

ISSN 2176-5588

Revista Saber Eletrônica



Cândido Portinari. Café, 1935. Óleo sobre tela, 130 X 195 cm. Museu Nacional de Belas Artes. RJ.

Ano 8, n. 01, ago/dez 2017

FAJ
Compromisso com o futuro!

Copyright © 2017 *Revista Saber Eletrônico Online*

Todos os direitos reservados e protegidos.

Todos os textos da revista poderão ser reproduzidos ou transmitidos desde que seja citada a fonte.

FAJ- Faculdade de Jussara

Profa. Leila de Fátima Lopes - Diretora Geral e Acadêmica

Prof. Osmar de Paula Oliveira - Vice- Diretor e Diretor Financeiro

Kely Cristina Rebouças - Secretária Geral

Prof. Me. Cláudia Elaine Costa de Oliveira - Coordenador do curso de Direito

Profa. Esp. Denise Gomes Barros Cintra - Coordenadora do curso de Ciências Contábeis

Prof. Me. Osmar de Paula Oliveira Júnior Coordenador dos cursos de Administração e Gestão Comercial e Gestão da Tecnologia da Informação

Revista Saber Eletrônico

Profa. Me. Graciele Araújo de Oliveira Caetano - Editora-chefe

Prof. Me. Luciano Paulo de Araújo Maia- Editor Assistente

Prof. Eder Gomes da Silva - Assistente de editoração

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Revista Saber Eletrônico [recurso eletrônico] / Faculdade de
Jussara – vol. 1, n . 03 (out./dez., 2017) -- Jussara, GO,
2017--.
Trimestral.
Modo de acesso: < <http://sabereletronico.unifaj.ed.br>>
ISSN: 2176-5588

1. Ciências Contábeis – Periódico. 2. Direito - Periódico.
I. Faculdade de Jussara

Bibliotecária Responsável: Mábia de Campos Aires Silva – CRB 1 -3036

QUAL O PAPEL DO POVO NA TRANSIÇÃO DEMOCRÁTICA BRASILEIRA? REFLEXÕES SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO POPULAR NA ALTERAÇÃO DO REGIME AUTORITÁRIO PARA O REGIME ‘DEMOCRÁTICO’

Geraldo Miranda Pinto Neto

¹Graduado em Direito pela Universidade Federal de Goiás – Regional Goiás. Mestre em Direito, Estado e Constituição pela Universidade de Brasília (UnB). Professor do Centro Universitário Unicerrado e da Faculdade de Jussara (FAJ). Correio eletrônico: neto.gmpn@gmail.com

RESUMO

O presente trabalho tem a pretensão de discutir sobre o papel da participação popular durante a transição do regime autoritário, existente na Ditadura Militar brasileira (1964-85), para o regime ‘democrático’. A questão central é analisar se o povo contribuiu somente com a aceleração da transição ou se também gerou interferências nos conteúdos políticos. Neste sentido, haverá algumas discussões no presente artigo: a) se houve protagonismo na transição de regime brasileiro (se sim, de quem foi) ou se a transição foi resultado de um jogo de interesses conflitivos; b) a importância da participação popular na transição enquanto instrumento de reocupação das ruas pela sociedade – o que influenciou diretamente no processo de convocação e debate da Assembleia Nacional Constituinte (1987-88), modificando a cultura política brasileira; c) relacionar a participação popular com as temáticas da conciliação nacional, das rupturas e continuidades do fenômeno autoritário e sobre os dilemas da identidade constitucional da Constituição de 1988.

PALAVRAS-CHAVE: Participação Popular; Transição democrática; Nova Cultura Política Brasileira.

ABSTRACT

This paper has a pretension to discuss the role of popular participation in a transition from the authoritarian regime existing in the Brazilian Military Dictatorship (1964-85) to the ‘democratic’ regime. The central question is whether the folk contributed to an acceleration of the transition or whether it also generated interference in political content. In this sense, there will be some discussion in this paper: a) if the was protagonism in the transition of the Brazilian regime (if so, who it was) or a transition was result of a set of conflicting interests; b) the importance of popular participation in the transition as an instrument of reoccupation of the streets by society – which directly influenced the convocation and debate process of the National Constituent Assembly (1987-88), modifying the Brazilian political culture; relate popular participation to the themes of national reconciliation, ruptures and continuations of authoritarian phenomena, and the dilemmas of the constitutional identity of the 1988 Constitution.

KEYWORDS: Popular participation; Democratic transition; New Brazilian political culture.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca responder: *‘A participação popular teria contribuído com o conteúdo da transição ou somente com a aceleração de seu ritmo?’*. Num primeiro momento, será apresentada uma concepção teórica de que a transição teria sido feita de ‘cima para baixo’. Ou seja, as Forças Armadas foram protagonistas na transição, pois analisaram que era importante deixar o poder do Executivo para resolver questões internas da entidade. Tal concepção teórica afirma que houve uma transição continuada do Regime Militar, em que o povo contribuiu somente para acelerar o processo transicional; já que os conteúdos da transição foram pontuados pelas elites.

Posteriormente, há uma crítica à visão de que a transição teria sido protagonizada pelos militares. Apresenta-se o papel do povo na reocupação das ruas e espaços políticos para decidir os rumos do país. Neste sentido, há uma apresentação dos eventos populares realizados no período de 1974 e 1985, dentre eles: os motins, a rearticulação sindical e a campanha pelas Diretas Já. Tal análise apresenta que a transição foi fruto de um processo conflituoso e responsável por gerar uma nova cultura política do Brasil.

Para complementar, serão analisados os reflexos desta nova cultura brasileira na mudança constitucional. Neste sentido, haverá reflexões sobre a participação popular na Assembleia Nacional Constituinte (1987-88). Há que se destacar que a ANC foi um processo que contou tanto com a convocação pela sociedade civil, quanto com a participação popular durante os debates e reflexões – representando a nova cultura política brasileira.

Desta maneira, analisar que a transição foi feita exclusivamente ‘de cima para baixo’ é negar a participação do povo na conquista da cidadania, da soberania e da democracia neste processo. Neste sentido, é importante analisar que a reocupação das ruas e praças no período transicional foi fundamental por gerar nova cultura política brasileira.

1. A ‘TRANSIÇÃO’ DE CIMA PARA BAIXO: o planejamento da transição pelo Regime Militar

A história brasileira ficou marcada pelos *anos de chumbo*, período em que os militares realizaram um golpe (1964-1985) para tomar e permanecer no poder. Para a saída dos militares do poder houve um período de transição entre o regime autoritário e o regime democrático. Tal transição culminou na mudança política, que instaurou uma nova ordem constitucional.

A Ditadura Militar foi impulsionada no Brasil diante da necessidade de reorganização do sistema capitalista na periferia global¹ e na percepção feita pelos próprios militares brasileiros de que a situação social se encontrava em estado de caos e desordem dos sistemas burocráticos, exigindo uma intervenção que tivessem enquanto protagonistas os próprios militares (CODATO, 2005, p. 96).

De maneira sintética, pode-se apresentar que o regime militar foi responsável por uma série de arbitrariedades na gestão estatal. Como por exemplo: a instauração de diversos Atos Institucionais, que retiravam diversos avanços democráticos; a extinção do *habeas corpus*, a suspensão do Congresso Nacional, a inexistência de eleições diretas etc.; e também na existência de uma grande quantidade de presos, exilados e desaparecidos políticos.

Adriano Nervo Codato (2005, p. 87) apresenta que o regime ditatorial teve seis grandes fases. Quais foram: a) a constituição do regime ditatorial-militar (com os governos Castello Branco e Costa e Silva); b) a consolidação do regime ditatorial militar (com os governos Costa e Silva e Médici); c) a transformação do regime ditatorial, durante o governo de Geisel, em que foi anunciada a modificação do regime em 1974 através de uma abertura lenta e gradual; d) a desagregação do regime no governo Figueiredo; e) a realização sob a tutela militar para o regime liberal-democrático, sob o governo de Sarney e f) a consolidação do regime liberal-democrático (através dos governadores seguintes). Tal divisão é responsável por apresentar que a ‘transição política’ (de 1974 a 1989) teve uma duração maior do que o regime propriamente dito (sua constituição e consolidação), que durou de 1964 a 1974 (CODATO, 2005, p. 94).

A transição política brasileira foi fundamental para a restauração democrática do país, existindo diferentes análises teóricas sobre de quem seria o protagonismo da mudança e sobre suas principais características. Neste primeiro momento, o presente trabalho irá abordar análises que apontam que o protagonismo foi dos militares no processo de transição.

Nota-se que:

Os processos políticos que estão na base da reforma ditatorial em 1974 não são idênticos aos que presidiram sua origem em 1964. Cada um deles corresponde a uma crise política específica, mas tendo as **Forças Armadas como protagonista principal** (CODATO, 2015, p. 97- grifo nosso).

A análise de que as Forças Armadas tiveram protagonismo nessa transição nos leva à seguintes questões: a) a realização de uma transição decorrente de problemas internos das

¹ Lembrando que os Golpes Militares na América Latina se inserem no contexto da Guerra Fria, na disputa pela hegemonia global do capitalismo (representado pelos Estados Unidos) *versus* o socialismo (representado pela União Soviética). E que o golpe foi feito durante a presidência de João Goulart que apresentava diversas pautas progressistas, como a reforma agrária, os direitos trabalhistas e um diálogo com ideias oriundas do socialismo.

próprias Forças; b) a implementação do ideário da conciliação nacional; c) a continuidade do regime durante a transição; d) a ideia de fraqueza do povo para decidir os seus próprios rumos.

O governo de Ernesto Geisel (1974-1979) apresentava que a transição deveria ser lenta, gradual, segura e controlada pelo Presidente (CODATO, 2015, p. 94). Codato (2015, p. 97) apresenta que a transição surgiu em decorrência de problemas internos das próprias Forças Armadas, como se observa:

[...] é preciso recordar que a razão para mudar a forma de governo, em 1974, obedece antes a dificuldades internas do próprio 'regime militar'. Dificuldades essas que têm origem no ramo militar do aparelho do Estado, repercutem nas Forças Armadas e se ampliam a partir delas para outros aparelhos e ramos.

Tal perspectiva teórica apresenta que a transição ocorreu de 'cima para baixo', ou seja, dos militares para a sociedade civil. A 'distensão política' foi pensada enquanto mecanismo para resolver as contradições do aparelho militar (CODATO, 2015, p. 94). A facção de Geisel possuía enquanto objetivo estratégico do governo: restabelecer a estrutura e a ordem no interior do estabelecimento militar para garantir a estabilidade institucional e previsibilidade política do regime ditatorial; para atingir tal objetivo seria necessário rearticular adisciplina interna e o afastamento gradual das Forças Armadas do comando da política nacional (CODATO, 2005, p. 84).

Desta maneira, para evitar que os conflitos políticos e ideológicos que afetaram o aparelho militar diante do controle do Estado é que foi iniciada uma transição feita de cima para baixo (CODATO, 2005, p. 84). Diante disso, uma das principais características da transição foi a continuidade.

Ou seja, a liberalização do regime militar não representou um fator de colapso da Ditadura Militar, mas sim, um fator que possibilitasse a continuidade do regime autoritário. Neste sentido, não seria possível existir uma ruptura com o autoritarismo (CODATO, 2005, p. 100). Conforme se observa:

[...] pode-se presumir que o objetivo estratégico da reconversão liberal do regime militar era a institucionalização de uma série de dispositivos autoritários que, depois de encerrado o ciclo dos generais, garantissem legitimidade, estabilidade e funcionalidade a um novo modelo político nem 'populista', nem plenamente 'democrático', em função dos riscos do segundo converter-se no primeiro (CODATO, 2005, p. 98).

Codato (2005, p. 92) afirma que a questão da transição foi mais uma 'mudança política', do que uma 'transformação política', ou seja, deveria existir uma liberalização do regime ditatorial, no entanto, este não deveria corresponder, necessariamente à uma democratização do sistema político. Diante disto, nota-se:

Feitas as contas, quando se **consideram a natureza conservadora do processo de transição no Brasil, seus meios autoritários e seus objetivos restritos, não surpreendem as razões do continuísmo do mesmo grupo no poder após 1985**, ainda que às custas de seu transformismo político [...]. O governo Sarney (1985-1990) foi a expressão máxima desse círculo de ferro, que com sucesso, controlou a mudança política no Brasil. Recorde-se que as palavras de ordem da Aliança Democrática, **‘conciliação’ e ‘pacto social’, conseguiram neutralizar tanto os anseios de oposição ao regime ditatorial surgidos na conjuntura 1977-1980** (greves operárias, movimentos sociais ‘de base’ e protestos empresariais contra a ‘intervenção do Estado na economia’), quanto a famosa campanha pelas eleições diretas para Presidente da República, em 1984. **O resultado foi o aperfeiçoamento de um regime antipopulista e antipopular** ou, como denominou Florestan Fernandes, uma ‘democracia forte’ (CODATO, 2005, p. 99 – grifo nosso).

Conforme apresentado, um dos principais ideários lançados durante a transição seria a ideia de ‘conciliação’. Conforme Michel Debrun (1983, p. 15), a ‘conciliação’ é um instrumento que contribui para que a manutenção das mesmas forças dominantes desde a Independência até a atualidade no controle da política brasileira. Tal conciliação caracteriza-se enquanto:

[...] a aceitação espontânea, por parte dos humildes, da proteção e da orientação dos poderosos. É essa relação de autoridade ‘amorosa’ que se teria verificado, a nível micropolítico, no engenho nordestino ou na bandeira paulista [...]. O interessante, nessas construção ideológicas, é que elas salientam, de modo consoante com a vivência da ‘Conciliação’, simultaneamente a dissimetria entre o ápice e a base da pirâmide social, e o paternalismo benevolente dos de cima, que neutralizaria no nascedouro os efeitos negativos dessa dissimetria” (DEBRUN, 1983, p. 19).

O Regime Militar não poderia ir muito além do poder, sem largar as rédeas da ‘conciliação’. A ideia de voltar ao autoritarismo geraria a perda da credibilidade da transição feita pelo governo. Foi necessário permanecer no meio termo, para que, através da ‘conciliação’ fosse possível a cooptação de grandes segmentos da população (DEBRUN, 1983, p. 54). Conforme se observa:

A ‘conciliação’, no Brasil, nunca foi um arranjo entre iguais, mas o reconhecimento, por parte de um pólo social ou político menor, da primazia de outro pólo, mediante algumas benesses e sobre o pano de fundo constituído pela exclusão de grande massa da população. Em outras palavras, o fosso – econômico, social, cultural e político – que, desde as origens, existiu entre grupos dominados, sempre foi utilizado pelos primeiros para facilitar a própria reprodução desse fosso, através da cooptação de elementos menos dominantes, ou mesmo tirados das camadas subalternas. [...] o poder tinha uma capacidade de desmobilização superior à capacidade mobilizadora dos setores dissidentes (DEBRUN, 1983, p. 73).

Verifica-se que a conciliação refletia na impossibilidade ou extrema dificuldade de transformação da sociedade (DEBRUN, 1983, p. 73) e ela só seria possível se houvesse a possibilidade de contrapor certos setores a outros (DEBRUN, 1983, p. 79). Ou seja, interessava para os detentores do poder militar uma ‘conciliação’ para contrapor interesses ‘dissidentes’ da sociedade civil.

Conjuntamente com estes fatores, encontra-se a questão da ‘fraqueza’ social construída pela visão dos militares. Debrun (1983, p. 59) apresenta que diversos arquétipos autoritários são construídos pela ideia de fraqueza social, sendo necessária, a intervenção de militares. Mesmo durante a transição, a noção de fraqueza ainda permeava no Estado autoritário, como se observa:

Permanece, nos bastidores do poder, a idéia de uma ‘realidade brasileira’ fraca ou incipiente, a ser tutelada colocada em órbita pelo Estado. Visão arquetípica, porque condensa a experiência secular da relação dos dominantes com os dominados. [...] O próprio hiato criava as condições da violência ou da cooptação. Da passivação, meio aparente e meio efetiva, das grandes massas e do isolamento das elites que porventura se arriscassem a representa-las e a esboçar movimentos nacional-populares. **E mais: ao ‘constatar’ uma fraqueza social que era em grande parte o resultado da própria práxis, os grupos dominantes se acharam imbuídos de uma missão redentora.** [...] Essa fase ainda não está superada, no espírito de muitos. E não poderia sê-lo, na medida em que a mobilização da sociedade civil, embora desta vez irreversível (DEBRUN, 1983, p. 66).

Percebe-se uma perspectiva teórica sobre a transição brasileira, pontuando que ela foi feita de ‘cima para baixo’ possuindo enquanto protagonista as Forças Armadas e com participação popular praticamente inexistente, como observamos em Codato (2005, p. 96):

[...] a dinâmica das *negociações* no universo das elites e a dinâmica **das pressões da sociedade (camadas médias, classe operária) sobre o Estado militar.** Talvez seja o caso de sugerir que a primeira dinâmica estabeleceu o conteúdo, definiu o modo e impôs a natureza da transição, enquanto a **segunda determinou seu ritmo** (CODATO, 2015, p. 96).

Segundo essa análise, o povo foi responsável apenas por garantir o tempo, acelerando o processo da transição política. Enquanto as negociações e os conteúdos das mudanças foram realizados pelas elites. Será mesmo que os conteúdos da transição foram feitos exclusivamente pelas elites? Será que a participação popular na transição contribuiu somente para a aceleração do ritmo da mudança? A resposta dessas perguntas é o objetivo dos próximos capítulos.

2. A CONSTRUÇÃO DA DEMOCRACIA: Quando o povo é dono da rua

Seria [...] equivocado ignorar que, a partir da abertura, a participação da sociedade no jogo político ganhou progressiva articulação e relevância. No bojo desse processo, emergia uma forma nova de perceber o direito, em especial o direito constitucional (BARBOSA, 2012, p. 145).

