutura e princípios da administração pública, nota-se uma realidade que vem sendo transformada a cada dia, com novas lideranças e gestões, na busca de melhores resultados que sejam benéficos à sociedade, através de ferramentas que auxiliam a

gestão governamental a buscar mais transparência e controle.

O contexto abordado neste trabalho bibliográfico consolida-se a respeito das ferramentas em que o setor público faz-se uso para aperfeiçoar a administração governamental, como a *accountability*, auditoria pública e o programa de *compliance*, que vem ganhando espaço tanto no setor privado quanto público.

A *accountability* retrata o comprometimento ético e legal, ou seja, a gestão deve ter uma responsabilização em prestar contas em tudo o que realiza dentro da esfera governamental.

A auditoria aplicada no setor público é de grande relevância, por ser um levantamento e análise dos dados, transações, demonstrações contábeis e financeiras, em que é emitida uma opinião imparcial aos seus usuários, facilitando maior controle à gestão governamental.

Informações obtidas através da auditoria pública são repassadas à equipe administrativa, fazendo com que a gestão se torne mais eficiente e eficaz, trazendo transparência.

O presente trabalho tem como problemática, em que medida a auditoria, a *accountability* e o *compliance* se concatena para conseguir dar transparência e hígidez na administração pública?

Nesse sentido, na busca de clareza, transparência e controle na gestão pública, o programa de *compliance* complementa a auditoria na esfera governamental, no sentido de comprovar e acompanhar as atividades de auditoria, observando se estão agindo conforme as normas e regras estabelecidas pela instituição.

Nesse contexto, o setor público no Brasil, propenso a buscar melhorias em seu sistema de gestão vem instituindo instrumentos que auxiliam a administração, a fim de obterem resultados benéficos à sociedade.

Destarte, diante do cenário público, e dos diversos problemas decorrentes da administração governamental, o trabalho em comento tem como objetivo geral o de analisar as ferramentas utilizadas na esfera pública para buscar maior transparência e controle sob os recursos públicos.

E tendo como objetivos específicos, a conceituação a respeito da *accountability*, e demonstrar sua participação na área pública; delinear o papel da auditoria pública; estabelecer o conceito, objetivos e utilidade do *compliance* na área pública; e a implantação do *compliance* na esfera Estadual, *verbi gratia*, o Decreto 9.406/2019 no Estado de Goiás.

Ademais, vive-se um período de bandeira que representam uma verdadeira *era das reformas*, sendo estas justificadas na tentativa de um melhor aperfeiçoamento da máquina estatal no sentido de que estas possam entregar melhor prestação ao destinatário final, ou seja, seus governados.

Tais clamores se sustentam no discurso da precária prestação dada ao cidadão conjuntamente a –falência do estado. Sendo que, talvez, este último, dê-se pelo fato da má gestão dos recursos dispostos pelo poder público. Sendo assim, como por óbvio se mostra necessária a busca por meio que potencializem melhor os resultados finais da prestação dada

pelo poder público. Para tanto, preponderante é os instrumentos capazes de fiscalizar e avaliar os canais gerenciadores do poder público, que no presente trabalho, destaca-se a auditoria, *accountability* e o *compliance*, como meios capazes de potencializar a efetividade da gestão pública e, conseqüentemente, obter-se melhor aproveitamento nos resultados finais da administração.

Conforme Ander-Egg (1978, p.28), pesquisa bibliográfica constitui-se em um –procedimento reflexivo sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento. Portanto, a pesquisa bibliográfica alcança a incumbência de coletar informações verídicas para discussão do tema estabelecido.

Para o desenvolvimento metodológico em epígrafe, foram empregadas pesquisas bibliográficas, tratando-se de uma análise documental contidas em livros, revistas eletrônicas, publicações, monografias e trabalhos acadêmicos.

## 2 REVISÃO TEÓRICA

A seguir, tecemos algumas considerações acerca da origem e da necessidade da auditoria e seus desdobramentos com o fim de pensar na gestão pública como o objetivo maior deste estudo.

Juntamente com a auditoria, em busca de transparência na administração pública, contextualizaremos a respeito do *compliance* e da *accountability* trazendo seu conceito, seus objetivos e sua utilidade dentro das empresas com foco na esfera governamental.

Os gestores públicos buscam um controle sobre a administração governamental, onde possam obter eficiência e eficácia nos resultados diante da economicidade. Desta maneira os gestores públicos utilizam de ferramentas que os auxiliam na gestão. O setor público, em busca de controle e transparência, usa-se da auditoria e do *compliance* em conjunto.

## 3 PRESSUPOSTOS EPISTEMOLÓGICOS DA AUDITORIA PRIVADA E GOVERNAMENTAL

De acordo com estudos feitos por Franco e Marra (2009), a auditoria surgiu na Inglaterra, por ser o primeiro país a portar empresas multinacionais, grandes companhias de comércio, que faziam a taxaço dos impostos com base nos resultados esclarecidos nos balanços. Podendo ser estabelecida em todas as empresas, a auditoria se reveste de um papel de grande relevância para a conservação da entidade no mercado atual, servindo de auxílio aos gestores.

Mediante o desenvolvimento do capitalismo, a partir de 1900, o trabalho do auditor tomou maior força, tornando-se uma profissão. A *Security and Exchange Comission*<sup>4</sup>, nos

Estados Unidos, criada em 1934, fez com que a auditoria fosse obrigatória nas companhias que negociavam ações na Bolsa de Valores, para dar maior credibilidade nas suas demonstrações financeiras (CREPALDI, 2019).

Segundo Magalhães, Lunkes e Muller (2003):

O desenvolvimento do conceito de auditoria, está relacionada ao foco tomado pelos profissionais e usuários, no qual inicialmente era baseada na análise dos registros, já atualmente encontra ênfase nas demonstrações contábeis e nos processos de gestão, em função da impossibilidade de uma minuciosa vistoria em cada operação em particular (apud OLIVEIRA, 2018, p.18).

Mendes, Oleiro e Quintana (2008, p. 42) conceituam auditoria como –o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.

O advento da Auditoria Governamental está correlacionado com o controle de arrecadação de tributos, relacionada com o exercício da administração pública.

No Brasil, a auditoria governamental é normatizada pela Lei nº 4.728 de julho de 1965, que regulamenta o exercício do mercado monetário, tornando-se obrigatoriedade a aplicação da auditoria pública no território brasileiro (NASCIMENTO, 2011).

O artigo 70 da Constituição Federal de 1988 foca a abrangência da auditoria pública:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária (BRASIL, 1988, texto digital).

Perante a necessidade da administração pública em ter mais controle e clareza em toda sua movimentação financeira e econômica, passou-se a utilizar das ferramentas da auditoria governamental em todo setor público.

Neste sentido, Nascimento define auditoria pública como:

[...] é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre a situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal (NASCIMENTO, 2011, texto digital).

Na mesma toada, Peter e Machado (2007, p.37) reforçam as definições de Nascimento (2011), na medida em que elucidam que –a auditoria governamental contempla um campo de especialização da auditoria, voltada para a Administração Pública (Direta e Indireta),



compreendendo a auditoria interna e externa, envolvendo diretamente o patrimônio e/ou o interesse público.

O método aplicado é um relevante procedimento utilizado pelo Estado que tem o controle para a melhoria da destinação dos recursos, não sendo somente para retificar possíveis desperdícios, a desonestidade e a omissão de determinadas informações, mas procurando assegurar os objetivos almejados, além de evidenciar os proventos sociais provenientes (SILVA, 2019).

Numa perspectiva mais analítica, Chaves demonstra uma concepção sobre auditoria governamental, acreditando que a mesma seja:

[...] a técnica que visa analisar se determinados atos e fatos estão consonantes com critérios preestabelecidos, sustentada em procedimentos específicos, devendo ser relatada a situação encontrada com respaldo em evidências e provas consistentes. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais (CHAVES, 2019, texto digital).

Como se pode perceber, é notória a essencial finalidade da auditoria pública, como sendo a de evidenciar a regularidade e a legitimidade, avaliando os resultados adquiridos ou presumidos pelos gestores que governam as atividades da administração pública, possibilitando total controle no desenvolvimento das operações realizadas no setor público.

Conquanto, de vasta maneira, conseguimos conceitualizar auditoria governamental da seguinte forma:

A auditoria governamental consiste em um exame objetivo, sistemático e independente, pautado em normas técnicas e profissionais, efetuado em entidades estatais e parastatais, funções, subfunções, programas, projetos, atividades, operações especiais, ações, áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e na guarda e aplicação de recursos, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controle interno, por servidores públicos integrantes do quadro permanente das Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFS, denominados de profissionais de auditoria governamental, através de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente consubstanciadas em provas, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e preservação do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública (ARAGÃO, 2019, p.04).

O trabalho da auditoria do setor público fornece diversas informações para a equipe administrativa, trazendo sempre uma análise imparcial dos dados obtidos, resultando em uma eficácia dos gestores públicos, pois sendo a auditoria, um exame claro e objetivo de toda movimentação econômica e financeira.

De acordo com Inaldo Araújo, conforme cita:

A auditoria governamental é o tipo de auditoria que está voltado para o acompanhamento das ações empreendidas pelos órgãos e entidades que compõem a



administração direta e indireta das três esferas de governo, ou seja, que gerem a res pública. Normalmente é realizada por entidades superiores de fiscalização, sob a forma de tribunais de contas ou controladorias, e organismos de controle interno da administração pública (ARAÚJO, 2004, p.21).

Portanto, a auditoria governamental atua como uma ferramenta do governo para diminuir o confronto vivente nas relações entre o principal e o agenciador, intitulado de conflitos de agência. O principal, ao conceber uma transmissão de capital, procura na confirmação de um intercessor, independente, uma certificação de que tais recursos estão sendo geridos por meio de técnicas e ações apropriadas para alcançar os objetivos por ele determinado. Por conseguinte, o principal é o cliente da auditoria (ARAGÃO, 2019).

No âmbito público, quem retrata os interesses do cidadão é o poder legislativo, no qual assume o papel fundamental na ligação entre o Estado e os agentes públicos na *accountability* de maneira geral. Contudo, a exemplo do que sucede no setor privado, a auditoria trabalha com um ponto de vista em que seus clientes finais são os cidadãos, sendo os reais possuintes dos recursos transferidos ao Estado para a efetuação do bem comum (CARVALHO NETO; FREITAS; CRUZ, 2011).

O Regulamento Brasileiro de Auditoria do Setor Público, remetido pelo Instituto Rui Barbosa, onde o TCU- Tribunal de Contas da União - é participante juntamente com os demais tribunais de contas brasileiros, objetivando proporcionar uma auditoria independente e eficiente, em que se pode sustentar os tribunais de contas na execução de suas atribuições constitucionais e sancionados, em pró da sociedade.