O presente capítulo visa analisar o processo de reocupação das praças e ruas pelos trabalhadores enquanto fatores determinantes na esfera da transição política brasileira, influenciando tanto no seu ritmo quanto no seu conteúdo. Para isso, estaremos analisando de

maneira sintética, três grandes eventos que ocorreram no período de transição do regime ditatorial: a) os saques e motins; b) as greves sindicais e c) a reivindicação pelas ‘Diretas-Já’.

Entre os anos de 1981 e 1982 houve uma relativa ‘calma’ no cenário político, o que poderia indicar uma diminuição dos protestos de rua, tendo em vista, a possibilidade de institucionalização da política com a vitória do PMDB e PDT (ou seja, tirar a política das ruas) e um processo de abertura que parecia consolidado (NAPOLITANO, 2006, p. 106).

No entanto, em abril de 1983 houve o fenômeno que ficou conhecido como ‘saques’ ou ‘motins’, que foram responsáveis por abalar o cotidiano de São Paulo e gerar a repolitização do espaço público através de dramas sociais. O drama estava relacionado com a falta de comida e de emprego, gerando enquanto consequência, uma grande quantidade de pessoas que saíram às ruas para reivindicar por seus direitos (NAPOLITANO, 2006, p. 106). A ação coletiva protagonizada pelos desempregados (sem lideranças) foi responsável por politizar o tema da recessão econômica no espaço público (NAPOLITANO, 2006, p. 108), utilizando a violência (através de saques e invasões) para demonstrar o descrédito em relação a representação política ou as soluções institucionais (NAPOLITANO, 2006, p. 108).

Tais motins que marcaram a capital paulista: “causava espanto justamente pela sua amplitude social e pela sua falta de mediação institucional. Justamente por estar inscrito em práticas coletivas exercitadas no cotidiano, marcadas pela ação direta e por uma violência simbólica, os motins prescindiram daquelas mediações” (NAPOLITANO, 2006, p. 115). E geraram consequências negativas no âmbito da presidência, como se observa:

[...] o fato é que a multidão se fazia presente por si mesma e abalava o processo político. O presidente Figueiredo declarou: ‘*A abertura democrática constitui processo de reforma gradual e pacífica da sociedade, não é licença para a subversão da ordem e das instituições*’. Alguns dias mais tarde o Presidente Figueiredo arriscava uma análise: ‘Só os militantes amadores acham que podem introduzir movimentos de rua totalmente controlados, conforme seus objetivos. A multidão solta nas ruas tem comportamentos imprevisíveis’ (NAPOLITANO, 2006, p. 115).

Através dos saques foi possível perceber que o tempo do Regime Militar estava se esgotando e a esquerda enxergou apontava que tais questões precisariam ser respondidas dentro dos marcos da democracia e da política, neste sentido, a democracia passou a ser o pressuposto básico para a realização das lutas sociais (NAPOLITANO, 2006, p. 117). Observa-se que somente com a voz da sociedade civil, realizando apontamentos aos problemas sociais (como: a crise energética, inflação, balança de pagamentos, péssimas condições para as massas) e remetendo à uma situação de estrangulamento da conjuntura existente durante a transição (1974-1988), seria possível a construção de uma conciliação, sem aspas e igualitária (DEBRUN, 1983, p. 78).

O movimento sindical contribuiu para dar uma resposta a crise política que se agravava:

Nessa perspectiva, era preciso politizar a questão econômica, politizando igualmente as lutas sindicais. O movimento sindical tentava, a partir do espaço institucional dos sindicatos, articular um espaço político próprio, **que rompesse os limites institucionais da transição democrática negociada. A ocupação organizada do espaço político era o eixo principal da ação**(NAPOLITANO, 2006, p. 118 – grifo nosso).

Ou seja, diante do período da transição houve a politização das questões sociais que estavam em jogo, como por exemplo, a política econômica do governo federal. Neste sentido, diversos sindicatos realizaram inúmeras greves políticas demonstrando a reocupação dos espaços políticos e reivindicando a democracia (NAPOLITANO, 2006, p. 119). Debrun (1983, p. 71) apresenta que o sindicalismo brasileiro deveria expor seu aparelho político, participando dia-a-dia da luta social, devendo se integrar e contestar a via institucional, apesar da ampla desigualdade entre o neotrabalhismo e o poder.

O terceiro grande evento que mobilizou a sociedade civil brasileira foi a realização da Campanha das Diretas Já. Diversas organizações de oposições históricas ao regime (como: a União Nacional de Estudantes (UNE), a Central Única de Trabalhadores (CUT), a Comissão de Justiça e Paz, dentre outros) apresentavam que era necessário um movimento nacional para reconquistar a democracia, e que, o povo deveria ser o protagonista deste processo (NAPOLITANO, 2006, p. 123). Neste sentido:

A campanha pelas ‘Diretas-Já!’ recolocava o lugar da soberania popular. Alias, não só recolocava o lugar da soberania, mas reelaborava seus pressupostos: a ideia de democracia como expressão da ‘vontade popular’, sofria uma clivagem. Os eventos do protesto de rua, notadamente as ‘Diretas-Já!’, surgiram uma democracia como ‘invenção’, fenômeno historicamente indeterminado, levando para o espaço público suas ambiguidades, conflitos e tensões – elementos constituintes do próprio conflito social (NAPOLITANO, 2006, p. 125).

Napolitano (2006) apresenta que com as Diretas-Já houve a ampliação da participação dos protestos, para além dos militantes sem vínculo orgânico. Neste cenário, a vida política estava renovada através da apropriação do espaço urbano (NAPOLITANO, 2006, p. 128). Tal campanha foi fundamental para apresentar a crise do regime militar e reafirmar a soberania popular; houve um deslocamento da base do poder do regime, tendo em vista, que até falas ‘tranquilizadoras’ foram ignoradas na politização das ruas (NAPOLITANO, 2006, p. 129).

Neste sentido, o evento das Diretas-Já, que tinham o intuito da eleição direta para cargos do Poder Executivo, teve uma mobilização nacional com diversos setores envolvidos. No entanto, mesmo com a derrota das Diretas, diversos fenômenos ficaram marcados na história brasileira. Principalmente, aqueles relacionados com a participação popular. Afinal:

[...] a Emenda Dante de Oliveira foi derrotada na Câmara dos Deputados e, portanto, sequer chegou a ser submetida ao Senado em primeiro turno. Entretanto, mesmo que os militares tivessem sido bem-sucedidos na batalha institucional travada no Congresso, o impacto da ampla mobilização popular realizada em torno das Diretas sinalizava para a emergência de uma nova gramática política na história brasileira (BARBOSA, 2012, p. 183).

Tais manifestações representam a caracterização do dissenso por parte da sociedade civil com as questões autoritárias desempenhadas pelo regime militar no comando estatal. Na existência do dissenso houve a colaboração da sociedade para uma abertura progressiva, com a participação do povo na elaboração das políticas (DEBRUN, 1983, p. 67). Desta maneira, com os dissensos foi possível tentar a superação da ‘conciliação’² tradicional e buscar uma conciliação mais flexível, que fosse capaz de aceitar os conflitos sociais e tentar mediá-los (DEBRUN, 1983, p. 71).

A acusação do dissenso através dos saques, sindicatos e ‘Diretas-Já!’ foram responsáveis por contrapor a ideia de que a transição democrática foi feita exclusivamente ‘pelo alto’, numa perspectiva unidirecional. E afastando a ideia de ‘fraqueza’ do povo, que com as voltas às ruas, se mostrava forte e capaz de decidir sobre os rumos do próprio país. Apesar de algumas derrotas, outras questões renasceram, como se verifica:

Apesar da intensa frustração dos setores populares, os desdobramentos daqueles protestos públicos pela democracia, que se entrecruzam nas ‘Diretas-Já’, se fizeram presentes durante todo o período da ‘Nova República’, quando diversos sujeitos retomaram os diversos sentidos de democracia construídos na luta contra o regime’ (NAPOLITANO, 2006, p. 142).

Neste sentido, houve uma mudança na cultura política brasileira, principalmente nas reivindicações pela democracia e pela cidadania. Com a instauração da ‘Nova República’, as representações geradas pelos protestos de rua contra o regime foram incorporadas nas lutas sociais, através da reivindicação por cidadania, no sentido de participação efetiva na gestão do Estado; na igualdade política entre os diversos segmentos sociais e uma maior distribuição da renda nacional (NAPOLITANO, 2006, p. 143). Desta maneira: “O ‘povo’ efetivamente havia ‘conquistado’ a praça para a manifestação política e dela se utilizou nos anos posteriores, em greves, passeatas, atos públicos, reivindicações gerais” (NAPOLITANO, 2006, p. 144).

Napolitano (2006, p. 144) apresenta que os elementos da nova cultura democrática e de tradição política geraram reflexos em outros períodos. Um dos principais elementos foram as pressões populares durante a Assembleia Constituinte, quando demandas por cidadania e grupos de interesse eram formulados durante o processo. Neste sentido, o próximo capítulo irá

²DEBRUN (1983) apresenta a existência de dois tipos de conciliação. A ‘conciliação’ com aspas e a conciliação sem aspas. A ‘conciliação’ representava uma forma de controle e dominação dos donos do poder sobre o povo, sem exercer a arbitrariedade. Já a conciliação representa uma aceitação e mediação dos conflitos sociais, é uma conciliação flexível e que dificilmente é interessante para a situação.

apresentar, brevemente, reflexões sobre este novo elemento da cultura política democrática brasileira.

3. NOVA CULTURA POLÍTICA BRASILEIRA: reflexões a partir da participação popular na Assembleia Nacional Constituinte

Enquanto resultado imediato da abertura lenta, gradual e segura proposta pelo Regime Militar e da reivindicação da democracia pelas diversas mobilizações populares que apontavam para o esgotamento do regime autoritário encontra-se a construção de uma nova Constituição. O espaço da Assembleia Nacional Constituinte (1987-88) possibilitou a institucionalização do espaço de transição, afinal diversas pressões e enfrentamentos que estavam nas ruas foram para o debate constituinte.

Sobre o processo de construção da Assembleia Constituinte verifica-se: “A sociedade civil já está organizada. O aperfeiçoamento democrático da sua participação e a conquista de novos espaços podem e devem dar-se no calor das discussões da Assembleia” (GARCIA, 1985, p. 76). A autora apresenta a necessidade de se evitar as soluções de cima para baixo.

Neste sentido, ao compreender a participação popular na constituinte enquanto reflexo imediato da nova cultura política inaugurada no período transicional, o presente capítulo irá trazer algumas reflexões sobre as articulações da sociedade civil diante da Assembleia Nacional Constituinte.

Se observarmos as circunstâncias que cercam a reivindicação de uma nova Constituição na década de 70, seu enredamento com os movimentos pela anistia e pelo restabelecimento das eleições diretas, o processo de convocação da Assembleia Constituinte e, finalmente, o biênio de seu funcionamento, algo de novo pode ser percebido. **Debatendo-se contra uma longa tradição de ‘transições pelo alto’, uma nova prática começa a se articular**, propondo para a pergunta acerca do fundamento da autoridade da Constituição respostas ao mesmo tempo inesperadas e criativas (BARBOSA, 2012, p. 146 – grifo nosso).

A principal ideia que buscava barrar uma Constituinte construída com a participação popular era a de que, a Constituição deveria ser feita por técnicos. Em que, “um grupo reduzido e supostamente qualificado de indivíduos, como até então havia sido a regra na história constituinte brasileira [...] – a ideia de que o direito é em si assunto para técnicos” (BARBOSA, 2012, p. 146). O pronunciamento de Miguel REALE (*apud* BARBOSA, 2012, p. 146) em 1985 é capaz de representar tal análise: “Não é segredo para ninguém que a elaboração de um texto constitucional representa uma tarefa eminentemente técnica, não só por envolver o conhecimento de múltiplos domínios da experiência humana, como por exigir harmonioso senso unitário de equilíbrio”.

No entanto, a experiência de 1987-1988 rompeu com este paradigma instaurado nos processos constituintes brasileiros anteriores (BARBOSA, 2012, p. 146). Afinal: “O pronunciamento do povo soberano não seria encarado pelo unísono da voz autoritária, chancelada pelo verniz bacharelesco, mas por uma autêntica polifonia, cujo sentido somente pode ser apreendido em movimento, em seu próprio fazer-se” (BARBOSA, 2012, p. 147).

Em meados da década de 70 já existiam a crítica feita pela oposição institucional e por movimentos sociais sobre o constitucionalismo autoritário que marcou todo o período militar (BARBOSA, 2012, p. 151). Posteriormente, já em meados dos anos 80 houve uma ampla mobilização reivindicando uma Assembleia Nacional Constituinte, com o intuito de garantir que a ditadura não perpetuasse o seu legado através de uma reforma constitucional sem a participação da oposição e do povo, neste sentido, era necessária a convocação de uma Constituinte independente do regime autoritário (BARBOSA, 2012, p. 162).

Em 1974 o Movimento Democrático Brasileiro (MDB) começava a provocar o debate da Constituinte (BARBOSA, 2012, p. 163). Entre 1977 e 1985:

[...] é possível perceber que o movimento em prol da realização de uma Assembleia Constituinte progressivamente escapa dos círculos político-partidários. Nesse período, inúmeras publicações destinadas a popularizar a temática constituinte são lançadas. A ideia e o movimento ‘generalizaram-se nos setores mais mobilizados da população. Ocuparam as pautas de sindicatos, associações, movimentos de base’ (BARBOSA, 2012, p. 166).

Nota-se que a campanha pela Constituinte surgiu enquanto um resgate da cidadania, tendo em vista que, cada um se preparou para participar dos debates constituintes. Afinal: “[...] esse será o grande espaço – o maior já conquistado em nossa história – para que todas as propostas sejam apresentadas, para que todas as forças sociais se expressem livremente” (GARCIA, 1985, p. 82). Tais reflexões são importantes para apresentar a potencialidade da participação popular na constituinte enquanto mecanismos de resgate da soberania e cidadania.

Neste período pré-constituinte, há que se destacar as seguintes articulações: o apoio dos acadêmicos pela constituinte, que buscavam na constituinte um mecanismo de restaurar as instituições democráticas que haviam sido despedaçadas no processo autoritário (ANDRADE, BONAVIDES *apud* BARBOSA, 2012, p. 166). Houve apoio da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), que apresentava que a ‘Constituição’ proclamada pelo regime autoritário continha vício de ilegitimidade, por isso, era necessária a convocação de uma Assembleia Nacional Constituinte, pois a simples revogação de leis opressoras não iria afetar a estrutura arbitrária e antipopular do sistema (BARBOSA, 2012, p. 167).

Houve a participação dos sindicatos, que atuaram para além das pautas de natureza corporativa a partir de 1977, ao enxergaram que a Constituição poderia representar a possibilidade da ruptura com a regulação sobre o trabalho que marcou a história da produção brasileira (BARBOSA, 2012, p. 169). Há que se destacar ainda, o apoio da Igreja Católica na reivindicação pela Assembleia, afinal, de parceira no golpe militar passou a insurgir contra o regime autoritário. Neste contexto, apresentavam a necessidade de uma nova ordem constitucional que estimulasse a participação popular, e que os resultados dessa participação fossem assimilados no debate constituinte, em que a sociedade deverá ganhar a condição de sujeito coletivo da transformação (BARBOSA, 2012, p. 173).

Diante esse processo de transição verifica-se que: “ele ao menos indica, para além da dúvida razoável, que a sociedade civil desempenhou um papel central na gestação da nova ordem constitucional brasileira. Um papel inédito na história constitucional do país” (BARBOSA, 2012, p. 185). Desta maneira,

[...] o processo constituinte que se instaurou no Brasil, apesar de todos os cuidados de administração criteriosa de sua relevância para a transição, acabou por abrir perspectivas avançadas para a reorganização de forças sociais já não contidas nos esquemas tradicionais das elites. Com efeito, a experiência recente da luta pela construção da cidadania desaguou no processo constituinte, trazendo para o debate, que este proporcionou, reivindicações claras e específicas que aspiram transformar-se em direitos e liberdades básicos, ao mesmo tempo que instrumentos de organização, representação e participação ativa na estrutura econômico-social e política da sociedade (SOUSA JÚNIOR, 1987, p. 10).

O slogan adotado pelos plenários, comitês e movimentos favoráveis à participação popular era: “Constituinte sem povo não cria nada de novo”. Com a consagração da participação do povo na Constituinte, não a compreendendo enquanto matéria para técnicos, verifica-se que houve participação da sociedade civil na Constituinte, como por exemplo, nas sub-comissões e nas audiências públicas (SOUSA JÚNIOR, 1987, p. 10).

Um dos exemplos da participação popular consiste na ‘Sub-Comissão de Direitos Políticos, Direitos e Garantias’, tal grupo foi o mais afinado com o atual estágio das reivindicações dos movimentos sociais e populares, aplicando métodos democráticos de consulta à pluralidade de organizações e representações populares e conservou uma estrutura didática para representar constitucionalmente a ordem democrática em construção (SOUSA JÚNIOR, 1987, p. 12). Sobre o relatório deste sub-comissão verifica-se:

A construção democrática que permeia o relatório consolida-se na percepção de sua dimensão coletiva e solidária e nos instrumentos de identidade, acesso e garantias ativas do espaço civil ampliado no processo de construção social da cidadania. **Essa dimensão toma forma imediatamente nos conceitos de soberania e de cidadania.** A soberania é tributária do povo e se manifesta como vontade própria de organizar e construir o poder. Por isso, são seus atributos: a consulta plebiscitária na elaboração da Constituição e de suas emendas; o sufrágio universal, igual e secreto

no provimento das funções do governo e legislação; o direito de iniciativa na elaboração da Constituição e das leis; a participação direta e indireta na designação dos membros da Defensoria do Povo e do Tribunal Constitucional [...]. A cidadania é concebida como expressão individual da soberania e consiste: a) na participação de cada um no exercício popular da soberania, conforme a definição já mencionada e, b) no poder individual de exigir a prestação tutelar e jurisdicional do Estado como garantia da plena eficácia dos direitos assegurados pela Constituição e leis (SOUSA JÚNIOR, 1987, p. 12 – grifo nosso).

Nesta sub-comissão é possível verificar que houveram instrumentos eficientes e capazes de garantir o exercício da cidadania e da soberania no plano da participação consciente do povo, tais quais:

[...] para poder expressar a soberania e a cidadania, o que significa o exercício direto na gestão da coisa pública, por meio de eleições, de apresentação de proposta de norma legal, de voto revocatório ou destituente, de ação popular, do júri, da Defensoria do Povo, da consulta popular e do referendo; além do direito à informação e da criação de instrumentos e garantias ativas para a concretização dos direitos fundamentais (SOUSA JÚNIOR, 1987, p. 13).

Carlos Michilis, José Everaldo Ramalho e João Martins (1988, p. 17) apresentam que diversos intelectuais orgânicos minimizaram a participação popular. E completam:

O que [...] expoentes da intelectualidade orgânica minimizaram, contudo, foi a possibilidade de participação do povo-massa no processo constituinte. Seus conceitos sustentam-se na premissa de que a responsabilidade e a capacidade de redução do hiato entre o Brasil legal e o real cabem apenas à elite ou aos políticos. Neste aspecto, a Constituinte de 1987 tenta ser inovadora, lançando novos conceitos à doutrina constitucional brasileira.

As emendas populares demonstraram que o povo-massa também pode atuar ativamente na redução desse hiato. Desta vez, o povo-massa sobe à tribuna da Assembleia Nacional Constituinte, com mandato conferido por 12.277.423 assinaturas de eleitores num universo de 64 milhões, de todo o País, em 122 emendas sobre diversos temas, restaurando o princípio da democracia direta ou participatória, em plena vigência do sistema democrático representativo. Eis um dado novo para a ciência política examinar, à luz da história brasileira.

Somada às pressões populares e à atividade dos grupos de pressão representantes de vários segmentos sociais, a participação popular, com mobilização inédita em nossa história, ensaia uma mudança de baixo para cima.

Tal análise, nos remete à participação popular na constituinte, apresentando enquanto modelo principal as questões ligadas à iniciativa popular na produção de leis. Nota-se que: “o aparecimento de novas formas de participação vindas de baixo, ganhando espaço no plano ‘legal’ e forçando a aproximação com o real” (MICHILIS, RAMALHO, MARTINS, 1988, p. 26). Neste sentido, a ampla participação popular rejeita em certa medida, o ideário imposto pelos militares da ‘conciliação’ nacional, e insurge para a construção de uma organização político-social capaz de considerar os fatos reais com seus naturais conflitos e antagonismos (MICHILIS, RAMALHO, MARTINS, 1988, p. 26).

Nota-se que o processo de transição teve enquanto característica marcante, ao analisar a história constitucional brasileira, a promulgação de uma Constituição, que teve participação

popular. E que, esta participação se deve à uma nova cultura política inaugurada por mobilizações e protestos das décadas de 70 e 80, visando o resgate a cidadania e soberania.

Afirmar que a participação popular foi responsável apenas por acelerar o processo transitório ignora a presença do povo nas mobilizações que garantiram o exercício e instauração de uma nova cultura jurídica e política, resultando na Assembleia Nacional Constituinte e na conquista da cidadania e da democracia.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com as reflexões do presente trabalho observa-se que a participação do povo nas ruas contribuiu por acelerar a transição brasileira, ou seja, garantiu um ritmo, ao pressionar a transição já anunciada pelos militares. No entanto, a participação popular contribuiu também para questões para além do ritmo, como por exemplo, no campo dos conteúdos e da inserção de uma nova cultura política brasileira, que foi refletida na consagração de uma nova prática constitucional. Há que se destacar que o processo da reocupação das ‘ruas’ foi um fator que trouxe aspirações de cidadania e de soberania, questões que foram perdidas no momento autoritário.

Napolitano (2006, p. 142) apresenta que os eventos protagonizados pelos grupos de protesto ‘desacontecem’ na medida em que não se opera acabamentos significativos, e foi isso o que ocorreu nas manifestações da transição (1974-1985), ou seja, foram esquecidos da memória social (1974-1985). O autor continua:

Ainda que não tenham sido devidamente registradas na memória social, aquelas lutas democráticas, inegavelmente, produziram alguns frutos para a sociedade brasileira. O seu legado pode ser definido, ao mesmo tempo, como um desafio e uma conquista: o desafio de saber ouvir as diversas ‘vozes’ que vêm da rua: a conquista tem sido, ao contrário do passado recente, não interpretar o legítimo protesto popular como uma ameaça à ‘ordem’ e, como tal, origem das crises institucionais que acabam conduzindo às soluções autoritárias (NAPOLITANO, 2006, p. 144).

Nota-se ainda, que este ‘desacontecimento’/esquecimento foi uma minimização dos protestos enquanto definidores de políticas durante a transição democrática. Ou seja, a percepção de que a transição se deu exclusivamente ‘pelo alto’ representa uma ideia de que as iniciativas políticas foram unidirecionais, sendo que, se consolidaram num jogo plural e conflitivo, em que a ‘rua’ e o ‘palácio’ foram palcos e protagonistas (NAPOLITANO, 2006, p. 142).

As noções apresentadas não buscam apresentar uma ideia otimista da transição democrática, afirmando que houve uma ruptura completa com o regime militar. Ao contrário,

existem diversas questões políticas e institucionais que ainda hoje representam a continuidade do regime autoritário. No entanto, negar a participação popular neste processo de transição, que se caracterizou enquanto complexa, conflitiva diante diversos interesses, seria menosprezar o povo e as diversas conquistas obtidas – ou seja, estaria reforçando a fraqueza social (a ideia de que o povo não tem capacidade de modificar os rumos da sua própria história) e contribuiria para o ‘desacontecimento’ (ou seja, a retirada da memória social os protestos em que o povo construiu pautas políticas).

Neste sentido, é fundamental reafirmar o poder popular no processo de transição enquanto resgate histórico para a memória social, em que o povo, é capaz de acelerar ou retardar transições e também de definir seus conteúdos.

O reflexo imediato da nova cultura política dos protestos realizados durante o período da transição (1974-1985) foi a Assembleia Nacional Constituinte (1987-88). O povo interferiu da seguinte forma o processo de transição: a cultura política herdada no processo de transição (NAPOLITANO, 2006; BARBOSA, 2012); a rejeição da concepção de ‘conciliação nacional’ (DEBRUN, 1983; MICHILES, RAMALHO, MARTINS, 1988); a rejeição de uma identidade constitucional pautada num modelo hegemônico, que negue os múltiplos sujeitos constitucionais (ROSENFELD, 2005, p. 6); a reconquista da ‘rua’ enquanto espaço de disputas políticas e de reivindicação da cidadania, soberania e democracia (SOUSA JÚNIOR, 1987); a inovação constitucional brasileira com uma constituição que não foi feita exclusivamente por técnicos e que houve participação da sociedade civil (GARCIA, 1985; BARBOSA, 2012); e o afastamento da ideia da fraqueza do povo, quando este consegue disputar e tomar os rumos da própria história (DEBRUN, 1983).

Desta maneira, verifica-se que o povo participou tanto na aceleração do ritmo quanto dos conteúdos da transição política brasileira. Criticar análises e teorias que apontam para uma teoria feita exclusivamente ‘pelo alto’ é fundamental para contribuir com o resgate da memória social de diversos processos em que o povo foi protagonista (HARTOG, 2012, p. 12); e também por produzir história a partir do olhar das vítimas de traumas sociais, ou seja, aqueles que resistiram à Ditadura Militar na história brasileira (HARTOG, 2012).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARBOSA, Leonardo Augusto de Andrade. *História Constitucional Brasileira: Mudança Constitucional, Autoritarismo e Democracia no Brasil pós-1964*. Brasília: Câmara dos Deputados, 2012. Capítulo 2, item 2.1. (p. 143-185).

CODATO, Adriano Nervo. **“Uma história política da transição brasileira: da ditadura militar à democracia”**, em *Revista de Sociologia e Política*, No. 25, nov. 2005, p. 83-106.

DEBRUN, Michel. **“Introdução” e de “A ‘Conciliação’”** até “Consenso, Tecnocracia e Dívida Externa”, em *A “Conciliação” e outras estratégias*. São Paulo: Brasiliense, 1983, p. 13-20 e 51-117.

HARTOG, François. **“El Tiempo de las Víctimas”**, em *Revista de Estudios Sociales*, n. 44, Bogotá: dez. 2012, p. 12-19.

HARTOG, François. **“Prefácio – Presentismo pleno ou padrão?” e “Introdução – Ordens do tempo, regimes de historicidade”**, em *Regimes de historicidade: presentismo e experiências do tempo*. Belo Horizonte: Autêntica Editora, 2013, p. 9-16 e 17-41.

GARCIA, MARÍLIA. **O que é constituinte**. São Paulo: Editora Brasiliense, 1985.

MICHILES, Carlos; RAMALHO, José Everaldo; MARTINS, João Carlos F. Patuléia, Democracia e Constituinte: - Uma reflexão sobre a contemporaneidade da nossa formação sócio-política na Constituinte. In BASTOS, Vânia Lomônaco e DA COSTA, Tânia Moreira. Caderno CEAD-UNB Ano 1 – número 2. **Constituinte: Questões Polêmicas**. Brasília: UnB, 1988.

MONCLAIRE, Stéphane. **Democracia, transição e consolidação: precisões sobre conceitos bestializados**. In *Revista Sociologia e Política*, Curitiba. N. 17, 2001.

MONCLAIRE, Stéphane. **Um processo de longo prazo**. In DANTAS, Bruno. *Constituição de 1988: o Brasil vinte anos depois*. Brasília, CEGRAF – Senado Federal, vol. 1, 2008.

NAPOLITANO, Marcos. **“Do grande medo à grande festa: o protesto de multidões e a crise do regime militar (1983/1984)”**, em *Cultura e poder no Brasil contemporâneo*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 105-144.

RODRIGUES, Henrique Estrada & NICOLAZZI, Fernando. **“Entrevista com François Hartog: história, historiografia e tempo presente”**, em *História da historiografia*, n. 10, dez. 2012, p. 351-371.

ROSENFELD, Michel. **“The Problem of “Identity”**. In *Constitution-Making and Constitutional Reform*”, em Benjamin N. Cardozo School of Law, Jacob Burns Institute for Advanced Legal Studies, Cardozo Legal Studies Research Paper No. 143, 2005, p. 1-24 (disponível em <http://ssrn.com/abstract=870437> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.870437>

SOUSA JUNIOR, Jose Geraldo de. **Soberania e direitos: processos sociais novos?** In: BASTOS, Vania L.; COSTA, Tania M. *Constituinte: temas em análise*. Caderno Ceac/UnB, Brasília, v. 1, n. 1, p. 9-16, 1987.

A EVOLUÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL À ERA DIGITAL, COM FOCO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL E ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL: desafios dos contadores no cenário atual

Sabrina Eterna de Sousa Prudente Silva

Suelem Thainara Ferreira Costa

Clesiomar Rezende Silva

Bacharel em Ciências Contábeis. E-mail: sabrina-haruno@hotmail.com; suelemcontabeis@hotmail.com.

Prof. Orientador. E-mail: clesiomarsilva@hotmail.com

RESUMO

O presente artigo busca evidenciar as mudanças ocorridas na profissão contábil, tanto estruturais como intelectuais, ocasionadas pela evolução que o mundo moderno exige. Para tanto, será apresentada a evolução dos processos de escrituração desde as antigas formas de registro até as atuais que surgiram com o desenvolvimento tecnológico, tudo isto analisado em paralelo com as influências que estas transformações trazem ao exercício da profissão contábil. Diante das mudanças, órgãos reguladores atuam criando legislações que suprirão suas preocupações em busca de um controle mais efetivo do cumprimento das obrigações pelas sociedades empresárias, fato que afeta diretamente a atividade dos profissionais contábeis. Tais profissionais, por atuarem como intermediadores das relações, estarão sob exigência de maiores responsabilidades, além de domínio e conhecimento de ferramentas avançadas, como é o caso do Sistema Público de Escrituração Digital, ou SPED, instrumento contábil recente que ocasionou mudanças relevantes para usuários em geral. Diante disto, foi realizada uma análise de todo o processo ocasionado pelas mudanças tecnológicas no meio contábil, e percebeu-se que o profissional obsoleto que não acompanhar os avanços perderá oportunidades de mercado, enquanto o profissional que estiver preparado e que melhor se adaptar possuirá vantagem competitiva em uma sociedade que preza pelo uso de novas tecnologias e exige maior grau de conhecimento. Por fim, para fundamentar as considerações expostas, foi realizada uma revisão bibliográfica embasada em trabalhos de teóricos relevantes acerca dos assuntos abordados, e em suma conclui-se que a constante evolução à qual o mundo está sujeita, afeta diretamente o profissional contábil, que é desafiado a adaptar-se e ao mesmo tempo torna-se um ícone cada vez mais importante para a sociedade.

PALAVRAS-CHAVE: Evolução Contábil. Processos de Escrituração. SPED. Desafio do Profissional Contábil.

ABSTRACT

This paper quest highlight the changes in accounting profession, both structural as intellectuals, occasioned by the evolution that modern world requires. For both, will be presented, the evolution of bookkeeping processes since old forms of records until the current which arose with technological development, all this analyzing in parallel with this influences that these transformations bring the exercise of accounting profession. On the changes, regulatory agencies act creating laws that will supply their preoccupation in search of the

control more of obligations by business society, fact that affects diary the activity of accounting professionals. Such professionals, for act how intermediaries of the relations, they will be under requirement of greatest responsibilities, besides domain and know of advanced tools, how is the case of Public System of Digital Bookkeeping, SPED, recent accounting instrument that caused change relevant for users in general. Before this, was realized an analysis of all process raised by the technology changes in the middle accounting, and realized it that obsolete professional that doesn't follow the advances will lose opportunity of market, while the professional who is prepared and that best adapt will have competitive advantages in a society that values by use of new technology and requires bigger degree of know. Ultimately, for substantiate the exposed considerations, it was made a bibliographic review based in theorists works relevant about of subjects discussed, and in short it's concluded that constant evolution to which the world is subject affects directly the accounting professional, that's challenged to adapt and at the same time become a icon each time more important for society.

KEYWORDS: Evolution accounting. Bookkeeping process. SPED. Challenge of accounting professional.

INTRODUÇÃO

A busca por evolução é natural do ser humano, em meio à todas as mudanças ocorridas desde o surgimento da espécie humana até a atualidade, esteve presente também o ato de se contabilizar. Este ato nasceu em tempos remotos e foi utilizado de maneira superficial até mesmo antes do surgimento da escrita, na contagem de rebanhos e bens que formavam patrimônios individuais, com isso, o processo rudimentar de mensuração se aprimorou ao longo dos séculos e deu origem à ciência contábil que conhecemos hoje, a qual se ocupa do estudo das variações patrimoniais das empresas.

Para que estas variações sejam conhecidas e comparadas ao longo dos anos, é importante registrar os acontecimentos, prática que ficou conhecida no mundo contábil como Escrituração.

Então para que estes acontecimentos não sejam perdidos ou esquecidos no tempo é importante que hajam registros. Desta maneira, dentro da contabilidade a escrituração desempenha tal função, pois consiste no registo dos fatos contábeis ocorridos no ambiente das empresas. Um ato de suma importância, pois sabe-se que tal registro colabora para diversos tipos de verificações úteis, como pesquisas futuras que auxiliarão a compreensão da história evolutiva da entidade, por parte dos gestores, os quais conseguem pelos dados arquivados avaliar o andamento das operações e embasar suas tomadas de decisões; e também por parte do Fisco, que possuirá um acervo facilitador do desenvolvimento da entidade ao longo dos anos.

A escrituração constitui-se uma ferramenta importantíssima no cenário contábil, que passou por diferentes métodos e processos ao longo dos anos para aprimoramento, e devido a influência tecnológica, a escrituração também aderiu à este segmento. A partir daí, em meio as inovações da Era Digital e mudanças nas legislações, surge mais um desafio para os contabilistas, pois o cenário atual traz à este profissional um mundo novo a ser explorado e compreendido.

Outro fato aliado à estes avanços tecnológicos cada vez mais desenfreados, consiste na necessidade do profissional contábil de se submeter à diversas atualizações para acompanhar as evoluções. Recentemente, não só conhecimentos de informática estão sendo cobrados deste profissional, vale ressaltar também que no passado o grau de responsabilidade exigido também era menor em relação à atualidade, pois hoje o contador é visto como peça-chave nas organizações, e seu trabalho afetava diretamente a administração das empresas em suas tomadas de decisão.

Buscando compreender os acontecimentos das últimas décadas, este trabalho visa demonstrar como se deu a evolução da escrituração contábil desde os registros primórdios até a atual influência tecnológica, e quais os impactos dessa evolução para o profissional contábil da atualidade, justificando-se pelo fato do mundo moderno estar movido pelo uso da tecnologia informatizada, ferramenta com a qual alguns profissionais contábeis não estão familiarizados e acabam tendo dificuldades na fase de adaptação às mudanças.

Para embasamento teórico dos dados apresentados, foi utilizada uma metodologia de revisão bibliográfica, com pesquisas em livros, revistas, artigos, sites geridos por órgãos competentes e legislação vigente, a fim de proporcionar um conteúdo cronológico da evolução da escrituração desde tempos remotos até suas formas mais atualizadas de registro, e trazer ao leitor a percepção das mudanças ocorridas na contabilidade e como estas impactaram na forma de trabalho do profissional contábil dos dias de hoje.