Regimento e instruções técnicas são primordiais para a confiabilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria governamental. As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), elaboradas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), propõem-se a possibilitar a consumação de auditorias independentes e eficientes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). As Normas Profissionais da INTOSAI possuem quatro níveis diferentes, contendo as concepções essenciais da estrutura no nível 1; o nível 2 (ISSAI 10-99) determina pré-requisitos para o desempenho apropriado e os procedimentos profissionais das EFS, tais como emancipação, translucidez e *accountability*, princípios morais e controle de qualidade, fatos que são importantes para todas as auditorias das EFS; os níveis 3 e 4 abordam a prática de cada tipo de auditoria e abrangem princípios profissionais usualmente reconhecidos que servem de base à auditoria eficaz das entidades públicas (IRB, 2017).

De acordo com a norma ISSAI 100:

O ambiente da auditoria do setor público é aquele no qual governos e outras entidades do setor público são responsáveis pelo uso de recursos provenientes de tributação e outras fontes, para a prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Essas entidades devem prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos, tanto para aqueles que proveem os recursos como para aqueles que dependem dos serviços prestados com a utilização de tais recursos, incluindo os

cidadãos. A auditoria do setor público ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis. Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais (ISSAI 100, 2017, p.03).

Sendo assim, a auditoria no setor público serve como instrumento de fiscalização para que sejam garantidos que todos os recursos obtidos estão sendo utilizados de maneira eficaz e adequados, e as normas foram criadas para que se cumpram essa obrigação com a sociedade.

A auditoria Governamental possui o escopo de analisar a administração pública de acordo com os procedimentos e decorrências administrativas, com o intento de retificar gastos, a incorreção, a displicência e a omissão, no qual são realizadas em diversas áreas com a finalidade de se obter um resultado satisfatório à sociedade (APARECIDA, 2010).

Existem diversos propósitos para a realização da auditoria no setor público, porém todos eles cooperam para uma apropriada administração. A auditoria pública garante os utentes pressupostos, com independência, com informes explícitos e transparentes, resultâncias ou posições fundamentadas em evidência relacionadas às entidades públicas. Aprimora também a accountability e a transparência, proporcionando avanços constantes, trazendo uma confiabilidade maior em relação ao uso dos recursos e bens públicos e no funcionamento da administração pública, gerando incentivos para modificações no conhecimento para determinados aprimoramentos (INTOSAI, 2013).

#### **4 ACCOUNTABILITY**

*Accountability* vem do vocábulo inglês, no qual não possui uma tradução portuguesa assente, que se destina à gestão administrativa governamental, no qual presta-se contas as autoridades controladoras de seus serviços (BRITTO, 2014).

Consoante ao entendimento do autor Paiva:

[...] numa possível versão em língua portuguesa, do termo responsabilização, ou ainda responsabilidade em prestar contas. Outros, entretanto, consideram que esses termos não traduzem todo o significado do termo *accountability*, que significa a obrigação dos agentes do Estado de explicar regularmente o que fazem, como fazem, por que fazem, quanto gastam e o que vão fazer a seguir. Não se trata, portanto, apenas de prestar contas em termos quantitativos, mas de auto avaliar a obra feita, de dar a conhecer o que se conseguiu e de justificar aquilo em que se falhou (PAIVA, 2009, p.10).

A *accountability* também possui um comprometimento com normas e leis, ou seja, ético e legal por se tratar de recursos públicos, deve-se prestar conta de tudo o que foi realizado pela administração. É uma cultura em que as pessoas chamam para si a responsabilidade no controle dos gastos públicos. A Lei de Acesso de Informação- LAI no Brasil, fomenta a *accountability*, por exemplo.

No mesmo diapasão, Rocha (2011, p.84) define *accountability* como –processos de avaliação e responsabilização permanente dos agentes públicos que permitam ao cidadão controlar o exercício do poder concedido aos seus representantesl.

Na visão contemporânea dos recursos públicos, Gao (2005, p. 31) citado por Siu, estabelece:

- [...] a importância no processo de governo de um País. Os legisladores, outros dirigentes do governo e o público desejam saber se: (1) os recursos públicos são administrados adequadamente e utilizados segundo as leis e regulamentos oficiais;
- a. os programas de governo estão alcançando os objetivos e resultados previstos; e
  - b. os programas de governo estão sendo administrados de forma eficiente, econômica e efetiva. Os administradores desses programas são responsáveis perante os órgãos do parlamento e o público (SIU, 2011, p. 81).

Em suma, a *accountability* é o controle de todas as atividades desenvolvidas pela gestão pública, em que serão acompanhadas em todo o processo de realização, garantindo que estão sendo realizadas dentro das normas e leis estabelecidas.

É significativo salientar, que a *accountability* pode ser entendida tanto no ponto de vista vertical quanto na horizontal.

No entendimento de Neves (2012, p. 39-40), conforme citado por Britto, na perspectiva vertical, afirma:

Mesmo com todo esse poder, os políticos prestam contas de seus atos aos cidadãos pelo simples fato de que por eles são eleitos. Os seus votos têm dupla função: em primeiro lugar, induzem à responsabilidade por serem prospectivos, ou seja, vota-se em um programa de governo previamente colocado em campanha política. Em segundo lugar, por ser retrospectivo, ou seja, depois do mandato desempenhado, vota-se de acordo com resultados nele obtidos pelos políticos.

Em nenhum dos casos, entretanto, os políticos são obrigados a cumprir completamente suas plataformas eleitorais, o que é inerente à necessidade de se manter certa margem de escolha dos políticos para que se preserve a capacidade de governar. [...]

Os governos são controlados ou sancionados pelos cidadãos, nesse arranjo, de forma retrospectiva, responsabilizando-se pelos resultados das ações passadas. Isso só ocorre se os cidadãos têm como saber se os governos estão atuando, ou não, na defesa dos interesses políticos, de modo a lhes premiar com a reeleição ou a lhes sancionar com a derrota política (BRITTO, 2014, p. 55-56).

Em suma, na accountability vertical a sociedade tem a capacidade de condecorar ou justificar seus governantes e gestores da administração por meio dos votos diretos em eleições, dentre outros procedimentos de opressão política (ROCHA, 2011).

Britto (2014) discorre que no plano horizontal:

Tem-se que a responsabilização é uma decorrência do sistema de controle: a) interno, no seio da própria administração; b) externo, a cargo do Legislativo, com o auxílio dos tribunais de contas; c) social, realizado pela sociedade e pelo cidadão, em interface com os dois primeiros por meio das ouvidorias (ombudsmen), canais de comunicação, recebimento de denúncias, consultas, audiências públicas, auditoria operacional, entre outros (BRITTO, 2014, p. 56).

A accountability horizontal é determinada como aquela que se fundamenta por intermédio de mútua inspeção no âmbito dos poderes, mediante órgãos governamentais que administram as incumbências públicas, e essencialmente para inspecionar, analisar e corrigir os gestores e administradores governamentais (ROCHA, 2011).

Diante da necessidade de se atender aos princípios constitucionais que tutelam o interesse público na administração, tais como a supremacia do interesse público (CF/88) e todos os princípios que regem a administração pública (Art. 37, caput, CF/88), a accountability possui o perfil de um instrumento que visa (ou pelo menos tenta) fazer com que as políticas públicas ditada no espírito das leis sejam alcançadas, proporcionando com isso, o bem estar social almejado pela sociedade.

*Expositi*, a accountability com o objetivo de demonstrar mais clareza e transparência na gestão pública, inspirou no surgimento de outros instrumentos que auxiliam e se complementam tais como a auditoria e o compliance, que vem sendo utilizados atualmente em diversos Estados, em busca de melhorias nos recursos da sociedade.

## 5 COMPLIANCE E SUA DEFINIÇÃO, OBJETIVOS E UTILIZAÇÃO

A expressão *compliance* vem do verbo inglês *to comply*, no qual tem a interpretação executar, obedecer a uma direção, buscando reduzir o risco ligado à reputação e ao regulatório/legal, é estarem em conformidade com regras, leis e normas, assegurando que servidores não violem as regras, regulações ou normas aplicáveis às instituições (MIRANDA, 2017).

Desta maneira o autor Assi (2013, p. 30), denomina o *compliance* como sendo, –sistemas de controles internos que permitam esclarecer e proporcionar maior segurança,

tanto contábil quanto jurídica, prevenindo a empresa da execução de eventuais operações ilegais, culminando assim numa possível penalização do Estadol.

Nas instituições, o compliance adveio nas organizações financeiras, em 1913, decorrente da origem do Banco Central Americano, que possuía a finalidade de obter uma elaboração de um sistema monetário mais adaptável, garantido e sólido. Em 1929, posteriormente a quebra da Bolsa de Nova York, originou-se o New Deal<sup>5</sup>, no qual foi elaborada para retificar as deturpações do mercantilismo, apesar da sua origem o compliance pode ser utilizado em qualquer tipo de empresa, não sendo exclusiva de instituições bancárias (SANTOS, et al, 2012).

Essa prática possibilita que a organização possa ser controlada de maneira que serão evitados quaisquer atos ilícitos, tanto jurídicos quanto financeiros, estando em acordo com normas e regras, cumprindo os deveres estabelecidos pelo regulamento interno da instituição. O *compliance* pode ser utilizado tanto em empresas privadas como também é uma grande ferramenta na gestão pública contra a corrupção.

Dito isso, no caso das organizações públicas que adotam a abordagem do compliance, buscam responder dois quesitos, em que sejam instados a agir com exatidão e higidez e possuam uma conduta moral, características essenciais aos administradores e assistentes que controlam o capital designados a atender as necessidades da sociedade. Por outro lado, se adotadas em empresas privadas, pode auxiliar em seu crescimento, optando por determinar novas políticas sobre o compliance (GLOCK, 2017).

Segundo a autora Block:

Compliance significa estar em conformidade com algum padrão ou critério, que pode ser uma lei, norma, regulamento, política, melhores práticas e qualquer outro paradigma. Estar em conformidade é uma atitude, não é um sistema, programa ou muito menos uma política específica, é um conjunto de ações que permeia todos os níveis hierárquicos de uma corporação (BLOK, 2014, p. 24).

Para uma organização estar de acordo com a regulamentação, é essencial para seu crescimento e desenvolvimento. No setor público, é mais importante ainda, pois se trata de uma sociedade, e os gestores precisam demonstrar clareza em seus atos e decisões, em que os resultados tragam benefícios às pessoas e ao governo.