Portanto, tal estudo tem por objetivo fazer conhecidas todas as modificações que leveram à construção da linha do tempo que a escrituração percorreu até se tornar o que é hoje, por meio da evolução dos processos de escrituração que culminaram na modernização contábil emergente com a Era Digital, tendo foco nas formas de escrituração abrangidas pelo Sistema Público de Escrituração Digital, e ressaltando, justamente pelas modificações ocorridas, quais são os impactos causados na profissão contábil, bem como a importância e responsabilidade deste profissional como intermediador de informações entre empresa e Fisco.

1. ESCRITURAÇÃO

1.1 Histórico da Escrituração no Brasil e mudanças legislativas

Sendo os primeiros registros rudimentares, chegou-se a um ponto onde a escrituração necessitava ser utilizada de maneira mais formal, para tanto, modelos foram elaborados a fim de proporcionar norteamento e padronização à maneira de registro dos acontecimentos.

No Brasil as primeiras necessidades de adotar um método de escrituração a ser utilizado surgiu por volta de 1808, época do reinado de D. João VI. Neste mesmo ano os contadores dos senhores³ aceitaram um método conhecido como partidas dobradas utilizado na escrituração mercantil da época, que foi considerado como obrigatório em um alvará publicado ao fim do mês de junho ainda no ano de 1808. O alvará em seu título II dispõe sobre o método da escrituração e contabilidade do erário, esclarecendo que:

I. Para o método de Escrituração e fórmulas de Contabilidade de minha real fazenda não fique arbitrário a maneira de pensar de cada um dos contadores gerais, que sou servido criarem para o referido Erário: ordeno que a escrituração seja mercantil por partidas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade, para o manejo de grandes somas como por ser mais clara e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores (BRASIL, 1808).

Este alvará também destacava o Erário Régio, relatando a responsabilidade de zelar por diversos aspectos como arrecadação, distribuição, e outros. José da Silva Lisboa, o Visconde de Cairu⁴ apresentou levantamentos sobre a economia e também um sistema comercial que relatava algumas obrigatoriedades sobre as quais as empresas necessitavam registrar todos os fatos com fins de elaboração dos Balanços Gerais. Entretanto, este ficou conhecido como Código Comercial Brasileiro de 1850. Nesse sentido, Fic (2010, p.8-10) compara os trabalhos de vários autores, e destaca o relato de Franco (1988, p. 54), o qual entende o Código Comercial como a primeira forma de se normatizar a Contabilidade no Brasil, conforme as observações feitas a partir do artigo 14 deste código:

[...] em verdade não estabelecia regras contábeis, mas limitava-se a tratar de formalidades extrínsecas da escrituração [...], que a escrituração nos livros comerciais deveria obedecer às prescrições legais da individuação e clareza de todas as operações realizadas, seguir a ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, raspaduras ou emendas (FRANCO, 1988, p. 54 apud FIC, 2010, p. 08).

³ O que tinha autoridade feudal sobre certas pessoas ou propriedades; proprietário feudal. Proprietário, dono absoluto (FERREIRA, 1999, p. 1836).

⁴ Título nobiliárquico ou título de nobreza concedido à José da Silva Lisboa, que no século XVIII, atuava como tal no município de Cairu, localizado no estado da Bahia.

Em consonância, para Sá (2008, p.59) o Código Comercial é considerado como um ponto de partida para o mercado de trabalho contábil, já que por meio dele iniciou-se a consolidação e a determinada elaboração do livro diário. E Schmidt (2000), o julga de grande relevância para estabelecer uma padronização da escrituração, sem normatizar os procedimentos utilizados para este fim.

Fic (2010) continua sua comparação envolvendo outros autores, mas percebe-se até aqui o reconhecimento da importância deste código para os pensadores citados, no sentido de propiciar maior norteamento à forma de contabilização da época.

Em busca de aprimoramento, surgiu no ano de 1860 uma nova lei, de nº 1.083. Tal lei ficou pouco conhecida, mas seu objetivo era de certa forma reestruturar o Código Comercial de 1850, destacando a obrigação que os comerciantes tinham de publicar suas demonstrações e quaisquer outros documentos que tivessem a exigência do Governo. Também, neste mesmo ano adveio o Decreto nº 2.679/60, o qual pretendia estabelecer que documentos fossem enviados às secretarias de Estados pelas Sociedades Anônimas e também pelas instituições bancárias, conforme disposto na lei:

Art. 2º As demais companhias ou sociedades anônimas, assim cíveis como comerciais, publicarão pelo menos semestralmente, ou nas épocas marcadas em seus Estatutos, os documentos de que trata o artigo antecedente, e os remeterão aos respectivos Presidentes e componentes Secretarias de Estado na forma do mesmo artigo (BRASIL, 1860).

Três anos após o este decreto, em 1863, na cidade do Rio de Janeiro iniciou-se a ministração a disciplina de escrituração mercantil a fim de facilitar a formação de profissionais contábeis quanto à escrituração. Em seguida, o Decreto Imperial nº 4.475 de 1870, reconhece no Brasil a Associação dos Guarda-Livros da Corte, regularizando a profissão de guarda-livros⁵, o que influenciou também para o futuro reconhecimento, em 1905, dos cursos de perito-contador e guarda-livros através da Escola Prática de Comércio Álvares Penteado.

Futuramente, outros sindicatos e institutos foram criados, e a partir deles surgiram os conselhos de contabilidade, visando regulamentar a profissão. Em 27 de maio de 1946, foi criado o Conselho Federal de Contabilidade, ou CFC, através do decreto nº 9.295/46, que consiste em uma Autarquia Especial Corporativa dotada de personalidade jurídica. Desenvolvido como uma maneira de disciplinar e moralizar a profissão, este novo órgão existe até os dias atuais, e tem por objetivo orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da

⁵ Designação dada aos primeiros profissionais que praticavam a contabilidade, justamente pela responsabilidade do profissional em guardar os livros e documentos referentes à escrituração das empresas às quais prestavam serviços.

profissão contábil, na regulamentação da contabilidade por meio de princípios contábeis e normas de natureza técnica e profissional, contando para isso com o auxílio dos Conselhos Regionais de Contabilidade presentes em cada estado e no Distrito Federal, ou CRC's. No decorrer de sua existência, vários recursos foram impostos por esta autarquia, dentre eles em 2010, através da Lei nº 12.249, a obrigatoriedade do Exame de Suficiência na área contábil, prova realizada para obtenção do registro que permite o exercício da profissão (CFC, 2013).

Mesmo havendo várias normatizações durante o século XIX, como os já citados Código Comercial e o Decreto nº 2.679/60, somente após o fim do império que a primeira legislação que trata das sociedades anônimas foi promulgada, no ano de 1891, sendo substituída por uma nova legislação em 1940, e esta por sua vez, pela Lei nº 6.404 em 1978. Tal lei ficou conhecida por Lei das SAs⁶, norma válida até os dias atuais que dispõe sobre as sociedades por ações.

Porém, vale ressaltar que, em acompanhamento com a evolução e mudanças contábeis, com o intuito de se adaptar à realidade atual, a Lei das SAs sofreu algumas adaptações no decorrer do tempo, fator que pode ser percebido através do advento da Lei nº 11.638 de 2007, que orienta as empresas sobre a elaboração e divulgação de suas demonstrações financeiras, alterando algumas regras contábeis afim de que as empresas brasileiras apresentem demonstrativos financeiros elaborados conforme as IFRS⁷, ou Normas Internacionais de Contabilidade (BRASIL, 2007).

Retomando ao processo evolutivo, após a criação da última Lei das SAs em 1978, a evolução decorrente da escrituração contábil fez com que a partir de 1984 houvesse um impacto devido a criação da primeira versão lei 7.256/84, que trata do estatuto da microempresa, onde elas e/ou as demais que fazem parte do lucro presumido tivessem a possibilidade de dispensa de determinados tributos e também da escrituração, embora mantendo a obrigação de arquivar documentos relativos as atividades exercidas pelas mesmas. Lembrando que isto englobaria apenas a esfera fiscal, ou seja, em caso de fiscalização a microempresa não seria obrigada a apresentar sua escrituração contábil, porém nas demais esferas, a saber, previdenciárias, trabalhistas, comerciais, etc., deveria haver exigência de escrituração mesmo se esta foi dispensada na esfera fiscal. Diante disso, ainda assim percebe-se a importância da escrituração devido a exigência na maioria das esferas.

⁶ Lei das Sociedades por Ações, responsável por reger as sociedades anônimas.

⁷ *International Financial Reporting Standards*, ou traduzindo, Normas Internacionais de Contabilidade. v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

Finalmente, em 2002, a legislação dispõe ainda mais sua preocupação com a obrigatoriedade de se escriturar. Por meio da lei nº 10.406/2002, o Código Civil Brasileiro em seu artigo 1.179 determina que:

Art.1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizada ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial, e o de resultado econômico (BRASIL, 2002).

Complementa esta abordagem o parágrafo segundo deste mesmo artigo, o qual informa que, “é dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que refere o art. 970”. Enquanto isso, o art. 970 expõe que “a lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural e ao pequeno empresário, quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes” (BRASIL, 2002).

Em suma, verifica-se que a preocupação de tal lei com a obrigatoriedade de realizar a escrituração atinge o empresário e a sociedade empresária, no entanto o pequeno empresário e o produtor rural são dispensados das obrigações supracitadas no artigo 1.179.

Ao tratar da evolução percorrida pela contabilidade e escrituração, é importante ressaltar também a criação no Brasil do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, através da Resolução CFC nº 1.055/2005, o qual busca regular a contabilidade aos padrões adotados internacionalmente (CPC, 2016). Sendo assim, a partir da elaboração de pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações do CPC, é possível que a maneira de se escriturar adotada no Brasil esteja padronizada com a maneira de se escriturar e contabilizar adotada em outros países, conferindo à contabilidade uma linguagem estrutural global. Em auxílio à este processo de padronização, foi criada também a já referida Lei nº 11.638/07, que permite a adequação da contabilidade brasileira às normas contábeis internacionais.

No decorrer dos anos, inúmeras outras mudanças ocorreram na maneira de se realizar a contabilização no Brasil. Princípios, normas e legislações foram criados, com o objetivo de orientar os profissionais na elaboração de seu trabalho e conferir à contabilidade eficácia na realização de seus registros.

1.2 Conceito e importância da Escrituração

Segundo Osni Moura Ribeiro (2013, p. 50), a escrituração é conceituada como “uma técnica contábil que consiste em registrar nos livros próprios (Diário, Razão, Caixa, etc.) todos os acontecimentos que ocorrem na empresa e que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial”.

Tendo em vista a importância desta técnica, é necessário que ela seja obrigatória. Como demonstrado anteriormente, as disposições sobre esta obrigatoriedade ficam a cargo do Código Civil Brasileiro, mediante Lei nº 10.406/2002.

Além disso, o artigo 1.182 deste mesmo código também esclarece que “[...] a escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade”, ou seja, o contador ou técnico em contabilidade registrado no Conselho Regional de Contabilidade, ou CRC, e a empresa terão um contrato estabelecendo os serviços que o contador prestará, como emissão de relatórios, análises e mapas demonstrativos, demonstrações contábeis, juntamente com a indicação de todas as suas responsabilidades.

Os Conselhos de Contabilidade, tanto a nível Federal (CFC) quanto à nível Regional (CRC), constituem-se em importantes órgãos da classe contábil, possuindo por função fiscalizar o exercício profissional e criar normas e princípios reguladores. No que tange às formalidades da escrituração contábil, conforme dispõe a NBC T 2 em seu item 2.1, determina-se que a fim de registrar as operações dos atos e fatos administrativos, por meio de processos manual, mecanizado ou eletrônico, a escrituração deve ser executada em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, respeitando a sequência cronológica de tempo, sem conter rasuras, além de ser realizada sempre se baseando em documentos ou elementos que comprovem os atos e fatos ocorridos (CFC, 1983).

1.3 Atos e Fatos administrativos

Osni Moura Ribeiro (2013, p. 50) ressalta que “o controle contábil das empresas começa com a escrituração dos atos administrativos relevantes e de todos os fatos administrativos no Livro Diário, completando-se, depois, nos demais livros de escrituração”.

Entende-se por Atos Administrativos acontecimentos que não alteram o patrimônio, e em decorrência disto em sua maioria não são contabilizados, como por exemplo admissões de funcionários ou assinatura de determinados contratos. Todavia, existem exceções; quando relevantes e passíveis de acarretar modificações patrimoniais futuras, tais atos são considerados operações extrapatrimoniais e registrados em contas de compensação⁸, um exemplo seria o recebimento (ou entrega) de bens de (ou à) terceiros em garantia de dívidas, como ocorre em hipotecas e penhores.

⁸ Conjunto de contas de uso opcional da empresa para fins controle interno.

Já os Fatos Administrativos são aqueles que causam modificação patrimonial, tanto no aspecto qualitativo quanto no quantitativo, e devem ser contabilizados em contas específicas, um exemplo é o pagamento de salário aos funcionários. Também, os Fatos Administrativos podem ser classificados em três grupos de acordo com as alterações que provocam. O primeiro grupo refere-se aos fatos permutativos, qualitativos ou compensativos, que ocorrem quando se dá a troca entre elementos do ativo e passivo, sem que a situação líquida patrimonial seja alterada; a segunda classificação abrange os fatos modificativos ou quantitativos, neste caso há o envolvimento de contas patrimoniais e de receita ou despesa, de modo que ocorram modificações aumentando ou diminuindo o lucro; e por fim, o último grupo trata dos fatos mistos ou compostos, englobando ao mesmo tempo um fato permutativo e um modificativo, ou seja, seria por exemplo uma troca de elemento que causa aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido.

1.4 Lançamentos contábeis

Santos (2011, p. 53) declara que “ao registro de fato contábil se dá o nome de lançamento ou partida. Portanto, a escrituração é a técnica de manter registros escritos, através de lançamentos contábeis, com o intuito de controlar os elementos patrimoniais de uma entidade”.

Sabe-se ainda que por meio dos lançamentos que a escrituração é processada. Todos os dados relevantes devem estar contidos no Livro Diário, como local e data do fato, contas de débito e crédito, histórico e o valor da operação (RIBEIRO, 2013, p. 63). Portanto, entende-se desta forma que o lançamento contábil não se resume apenas em debitar e creditar, mas é necessária toda uma estrutura que o torne padrão e coeso, contendo os dados relevantes como o valor expresso em moeda nacional, data de ocorrência do fato e um histórico resumindo todo complemento relevante para compreensão da operação.

É importante também que as informações dos lançamentos para escrituração estejam bem estruturadas e de acordo com os princípios da contabilidade, não infringindo nenhuma regra da ciência contábil, e por fim, os dados registrados devem possuir comprovantes idôneos que confirmem que o lançamento é válido. Então, é função do contador arquivar toda a documentação entregue pela empresa por no mínimo 5 (cinco) anos, conforme determinado em lei, pois esta poderá ser solicitada pelo Fisco ou administradores a fim de comprovar a veracidade dos registros ou esclarecer qualquer dúvida.

2 MÉTODOS DE ESCRITURAÇÃO

Os atos e fatos administrativos possuem modos de serem registrados, são os Métodos de Escrituração. Entende-se por Método o conjunto de meios utilizados para chegar a um fim (NASCENTES, 1988, p. 415). Portanto, método de escrituração é o meio pelo qual são registrados os fatos contábeis, verifica-se a existência de dois.

O primeiro, que atualmente caiu em desuso, é o Método das Partidas Simples, o qual foi considerado ineficiente por envolver o controle de um só elemento. Por exemplo, o livro Caixa se preocupa apenas com o controle de dinheiro; o de Contas a pagar apenas com obrigações específicas (RIBEIRO, 2013, p. 62). Assim, por este método muitas informações são omitidas, não há registro em contas patrimoniais e de resultado, apenas em contas diretamente afetadas como o caixa, e o resultado das operações é conhecido através de comparações periódicas dos totais dos elementos patrimoniais, como bens, direitos e obrigações. Desta maneira muitas vezes acabam-se omitindo informações referentes ao lucro e prejuízo da entidade. Logo, através de partidas simples não é possível que o patrimônio seja controlado em sua totalidade, e portanto, por ser ineficiente e não suprir a necessidade dos interessados decidiu-se abandonar este método.

Já o segundo, é o chamado Método das Partidas Dobradas. Mundialmente conhecido na contabilidade, acredita-se que este esquema de registro e controle das operações se desenvolveu ao mesmo tempo em várias localidades, todavia foi apresentado e estruturado formalmente somente em 1494, em uma publicação denominada *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità*⁹, obra do matemático italiano frade Luca Pacioli.

Este último método possibilita reconhecer todos os elementos que compõe o ativo e passivo, e também todo o resultado do exercício. Por ele determina-se que “todo o lançamento a crédito, numa conta, faz com que surja outra conta, em que é registrada a mesma importância a débito; e vice versa” (PACIOLI, 1494 apud LOPES, 1971, p. 17), ou seja, para cada débito deve haver um crédito de igual valor, como ocorre nos livros Diário e Razão, além disso, mesmo que o débito (ou crédito) sejam efetuado em uma conta ou mais, é preciso que o valor total de ambos sejam iguais. Atualmente esse método é adotado universalmente por permitir um controle global do patrimônio, por ele debitam-se as despesas e creditam-se as receitas, afetando diretamente o Patrimônio Líquido, e fazendo conhecidas todas as variações que provocam lucro ou prejuízo para a empresa.

⁹ Coleção de conhecimentos de Aritmética, Geometria, Proporção e Proporcionalidade.

3 PROCESSOS DE ESCRITURAÇÃO

Entende-se processo como o modo de executar algo, ou seja, em contabilidade é a maneira pela qual se realiza a atividade contábil, em respeito às normas e princípios de contabilidade. Vários processos de escrituração surgiram ao longo dos anos, sendo realizados de maneira manual, maquinizada, mecanizada, e por fim eletrônica.

Sabe-se que o processo manual está ligado aos primeiros registros de escrituração dos lançamentos contábeis. Antes de qualquer avanço na área tecnológica tudo era realizado à mão e por caneta. O primeiro registro de escrituração manual pelo método das partidas dobradas data de 1340, e foi encontrado em Gênova, Itália, nos arquivos municipais da cidade (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 39).

Através deste processo fazia-se a escrituração dos principais livros manualmente, era um procedimento trabalhoso e minucioso que não permitia agilidade à contabilização, e que atualmente praticamente não existe. Conforme revelam Silva e Silva (2016, p. 80):

Os profissionais que faziam contabilidade manuscrita tinham grande dificuldade em manter as escritas atualizadas, devido ao volume de informações e registros necessários. Fazer um balancete ou um balanço era muito trabalhoso e exigia rigoroso controle das anotações. Essa foi uma fase difícil para os contadores.

Posteriormente com o aparecimento das máquinas de datilografia e de escrever comuns surgiu o processo maquinizado, que consiste na utilização de ferramentas facilitadoras criadas para outros fins mas adaptadas à realidade contábil. Além disso, nesta época o carbono também facilitava o trabalho em livros através de decalque. Já com o advento do processo mecânico, ou mecanográfico, a contabilidade passa a contar com máquinas desenvolvidas exclusivamente para a profissão, tornando a contabilização mais fácil.

De forma muito lenta a Contabilidade foi sendo adaptada aos sistemas mecanizados, iniciando pela ficha tríplice, as máquinas de datilografar, as calculadoras que faziam apenas as quatro operações, cópias com carbono e gelatina, que exigiam um cuidado na operação destes trabalhos (CHELA; SERPE, 2014).

Por fim, com o aprimoramento da tecnologia surgiu por volta da década de 80 o processo eletrônico. Realizado pelo uso de computadores, é o mais utilizado atualmente por possibilitar uma contabilidade mais simples e rápida. Os *softwares* contábeis específicos facilitam a apuração de balanços, demonstrações de resultado, controle de contas, etc. Todos os livros são elaborados de maneira digital, e o documento eletrônico permite modificações sem que ocorram rasuras. Ao fim dos registros, os documentos poderão ser apenas impressos, assinados manualmente e arquivados, ou ainda armazenados nos computadores com

v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

assinatura digital válida, dispensando a impressão e contribuindo também na economia de papel e espaço pelo armazenamento eletrônico de tais documentos.

Com a utilização de *softwares* específicos, recursos intelectuais especializados e equipamentos de tecnologia para processamento e guarda das informações, é possível expandir o sistema contábil de forma que ele alcance, integre e registre, nos limites das finalidades definidas, os acontecimentos ocorridos tanto dentro como fora das fronteiras da entidade (HENRIQUE, 2016).

Desde seu surgimento o processo eletrônico cooperou imensamente para agilidade do trabalho contábil, e diante dos avanços tecnológicos espera-se que contribua ainda mais. Algo que de fato veio para mudar e inovar a forma de contabilização é o chamado Sistema Público de Escrituração Digital, mais conhecido como SPED, onde tudo é registrado e arquivado de maneira digital.

4 EVOLUÇÃO DO PROCESSO ELETRÔNICO: a instituição do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED

A medida que o mundo evoluiu a contabilidade trilhou um longo caminho até se tornar o que conhecemos hoje. Como visto, inicialmente todo o processo de escrituração era realizado manualmente, e apesar das dificuldades encontradas, nada impediu que esta ciência social buscasse meios mais eficientes para realização de seus registros, atingindo atualmente a eficácia com o SPED.

O Sistema Público de Escrituração Digital, ou SPED como ficou popularmente conhecido, consiste em uma inovação no processo eletrônico de escrituração, que pretende por meio de diversos *softwares* informatizar a forma como são feitos os registros contábeis, agrupando em seus subprojetos mecanismos que atendem à realização da contabilidade referente à área contábil e fiscal das entidades.

É basicamente um instrumento que simplifica e uni diversas atividades, conferindo validade jurídica à livros e documentos que fazem parte da escrituração fiscal e comercial das organizações, ainda que estes estejam em formato totalmente digital. Sendo assim, por meio do SPED é possível que os contribuintes arquivem dados em um sistema digital, abandonando os papéis que utilizavam no passado.

Tal sistema foi instituído pelo governo brasileiro em 2007, mas a preocupação em criar uma ferramenta que proporcionasse uniformização das informação e maior qualidade das mesmas, atendendo igualmente às três esferas governamentais, ou seja, atendendo interesses e integrando os Fiscos em âmbito Federal, Estadual e Municipal, já havia entrado em discussão à tempos atrás. Desde a ocorrência do primeiro Encontro Nacional de Administradores v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

Tributários, ou I ENAT, em 2004, órgão que teve papel importante nesta questão, pois visa a integração das administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, inclusive no que tange ao compartilhamento de cadastros e informações fiscais, a ideia de busca por novas soluções que atendessem às administrações tributárias vinha sendo disseminada, e logo em seguida, no ano de 2005 com a reunião do II ENAT, protocolos foram assinados visando a possibilidade de desenvolver e implantar os projetos do Sistema Público de Escrituração Digital e da Nota Fiscal Eletrônica, ou simplesmente SPED e NF-e, respectivamente.

A instituição do SPED se deu de fato através do decreto nº 6.022 de 22 de janeiro de 2007, sendo que tal ferramenta faz parte do Programa de Aceleração e Crescimento, ou PAC, o qual busca realizar grandes obras de infraestrutura que contribuam para o desenvolvimento acelerado e sustentável do país. Lembrando que a administração do SPED cabe à Receita Federal do Brasil, ou RFB, órgão que deve zelar pela harmonização das soluções propostas, preservando as particularidades e a autonomia de cada ente signatário, conforme disposto na cláusula terceira do Protocolo de Cooperação ENAT nº 2/2005.

Além de modernizar o formato dos registros contábeis e buscar facilitar o trabalho nas organizações, o novo sistema permite também um maior controle dos dados, minimizando a ocorrência de fraudes.

A contabilidade e o controle fiscal no Brasil estão passando por uma revolução digital, que envolve o aumento da transparência sistêmica e o monitoramento fino e remoto da Receita Federal sobre as operações contábeis e os processos internos das empresas. O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), lançado em janeiro de 2007 pelo governo como parte do Plano de Aceleração do Crescimento (PAC), já começa a ocorrer em grande escala e vai levar à substituição gradual do papel pelo meio eletrônico como suporte das informações que garantem o cumprimento das obrigações acessórias. As contas das empresas circularão pela internet na forma de arquivos digitais e o trabalho de fiscalização se tornará mais preciso e rápido (VILARDAGA, 2009, p. 14 apud CHELA; SERPE, 2014).

Portanto, nota-se que além de agilidade, a Era Digital fornece também maior segurança e transparência das informações, e os benefícios trazidos pelo SPED causam impactos diretos em várias esferas, sendo que as administrações tributárias por exemplo, encontram neste sistema uma forte ferramenta no combate à sonegação, já que o Brasil conta com uma elevada carga tributária e um controle fiscal por vezes ineficaz.

A carga tributária exigida pelo Estado Moderno [...] é desmedida para que se atenda, simultaneamente, os interesses da comunidade e os exclusivos interesses dos detentores do poder. [...] Sob esta realidade se assenta a tendência do pagador de tributos de fugir das leis impositivas, porque as sabe estruturalmente injustas, em sua dimensão atual (MARTINS, 2014, p. 36).

Aliando a ineficácia do controle com a falta de interesse do contribuinte no pagamento dos tributos, tem-se a chamada Evasão Fiscal, ou sonegação, que é entendida como uma

v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

maneira ilícita de se esquivar do pagamento de tributos, através da qual o contribuinte decide não pagar suas obrigações, omitindo ou burlando informações, mesmo sabendo que isto se configura em crime. Importante ressaltar que Evasão Fiscal se difere de Elisão Fiscal, pois esta última está ligada ao planejamento tributário como forma de minimizar o peso da carga tributária, ficando assim o contribuinte desobrigado à certos tributos através de meios legais que impeçam a ocorrência do fato gerador e consequentemente da obrigação tributária (SILVA, CINTRA, 2014, p. 38 - 39).

Tendo isto em vista, no sentido de reduzir a evasão ou sonegação, o governo busca mecanismos que aumentem a eficiência do sistema tributário e dificultem tais práticas. Ainda há um longo caminho à percorrer neste sentido, mas o chamado governo eletrônico, e a criação de projetos como o SPED, já consistem em um grande passo, por permitir um monitoramento mais acirrado das operações realizadas pelos contribuintes.

Não obstante o maior controle tributário, pode-se dizer que o principal usuário das informações transmitidas pelo SPED acaba sendo o governo, pois, se para as empresas é interessante a adoção do sistema por padronizar a contabilização e minimizar erros involuntários nas demonstrações, para o governo o sistema permite a visualização de todas as informações pertinentes ao conhecimento das práticas da empresa, salvas em um único banco de dados e com acesso em tempo hábil.

Entende-se por usuários todos aqueles que possuem direito de uso, ou possam desfrutar de algo de interesse coletivo, geralmente um serviço público, sendo assim, o SPED atende ao mesmo tempo interesses de vários usuários, e entre estes pode-se destacar o envolvimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda; as administrações tributárias dos Estados, Distrito Federal, e Municípios, mediante convênio com a Receita Federal; e os órgãos e entidades da administração pública federal direta e indireta que possam legalmente regular, normatizar, controlar e fiscalizar empresários e sociedades empresárias.

Tais usuários, conforme suas competências, devem estabelecer por meio do SPED a obrigatoriedade, periodicidade e prazos de apresentação dos livros e documentos por eles exigidos.

Sabe-se ainda que, todas as informações obtidas serão importantes e os interessados as usarão para diferentes fins, todavia, é necessário estar em observância e em respeito ao limite imposto pela legislação em relação ao sigilo bancário, fiscal e comercial das entidades. Portanto, é importante ressaltar que, as informações oferecidas pelo SPED não possuem acesso amplo aos seus usuários, contendo muitas vezes restrições, e além dos órgãos v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

competentes, os empresários ou sociedades empresárias também poderão acessar as informações que eles mesmos transmitiram.

Percebe-se portanto, que com o advento do Sistema Público de Escrituração Digital inúmeras áreas foram afetadas. A intenção principal deste sistema é implantar gradativamente projetos que diminuam ocorrências de atos inadequados, tanto por erros ou fraudes, permitindo padronização das operações das empresas e maior monitoramento por parte do governo, pois sabe-se que o SPED assegura que os contribuintes repassem corretamente às informações necessárias para cumprimento de obrigações acessórias, e todos os dados podem ser acompanhados e fiscalizados de maneira eletrônica por órgãos competentes.

4.1 Outras considerações acerca do SPED

Como uma nova ferramenta da era moderna, o SPED conta com princípios e objetivos que atendam ao mesmo tempo interesses diversos, com o propósito de beneficiar além de empresas e órgãos fiscalizadores, também a própria sociedade. Todavia, além dos benefícios há muitos que veem esta nova ferramentas como arriscada e até mesmo vulnerável.

Para melhor entendimento, destacam-se a seguir alguns pontos importantes que o Sistema Público de Escrituração Digital engloba juntamente com sua criação, tais como os objetivos e premissas, os benefícios à diversos, os possíveis riscos e desvantagens, além do universos de atuação e todos os subprojetos existentes atualmente.

4.1.1 Objetivos e Premissas do SPED

O SPED reúne juntamente com sua criação um conjunto de objetivos e premissas básicas, que se configuram como alicerces norteadores do que se pretende fazer por meio deste sistema. Conforme a página da *internet* regida pela Receita Federal e destinada ao SPED, destacam-se entre eles, quanto aos objetivos, a promoção da integração dos Fiscos, bem como o aprimoramento ao acesso e uniformização de determinadas informações, sejam elas fiscais ou contábeis, sempre em observância à legislação vigente; a padronização das obrigações acessórias devidas pelos contribuintes, possibilitando a transmissão de diversas obrigações a partir de diferentes entidades fiscalizadoras; e facilidade de identificação da sonegação, por meio de fiscalização e controle mais rigorosos, permitindo um cruzamento de dados e informações de forma mais efetiva e rápida, além de garantir aumento da transparência nas operações (SPED, 2016).

Além disso, algumas premissas importantes podem ser destacadas, como por exemplo, a ideia de que o SPED busca assegurar um melhor ambiente de negócios para as empresas no País, e para que isto ocorra é preciso que as entidades deem credibilidade à Escrituração Digital e disponham de profissionais contábeis que busquem as melhores práticas; também, busca eliminar a concorrência desleal, que ocorre quando o empresário atrai a clientela por meio de práticas ilícitas, prejudicando, conseqüentemente, seus concorrentes em busca de mais clientes e lucro. Conforme Pimentel (2007, p. 58) citado por Costa (2011):

A livre concorrência faz parte da atividade empresarial apresentando-se como fator importante para o crescimento da economia de mercado e como princípio basilar da ordem econômica e financeira no país. Isso porque, a concorrência regularmente praticada, beneficia tanto o consumidor, que tende a adquirir produtos e serviços por preços mais baratos, como o empresário, que poderá maximizar a oferta de bens e serviços.

Para que este tipo de prática ilícita seja eliminada, defende-se a livre concorrência, a qual proporciona aumento da competitividade entre as empresas e permite à sociedade a possibilidade de escolher o melhor produto, preço, condições de pagamento, entre outros (ALMEIDA, 2004, p. 111 apud COSTA, 2011).

A Era Digital também leva à facilidade em promover o compartilhamento de informações contábeis e fiscais por todos aqueles que têm direito de acessá-las, e a entrega do documento fiscal eletrônico é feita via *internet*.

Utilizando como principal ferramenta de auxílio a informática, no SPED o documento oficial é o documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins, ou seja, sabendo que documentos são registros de fatos, o auxílio da informática permite substituir os documentos tradicionais (físicos e palpáveis) por modelos eletrônicos que tenham o mesmo valor. Em busca de uma maior organização dos dados, é importante, entretanto, que tais modelos eletrônicos, assim como os documentos físicos, possuam assinaturas das partes envolvidas.

No SPED a assinatura digital é obrigatória e permite conferir validade jurídica à escrituração digital, como estabelecido na medida provisória nº 2.000-2, de 24 de agosto de 2011, que trata da ICP-Brasil e diz em seu artigo 1º que:

Art. 1º Fica instituída a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, para garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica de documentos em forma eletrônica, das aplicações de suporte e das aplicações habilitadas que utilizem certificados digitais, bem como a realização de transações eletrônicas seguras.

Neste sentido, para que todo o processo possa ser realizado de maneira digital, facilitando inclusive as relações por não necessitar da presença física dos interessados, foi desenvolvida a certificação digital, que garante por meio da assinatura digital, validade aos

documentos eletrônicos, tornando possível realizar assinatura de contratos, operações bancárias, comércio eletrônico, entre outras transações.

Além disso, o SPED busca igualmente identificar e criar na legislação das esferas comercial e fiscal, um suporte jurídico às Escriturações Digitais e também à Nota Fiscal Eletrônica; enfatizar que o contribuinte é o responsável legal pela guarda dos arquivos eletrônicos que contém a Escrituração Digital; contribuir para a redução dos custos por armazenagem e encargos no cumprimento de obrigações acessórias; minimizar a interferência no ambiente do contribuinte; disponibilizar aplicativos para emissão e transmissão da Escrituração Digital e da NF-e para uso opcional pelo contribuinte; e, por fim, promover uma inclusão gradual do projeto, tanto em âmbito fiscal quanto social, de maneira que beneficie toda a sociedade (SPED, 2016).

4.1.2 Benefícios do SPED

Com o intuito de trazer benefícios aos contribuintes, sociedade e administrações tributárias, o projeto SPED conta com mudanças significativas para emissão e gestão de informações fiscais e contábeis, proporcionando menores custos e maior segurança.

Os benefícios oferecidos atingem diversas esferas. No caso do contribuinte vendedor, ou seja, o emissor da NF-e, as obrigações acessórias são simplificadas; as informações prestadas às diversas unidades federadas são uniformizadas; há a redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas; minimização da interferência no ambiente de trabalho aliada à redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações, levando assim ao contribuinte realizar suas atividades de forma correta e legal, sem que hajam impedimentos ou visitas fiscais por estar em desacordo com a legislação; redução de custos administrativos, como impressão, aquisição de papéis e livros, envio e armazenagens de documentos, entre outros.

Enquanto isso, para o contribuinte comprador, ou receptor da NF-e, estão entre os benefícios por exemplo a capacidade de eliminar a digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias e reduzir erros de escrituração devido à ocorrência de erros de digitação.

Já as Administrações Tributárias se beneficiarão quanto ao aumento na confiabilidade das operações; melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos; diminuição da sonegação e aumento da arrecadação; e por fim, suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da Receita da Federal do Brasil.

Finalmente, para a sociedade o SPED proporciona benefícios como a redução do chamado Custo Brasil, ou seja, dos problemas que dificultam o desenvolvimento do país; combate à sonegação fiscal; auxilia na preservação ambiental por meio da redução no consumo de papel; promove rapidez no acesso às informações e melhoria na qualidade das mesmas; incentiva o comércio eletrônico e o uso de novas tecnologias; padroniza os relacionamentos eletrônicos entre empresas, possibilitando trocas de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão; além de proporcionar novas oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados aos meios eletrônicos. Outros benefícios que podem ser percebidos estão ligados também à possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais; e disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes.