O compliance vem sendo usado mais frequentemente pelas entidades e instituições, ampliando-se para várias empresas privadas e governamentais, principalmente aquelas que

<sup>5</sup> O *New Deal* (em português, novo acordo ou novo trato) foi o nome dado à série de programas implementados nos Estados Unidos entre 1933 e 1937, sob o governo do presidente Franklin Delano Roosevelt, com o objetivo de recuperar e reformar a economia norte-americana, e assistir os prejudicados pela Grande Depressão.

possuem um rigoroso conjunto de controle e seguem um austero sistema de normas e leis que não podem ser violadas (BLOK, 2014).

Ao inserir a política de compliance dentro da organização, sendo ela privada ou pública, os objetivos a serem alcançados são inestimáveis. Ribeiro e Diniz destacam alguns, sendo eles:

Cumprir com a legislação nacional e internacional, além das regulações do mercado e das normas internas da empresa; prevenir demandas judiciais; obter transparência na condução dos negócios; –salvaguardar a confidencialidade da informação outorgada à instituição por seus clientes; evitar o conflito de interesse entre os diversos atores da instituição; –evitar ganhos pessoais indevidos por meio da criação de condições artificiais de mercado, ou da manipulação e uso da informação privilegiada; evitar o ilícito da lavagem de dinheiro; e, por fim, disseminar na cultura organizacional, por meio de treinamento e educação, os valores de Compliance (RIBEIRO; DINIZ, 2015, p. 89).

A utilização do compliance de maneira correta e eficaz, traz confiança à investidores e fidedignidade no mercado, e conseqüentemente, benefícios à sociedade. São características que o setor público busca atualmente, principalmente para evitar qualquer tipo de ato ilícito, assim, com a implantação do compliance fica mais visível qualquer prática indevida.

Para Gonçalves (2012), a introdução do compliance propende:

Orientar todas as suas ações para os objetivos definidos; utilizar os recursos de forma mais eficiente, visto que as decisões passam a ser mais econômicas, pois uniformes para casos similares; –proteção contra as pressões das emergências; ter uniformidade e coerência em todos os seus atos e decisões, colaborando com a transparência dos processos; facilitar a adaptação de novos empregados à cultura organizacional; disponibilizar aos gestores mais tempo para repensar políticas e atuar em questões estratégicas; aumentar e aperfeiçoar o conhecimento da organização por todos os seus atores (GONÇALVES, 2012, p. 64-65).

Em uma esfera pública, o compliance permite aos gestores maior controle sob os recursos utilizados, e juntamente com a auditoria governamental, as supervisões de todos os setores ficam mais eficazes e eficientes, monitorando e controlando todas as práticas e decisões realizadas pela administração, assim como a *accoutability* demonstrando transparência, portanto, os gestores terão uma melhor visão para novas estratégias que podem ser benéficas a sociedade.

A auditoria tem em vista analisar se a instituição conhece e administra corretamente seus riscos, baseado nos métodos da gestão utilizada. Nessa conjuntura, ao fazer o parecer de legalidade, são analisadas se as operações estão em conformidade com as leis estabelecidas, com políticas internas das organizações e outros métodos. Portanto, a auditoria pública no processo de compliance encarrega-se do papel de analisar se a instituição tem realizado sua

gestão dos riscos e os controles internos fundamentais, disposto a trazer melhorias (KOMPUTER, 2016).

Para o setor público, a junção da auditoria com o processo de compliance se torna uma ferramenta poderosa, pois a auditoria foca no processo de controle interno da instituição, quando o compliance verifica se todas as atividades e procedimentos realizados estão em conformidade dentro das leis e normas estabelecidas.

## 5.2 O Decreto 9.406/2019: o uso do compliance na esfera estadual

Considerável e indispensável refletir na realidade de modelos éticos, lícitos e transparentes quando se trata de prestação de serviço, principalmente na esfera pública e social, tratando-se das predileções e necessidades da sociedade, que lida constantemente com as consequências desagradáveis oferecidas pela administração pública e pelo poder estatal atualmente apresentado (SOUZA; MACIEL-LIMA; LUPI, 2018).

No intelecto de Meirelles, a administração pública pode ser determinada como uma atividade do Estado.

O estudo da Administração Pública em geral, compreendendo a sua estrutura e as suas atividades, deve partir do conceito de Estado, sobre o qual repousa toda a concepção moderna de organização e funcionamento dos serviços públicos a serem prestados aos administrados (MEIRELLES, 2009).

Partindo dessa premissa e, analisando a administração pública, nota-se que o bem condicionado em questão é a sociedade, sendo de total responsabilidade dos gestores, em que estes devem buscar resultados satisfatórios e positivos à sociedade, trazendo-lhe benefícios.

Diante de um cenário coberto de fraudes e corrupções públicas, a administração do Estado de Goiás, em busca de ter mais transparência e legitimidade em sua gestão, a fim de proporcionar resultados satisfatórios e benéficos à população do Estado, adotou o programa de *compliance* público no Poder Executivo. A decisão foi tomada em 18 de fevereiro de 2019, através do Decreto 9.406. Para os efeitos do disposto no Decreto considera-se:

- I – Programa de *Compliance* Público: conjunto de procedimentos e estruturas destinados a assegurar a conformidade dos atos de gestão com padrões morais e legais, bem como garantir o alcance dos resultados das políticas públicas e a satisfação dos cidadãos, fomentando a ética, a transparência, a responsabilização e a gestão de riscos;
- II – risco: efeito da incerteza nos objetivos organizacionais;
- III - gestão de riscos: atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que se refere a riscos;



IV – auditoria: atividades de avaliação e consultoria, com vistas a agregar valor à gestão e otimizar a eficácia dos processos administrativos;

V – auditoria de monitoramento: atividade destinada a verificar o atendimento às recomendações expedidas pela Controladoria-Geral do Estado aos diversos órgãos e entidades participantes do PCP<sup>6</sup>;

VI – auditoria baseada em riscos (ABR): atividade utilizadora de metodologia que associa a auditoria interna ao arcabouço global de gestão de riscos de uma organização, possibilitando que a auditoria interna dê garantia à alta gestão dos órgãos e das entidades de que os riscos estão sendo gerenciados de maneira eficaz em relação ao apetite por riscos (GOIÁS, 2019, texto digital).

O programa de *compliance* no setor público foi instituído com o intuito de transparência e controle social, trazendo melhorias aos serviços prestados pelo Estado à sociedade, de acordo com a legislação estabelecida.

Ronaldo Caiado, atual governador do Estado de Goiás, em busca de fidedignidade e transparência em sua administração, implantou o programa de *compliance*, realizado em uma conjuntura de quatro eixos, sendo a ética, a transparência, a responsabilização e gestão de risco (CGE<sup>7</sup>, 2019, texto online).

No art. 3º do Decreto ora mencionado, é estabelecido sobre a responsabilização:

[...] compreende a estruturação e disponibilização de atividades de controle, correcionais, bem como de canais de denúncias de irregularidades, abertos e amplamente divulgados ao público interno e externo da unidade administrativa; a existência de mecanismos destinados à proteção dos denunciantes de boa-fé, o controle e incentivo à denúncia de irregularidades, o estabelecimento de mecanismos de monitoramento e comunicação e o aprimoramento e institucionalização dos procedimentos e instâncias competentes pelas ações de responsabilização de empresas e agentes públicos (GOIÁS, 2019, texto digital).

De acordo com o governo de Goiás (2019, texto digital), alguns programas seriam desenvolvidos com a finalidade de –avaliar, direcionar e monitorar a gestão pública, mediante avaliação de riscos e prevenção, identificando e reportando os desvios de conduta, as irregularidades e a prática de ilícitos, visando ao atingimento do interesse público e o combate efetivos à corrupção, o *compliance* se encaixa nesses quesitos –agindo com conformidade, onde irá prever a instituição de mecanismos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades, bem como a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta.

Com o Programa de *Compliance*, o governo de Goiás se mostra em equilíbrio com a atual prática organizacional de governança na administração, tanto pública como privada.

O programa será administrado pela Controladoria Geral do Estado, onde compete:

<sup>6</sup> Programa de *Compliance* Público.

<sup>7</sup> Controladoria Geral do Estado de Goiás.

- VI - orientar e apoiar os órgãos e as entidades do Poder Executivo a implementarem o PCP;
- VII - fornecer aos órgãos e às entidades capacitação, material de apoio e suporte teórico e metodológico;
- VIII - aprovar capacitações, materiais de apoio e metodologias complementares propostos por órgãos e entidades do Poder Executivo do Estado de Goiás;
- IX - executar auditorias de monitoramento e auditorias baseadas em riscos;
- X - desenvolver, aprovar e supervisionar as ações destinadas ao cumprimento dos eixos de responsabilização e gestão de riscos (GOIÁS, 2019, texto digital).

A CGE prestará todo suporte a todos os órgãos e entidades do Governo de Goiás, tendo participação direta com o programa.

O intuito de implantar o programa de *compliance* no estado de Goiás é qualificar a gestão, reforçando a transparência de todas as movimentações financeiras e econômicas; assim, a sociedade poderá acompanhar cada passo e decisão que o estado toma utilizando dos cofres públicos. Também, é uma forma de ter mais controle com as operações feitas pela administração, monitorando e averiguando se todos os procedimentos realizados são lícitos, tornando-se uma ferramenta de prevenir a corrupção e fraude, que atualmente é a prática mais constante no setor público, trazendo consequências graves à sociedade.

Neste viés, pode-se entender que o *compliance*:

[...] surge com o contorno de disciplinar e de se fazer cumprir normas legais, sejam políticas, de empresa privada, de instituição ou órgão público. Surge também com o objetivo de evitar, detectar e, como antídoto a qualquer desvio ou inconformidade que possa ocorrer (SOUZA; MACIEL-LIMA; LUPI, 2018, p.14).

Destarte, é essencial a relevância da introdução do programa de *compliance*, tendo em vistas as diversas necessidades e importâncias, tais como a prevenção, transparência, obediências das normas e leis estabelecidas.

Nesta acepção, os autores Candeloro, Rizzo e Pinho (2012), condescendem:

Salva guardar a confidencialidade da informação outorgada à instituição por seus clientes; evitar o conflito de interesse entre os diversos atores da instituição; evitar ganhos pessoais indevidos por meio da criação de condições artificiais de mercado, ou da manipulação e uso da informação privilegiada; evitar o ilícito da lavagem de dinheiro; e, por fim, disseminar na cultura organizacional, por meio de treinamento e educação, os valores de *Compliance* (CANDELORO, RIZZO, PINHO, 2012, p. 37-38).

O *compliance* faz com que a instituição pública siga disciplinadamente todas as regras, não havendo formas para distorções, garantindo uma base sólida para os órgãos públicos e seus servidores.

Sendo observados os desrespeitos e descasos cometidos aos cidadãos do Estado de Goiás, às leis e aos princípios constitucionais, entende-se que a implantação do programa de *compliance* traria mais completude para a gestão pública.

Nascimento instrui sobre a relevância do *compliance* na gestão pública:

[...] cabe evidenciar o que se compreende por Compliance público, programa de integridade pública, como a criação de medidas institucionais, mecanismos e procedimentos de integridade, análise e gestão de riscos, comunicação, controles, auditoria, monitoramento e denúncia que venham a promover a atuação em conformidade do órgão, de acordo com diretrizes internas e externas promovendo, com isso, a gestão da integridade na esfera pública (NASCIMENTO, 2016, texto online).

Dentro de um cenário de descumprimentos das leis, o Governo de Goiás busca o objetivo de evitar o desperdício do dinheiro público e combater a corrupção de agentes públicos e privados para levar mais serviços e infraestrutura aos cidadãos goianos com a implantação do programa de *compliance*.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo em vista os aspectos mencionados no presente estudo, é notória e imprescindível à busca pela transparência e controle das movimentações em que são utilizados os recursos públicos. A administração governamental procura maneiras para supervisionar todas as movimentações públicas e, para garantir o sucesso desta empreitada, passou a incorporar ferramentas como a auditoria, *accountability* e o *compliance*.

A auditoria governamental abrange um conjunto de técnicas, em que avaliam a maneira como a gestão pública está sendo gerida e de que forma os recursos públicos estão sendo distribuídos, não sendo somente para detectar possíveis desperdícios, improbidades e informações omitidas, porém, busca-se alcançar os objetivos propostos de forma regular e legítima, como também para o acompanhamento das ações realizadas pela administração.

São inúmeros os propósitos de se fazer uma auditoria no setor público, porém todos eles contribuem para uma administração eficiente.

Por possuir um engajamento com normas e leis tratando-se dos recursos públicos, a *accountability* é uma essencial ferramenta utilizada pelos órgãos para prestar conta de tudo o que foi feito pela gestão vigente.

Na *accountability*, são controladas todas as atividades realizadas pela gestão governamental, no qual são acompanhados todos seus processos de desenvolvimento, verificando se estão de acordo com as normas e leis estabelecidas.

Com a necessidade e objetivo de demonstrar clareza no setor público, a *accountability* inspirou o surgimento de outras ferramentas que também auxiliassem e se complementassem na busca de transparência em todos os setores públicos de uma entidade.

Em suma, surgiu o *compliance*, que é um sistema de controle interno, em que se permite ter total esclarecimento e regularidade tanto contábil quanto jurídica, de todas as movimentações realizadas e em todos os setores de uma organização pública ou privada.

O *compliance* é uma ferramenta que permite se ter total controle, no qual são evitados quaisquer atos ilícitos, principalmente financeiros e econômicos, sendo instituído no setor público para se evitar qualquer tipo de corrupção, fraudes ou até mesmo erros.

Levando-se em consideração o que foi observado e relatado sobre os recursos utilizados no setor público com o propósito de maior transparência e clareza nas movimentações financeiras e econômicas, observa-se que a auditoria, a *accountability* e o *compliance* são instrumentos extremamente importantes na busca deste objetivo.

Nota-se que ambas portam a mesma finalidade, de controlar e esclarecer à sociedade, a maneira que os recursos públicos estão sendo utilizados, no entanto cada uma age de forma díspar, porém se completam durante esse processo.

A *accountability* vai trabalhar com a prestação de contas de todas as informações obtidas durante o processamento, na auditoria serão analisados e coletados todos os dados financeiros, econômicos e até mesmo jurídicos, relatando a situação em que se encontra o gerenciamento governamental, e o *compliance* irão certificar se as informações e os materiais fornecidos realmente são verídicos e regulamentados de acordo com as normas e leis aplicadas ao setor público.

Acredita-se que a junção dessas ferramentas na esfera governamental possa resultar em uma administração eficiente e eficaz, evitando ao máximo atos ilícitos, como fraudes e corrupção, auxiliando a gestão em decisões benéficas à sociedade.

## REFERÊNCIAS

ANDER-EGG, Ezequiel. **Introducción a las técnicas de investigación social:** para trabajadores sociales. 7ª ed. Buenos Aires: Humanitas, 1978.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional.** 2ª. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004. 140p.

ARAGÃO, Marcelo. **Auditoria governamental para o concurso de auditor de controle interno do DF**. 2019. Disponível em: <[http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp\\_-\\_acidf\\_apostila\\_auditoria\\_gov\\_seap\\_df\\_marcelo\\_aragao\\_180214.pdf](http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_acidf_apostila_auditoria_gov_seap_df_marcelo_aragao_180214.pdf)>. Acesso em: 22 jul. 2019.

ASSI, Marcos. **Gestão de compliance e seus desafios**. 1ª. ed. São Paulo: Saint Paul, 2013. 160p.

APARECIDA, Franciele. **Origem da auditoria**. 2010. Disponível em: <<https://www.webartigos.com/artigos/origem-da-auditoria/37327>>. Acesso em: 25 jul. 2019.

BLOK, Marcella. **A nova lei anticorrupção e o compliance**. Revista dos Tribunais Online, v. 65, p.263-303, jul. 2014. Disponível em: <<https://emd-public.nyc3.digitaloceanspaces.com/eusouempreendedor-uploads/RT-Marcella-Blok-Nova-lei-anticorrupt%C3%A7%C3%A3o-e-compliance-.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 9.406, de 12 de junho de 2018**. Regulamenta o Decreto-Lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967, a Lei nº 6.567, de 24 de setembro de 1978, a Lei nº 7.805, de 18 de julho de 1989, e a Lei nº 13.575, de 26 de dezembro de 2017. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9406.htm)>. Acesso em: 28 jun. 2019.

BRASIL. **Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965**. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4728.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4728.htm)>. Acesso em: 02 mar. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 08 mar. 2019.

BRITTO, Érica Apgaua. **Governança e accountability no setor público: auditoria operacional como instrumento de controle das ações públicas a cargo do TCEMG**. Revista TCEMG, 2014. Disponível em: <<https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2421.pdf>>. Acesso em: 30 set. 2019.

CANDELORO, Ana Paula P.; RIZZO, Maria Balbina Martins de; PINHO, Vinícius. **Compliance 360º: riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo**. São Paulo: Trevisan Editora Universitária, 2012.

CARVALHO NETO, Antônio Alves de; FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de; CRUZ, Ismar Barbosa. **Auditoria Governamental**. Brasília: Atlas S.a., 2011.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria Governamental**. 2019. Disponível em: <<https://www.contas.cnt.br/auditoriagovernamental/>>. Acesso em: 10 jul. 2019.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Normas de auditoria procedimentos e papéis de trabalho programas de auditoria relatórios de auditoria**. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2009.

GLOCK, José Osvaldo. **A Relação entre Compliance e o Sistema de Controle Interno na Administração Pública**. 2017. Disponível em: <https://joseglock.jusbrasil.com.br/artigos/524978109/a-relacao-entre-compliance-e-o-sistema-de-controle-interno-na-administracao-publica>>. Acesso em: 24 ago. 2019.

GONÇALVES, José Antônio Pereira. **Alinhando processos, estrutura e compliance à gestão estratégica**. São Paulo: Atlas, 2012.

GOIÁS. **Decreto nº 9.406, de 18 de fevereiro de 2019**. Institui o Programa de Compliance Público no Poder Executivo do Estado de Goiás e dá outras providências. Disponível em: [http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina\\_decretos.php?id=19655](http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_decretos.php?id=19655)>. Acesso em: 16 set. 2019.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP)**. Belo Horizonte, 2017. 190 p. Disponível em: [https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/woocommerce\\_uploads/2019/05/irb-nbasp-nivel2.pdf](https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/woocommerce_uploads/2019/05/irb-nbasp-nivel2.pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2019.

INTOSAI. **Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**. 2013, p. 03-04. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em: 22 jul. 2019.

ISSAI 100. **Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**. 2017. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F501562345D11B534C>>. Acesso em: 20 set. 2019.

KOMPUTER INFORMÁTICA. **Saiba como funciona a auditoria de compliance**. 2016. Disponível em: <http://www.komputer.com.br/blog/saiba-como-funciona-a-auditoria-de-compliance/>>. Acesso em: 10 set. 2019.

MENDES, Roselaine da Cruz; OLEIRO, Walter Nunes; QUINTANA, Alexandre Costa. **A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção no Brasil**. Disponível em: <http://repositorio.furg.br/handle/1/780>>. Acesso em: 28 jun. 2019.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. São Paulo. 2009.

MIRANDA, R. F. de A. **Implementando a gestão de riscos no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

NASCIMENTO, Jailton. **Auditoria Governamental**. 2011. Disponível em: <https://administradores.com.br/producao-academica/auditoria-governamental>>. Acesso em: 28 jun. 2019.

NASCIMENTO, Juliana Oliveira. **Compliance público: o caminho para a integridade na administração pública**. 2016. Disponível em: <http://www.lecnews.com/artigos/2016/09/23/compliance-publico-o-caminho-para-a-integridade-na-administracao-publica/>>. Acesso em: 18 set. 2019.

OLIVEIRA, Elissandra Maria de. **Pesquisas em auditoria no Brasil**: um estudo das temáticas após convergências às normas internacionais de contabilidade e auditoria. 2018. 50 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2018. Disponível em: <[https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/7176/1/Pesquisas%20em%20auditoria\\_Oliveira\\_2018.pdf](https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/7176/1/Pesquisas%20em%20auditoria_Oliveira_2018.pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2019.

PAIVA, Maristela. **Impactos da gestão estratégica no trabalho da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados**. 2009. 60 f. Monografia (Especialização em auditoria interna e controle governamental) — Escola da Advocacia-Geral da União, Brasília, 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053990.PDF>>. Acesso em: 30 set. 2019.

PETER, Maria da Glória; MACHADO, Marcos Vinícios. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2007.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DINIZ, Patrícia Dittrich Ferreira. **Compliance e Lei Anticorrupção nas Empresas**. Jan/mar. 2015. Disponível em: <[https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/52/205/ril\\_v52\\_n205\\_p87.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/52/205/ril_v52_n205_p87.pdf)>. Acesso em: 24 ago. 2019.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Accountability na Administração Pública**: Modelos Teóricos e Abordagens. Contabilidade, Gestão e Governança. Brasília. V 14. N 2. mai/ago. 2011.