4.1.3 Riscos e Desvantagens do SPED

O SPED surgiu como um sistema inovador para minimizar falhas e transmitir maior segurança, no entanto, sua propriedade de ser inviolável é passível de discussão, pois com a terceirização dos serviços de Tecnologia da Informação (TI) pelo governo, as empresas de TI acabarão recebendo informações fiscais dos contribuintes, o que pode contribuir para a ocorrência de fraudes.

Além disso, é possível que outras situações se configurem em desvantagens, como por exemplo, caso venham a ocorrer panes no sistema, redes de negócios serão paralisadas; também pela vulnerabilidade dos meios digitais, presume-se que possa haver invasão de *crackers*¹⁰, violando assim o sigilo fiscal; outra questão esta ligada à complexidade de implantar o projeto, operacionalizar e treinar o pessoal, o que certamente acarretará em altos custos iniciais na contratação de especialistas em TI na fase de adaptação da empresa; por fim, a cultura baseada no uso do papel ainda é bastante forte, e para a maioria das pessoas, os documentos transmitem mais segurança por existirem fisicamente, ao invés de serem meros modelos digitais.

Apesar de todas as dificuldades, o SPED ainda busca implementar uma política gradativa de inclusão fiscal e social do projeto, para que este possa ser utilizado por todos e em benefício de todos.

¹⁰ Ciberpirata; programadores maliciosos que agem violando, ilegalmente, sistemas cibernéticos.
v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

4.1.4 Universo de Atuação do SPED

É fato que a informática já é amplamente explorada na contabilidade. Escriturações fiscais e contábeis são realizadas por meio de *softwares* específicos, e o papel apenas transmite de maneira impressa o que já foi feito por meio eletrônico.

Com o objetivo de ampliar ainda mais as possibilidades que a Era Digital nos fornece, o SPED tem como foco modernizar o sistema de cumprimento das obrigações de cada contribuinte, contando atualmente com diversos subprojetos discriminados na página oficial do SPED na *internet* e direcionados para fins específicos, como é o caso da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e); Escrituração Contábil Digital (ECD); Escrituração Contábil Fiscal (ECF); Escrituração Fiscal Digital, sendo que esta última abrange a EFD ICMS IPI, EFD-Contribuições, e EFD-Reinf ou Escrituração Fiscal Digital das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária Substituída; além disso, completando as modalidades estão inclusos também no universo de atuação do SPED o Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e); a e-Financeira; eSocial; Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e); Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e); e Manifesto de Documentos Fiscais Eletrônicos (MDF-e), tendo cada um sua finalidade, estes subprojetos foram criados para atender à necessidades específicas (SPED, 2016).

Com exceção às declarações anuais de ECD e ECF, os demais programas que o SPED possui, assim como a NF-e, são de envio mensal. Os arquivos gerados por estes programas são transmitidos ao ambiente do SPED via *internet*, e devem estar validados e assinados digitalmente. Alguns ainda se encontram em fase de desenvolvimento, passando por diversas modificações e implementações para se adaptarem à realidade atual e suprirem as necessidades existentes. Entretanto um grande trabalho vem sendo realizado a fim de criar meios seguros para garantir uma aceitação unânime e tornar a escrituração digital uma ferramenta contábil de uso universal.

5 OS PRIMEIROS PASSOS PARA IMPLANTAÇÃO DO SPED: Nota Fiscal Eletrônica e Certificado Digital

Existindo desde a década de 70, por muito tempo as notas fiscais foram emitidas manualmente, pois por serem confeccionadas em blocos, mesmo com o advento das máquinas de escrever, era impossível a passagem dos blocos pelas máquinas. Os aprimoramentos neste processo vieram posteriormente com o surgimento do computador e *internet*.

Sabe-se que, sempre que se realiza uma transação referente à venda de produtos ou serviços, deve ser emitida uma nota fiscal, que pode ser entendida como um documento fiscal que comprove a ocorrência do fato. Tal nota deve ser exigida pelos consumidores e demais usuários que atuam intermediando as operações até que o produto chegue ao consumidor final, uma vez que esta nota fiscal documenta a transação, provando que de fato existiu a relação consumerista, e garante direitos ao comprador no caso de reclamações por infortúnios futuros com o produto ou serviço. Além disso, tem caráter obrigatório, e sua não utilização se configura em sonegação fiscal, pois é a partir da emissão da nota que os impostos embutidos na operação serão calculados.

Tendo em vista a importância deste documento, além de torná-lo obrigatório o governo buscou a redução da sonegação com meios mais eficientes de controle. Criou-se então a Nota Fiscal Eletrônica, ou NF-e, em substituição da nota fiscal tradicional. Pelo novo modelo, permite-se que haja maior facilidade no compartilhamento de informações entre contribuinte e Fisco, bem como o cruzamento destas informações.

Dentre os seus principais benefícios estão o aumento da confiança nas relações por procedimentos mais seguros e transparentes, aprimoramento no processo de controle fiscal, combate à sonegação, aumento na velocidade de transmissão de informações, preservação ambiental pela eliminação da impressão em papéis, entre outros.

A NF-e é classificada como um subprojeto do SPED, sua transmissão é feita via *internet*, e o modelo digital dispensa impressão por ser emitido e armazenado eletronicamente, contendo todos os dados da operação.

Ainda, com o uso da NF-e qualquer transação poderá ser comprovada pelo contribuinte ao acessar sites de órgãos específicos, e para facilitar o acompanhamento das mercadorias em trânsito poderá também ser apresentado, como representação da NF-e, o Documento Auxiliar da Nota Fiscal, ou DANFE, que tem validade vinculada à existência da nota fiscal. Entretanto, é importante ressaltar que este documento apenas representa a NF-e, mas não a substitui, sendo portanto considerado como um instrumento auxiliar que possibilita a consulta da nota, permitindo que se confirme a existência da mesma por pesquisas nos sites da Secretaria da Fazenda (SEFAZ) ou da Receita Federal do Brasil (RFB).

Como a proposta do SPED é realizar tudo de maneira digital, a NF-e, assim como os demais subprojetos que dispensam a impressão em papel, necessita de uma assinatura digital com validade jurídica, para tanto, criou-se juntamente com este sistema também o certificado digital, que funciona como uma identidade virtual confiável, a qual permite a realização de negócios de forma virtual, identificando e certificando os interesses de empresários, sociedade v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

empresária e contabilistas de maneira clara, mesmo que estes não estejam presentes fisicamente. Desta forma torna-se possível realizar assinatura de contratos, operações bancárias, comércio eletrônico, entre outras transações.

O certificado digital é emitido por uma determinada Autoridade Certificadora¹¹ (AC), e quando ele é gerado, conta com duas chaves, uma pública e outra privada. A chave privada é utilizada para assinar os documentos, funcionando como uma identidade virtual da pessoa ou organização, enquanto a pública é utilizada para que a Autoridade Certificadora forneça validade a tal assinatura.

Através do certificado digital, permite-se privacidade; controle de acesso; reconhecimento do remetente; assinatura de formulários; etc. Possui ainda duas modalidades, classificadas como A1 e A3. Em ambos a chave pública é utilizada para solicitar à Autoridade Certificadora a emissão de certificados, enquanto que a chave privada, no A1 fica armazenada no computador e protegida por senha, possuindo validade de um ano, e no A3 fica armazenada em um cartão inteligente que pode ser transportado com o propósito de que o contribuinte realize transações onde desejar, ou então em um *token*, entendido como um dispositivo eletrônico que gera senhas aleatórias instantaneamente, as quais são descartadas em um curto espaço de tempo, garantindo assim maior proteção. Neste caso do modelo A3, o certificado possui validade de dois ou três anos.

No caso da NF-e, a empresa emissora deve obter o certificado digital, e é permitido o tipo A1 ou A3, entretanto, apesar do A3 fornecer maior segurança, para a NF-e recomenda-se o tipo A1 justamente por sua simplicidade e flexibilidade. A emissão de notas é algo corriqueiro que requer um trabalho ágil e fácil, por ficar armazenados no computador dos próprios clientes e ser compatível com a maioria dos softwares de emissão de notas, o certificados A1 torna-se uma melhor opção neste caso.

A implantação da NF-e se deu no II ENAT por meio do Protocolo de Cooperação nº 03 de 2005. No início, não só para as empresas, mas também para Fisco, foi um grande desafio a criação padronizada do emissor de nota fiscal, de uma forma que não impactasse os negócios e que fosse suficientemente flexível para aceitar futuras modificações da Legislação Brasileira. Entretanto a NF-e obteve sucesso, foi disseminada gradativamente dando início à uma nova era tributária. Em 2007, conforme o protocolo ICMS nº 10/2007, tornou-se obrigatória para determinadas empresas, e posteriormente novos protocolos foram criados

¹¹ Entidade subordinada à ICP-Brasil, responsável por emitir, distribuir, renovar, revogar e gerenciar certificados digitais. Alguns exemplos são: Serpro; Caixa Econômica Federal; Serasa; Secretaria da Receita Federal do Brasil; Certisign; Valid Certificadora Digital; Solut Certificação Digital; Digitalsign, etc.

estendendo ainda mais sua obrigatoriedade. No ano de 2007 também, o governo firmou a implantação do projeto SPED, que reconheceu a NF-e como seu primeiro subprojeto e buscou implementar novos.

Como citado anteriormente, no presente momento o SPED conta com 12 (doze) subprojetos, e de fato a NF-e foi importante por abrir portas à criação dos demais. Subsequentemente à sua implantação, debates foram feitos em busca do desenvolvimento de projetos do SPED voltados para as áreas contábil e fiscal, e assim como vistas a seguir, duas importantes declarações foram reformuladas neste projeto, tratam-se da Escrituração Contábil Digital e da Escrituração Contábil Fiscal, obrigações acessórias anuais desenvolvidas em substituição de antigos modelos de contabilização, e que atualmente já são de apresentação obrigatória para determinadas empresas.

6 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NO SPED: ECD e ECF

Para que a União possa suprir determinadas necessidades governamentais e também manter os bens públicos de uso comuns, é necessária uma arrecadação de valores, pagos pelos contribuintes conforme exigências legais, e ainda, a fim de se evitar sonegações, os órgãos reguladores também esperam possuir um maior controle dos mecanismos que transmitem as informações relevantes para a cobrança justa das obrigações. Portanto, tais contribuintes, tem a obrigação de informar ao Fisco suas atividades, para que assim os valores devidos sejam conhecidos e o cumprimento das obrigações principais e acessórias possa ocorrer.

No que diz respeito às obrigações principais e acessórias, Fabretti e Fabretti (2011, p. 82) citados por Costa e outros (2013, p. 4), ressaltam que “a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo. A acessória refere-se a deveres administrativos. Por exemplo: inscrever-se no CNPJ, emitir documentos fiscais, escriturar os livros fiscais e contábeis, preencher guias de recolhimento, etc.”.

Atualmente, o SPED buscou elevar o nível de precisão nos dados de algumas obrigações acessórias devidas pelos contribuintes, que poderão ser cumpridas por meio de arquivos digitais, tornando possível que as mudanças ocorridas na empresa sejam conhecidas em tempo hábil. Estes mecanismos que visam simplificar o cumprimento das obrigações acessórias e reduzir custos, já são obrigatórios à algumas pessoas jurídicas, como é o caso da Escrituração Contábil Digital e Escrituração Contábil Fiscal, declarações anuais importantes que dizem respeito à escrituração, e que serão abordadas mais detalhadamente a seguir.

6.1 Escrituração Contábil Digital – ECD

A Escrituração Contábil Digital, ou ECD, como um dos subprojetos do SPED, visa ser uma forma alternativa de se realizar a escrituração contábil, substituindo o papel por documentos eletrônicos. Após a substituição da nota fiscal em papel pela Nota Fiscal Eletrônica, o governo também buscou substituir os antigos registros contábeis em livros impressos, por livros em formato totalmente eletrônico, os quais serão transmitidos através do SPED à Receita Federal do Brasil.

Estes livros eletrônicos não se diferenciam dos livros já existentes em questão de estrutura ou forma de contabilização, não infringindo, portanto, nenhum princípio contábil. Como declaram Tomelin, Novaes e Bucker (2010, p. 253) “a escrituração contábil é o registro sistemático de quantias, datas e origens de cada fato que altera o patrimônio da entidade”. Em vista disso, todos os dados referentes à Escrituração Contábil já realizada há várias décadas, como a realização de débito e crédito de lançamentos pelo método das partidas dobradas, mantém-se iguais.

Apesar de não haver modificação em si na essência dos lançamentos quanto ao método, o processo eletrônico traz inúmeras possibilidades, e com elas inevitáveis mudanças. Neste sentido, Tomelin, Novaes e Bucker (2010, p. 251) relatam que:

A informática permitiu uma mudança sensível na atuação do profissional contábil, que antes perdia muito tempo com lançamentos manuscritos. Com isso ficava exposto a erros inadmissíveis nos dias atuais. Pode-se citar como exemplo a liberdade de poder alterar valores de lançamentos em contas, ou históricos a qualquer momento. Esse procedimento, antes da informatização dos escritórios, era admitido somente através de ressalvas nos livros contábeis, o que gerava transtornos.

Sabe-se também que, à medida que este processo eletrônico vai se aprimorando dentro da Contabilidade, são necessárias novas formalidades. Por exemplo, não existindo mais a necessidade de ressalvas em livros físicos por rasuras, e tendo em vista a referida facilidade em alterar lançamentos, é preciso que haja um controle mais rigoroso, evitando assim que se ocorram manipulações de dados. Para tanto, à medida que a Contabilidade evolui no acompanhamento à Era Digital, também novos mecanismos de segurança são criados a fim de evitar a vulnerabilidade a fraudes.

Se a essência dos registros continua inalterada, na Escrituração Contábil Digital o que muda é o formato de apresentação, que pela modernização, possibilita que documentos sejam desenvolvidos e visualizados eletronicamente, e também mantidos em arquivos eletrônicos com maior segurança. Adequando tudo isto à lei, órgãos competentes atuam destacando as

peculiaridades das novas formalidades de registros, e criando e/ou alterando legislações conforme o que exige o cenário atual, acompanhando assim o acelerado ritmo das mudanças no processo evolutivo da Contabilidade.

A ECD foi reconhecida primeiramente pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que em 2005 estabeleceu uma resolução indicando as formalidades e requisitos que esta deveria seguir; tal resolução foi revogada posteriormente, e substituída por uma nova, a Resolução CFC nº 1.299/10, tendo por objetivo “estabelecer os procedimentos técnicos e demais formalidades a serem observados pelos profissionais de Contabilidade quando da realização da escrituração contábil em forma digital” (CFC, 2010).

Quanto à instituição, coube à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a qual determinou que a ECD fosse usada para fins fiscais e previdenciários. Atualmente, o antigo texto de 2007 foi revogado e substituído pela Instrução Normativa RFB nº 1.420/2013.

Em busca de ser uma alternativa à escrituração contábil corriqueira, foi necessário também que o Departamento Nacional do Registro do Comércio (DNRC) regularizasse esta questão. Atualmente o DNRC não existe mais, sendo substituído pelo Departamento de Registro Empresarial e Integração (DREI), revisor das Instruções Normativas (IN) do antigo órgão. Também, a antiga IN DNRC nº 107/08, hoje se encontra revogada pela IN DREI nº 11 de 2013. Esta nova instrução prevê em seu artigo 2º por meio de quais instrumentos os empresários ou sociedades empresárias poderão realizar a escrituração, abarcando no item V os livros digitais entre as formas jurídicas válidas (DREI, 2013).

Outros órgãos que também consideram válidos os livros digitais são a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), através da Circular SUSEP nº 406 de 2010; e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Entretanto, a mera existência dos arquivos não determina que sejam válidos ou não, é necessário que a ECD seja bem elaborada. Desta forma, nota-se que para que haja sucesso, profissionais de tecnologia e contabilistas são indispensáveis para a realização de um trabalho visualmente estruturado e íntegro em seu conteúdo. Sabendo então que a elaboração da ECD por vezes depende de conhecimentos específicos de informática, os quais os contadores não estão familiarizados, novos custos surgem para as empresas que precisam se adequar.

Por meio da ECD ocorrem mudanças na forma de prestação de informações ao Fisco. Toda informação da empresa será encaminhada ao SPED, para ser acessada pelos autorizados a qualquer momento e de qualquer lugar. O Fisco também terá acesso mais rápido e maior controle das informações emitidas pelas entidades, punindo qualquer fraude encontrada.

Os profissionais contábeis, e principalmente o Contador são a chave principal para que essas informações cheguem ao Fisco (RFB) através da escrituração contábil digital de forma responsável, transparente, objetiva e com a qualidade esperada através das normas e princípios contábeis (RODRIGUES; JACINTO, 2011, p. 59).

As versões digitais da ECD compreendem o Livro Diário, Razão, Balancetes Diários, Balanços, e fichas que comprovem os lançamentos transcritos, além de todos os livros auxiliares destes, se houverem (RFB, 2013). Esta declaração, assim como um livro normal de escrituração, deve conter os Termos de Abertura e Encerramento, juntamente com as demonstrações à que o empresário ou sociedade empresária estão obrigados, como é o caso do Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício, entre outras.

Sabe-se que a escrituração contábil é obrigatória, como já mencionado no artigo 1.179, lei nº 10.406/2002 do Código Civil, e que a forma de se realizar esta escrituração varia, conforme também visto no artigo 2º da IN DREI nº 11 de 2013, sendo a ECD uma destas formas. Para o DREI todas as formas são válidas, cabendo ao contribuinte decidir qual adotar. No entanto, a Receita Federal em sua IN RFB nº 1.420/2013, artigo 3º, destaca casos onde apenas a ECD será aceita como forma de escrituração. É o que ocorre com todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do imposto sobre a renda com base no lucro real; as tributadas com base no lucro presumido, em determinados casos; as imunes e isentas quando determinado por lei; e as Sociedades em Conta de Participação, ou SCP (RFB, 2013).