SANTOS, Renato Almeida dos et al. **Compliance e liderança**: a suscetibilidade dos líderes ao risco de corrupção nas organizações. 2012. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1679-45082012000100003&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1679-45082012000100003&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt)>. Acesso em: 10 mar. 2019.

SILVA, Natália Troccoli Marques da. **Auditoria Governamental**. 2019. Disponível em: <<https://www.novaconcursos.com.br/media/wysiwyg/Retificacoes/2-AuditoriaGovernamental-Errata.pdf>>. Acesso em: 10 jul. 2019.

SIU, Marx Chi Kong. **Accountability no Setor Público**: uma reflexão sobre transparência governamental no combate à corrupção. Revista do TCU, publicada em set/dez 2011. Disponível em: <[https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/314/pdf\\_162](https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/314/pdf_162)>. Acesso em: 30 set. 2019.

SOUZA, Silvia Regina; MACIEL-LIMA, Sandra; LUPI, André Lipp Pinto Basto. **Aplicabilidade do compliance na administração pública em face ao momento político atual brasileiro**. vol. 01, n°. 24, Curitiba, 2018. pp. 1- 22. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/percurso/article/view/3274>>. Acesso em: 14 set. 2019.





## ATIVO INTANGIVÉL: um estudo sobre as características e peculiaridades acrescidas com o advento do CPC 04<sup>24</sup>

Marisa Silva de Oliveira<sup>2</sup>

Denise Barros Gomes Cintra<sup>3</sup>

### RESUMO

O artigo visa tratar sobre os ativos intangíveis e as mudanças trazidas acerca da CPC 04, os quais são os bens da empresa que não se notam por meio físico, isto é, não se toca, porém, têm como exemplo, os softwares, marcas, patentes, direitos autorais, licenças, dentre outros. Deste modo, são necessários os ativos intangíveis para o sucesso futuro da empresa, ou seja, apenas o nome da empresa já se faz valer. Propõe-se elucidar no transcorrer do artigo sobre as características que compõem o grupo de ativos, os ativos intangíveis quanto seu reconhecimento e classificação, minuciar ante a mensuração e periculosidades e o *impairment*, e por fim, sobre demonstrações contábeis, que são os meios que as empresas possuem para informar o seu desempenho e direção para os usufrutuários da informação contábil. Por conseguinte, a estruturação se deu através de pesquisas bibliográficas em livros, revistas, sites, jornais e artigos publicados que discorre sobre a presente temática, e em específico ao CPC 04. Contudo, conclui-se que os ativos intangíveis ajudam no crescimento e valorização da empresa em si, visto que os mesmos são um dos investimentos feitos para expandir e fazer com que a empresa tenha repercussão na sociedade, atraindo assim mais clientes, e para isso é importante seguir o CPC 04, o qual possui duas vertentes, sendo o tratamento contábil e a mensuração.

**Palavras-chave:** Ativo intangível. CPC 04. Contabilidade financeira. *Impairment*. Mensuração.

### ABSTRACT

This article deals with intangible assets and changes brought about by CPC 04, which are the company's assets that are not physically noticed, that is, are not reproduced, but have, for example, software, trademarks, patents, copyright, licenses, among others. In this way, intangible assets are needed for the future success of the company, ie just the name of the company already makes it count. It is proposed to elucidate the article on how assets that make up the group of assets, intangible assets in terms of their recognition and classification, prior evaluation of measurement and dangerousness and commitment, and, finally, on accounting qualifications, which are the methods used. Which companies have to report their performance and direct to users of accounting information. For example, a structure is based on bibliographic searches in books, magazines, websites, newspapers and published articles that discuss a specific thematic gift for CPC 04. However, we conclude that intangible assets are valued in the company's growth and appreciation. It self, since the same investments are made to expand and make the company have repercussions in society, thus recording more customers, and for this it is important to follow CPC 04, which has two aspects, being the accounting treatment and the measurement.

<sup>24</sup> Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Jussara/FAJ, como parte obrigatória para obtenção de grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

<sup>2</sup>Graduanda do curso de Ciências Contábeis pela Faculdade de Jussara-FAJ. E-mail: marisa002@live.com.

<sup>3</sup>Professora Orientadora. Atualmente é professora adjunta na Faculdade de Jussara/FAJ.

**Keywords:** Intangible Asset. CPC 04. Financial Accounting. *Impairment*. Measurement.

## INTRODUÇÃO

O ativo intangível é um dos grupos do balanço patrimonial, com vasta gama de peculiaridades como: ser impalpável, inovador e possuidor de características únicas, capaz de elevar a obtenção de vantagem competitiva no âmbito financeiro, ganhando, assim, maior notoriedade após a promulgação da lei nº 11.638 de 2007, que em seu artigo 178, criou o grupo de conta denominado intangível, contemplando disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

Após a promulgação da referida lei, surge vários questionamentos sobre a forma como dever ser mensurado o ativo intangível dentro das companhias e os casos específicos de exceções. No âmbito dessa discussão, como amparo regente, utiliza-se a norma relativa ao ativo intangível, o Pronunciamento Técnico Contábil nº 04 – Ativo Intangível de 2010, em que é apresentada a forma de definição, mensuração e demonstração desse grupo de ativos.

Nas últimas décadas, os ativos intangíveis têm se valorizado, as empresas estão evoluindo em relação à evidenciação e demonstração deste valor ao mercado financeiro, levando em consideração a obrigatoriedade do cumprimento das leis contábeis. Isso tem ocasionado um crescente interesse acerca do tema abordado, tanto pela comunidade acadêmica quanto profissional. Apesar da existência de estudos em relação à estrutura e dos riscos dos ativos intangíveis, existem várias lacunas teóricas que precisam ser preenchidas.

O objetivo geral desta pesquisa é evidenciar o tratamento dispensado ao grupo de ativo intangível sob a ótica da contabilidade financeira. Como objetivos específicos, pretendemos verificar a forma de reconhecimento do ativo intangível bem como sua mensuração, e explanar sobre a técnica do reajuste necessário teste de *impairment* e da correta apresentação destes bens patrimoniais incorpóreos. Tão logo, temos como pergunta de pesquisa: Quais são as características a serem observadas para a correta mensuração e divulgação do ativo intangível no balanço patrimonial de uma organização?

Este artigo apresenta uma pesquisa bibliográfica que, conforme Cervo e Bervian (2002, p.65) “(...) procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos (...), busca conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema”. Desta forma, a pesquisa tem

como base a busca em livros, revistas, sites, jornais e artigos que abordam a temática, tão logo os pressupostos desta abordagem foram utilizados para a fundamentação teórica da análise em questão.

Com base na pesquisa realizada, percebe-se a necessidade de estudos sobre o tema proposto, levando em consideração os poucos estudos na área e, em vista disso, o presente artigo vem para acrescentar no campo de investigações científicas que têm o universo da Contabilidade como foco central.

## **A ESTRUTURA PATRIMONIAL SOB A ÓTICA CONTÁBIL**

A contabilidade é um conjunto de dados e avaliações que registra modificações no patrimônio da entidade, com a finalidade de fornecer para seus usuários, demonstrações e ponderações no âmbito patrimonial, financeiro e econômico (MARTINI, 2013).

Para Ribeiro (2013), “O patrimônio – objeto da contabilidade – é um conjunto de bens, direitos e obrigações avaliados em moeda e pertencente a uma pessoa.” Podendo classificar como bens os itens com capacidade de atender as necessidades humanas e passíveis de avaliação econômica, podendo ser materiais ou imateriais; Direitos como os valores que a entidade tem para receber de terceiros e as obrigações compreendem os valores que a empresa deve liquidar junto a terceiros.

A composição patrimonial define a forma como o patrimônio é dividido em três partes: ativo, passivo e patrimônio líquido ou situação líquida. Ativo é composto pelos bens e direitos, denominado também como patrimônio bruto, passivo são as obrigações da entidade com terceiros e o patrimônio líquido compreende a diferença entre o ativo e o passivo e representa o capital líquido, pertencente aos sócios ou acionistas (MARION, 1985).

Na lei 6.404 de 1976, em seu artigo 178, define:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registram, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos: a) ativo circulante; b) ativo realizável a longo prazo; c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos: a) passivo circulante; b) passivo exigível a longo prazo; c) resultados de exercícios futuros; d) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados [...] (BRASIL, 1976, texto digital).

Guimarães (1998) pondera que no Art. 179 da mesma Lei, é demonstrada a classificação das contas: O ativo circulante formado pelas disponibilidades, direitos realizáveis no decorrer do exercício, as aplicações de recursos em despesas do próximo exercício, no ativo realizável a longo prazo, estão todos os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte. Ativo permanente é dividido em: investimentos que incluem as participações permanentes em outras empresas e os direitos que não foram classificados como ativo circulante; ativo imobilizado que é composto pelos bens destinados à assistência das atividades da companhia; e ativo diferido, que engloba as aplicações de recursos em despesas que colaborarão para a formação do resultado do exercício.

O passivo circulante são todas as obrigações a curto prazo da empresa, e quando ultrapassarem o exercício seguinte se tornam passivo exigível a longo prazo. Resultados de exercícios futuros são as receitas futuras, deduzindo dos custos e despesas. E, por fim, patrimônio líquido com as contas de reservas de capital de reavaliação e o resultado do exercício.

Alterando a Lei nº 6.404 de 1976 pela Lei nº 11.941 de 2009, fica assim definido:

[...] § 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem crescente de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos: I – ativo circulante; e II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos: I – passivo circulante; II – passivo não circulante; e III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados [...] (BRASIL 2009, texto digital).

Conforme exposto acima, o grupo passivo engloba três divisões e sobre elas os estudiosos Pinho e Rocha (2017) explana que passivo circulante compreende as obrigações da companhia com vencimento até o final do exercício seguinte, inclusive financiamentos para aquisição de bens do ativo não circulante, quando o vencimento for no próximo exercício; o passivo não circulante define como os pagamentos com vencimento para após o fim do exercício seguinte e o patrimônio líquido é a importância residual dos ativos após as deduções de todos os passivos, sendo que ele também representa a soma do capital social, suas alterações, os lucros e as reservas.

Apresentado os dois grupos de contas patrimoniais que compõe o balanço patrimonial, o objeto geral do estudo em questão é analisar as características do ativo intangível, conta do ativo não circulante, que será abordado com maior abrangência nos próximos tópicos.

## **Características inerentes ao grupo do ativo**

Para Perez e Famá (2006), quanto à contabilidade básica, os ativos são considerados os bens e direitos, apresentando em moeda à disposição da administração da entidade, sob uma visão econômica e financeira, os ativos são riquezas controladas pela empresa com capacidade de gerar ganhos futuros, desta forma pode ser considerado um ativo, qualquer componente palpável ou não, que seja administrado pela empresa e que lhe proporcione a viabilidade de fluxos de caixa.

“Ativo, portanto, pode ser conceituado como algo que possui um potencial de serviços em seu bojo, para a entidade, capaz, direta ou indiretamente, imediata ou no futuro, de gerar fluxos de caixa” (IUDÍCIBUS; MARION, 2006 p. 145).

As contas do ativo são estabelecidas em ordem decrescente do grau de liquidez, as primeiras contas serão as com maior liquidez, seguindo o plano de contas estabelecido pela empresa, estando ainda de acordo com a Lei nº 6.404/76, apresentada anteriormente, fica dispostas o ativo circulante dividido em três subgrupos: disponibilidades que compreendem os recursos financeiros à disposição instantânea da entidade; direitos realizáveis a curto prazo, sendo os títulos de crédito e outros direitos a curto prazo, valores referentes aos produtos acabados, mercadorias, produtos em elaboração, materiais de consumo da empresa, e outros valores ligados às atividades da entidade e as despesas do exercício seguinte, que se resumem às aplicações em gastos que serão utilizados no decorrer do período.

No grupo do ativo não circulante, se encontram as contas com períodos superiores ao ciclo operacional definido pela entidade, considerado como longo prazo. Dentro dele, está definido quatro subgrupos: realizável a longo prazo, são os direitos realizáveis após o termino do próximo exercício, decorrentes de vendas, com qualquer tipo de empréstimos ou adiantamentos concedidos; investimentos, são as participações ativas em outras sociedades, não classificável ao ativo circulante, e que não tem destinação à operação da companhia; imobilizados são os bens corpóreos destinados ao desenvolvimento da empresa, incluindo os que transfiram a entidade os riscos, benefícios e controle dos bens e intangível que enquadra os direitos sob bens incorpóreos, incluindo o fundo de comércio adquirido no decorrer de sua atividade (PINHO; ROCHA, 2017).

Segundo Iudícibus e Marion (2006), por até meados dos anos 80, o foco no mundo contábil era avaliar o ativo tangível, os bens que são palpáveis, conforme exposto no parágrafo anterior. Porém, a partir de uma leva de fusões e incorporações ocorridas na Europa e nos Estados Unidos, o ativo intangível se torna um tema de maior relevância, considerando que a

negociação propulsora de tal assunto, ocorreu no ano de 2000 quando a Philip Morris <sup>4</sup> incorporou à indústria de alimentos KRAFT<sup>5</sup>, pelo valor de 10 bilhões de dólares, sendo que o valor do patrimônio físico da empresa estava avaliado em 1 bilhão de dólares, sendo que os 9 bilhões restantes referiam-se aos bens intangíveis: o poder da marca, imagem da empresa, posição e presença comercial.

## ATIVO INTANGÍVEL

O ativo intangível pode ser conhecido como ativo invisível, e/ou ativo intelectual. Em consonância com Hendriksen e Breda (2015), a palavra intangível tem sua origem no latim *tangere* que significa tocar, e para Manobe (1986) o tangível tem sua origem, do latim *tango* também, que significa perceptível ao toque, para lembrar-se da inexistência da forma, foi adicionado o prefixo “in” para dar o sentido contrário. Porém, apesar da própria terminologia, os autores explanam que a ausência de forma ou existência física é um requisito que separe os ativos intangíveis e os tangíveis.

A aplicação do vocábulo capital intelectual é relativamente recente. Stewart (2001) afirma que a primeira aplicação conhecida deste termo ocorreu em 1958, por dois analistas financeiros produzindo suas análises de pequenas empresas de base tecnológica na época, a Hewlett-Packard (HP)<sup>6</sup> era uma delas.

Segundo Kayo (2002), os ativos intangíveis são conhecidos também como *goodwill*, que pela visão contábil que possui maior abrangência, corresponde à diferença entre o valor de compra definido durante o processo de aquisição e seu valor de mercado. Logo, pela contabilidade, o termo *goodwill* equivale à soma de todos os intangíveis. Pela análise econômica, de menor extensão considera *goodwill* como um tipo de intangível.

Sá (2004) obtempera que a essência clássica do nomeado intangível, é concessível ao componente patrimonial, que não detém de matéria física equivalente ao desenvolvimento da sua função como utilidade no patrimônio de uma companhia. A função deste elemento do patrimônio está vinculada à eficácia de suprir a necessidade, tendo rentabilidade.

Por intermédio da Lei nº 11.638/2007, foi instituído o grupo do ativo intangível, alterando a lei societária brasileira (Lei nº 6.404/1976), modificando e adequando junto ao processo de uniformidade com as práticas internacionais contábeis. Classificado após o ativo

<sup>4</sup> Empresa internacional chefe no mercado de tabaco.

<sup>5</sup> Segunda maior empresa de alimentos do mundo, localizada nos Estados Unidos.

<sup>6</sup> Empresa que oferece soluções, serviços e produtos para tecnologia de empresas.

imobilizado, constituído pelos direitos sobre objetos incorpóreos, com destinação a manutenção da entidade, inclui-se o fundo de comércio adquirido. O grupo de contas em questão foi regulamentado através do pronunciamento técnico CPC 04 (ALMEIDA, 2012).

Conforme Lopes e Figueiredo:

Define-se como ativo intangível todo ativo não monetário identificável sem substância física, cuja identificação atenda aos critérios da IAS38 e do CPC 04, quando: (1) for separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade, podendo ser vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado; (2) resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais; (3) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e (4) puder ser mensurado com segurança o custo do ativo (LOPES, FIGUEIREDO, 2009, texto digital).

Os autores em comento afirmam que os ativos intangíveis são impalpáveis, cabíveis de separação da empresa da qual foi originado através de direitos da entidade, podendo ser alienado, transferido, alugado, e contabilizado com a fidedignidade do seu custo.

Ativos intangíveis compõem umas das áreas mais complexas da teoria contábil, em razão da complexidade de definição, mas, sobretudo devido às incertezas a respeito da aferição de seus valores e estimação de sua durabilidade (HENDRIKSEN; BREDAS 2015).

## **Reconhecimento**

A básica existência de qualquer ativo não é motivo suficiente para que seja reconhecido contabilmente e essa definição se estende aos ativos intangíveis. Para esse grupo, o reconhecimento tem maior complexidade principalmente quando se trata de intangíveis desenvolvidos ou criados internamente na empresa e que possuem certa subjetividade (PEREZ, FAMÁ, 2006).

Conforme CPC 04 (2010), um ativo intangível deve ser reconhecido apenas quando for provável que o seu faturamento esperado será gerado em favor da empresa e se o custo do ativo puder ser mensurado com confiabilidade, não havendo esse reconhecimento a empresa não deve proceder o registro.

De acordo com Gelbcke (*et al* 2018), a definição acima nos remete ao Pronunciamento Conceitual Básico, em que estabelece que um ativo é um recurso controlado pela companhia como resultado de eventos anteriores e do qual se espera retorno econômico futuro para a entidade.



Tendo em vista o reconhecimento de um ativo intangível, devem ser analisados três pontos com maior atenção: identificação, controle e geração de benefícios econômicos futuros. Um intangível pode ser reconhecido somente quando atender a esses três pontos.

Perez e Famá (2006) para que um ativo intangível possa receber tal reconhecimento é necessário que ele apresente as seguintes características: (a) deve ser suscetível à identificação específica e descrição reconhecível; (b) deve obedecer às prerrogativas e determinações legais; (c) deve estar sujeito ao direito de propriedade privada; (d) deve existir uma comprovação tangível sobre a real existência do ativo intangível, como por exemplo, contrato, licença de uso, comprovação de custo, etc; (e) deve ter sido resultado ou criado de um momento ou evento identificável; (f) deve estar sujeito a ser cancelado ou desfeito em algum determinado momento identificável.

Sendo reconhecido os intangíveis, podem ser classificados como *Goodwill* dentro das taxonomias apresentadas a seguir.

### **Classificação dos ativos intangíveis**

“O *goodwill*” é um ativo de difícil mensuração e, conseqüentemente, de difícil contabilização. “Entretanto, a informação acerca deste ativo parece ser relevante para o usuário da informação contábil” (MAZZIONI, et al 2003, texto digital).

A seguir, serão apresentadas todas as categorias dos ativos intangíveis e classificação do termo *Goodwill* que remontam há muitas décadas as definições contábeis.

Para Paton e Paton Jr (*apud* Martins 1972) o termo *Goodwill* apresenta as seguintes classificações:

*Goodwill* Comercial: gerado através dos serviços paralelos (atendimento adequado, facilidade de crédito, boa entrega), a qualidade do produto associado ao seu valor e torna um hábito do consumidor como resultado de investimentos, por exemplo, na marca;

*Goodwill* Industrial: são alcançados através de uma baixa rotatividade de colaboradores, oportunidades de crescimento profissional, bons salários, considerando sua contribuição para uma boa imagem da companhia e redução do custo de produção;

*Goodwill* Financeiro: consequência da atitude de investidores, fontes de crédito e financiamento, refletindo diretamente a imagem da empresa e suas possibilidades de recursos financeiros em melhores contratos;

*Goodwill* Político: oriundo das relações com o Governo.

Sveiby (*apud* Kayo 2002) nomeia os ativos intangíveis de ativos invisíveis, e apresenta uma divisão em: Competência dos empregados: envolve a capacidade de tomar decisões em várias situações, com a finalidade de gerar ativos tangíveis e intangíveis, apesar dos colaboradores e seus conhecimentos não serem de posse da empresa, devem ser considerados ativos, considerando a premissa de que é utópica uma companhia sem pessoas.

Estrutura interna: caracterizada pelas patentes, conceitos, modelos, sistemas internos administrativos e de computação, incluindo o espírito e a cultural organizacional.

Estrutura externa: formada pelos relacionamentos externos com clientes, fornecedores e credores, para esse relacionamento a reputação da companhia é de suma importância.

Para Stewart (1999), o capital intelectual é a soma do (a) capital humano, formado pelo talento, conhecimento das pessoas e habilidade, (b) capital estrutural, constituído por patentes, banco de informações, processos, redes, e (c) o capital cliente, composto pelo relacionamento com os clientes e fornecedores.

Edvisson e Malone (1998) fazem uma classificação de ativos intangíveis: conhecimento acadêmico e implícito de seus colaboradores, processos simplificados de transferência e aquisição de conhecimento, capacitação em pesquisa e desenvolvimento e o relacionamento com clientes, fornecedores e mercado de atuação.