O parágrafo 1º desta mesma instrução determina que “fica facultada a entrega da ECD às demais pessoas jurídicas”, entretanto, através da adoção deste modelo digital de escrituração, promete-se aos contribuintes redução de gastos com impressões de livros e armazenamento, configurando-se desta maneira uma vantagem à entidade que opta por tal recurso ainda que não obrigatório ao seu segmento. Aliado à isto, ressalta-se também que esta entidade ingressará prematuramente na nova Era Digital, a qual busca de maneira gradual substituir formas ultrapassadas de escrituração, inovando cada vez mais os mecanismos contábeis; e uma adoção espontânea dos novos paradigmas desta Era, poderá colocar a empresa à frente das atuais concorrentes de mercado.

Vale lembrar também que na ECD os livros Diário e Razão compreendem um mesmo arquivo, e em vista disso, o CFC determina que o Programa Validador e Assinador, ou PVA, permita a visualização das informações nos dois formatos. Neste mesmo sentido, a Resolução CFC nº 1.299/10 determina em seu item 10 que “o Livro Diário e o Livro Razão constituem registros permanentes da entidade e, quando escriturados em forma digital, são constituídos de um conjunto único de informações das quais eles se originam”.

Este programa validador foi desenvolvido para validar a escrituração digital, identificando e alertando sobre irregularidades. Por ele é possível manejar todo o conteúdo do arquivo através de funções como digitação, alteração, exclusão, restauração, geração de cópias de segurança, assinatura digital, transmissão ao SPED, entre outras.

O PVA existe em diferentes versões para atender às demais modalidades. No caso da ECD, o programa que verifica o arquivo gerado antes que este seja encaminhado ao SPED está disponível para *download* gratuitamente no site da Receita Federal. O artigo 4º da IN RFB nº 1.420 destaca entre as funcionalidades do PVA a validação do arquivo digital da escrituração; a assinatura digital do livro; visualização da escrituração conforme a forma tradicional vista no livro em papel; transmissão para o SPED; consulta à situação da escrituração, que servirá para acompanhar o processo de autenticação e conhecer exigências no caso de deficiências no instrumento; entre outras (RFB, 2013).

Todavia, a validação do arquivo da ECD não garante que ele não seja passível de falhas, portanto é imprescindível que haja fiscalização, sendo papel dos administradores e contadores repassar informações que reflitam a real situação da empresa. Além disso, juntamente às regras específicas para a escrituração digital, esta também se encontra sujeita às demais especificações da legislação no que tange as escriturações em geral.

Caso o contribuinte não envie a ECD dentro do prazo pagará multa, que será cumulativa até que se faça o encaminhamento do documento ao SPED. Conforme o art. 5º da IN RFB nº 1.420/13 o prazo anual para transmissão da ECD ao SPED é “até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração” (RFB, 2013).

Para que possua validade jurídica a ECD deve ser encaminhada ao SPED para confirmação do recebimento do arquivo, ou quando necessário para a autenticação pelos órgãos de registro. Após recebido o arquivo na base do SPED, deverá ser paga a guia para análise do mesmo pela Junta Comercial, que após verificação poderá realizar a autenticação do livro, o indeferimento, ou declarar estar sob exigência de substituição até que se corrija a irregularidade. Em todos os casos, a Junta Comercial deverá gerar um arquivo complementar notificando a situação em que a escrituração se encontra e enviá-lo para a base de dados do SPED.

Ainda, no meio eletrônico o certificado digital torna-se indispensável, pois é por meio dele que os usuários de mídia eletrônica têm sua identidade assegurada, e portanto na ECD todos os livros e documentos emitidos de forma eletrônica deverão possuir uma assinatura digital, com certificado de segurança mínimo tipo A3, emitido por entidade credenciada pela v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileiras (ICP-Brasil), garantindo assim a autoria do documento, bem como sua autenticidade e integridade, além de conferir validade jurídica.

Mesmo após enviar o arquivo para o SPED, o contribuinte ainda continua tendo responsabilidade sobre as informações, devendo se comprometer pela guarda e manutenção das mesmas, e a fim de desempenhar um dos propósitos a que se destina, atuando por exemplo na redução do espaço físico de armazenagem pelo contribuinte, o SPED permite também que os documentos em papel sejam digitalizados para arquivamento eletrônico.

6.2 Escrituração Contábil Fiscal – ECF

A Escrituração Contábil Fiscal, ou ECF, baseia-se principalmente na reunião de evidências que comprovem os resultados existentes, e por isso deve estar em sintonia com todo o contexto de escrituração abarcado pelo SPED. É tida como o livro que reúne em uma única base de dados informações contábeis, fiscais e societárias do SPED, proporcionando resultados impactantes entre todas as áreas de escrituração, além de atuar como mais um mecanismo de controle do Fisco, possibilitando um cruzamento de dados expressivos para a realização de auditorias eletrônicas; diminuindo a sonegação de tributos e a evasão de receitas; e permitindo uma fiscalização mais rápida e eficiente. Nessa perspectiva, Henrique (2016) diz que “com o surgimento da possibilidade da escrituração fiscal e contábil na forma eletrônica, mais o acréscimo constante da carga e a complexidade tributária, o resultado foi uma maior atuação do fisco decorrente do cruzamento de arquivos eletrônicos”

Através da ECF o sujeito passivo informa todas as operações que influenciem na composição da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sempre de forma transparente para garantir integridade e precisão das apurações. Portanto, esta ferramenta tem por objetivo interligar informações contábeis e fiscais, consistindo em uma nova forma de validação e apuração para o IRPJ e para a CSLL, a qual se baseia em dados oriundos da ECD para realizar suas apurações.

Também, é importante lembrar que as informações exigidas por tal declaração são complexas, e portanto para que a ECF seja gerada é indispensável que o contribuinte possua um sistema contábil ou *software* de gestão adequado, lhe permitindo assim seguir rigorosamente as especificações apontadas no Manual de Orientação próprio da referida declaração, o qual determina por exemplo as informações para preenchimento da ECF, a descrição de seus blocos, o leiaute correto do arquivo a ser importado, e as regras de v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

validação, entrega, e retificação da obrigação. Não obstante, o uso de um sistema contábil informatizado eficaz garante ainda a geração de informações corretas, além de permitir que a apuração do IRPJ e da CSLL atenda aos requisitos exigidos pelo Fisco.

Considera-se a ECF como uma obrigação acessória de caráter fiscal-tributário imposta à todas as pessoas jurídicas brasileiras, exceto as optantes pelo Simples Nacional, que a partir de 2014 substituiu a antiga Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Foi instituída primeiramente por meio da IN RFB nº 1.422/2013, mas devido à necessidade de atualização, tal instrução foi alterada posteriormente pela IN RFB nº 1.489/2014. Sendo mais complexa e extensa que a DIPJ, a ECF possui 14 (quatorze) módulos e por ela o contribuinte deverá apresentar um maior número de dados, necessitando para tanto de um bom sistema contábil e garantido mais informações para uso do Fisco. Contudo, apesar da ECF ser mais extensa que a DIPJ, e possuir mais dados à serem apresentados, sua implantação trouxe a desobrigação do contribuinte ao extenso preenchimento da ficha referente à apuração do IPI.

Pela ECF determina-se que todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, sejam elas tributadas pelo Lucro Real, Lucro Arbitrado ou Lucro Presumido, juntamente com as imunes e isentas, estão obrigadas ao preenchimento da ECF. Além disso, no que tange às Sociedades em Conta de Participação, cada uma deverá realizar sua própria ECF, utilizando neste caso os CNPJ do sócio ostensivo e CNPJ ou Código da SCP.

No entanto, existem exceções quanto à obrigatoriedade, como ressalta o parágrafo 2º do artigo 1º da IN RFB nº 1.422/2013, dizendo que esta não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional¹²; aos órgãos públicos, autarquias e fundações públicas; e às pessoas jurídicas inativas¹³ conforme a IN RFB nº 1.605/2015 (RFB, 2013).

Buscando agilizar o trabalho contábil, o SPED possibilita ainda que os saldos e contas da ECD sejam utilizados para preenchimento inicial da ECF, a qual poderá inclusive recuperar saldos finais de outras ECF's de períodos anteriores. Tendo em vista esta importação de dados, é importante que todo conteúdo da ECD esteja validado e assinado, padronizado conforme o manual da declaração, e livre de erros para que a elaboração da ECF não seja prejudicada.

¹² Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

¹³ Art. 2º Considera-se pessoa jurídica inativa aquela que não tenha efetuado qualquer atividade operacional, não operacional, patrimonial ou financeira, inclusive aplicação no mercado financeiro ou de capitais, durante todo o ano-calendário (RFB, 2015).

Trabalhando em conjunto escriturações contábil e fiscal, o Fisco preocupa-se em identificar qualquer tipo de irregularidade, seja nos impostos pagos ou declarados, na natureza das informações, em relação ao movimento físico de mercadorias ou movimento financeiro da empresa, e principalmente na manipulação da escrituração contábil como forma de facilitar a inadimplência fraudulenta (HENRIQUE, 2016).

Com a Escrituração Contábil Fiscal também é possível preencher e controlar as apurações e saldos do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e do Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs), os quais por meio da ECF se tornam obrigatórios. Neste sentido é preciso que os contadores estejam atentos, pois algumas empresas não realizavam a escrituração destes livros agora exigidos pelo Fisco. Além disso, a ECF também apresenta fichas que contenham informações relevantes, em âmbito econômico e geral, e em um formato novo de preenchimento para as empresas.

Em relação ao prazo, ficou determinado que a partir de 2015 os contadores e as empresas deveriam realizar a entrega ECF referente ao ano-calendário 2014, e ainda por ser uma declaração anual, o arquivo contendo a ECF do ano anterior deve ser transmitido todo ano até o último dia do mês de julho do ano atual. Tal prazo está disposto no artigo 3º da IN RFB nº 1.422/2013, entretanto esta data sofreu várias modificações desde sua demarcação inicial, sendo determinada até o presente momento a entrega da ECF para o mês de julho, conforme alteração dada pela redação da IN RFB nº 1.633, de 03 de maio de 2016, e aquele que não enviar sua declaração até a data fixada por lei estará sujeito às penalidades cabíveis.

Por ser fato que contabilidade e tecnologia estão cada vez mais atuando em conjunto, e que a implantação do SPED proporcionou mais força à essa união, a ECF como um dos subprojetos do SPED, assim como a ECD, também deverá ser assinada digitalmente por meio de certificado digital válido, que garanta maior segurança às informações geradas e entregues nesta declaração.

7 A EVOLUÇÃO DAS FUNÇÕES E OS DESAFIOS DO PROFISSIONAL CONTÁBIL EM FACE ÀS INOVAÇÕES DA PROFISSÃO

No cenário atual, o contador deixa de ter a mera função de guarda-livros ou calculador de impostos que exercia no passado, com o tempo sua profissão evoluiu, exigindo maiores responsabilidades e conhecimentos específicos. Assim como declara Marion, (2005) citado por Silva e Krüger (2012, p. 4):

A profissão contábil está passando por um momento de transição onde a fase mecânica foi substituída pela técnica e, atualmente, pela fase da informação. No mercado atual, dificilmente o contabilista conseguirá sobreviver no papel do antigo escriturador ou guarda-livros. Dessa forma, o profissional contábil deve estar em constante evolução, apresentando atributos importantes para o exercício da profissão.

Portanto, o direcionamento da profissão do contabilista destaca-se cada vez mais no âmbito das ciências sociais, sendo que hoje o mercado conta com profissionais gabaritados e extremamente competentes, com capacidade não apenas de calcular guias de impostos e preencher formulários, mas sim de atuar como consultores das empresas às quais prestam serviços. Em vista disso, o contador atua como um auxiliador aos empresários, exercendo o papel de orientador dos mesmos, conforme declara Silva (2003, p. 03), citado por Silva e outros (2008, p. 5):

O profissional contábil precisa ser visto como um comunicador de informações essenciais à tomada de decisões, pois a habilidade em avaliar fatos passados, perceber o presente e predizer eventos futuros pode ser compreendido como fator preponderante ao sucesso empresarial.

Neste mesmo sentido, Duarte (2009, p. 16-17) declara que “a informação pura não é conclusiva, não transforma a empresa, não toma decisões nem cria oportunidades. Para que ela tenha valor é preciso utilizar as habilidades humanas de análise e síntese”, ou seja, a realização de um trabalho não depende somente da colheita de informações, mas é preciso compreendê-las a fim de retirar conclusões das mesmas, assim, um contador que atua também como consultor poderá ampliar as possibilidades das empresas fornecendo orientações que contribuam para seu desenvolvimento.

Ainda, aliada às mudanças intelectuais e aumento de responsabilidades ocorridas na profissão ao longo dos anos, um fator que também vem exercendo forte influência é o desenvolvimento tecnológico. Sabendo que atualmente tal desenvolvimento é acelerado, torna-se essencial que o profissional contábil também se adapte à nova realidade tecnológica.

Após percorrer um longo caminho desde o processo manual ao eletrônico, atualmente pode-se dizer que a contabilidade atingiu seu ápice com o desenvolvimento do SPED, projeto instituído com intuito de informatizar todo processo contábil e fiscal das empresas, adotando documentos digitais em detrimento dos papéis físicos.

O contador sendo o intermediador de determinadas informações entre a empresa e o Fisco, é de certa forma quem mais sofrerá com as atualizações das formas de escrituração, tendo que se adaptar aos avanços tecnológicos em acompanhamento com a Era Digital. Portanto, sabendo que a responsabilidade de gerar e transmitir informações sobre certas obrigações do contribuinte é do profissional contábil, torna-se indispensável que este esteja sempre atualizando seus conhecimentos e buscando uma educação continuada, para que assim v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

possa prestar serviços com qualidade e eficácia, desfrutando de toda a agilidade permitida pelas novas ferramentas disponíveis, inserindo-se no mercado, e buscando estar sempre à frente dos concorrentes em quesito de conhecimento e atualização. Enquanto isso, o profissional que não acompanhar o ritmo das mudanças e não buscar atualização de seus conhecimentos ficará obsoleto, e conseqüentemente perderá boas oportunidades de negócios.

O fato é que o contador está sendo, a cada dia, levado ao aperfeiçoamento de suas técnicas para atendimento do fisco e gestão das sociedades empresárias, em virtude disso é preciso estar atento às mudanças para o cumprimento da legislação sem perder foco no crescimento e continuidade das empresas, que é o objetivo maior do profissional contábil (MANOEL et al., 2011, p. 6).

É inegável que o desenvolvimento tecnológico trouxe agilidade aos trabalhos e encurtou distâncias, com isso o mundo precisou se adaptar para conseguir acompanhar o ritmo das mudanças. O governo por exemplo encontrou na tecnologia um forma de aumentar o monitoramento no cumprimento à legislação e padronizar procedimentos, desta maneira, os avanços tecnológicos refletem diretamente no maior controle dos órgãos reguladores em relação à transmissão de dados por empresas, contando com uma fiscalização mais eficaz e maior transparência nas relações.

Entretanto, por tal desenvolvimento ser acelerado, nem todos estão preparados para encarar os novos desafios, sendo assim, alguns contadores enfrentam dificuldades para o exercício da profissão, um exemplo disto é a dificuldade de adaptação ao SPED.

Além de dificultar o trabalho pela exigência de um maior volume de dados à serem apresentados, o SPED também é visto por muitos como um sistema que beneficiará somente às administrações tributárias. Assim como declaram Frezza, Ruschel e Utzig (2001), citado por Costa e outros (2013, p. 16) “os contadores acreditam que o SPED proporciona aumento da burocracia e aumento da carga de trabalho para que se possa oferecer maior assistência e informações necessárias para a adequada implantação de acordo com exigido”, ou seja, rapidamente haverá uma redução de sonegação por maior controle do Fisco, mas em contrapartida os custos iniciais para os contribuintes que adotarão o sistema serão maiores.

Tornou-se um desafio para o contador lidar com as alterações derivadas da Era Digital, pois com o SPED há a exigência de que este profissional detenha um maior domínio da tecnologia emergente, com o qual o contador muitas vezes não está habituado. Todavia, ao profissional que se adapta rapidamente à nova realidade, atualizando seus conhecimentos e acompanhando o ritmo acelerado das mudanças, este conseguirá um diferencial no mercado, realizando um trabalho que possibilite um maior suporte às empresas, e que de certa forma contribua para a continuidade organizacional, evitando também muitas decorrentes de falhas na apresentação das obrigações.

O aperfeiçoamento sobre o SPED não está limitado a parametrizar dados e entregas de arquivos, está na transmissão de dados com qualidade que demonstre a realidade financeira e contábil da empresa de forma que o usuário das informações possa ter maior objetividade no processo de tomada de decisão (BARBOSA; ROSA; SASSO, 2011, apud COSTA et al., 2013, p. 16).

Ou seja, apesar das dificuldades encontradas torna-se inevitável a adesão do contador à Era Digital e ao SPED, pois a prestação de serviços por profissionais com conhecimentos e métodos atualizados torna-se a cada dia mais almejada por empresas que buscam se adaptar às inovações do mercado competitivo.

Além disso, por a tecnologia moderna ser uma ferramenta que permite inúmeras possibilidades, dentre elas por exemplo o controle de dados em tempo real, através do SPED o Fisco também conta com uma maior fiscalização dos dados contábeis e fiscais emitidos pelos contribuintes, verificando se estão conforme a real movimentação da empresa, e tudo isto poderá ser feito totalmente *online*, o que agiliza o reconhecimento de irregularidades, reduzindo a visita de auditores às instalações das empresas, bem como à evasão fiscal, pois várias informações prestadas pelas empresas muitas vezes são omitidas ou até mesmo modificadas. Portanto, para o governo torna-se interessante a adoção de ferramentas tecnológicas que proporcionem maior controle, como é o caso do SPED, e devido à isto à legislação vem se adequando à nova realidade, para que ferramentas assim tornem-se de uso obrigatório.