Para Lev (2001), os intangíveis podem ser divididos de acordo com seus fatores geradores, sendo eles: (a) inovação, (b) estrutura organizacional singular e (3) recursos humanos.

Triplett (*apud* Lev, 2001) utiliza uma definição análoga ao de Lev (2001), entretanto, leva em consideração as marcas como um ativo tão importante, alocando-as em uma classe distinta as demais.

A classificação, apresentada pelos autores, possuem uma natureza mais específica, portanto, apresenta um volume maior de classes que as anteriores. Segundo eles, são intangíveis: relacionados ao *marketing*, tecnologia, arte, processamento de dados, engenharia, cliente, contratos, capital humano, localização e *goodwill* (REILLY; SCHWIHS, 1998).

Outro aspecto de suma importância a considerar no reconhecimento do ativo intangível é a forma de sua mensuração, assunto que será tratado no próximo tópico.

## **MENSURAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL**

Pode ser excessivamente complexo mensurar um ativo intangível, este é particularmente o problema quando não são identificáveis ou inseparáveis. Para melhor explicar essa afirmação,

recorda-se a situação referenciada anteriormente sobre a incorporação da empresa KRAFT, os ativos intangíveis foram avaliados em 10 milhões, sabe-se quais são os ativos, mas não é possível identificar o valor unitário assertivamente. Por definição, esses intangíveis são relacionados a outros ativos, tornando-se um problema de custos conjuntos, sendo assim a solução usual é lidar com o intangível como resíduo (HENDRIKSEN; BREDÁ, 2015).

Crisóstomo (2009) deixa evidente que os processos de reconhecimentos e mensuração de ativos intangíveis são de enorme complexidade e a busca por um padrão tem a função de esquivar de práticas muito diferentes que complicam o processo de análise e avaliação de companhias e a comparação entre elas.

Conforme o CPC 04 (2010), um ativo intangível inicialmente deve ser reconhecido pelo custo. No que se refere à mensuração após o reconhecimento, a norma exige que, quando a opção pelo procedimento de reavaliação não estiver impossibilitada por lei ou norma legal periodicamente estabelecida, a entidade deve escolher por reconhecer o ativo intangível pelo método de custo ou pelo método de reavaliação. Em âmbito brasileiro, não é permitido o método da reavaliação devido a Lei nº 11.638/07, que altera a Lei nº 6.404/76.

Conforme normatização do CPC 04 parágrafo nº 33:

Se um ativo intangível for adquirido em uma combinação de negócios, o seu custo é o valor justo na data de aquisição, o qual reflete as expectativas sobre a probabilidade de que os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo serão gerados em favor da entidade. Em outras palavras, a entidade espera que haja benefícios econômicos em seu favor, mesmo se houver incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos (CPC 04, 2010, texto digital).

Analisando a normatização acima, o ativo intangível deve ser mensurado pelo custo no momento do reconhecimento inicial, fugindo somente, quando estabelecido de forma explícita em outro pronunciamento específico.

Oliveira (1999) defende a utilização do conceito de valor econômico na avaliação de intangíveis. Segundo ele, o valor econômico constrói uma ideia subjetiva, apesar de sua forma de mensurá-lo não deva encerrar essa característica. O autor pressupõe que o valor de um ativo se encontra no custo de oportunidade, originado de sua obtenção e que deve ser mensurado no momento da decisão e transferido a valor presente pelas taxas de oportunidades financeiras.

Continua argumentando que, seja o ativo intangível obtido individualmente ou como parte de um conjunto de ativos, seja gerado internamente ou recebido de doação, o problema de sua avaliação econômica, ignorando o método contábil do custo histórico como base para

valor, deve ser resolvida considerando-se o fluxo de benefícios, custos de oportunidades envolvidos, riscos, entre outros.

Desta forma, a mensuração do ativo intangível além de ser mensurado pelo custo conforme a normativa exige que tenha um cálculo particular da empresa, sendo uma transação de negócio, analisado através do custo de oportunidade como apresentado acima. Um exemplo para isso é a incorporação da Empresa KRAFT, o custo de sua marca é mínimo em relação ao preço de venda, remetendo ao custo da oportunidade.

Alguns ativos intangíveis têm peculiaridades no quesito mensuração, como exemplo têm as unidades desportivas, marcas e patentes e direitos sobre recursos naturais, que a seguir serão evidenciados.

### **Peculiaridades de mensuração dos intangíveis**

Em consequência de pronunciamentos da Comissão de Valores Mobiliários recentes, os clubes de futebol mudaram alguns aspectos de contabilização de intangíveis. Os direitos federativos são intangíveis e representam o principal ativo dos clubes, em relação ao valor para registro inicial do ativo, o modelo contábil vigente define que o custo histórico será o modelo de mensuração a ser utilizado.

No texto atual da ITG 2003 – Entidade Desportiva Profissional, não faz alusão quanto a reavaliação, visto que a reavaliação de ativos imobilizados e intangíveis não é mais legalmente permitida para esta modalidade. O método utilizado deve ser a amortização conforme a normativa acima citada, no item 7, sobre o reconhecimento do valor recuperável dos contratos com os atletas, como o direito federativo é um ativo intangível com vida útil definida ele dever se sujeitar ao teste de *impairment*, uma vez por ano ao menos.

Outra qualidade de ativo com tratamento específico são as marcas e patentes. Marca é a representação simbólica ou nome que identifica um empreendimento ou produto comercial. Patente é um direito recebido pelo governo sobre uma invenção que causa desenvolvimento tecnológico (TERTULINO, 2016).

Esses intangíveis têm normalmente valor pequeno comparado aos demais, devido envolver somente os gastos com registro da marca, nome, invenções próprias, incluindo os valores com o pagamento a terceiros por contratos de uso de marcas, patentes ou processos de fabricação.

Os ativos intangíveis para fins de contabilização são compostos somente por aqueles que a empresa tenha incorrido custos, desta forma, não se devem reconhecer marca ou patente de direito exclusivo quando a entidade na sua exploração não tenha sofrido algum custo. Não é necessária discussão sobre o benefício econômico que o ativo possa gerar para a companhia,

mas o ativo para ser suscetível de registro, é imprescindível que tenha custo (GELBCKE et al, 2018).

Essa exigência é uma prevenção para não criar antecedentes para o reconhecimento do ágio pela sua expectativa de rentabilidade futura gerada internamente, ou seja, registrar o ativo com base na sua expectativa futura. Pois tal manobra não é permitida pelo CPC 04:

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo (CPC 04, texto digital).

O pronunciamento em seu item 49, acima exposto, faz restrição para impedir que empresas façam avaliações errôneas, elevando seus ativos. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) se manifestou sobre um caso envolvendo o reconhecimento da marca, a companhia cujo nome não foi identificado, ao adentrar seu pedido de registro de companhia aberta, apresentou demonstrações contábeis contendo o reconhecimento da marca, mas o valor da marca teria sido fundamentado por uma transação envolvendo uma sociedade controladora. A entidade em

questão estaria reconhecendo indiretamente o ágio gerado internamente, servindo assim de exemplo para o mercado.

Enquadra-se como peculiar também, a amortização dos direitos sobre recursos naturais, mesmo não estando na abrangência do CPC 04, tendo o pronunciamento específico CPC 34 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais, a definição desse direito para amortização é de cunho intangível, através dos custos incorridos na obtenção das jazidas. “O valor de custo da jazida, quando a área é de propriedade da empresa, deve ser destacado em conta à parte do Balanço Patrimonial” (GELBCKE *et al*, 2018).

### Teste de *impairment*

Com o advento da Lei nº 11.638/07, diversas alterações na normatização brasileira foram introduzidas, entre elas se destaca a obrigatoriedade da realização periódica do teste de recuperabilidade de ativos – o *impairment teste* (sob influência da IAS 36 “*International Accounting Standards*”) – para as companhias abertas, sendo regulado especificamente pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em maior relevância o CPC 01: Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

A palavra *Impairment* quer dizer, em sua tradução literal, deterioração. Na teoria trata-se da redução do valor recuperável de um bem ativo. Entretanto na prática, significa que as entidades deverão avaliar, periodicamente, os ativos que geram resultados antes de contabilizá-los no balanço. Toda vez que se constatar que um ativo está avaliado por valor não recuperável no futuro, ou seja, cada vez que houver uma estimativa de geração de caixa em valor inferior ao montante pelo qual o ativo está registrado, a entidade deverá fazer a baixa contábil da diferença (CARNEIRO *et al*, p.5, 2015).

O teste de recuperabilidade de ativos pode ser definido como o instrumento utilizado para ajustar o valor do ativo a sua real capacidade de recuperabilidade, expressa por meio do retorno econômico (SANTOS; CRUZ; TAVARES, 2012).

Os ativos intangíveis com vida útil definida, apesar de ser objeto de amortização periódica em resultado para reconhecimento de sua realização contábil, estão abertos, como todos os outros ativos, à avaliação do seu valor recuperável. Não existe, conceitualmente, como manter um ativo registrado por um valor que ultrapasse sua substância econômica.

O mesmo pronunciamento determina que, independentemente de existir ou não qualquer vestígio de desvalorização, a companhia deverá testar, no mínimo anualmente, a diminuição ao valor recuperável de um ativo intangível com vida útil indefinida ou do intangível que até o momento não se encontra em uso, confrontando o valor contábil com o valor recuperável, e

aferir, regularmente também, o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) em alguma obtenção da empresa.

Nesse contexto, os ativos das companhias, com o passar do tempo, estão passíveis de mudanças na sua capacidade de retorno, podendo ser causados por fatores internos ou externos à empresa, como destacados no Quadro 01.

**QUADRO 01. FATORES DETERMINANTES NA IDENTIFICAÇÃO DE DESVALORIZAÇÃO DOS ATIVOS**

| <b>FATORES EXTERNOS</b>                                                                                                           | <b>FATORES INTERNOS</b>                                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Redução considerável do valor de mercado.                                                                                         | Análise através da evidência de um dano do ativo ou de sua obsolescência                                            |
| Mudanças significativas no mercado de atuação da empresa, com inovação e alterações econômicas.                                   | Mudanças significativas na empresa indicando alterações adversas na medida ou no modo como o ativo é utilizado.     |
| Aumento das taxas de juros no mercado, ou outras taxas de retorno do investimento que poderão afetar o valor recuperável do ativo | Análise fundamentada capaz de comprovar que o ativo está tendo um desempenho econômico abaixo do que foi planejado. |
| O valor contábil do patrimônio líquido da empresa é maior que o valor de suas ações no mercado financeiro.                        | Outros pontos que a empresa pode identificar em suas operações no dia-a-dia.                                        |

Fonte: REIS *et al*, 2013, p.13

Havendo desvalorização, a entidade deve reconhecer a perda pela não recuperabilidade, diminuindo o saldo individual ou em grupo, no balanço patrimonial, por isso mostrou-se a imprescindibilidade de testar essa capacidade regularmente ou quando a empresa julgar preciso.

## **DIVULGAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

As demonstrações contábeis são a forma de maior potencial que a empresas têm para comunicar o seu desempenho e governança para os usuários da informação contábil. Dentre as pessoas interessadas nas informações, temos os investidores, que se preocupam primitivamente com o risco em relação ao retorno. Desta forma, os usuários precisam das informações para tomar as decisões, se devem comprar, vender ou manter suas ações.

Seguindo as exigências da CVM, as companhias abertas devem disponibilizar as seguintes informações: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício(DRE), Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DMPL), Demonstração de Fluxos de Caixa (DFC), Demonstração do Valor Adicionado (DVA), as demonstrações devem ser acompanhadas de notas explicativas e outros quadros necessários para esclarecimentos da situação patrimonial.



Antunes, Silva e Saiki (2008) apresentam a seguinte afirmação “Em relação à evidenciação das informações sobre os ativos intangíveis, considera-se que as alterações introduzidas recentemente, pela Lei nº. 11.638/07, trouxeram alguns ganhos informacionais e, de forma geral, incorpora, mais fortemente, o conceito da Primazia da Essência sobre a Forma, principalmente na identificação dos recursos como ativos.” Em virtude da evidenciação no Balanço Patrimonial, com uma conta específica para o ativo intangível, além do ganho informacional, essas modificações concedem uma visão da totalidade dos ativos intangíveis pertencentes às organizações.

O CPC 04 refere-se sobre a divulgação no balanço patrimonial dos ativos intangíveis, nas companhias:

118. A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizados; os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida; o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período; a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída; a conciliação do valor contábil no início e no final do período [...] (CPC 04, texto digital).

A definição da vida útil de um ativo intangível é complexa, e devem ser considerados vários fatores para determinar sua solidez. A empresa deve definir como ativo de vida útil indefinida com base na análise de todos os fatores relevantes, e com base nessa análise é inexistente um limite previsível para o período que tal ativo gerará fluxos de caixa positivo para a entidade. O ativo intangível com vida útil definida deve-se outorgar a duração, volume de produção ou com base em outra unidade semelhante que formam essa vida útil.

O intangível com vida útil definida deve apresentar a amortização baixada, conforme foi calculada pela empresa, devendo apresentar a despesa para cada período (FUTIDA, 2012).

De acordo com a afirmação acima a empresa deve evidenciar tais cálculos, com a finalidade de informar seus usuários qual foram os meios para alcançarem tais resultados.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade, como qualquer outra ciência, sofre mutações assim como todas as inovações mundiais. Neste seguimento, as demonstrações contábeis passam por uma constante evolução e adequação para manter o padrão de linguagem de todos os países.

Até o final de 2007, não se existia uma conta específica para os ativos intangíveis nas demonstrações contábeis das companhias de capital aberto. Em dezembro de 2007, foi sancionada a Lei nº 11.638, criando o subgrupo inerente para tais ativos, denominados

intangíveis e, com a promulgação desta, restou alterada o regramento até então vigente, ou seja, a Lei nº 6.404 de 1976.

Companhias sofreram um processo de reformulação bastante expressivo nas demonstrações, devendo seguir normas específicas para o reconhecimento de seus ativos intangíveis.

Baseado nestes quesitos e na ausência de estudos sobre essa evolução e, em específico, este grupo de ativos, o artigo em comento apresentou informações de suma importância para o meio acadêmico, explanando sobre a temática ora abordada, em face das problematizações aqui levantadas.

Ao ponderar-se detidamente acerca dos pressupostos epistemológicos que fizeram parte do construto do presente artigo, notamos que esta investigação proposta demonstra que as principais alterações advindas pelo CPC 04 estão em relação ao quesito de reconhecimento, onde não é possível registrar um ativo intangível sem comprovar sua origem, a mensuração baseado no seu custo inicial e anualmente deve ser executado o teste de *impairment* para ajustar o valor e, por derradeiro, a demonstração que deve ser de forma fidedigna no balanço patrimonial, atendendo as exigências para apresentar as informações exigidas com as devidas notas explicativas.

Sendo assim, depreende-se que as empresas que adotam e colocam em prática o que determina o CPC 04 tendem a crescer e a se desenvolver, utilizando de forma correta os ativos intangíveis.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo** 8 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ANTUNES, Maria Thereza Pompa; SILVA, Luciana Cavalcante Pires da; SAIKI, Tatiana Galo. **Evidenciação dos ativos intangíveis (Capital Intelectual) por empresas brasileiras à luz da Lei 11.638/07**. XVI Congresso Brasileiro de Custos – Fortaleza - Ceará, Brasil, 2008. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/1033/1033>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm)>. Acesso em: 24 ago. 2019.

BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm)>. Acesso em: 28 ago. 2019.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2019.

CARNEIRO, Catharina Fraga Junqueira et al. **Teste de Impairment de Ativos:** Análise da Evidenciação nas Companhias Abertas Listadas no Novo Mercado. 2015. Disponível em: <[http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso\\_internacional/anais/6CCF/37\\_15.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/37_15.pdf)>. Acesso em: 05 ago. 2019.

CERVO, Amado Luiz, BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica.** 5 ed. São Paulo/SP. Pearson Prentice Hall, 2002, p. 65.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 04:** Ativo Intangível. 3 out. 2010. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187\\_CPC\\_04\\_R1\\_rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2013.pdf)>. Acesso em: 30 ago. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 34:** Exploração e Avaliação de Recursos Minerais. 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em: 30 ago. 2019.

CRISÓSTOMO, Vicente Lima. **Ativo intangíveis:** estudo comparativo dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação adotados no Brasil e em outros países. Universidade Federal do Ceará, Contabilidade, Gestão e Governança, v. 12, n. 1 Brasília, p. 50-68, jan/abr 2009.

EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael S. **Capital intelectual:** descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos. São Paulo, Makron, 1998.

FUTIDA, Honório. **Ativo imobilizado:** conceito e CPC 27. 2012. Disponível em <<https://www.afixcode.com.br/blog/ativo-imobilizado-conceito-e-cpc-27/>>. Acesso em: 28 out. 2019.

GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de Contabilidade Societária.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. 864 p.

GUIMARÃES, Marcos Freira. **Contabilidade Avançada.** 4 ed. Brasília/DF. Vest-Com. 1998 p.143-146.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade:** tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. 1º ed. 12ª reimpr. São Paulo., Atlas, 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 4ª ed. São Paulo, Atlas, 2006.

ITG. **Entidade Desportiva Profissional**. 2003. Disponível em: < [https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/ITG\\_2003\\_audiencia.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/ITG_2003_audiencia.pdf)>. Acesso em: 06 jun. 2019.

KAYO, Eduardo Kazuo. **A estrutura de capital e o risco das empresas tangível e intangível-intensivas**: uma contribuição ao estudo da valoração de empresas. USP, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo, 2002.

LEV, Baruch. **Intangibles**: managment, measurement, and reporting. Washington, Brookings 2001.

LOPES, Mario V.; FIGUEIREDO, Roberto. **CPC 04 – Ativo Intangível**. Capital Aberto, jun. 2009. Disponível em <<https://capitalaberto.com.br/boletins/cpc-04-ativo-intangivel/>>. Acesso em 12 ago. 2019.

MANOBE, M. **Contribuição à mensuração e contabilização do goodwill não adquirido**. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1986.

MARTINI, Luigi. **Contabiliade Geral**. São Paulo, 2013.

MARTINS, Eliseu. **Contribuição à avaliação de ativo intangível**. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1972.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. Saraiva Educação SA, 1985.

MAZZIONI, Sady et al. **Avaliação de Intangíveis: o Goodwill no Contexto das Práticas Internacionais Comparativas**. 2003. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/2528/2528>>. Acesso em: 03 jul. 2019.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Contribuição à formulação de um modelo decisório para intangíveis por atividade**: uma abordagem de gestão econômica. 1999. 196 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1999.

PEREZ, Marcelo Monteiro; FAMÁ, Rubens. **Ativos intangíveis e o desempenho empresarial**. Revista Contabilidade e Finanças – USP, São Paulo, v.17, n. 40, p. 7-24, jan./abr. 2006.

PINHO, Lorena Andrade; ROCHA, Josélton Silveira da. **Contabilidade Introdutória I**. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis. 2017. 143p. Disponível em: < [https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/24421/1/eBook\\_Contabilidade\\_Introdutoria-Ci%C3%A4ncias\\_Contabeis\\_UFBA.pdf](https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/24421/1/eBook_Contabilidade_Introdutoria-Ci%C3%A4ncias_Contabeis_UFBA.pdf)>. Acesso em: 10 set. 2019.

REILLY, Robert F.; SCHWEIHS, Robert P. **Valuing intangible assets**. New York: McGraw-Hill, 1998.

REIS, Anderson de Oliveira et al. **Disclosure da Recuperabilidade do Valor do Ativo Imobilizado:** Análise no setor siderúrgico Brasileiro. Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036, v. 5, n. 2, p. 37-52, 10 set. 2013.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil.** 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, 560 p.

SÁ, Antônio Lopes de. **Luca Pacioli:** um mestre do renascimento. 2 ed., rev. e amp. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2004. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/uparq/Livro\\_lucapacioli.pdf](http://www1.cfc.org.br/uparq/Livro_lucapacioli.pdf)> Acesso em 01 set. 2019.

SANTOS, John David Ferreira dos; CRUZ, José Humberto do Nascimento; TAVARES, Márcia Ferreira Neves. **Um estudo sobre os modelos de mensuração do *impairment test* dos ativos imobilizados e intangíveis das empresas da BM&FBOVESPA listadas na NYSE – MEF25432 - IR.** 2012. Disponível em: <http://www.etecnico.com.br/paginas/mef25432.htm>>. Acesso em: 05 ago. 2019.

STEWART, Thomas A. **Capital Intelectual.** 4ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001, 237 p.

STEWART, Tomas. **A Intellectual capital:** the new wealth of organizations. New York: Doubleday, 1999.

TERTULINO, Paula Roberta de Oliveira. **Ativos Intangíveis:** Estudo de Caso das Empresas Listadas no Setor Financeiro da BM&FBOVESPA no Período de 2013 a 2015. 2016. 25 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2016. Disponível em: <http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/bitstream/123456789/11869/1/PDF%20-%20Paula%20Roberta%20de%20Oliveira%20Tertulino.pdf>>. Acesso em: 05 abr. 2019.