No que tange à escrituração, o uso da ECD e ECF já é obrigatório para determinadas empresas. O processo de adesão é gradual, conforme determina a lei, e por vezes há prorrogação dos prazos de apresentação pela dificuldade de elaboração destas demonstrações, pois o sistema exige um alto volume de dados e não aceita falhas. Assim sendo, o fato é que o contador precisa estar preparado, tanto para realizar seu trabalho, quanto para orientar as empresas no repasse de informações verídicas, pois irregularidades acarretarão penalidades, e com os avanços tecnológicos e na profissão contábil, cada vez mais caminha-se para uma adoção global e padronizada de uma contabilidade totalmente informatizada, que visa atender diferentes usuários com informações úteis. Logo, a Era Digital não fornece escapatória, e o profissional desatualizado ficará fora do mercado.

Em vista das grandes exigências inerentes à profissão contábil da Era atual, percebe-se que o contador tem a necessidade de ser um *expert* em diversas áreas, atuando conforme exige a legislação e se mantendo atualizado no mercado competitivo, o que possibilita então, a execução de serviços satisfatórios, que possuam qualidade e eficácia para atender os interessados.

CONCLUSÃO

Nas organizações, como medida de controle dos dados, os fatos e atos contábeis relevantes devem ser registrados, à este registro dá-se o nome de lançamento, e através de um conjunto de lançamentos surge a escrituração. Também, a fim de registrar os acontecimentos podem ser adotados métodos e processos diferentes, sendo que atualmente o método das partidas dobradas e o processo eletrônico são os mais utilizados.

Sabendo que escriturar nada mais é do que registrar os acontecimentos, e o registro é a principal forma do homem de fazer com que informações que serão úteis à ele ou à terceiros em momentos futuros não sejam esquecidas, a contabilidade por meio da escrituração permite que empresas que possuem sua continuidade evolucionária baseada em números e volume de dados tenham maior controle de suas ações durante seu período de existência.

É importante ainda que os dados obtidos pelos registros sejam analisados em busca da melhoria organizacional e tidos como ponto de partida para entidade traçar metas que visem superar suas próprias expectativas e alavancar os negócios. Portanto, para toda e qualquer empresa é essencial a prática da escrituração, e na busca por realizá-la de maneira eficaz, profissionais capacitados deverão ser contratados. Logo, cabe ao contador realizar a escrituração, registrando os acontecimentos, seja para que a empresa utilize estes dados como uma forma de controle de suas operações, seja para que ela possa prestar contas de seus rendimentos aos órgãos interessados.

Nesse sentido, vale ressaltar que atualmente a contabilidade e o próprio profissional contábil vêm cada vez mais ganhando espaço e se aprimorando. O que era no passado uma forma despreziosa de registro de patrimônios individuais, revela-se hoje como uma ciência social de caráter importantíssimo para condução dos negócios das empresas.

Além disso, com as diversas exigências do governo para com as organizações na busca de informações cada vez mais detalhadas, como é o caso da entrega das obrigações acessórias ECD e ECF por exemplo, declarações obrigatórias e mais complexas que as escriturações anteriores, que devem ser repassadas ao governo contendo informações do contribuinte para que se façam conhecidas as práticas verídicas das empresas e assim a sonegação seja reduzida, no ambiente empresarial surgiu a necessidade de profissionais capacitados para repassar tais informações aos órgãos competentes e também para auxiliar os empresários com opiniões relevantes sobre o ramo de negócio em que atuam.

Portanto, nota-se que o processo de evolução da ciência contábil é contínuo e o contador terá que acompanhar as necessidades da sociedade em geral e buscar supri-las para

se manter no mercado, haja vista que todo o avanço da escrituração e da própria contabilidade culminou até o presente momento no surgimento do Sistema Público de Escrituração Digital, ou SPED.

Sabe-se que o SPED buscou facilitar o cumprimento das obrigações por parte dos contribuintes, abrangendo atualmente subprojetos que possibilitem a geração de arquivos digitais para repasse de informações verídicas em tempo hábil. Em vista disso, tal sistema acaba beneficiando os usuários por simplificar o trabalho, reduzir custos, e atuar no combate à evasão fiscal, haja vista que as declarações referentes à ECD e ECF, juntamente com outros projetos, tornam possível ao Fisco possuir efetivo controle das informações prestadas pela empresa totalmente *online* e a qualquer momento.

Portanto, o SPED visto como uma ferramenta contábil inovadora advinda da Era Digital, acarreta também uma maior demanda de profissionais com conhecimentos aprimorados, os quais serão almejado pelas empresas por domínio dos novos procedimentos necessários para transmissão das informações obrigatórias exigidas pelos órgãos reguladores, ou seja, torna-se evidente que aliados ao surgimento de novas ferramentas procedentes do desenvolvimento tecnológico, surgem também novos profissionais que dominem tais ferramentas.

Então, para alcançar êxito diante das mudanças, é necessário que seja realizado um trabalho conjunto entre contador, empresas e Fisco, que atuando em conjunto, de maneira legal, e usufruindo de todos os benefícios que o momento atual fornece, conseguirão benefícios individuais e concomitantes. Vale ressaltar ainda, que o profissional contábil por ser peça-chave nesta relação, deverá estar sempre atualizado e se adaptar às mudanças para não perder seu lugar no mercado de trabalho.

Em face de tudo que foi exposto, percebe-se então o quão importante é o papel do contador junto à nação, pois as empresas integram os alicerces do mundo capitalista em que vivemos, e é este profissional que é responsável pela harmonização da relação entre Fisco e contribuinte, transmitindo informações íntegras e confiáveis que reduzirão a sonegação, fator que afeta toda a sociedade, garantindo ao profissional a realização de um trabalho bem elaborado que abrirá à ele melhores oportunidades no mercado; às empresas que repassam corretamente suas informações uma imagem constitucional limpa que atrai investidores; ao governo o aumento da arrecadação e diminuição da sonegação; e à comunidade uma maior disponibilidade de verbas que poderão ser aplicadas em obras públicas que beneficiarão à todos; além disso, pela aceitação ao uso de novas ferramentas como o SPED, verifica-se

também a redução no consumo de papel, outro fator que causa impacto direto no corpo social em geral.

Nessa perspectiva, nota-se que apesar das dificuldades de adaptação ocasionadas para a classe contábil com o surgimento do SPED e demais responsabilidades, é preciso reconhecer a relevância das modificações quanto à valorização da profissão e retorno positivo à sociedade, para tanto, o profissional que busca alavancar seus conhecimentos contribui não só para sua carreira, mas para toda a nação. Obviamente, diante do crescente e acelerado ritmo das mudanças presenciadas nos últimos anos, é evidente que novos desafios surgirão à estes profissionais, no entanto, o que espera-se é a busca constante por adaptação às mudanças, a alavancagem dos graus de conhecimento, e a aceitação do novo, não por tais fatores serem obrigatório, mas por serem benéficos à todos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Alvará de 28 de junho de 1808. **Coleção de Leis do Império do Brasil**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1808. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/alvara/antioresa1824/alvara-40209-28-junho-1808-572257-publicacaooriginal-95382-pe.html>>. Acesso em: 08 ago. 2016.

_____. Decreto nº 2.679, de 03 de novembro de 1860. **Coleção de Leis do Império do Brasil**. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1860. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-2679-3-novembro-1860-556786-publicacaooriginal-76916-pe.html>>. Acesso em: 06 ago. 2016.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 06 ago. 2016.

_____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos de leis anteriores. Brasília, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em 27 nov. 2016.

CHELA, Katherinne Kristinne; SERPE, Marcell. **A evolução da contabilidade: contabilidade manual à tecnológica**. Universidade Estadual de Ponta Grossa – UEPG, Ponta Grossa, 2014. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/2048/evolucao-tecnologica-da-contabilidade/>>. Acesso em: 12 ago. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 563, de 28 de outubro de 1983. **Aprova a NBC T 2.1: das formalidades da escrituração contábil**. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/portuguese/mesicic3_bra_res563.pdf>. Acesso em: 06 ago. 2016.

_____. **O conselho**. CFC. 2013. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/o_conselho/>. Acesso: 27 nov. 2016.

_____. Resolução CFC nº 1.299, de 17 de setembro de 2010. **Aprova o CT 04:** define as formalidades da escrituração contábil em forma digital para fins de atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Disponível em: <http://www.cnpl.org.br/attachments/304_RESOLUCAO_1299_10_CFC.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Conheça o CPC.** 2016. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>. Acesso em 27 nov. 2016.

COSTA, Alessandra Gonçalves; CRUZ, Felipe Emmanuel Ferreira; SANTOS, Grazielle Lemos; CUNHA, Miralayne do Carmo; ASSIS, Poliana de; HANDAM, Svía Ramos; NASCIMENTO, Vanilse Aparecida. **A influência do Sped na atuação do profissional de contabilidade.** Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Belo Horizonte – FACISA BH, Belo Horizonte, 2013. Disponível em: <<http://www.sinescontabil.com.br/trabalhos/arquivos/32d37de658c4509f65f08b8a350945db.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2016.

COSTA, Dahyana Siman Carvalho. Concorrência desleal. **Âmbito Jurídico.** Rio Grande, n. 87, abr 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9121>. Acesso em 06 mar. 2016.

DEPARTAMENTO DE REGISTRO EMPRESARIAL E INTEGRAÇÃO. **Instrução Normativa DREI nº 11,** de 5 de dezembro de 2013. Disponível em: <http://drei.smpe.gov.br/legislacao/instrucoes-normativas/titulo-menu/pasta-instrucoes-normativas-em-vigor-05/in_11_2013.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2016.

DUARTE, Roberto Dias. **Big Brother Fiscal - III: O Brasil na Era do Conhecimento.** 3. ed. São Paulo: Ideas@work, 2009. 309 p. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=FtZniVF6SqcC&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 25 set. 2016.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI:** dicionário de língua portuguesa. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FIC, Fernanda Severo. **A evolução da escrituração contábil no Brasil.** 2010. 21 f. Monografia – Curso de Bacharel em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25721/000751316.pdf?seque>>. Acesso em: 04 ago. 2016.

HENDRIKSEN, Edson S.; BREDA, Michael E. Van. **Teoria da Contabilidade.** Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. Disponível em: <http://pt.slideshare.net/josiel_monteiro/teoria-da-contabilidade-1a-ed-1999>. Acesso em: 12 ago. 2016.

HENRIQUE, Manoel de Almeida. **Livros contábeis:** a escrituração contábil no atual cenário tributário. São Paulo: Trevisan Editora, 2016. 288 p. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=p8rIDAAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em 20 set. 2016.

LOPES, Antônio. **Nova biblioteca de contabilidade**. Vol I. São Paulo: Novo Brasil Editora, 1971.

MANOEL, Vanderlei; OLIVEIRA, Claudinei Gomes; PEREIRA, André Luiz; MATA, Altair Roberto. **Escrituração contábil digital: consequências, benefícios e a evolução da profissão contábil**. Instituto de Ensino Superior de Londrina – INESUL, Londrina, 2011. Disponível em: <https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_15_1321048316.pdf>. Acesso em: 17 set. 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e Evasão Fiscal. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, v. 16, n. 96, p. 34-46, mar./abr. 2014.

NASCENTES, Antenor. **Dicionário da língua portuguesa da academia brasileira de Letras**. Rio de Janeiro: Bloch Ed., 1988, 667 p.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013. **Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD)**. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/instrucao-normativa-1420-2013.htm>>. Acesso em: 18 ago. 2016.

_____. Instrução Normativa RFB Nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013. **Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF)**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48711>>. Acesso em: 24 ago. 2016.

_____. Instrução Normativa RFB Nº 1.605, de 22 de dezembro de 2015. **Dispõe sobre a Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (DSPJ)**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=70595&visao=anotado>>. Acesso em: 24 ago. 2016.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 544 p.

RODRIGUES, José Rodolfo Melo Cavalcante; JACINTO, Michelane da Silva. Escrituração contábil digital, a transparência das informações e o perfil do profissional contábil. **Humanae**, v. 1, n. 4, p. 55-67, ago. 2011. Disponível em: <<http://humanae.esuda.com.br/index.php/humanae/article/view/50/10>>. Acesso em 19 set. 2016.

SANTOS, Franklin Cavalcante da Silva. **Contabilidade básica**. 1. ed. [S.l.]: Clube de autores, 2011. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=kWxIBQAAQBAJ&pg=pt-BR&sa#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 06 ago. 2016.

SILVA, Bruno Adrian Carneiro da; CARRACA, Elenice de Oliveira; ALVES, Fabio da Cruz; SILVA, Irene Caires da; PINTO JUNIOR, Marcelo Lanutte; MORAES, Maristela Regina. **Profissão contábil: estudo das características e sua evolução no Brasil**. Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Oeste Paulista – UNOESTE, São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.dcc.uem.br/enfoque/new/enfoque/data/1222197232.doc>>. Acesso em: 25 set. 2016.

SILVA, Clesiomar Rezende; CINTRA, Denise Gomes Barros. Considerações sobre o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). **Revista Saber Eletrônico On-line**, Jussara, n. 01, p. 35-55, jan./jul. 2014. Disponível em: <http://www.unifaj.edu.br/revistas/05_2014/artigo_4.pdf>. Acesso em: 07 ago. 2016.

SILVA, Patrícia Ouriques Corrêa da; KRÜGER, Cristiane. **O papel do contador frente às novas tecnologias da escrituração contábil com as empresas**. Curso de Bacharel em Ciências Contábeis, Centro de Economia de Ciências e Informática, Universidade da Região da Campanha – CCEI, Bagé, 2012. Disponível em: <<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/br/13/contabilidad.zip>>. Acesso em: 24 out. 2016.

SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL. **Conheça o SPED**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/10>>. Acesso em: 18 ago. 2016

SILVA, Thais Souza da; SILVA, Luzia Ribeiro da. A relevância da escrituração contábil e fiscal com ênfase na evolução do processo de informatização. **Revista Facisa On-line**, Barra do Garças, v. 5, n. 1, p. 78-89, jan./jul. 2016. Disponível em: <<http://periodicos.faculdadecathedral.edu.br/revistafacisa/article/view/111/87>>. Acesso em 20 set. 2016.

TOMELIN, Ireni Prety; NOVAES, Jaice Bernadete V.; BUCKER, Patricia Pereira. A contabilização na era digital: escrituração contábil digital. **Revista de Ciências Gerenciais**. Joinville: Anhaguera Educacional Ltda, v. 14, n. 19, p. 249-268, 2010. Disponível em: <<http://www.pgsskroton.com.br/seer/index.php/rcger/article/viewFile/2592/2474>>. Acesso em: 19 set. 2016.

DANOS MORAIS COLETIVOS EM MATÉRIA AMBIENTAL

Rai Marques Vieira

Graciele Araújo de Oliveira Caetano

Discente do curso de Direito, 10º período. E-mail: skilsoul@hotmail.com
Prof. Me. Orientadora. E-mail: gracielecaetano@outlook.com

RESUMO

O presente projeto de pesquisa abordará sobre a ocorrência de danos morais coletivos em matéria ambiental, serão retratados os motivos que levam essas discussões no cenário atual levando em consideração a degradação e consequente destruição do meio ambiente em decorrência dos avanços tecnológicos e científicos. Podemos perceber que com o crescimento da população mundial os danos ambientais aumentaram em proporção alarmante, necessitando de mudanças urgentes para uma possível reversão desse problema. Diferentemente de outras legislações, o direito ambiental não conceituou expressamente dano ao meio ambiente, mas o legislador implantou definições a noções de poluição e vincularam de modo inseparável, poluição e degradação ambiental. Assim, a poluição resulta em qualquer forma de degradação que traz como consequência a destruição. Diante de estudos realizados, pode-se dizer que existem divergências de vários autores e doutrinadores nesse ponto de vista, um lado diz que o dano moral coletivo é a injusta lesão da esfera moral de uma dada comunidade e a violação antijurídica, e por outro lado diz que dano moral coletivo é um dano ocorrido tanto para pessoas como para o meio ambiente. Desse modo, podemos definir que há uma relação à qualidade de vida e a própria vida que esta diretamente ligada ao equilíbrio ambiental, sendo obrigação de todos cuidarem e preservarem. O estudo em questão será embasado na Constituição Federal e nas Legislações Ambientais que versa sobre a problemática dos danos ambientais e da responsabilidade civil objetiva, que afirma que o poluidor será responsabilizado podendo ser pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, sendo o responsável direto ou indireto terá por obrigação a reparação do dano pelo prejuízo causado aos recursos ambientais. Busca-se por meio desta pesquisa fazer uma reflexão sobre o investimento em determinadas atividades com o intuito de diminuir os riscos ao meio ambiente, podendo realizar projeções para diminuir o dano causado à natureza, sendo necessária uma análise de variáveis como o tamanho do prejuízo e quais as consequências ao meio ambiental. Também será objeto de estudo a aplicação da lei nos casos de prejuízos causados ao meio ambiente por um grupo de pessoas. Em termos de lei ambiental, o Brasil tem um grande avanço, mas também de difícil compreensão no caso da sua aplicação prática que se demonstra carente, pois o que se tem percebido são atitudes que se repetem sem que os responsáveis sejam realmente penalizados. Haverá também uma análise do poluidor-pagador sendo este um instrumento econômico que exige que o poluidor que foi identificado seja responsável pelas despesas e reparação ao dano ambiental.

PALAVRAS-CHAVE: Aplicação do Direito Ambiental. Dano Ambiental. Dano Moral. Desenvolvimento. Responsabilidade.

ABSTRACT

This research project will focus on the occurrence of collective moral damage on the environment, addressing the reasons that lead these discussions in the current scenario, taking

into account the degradation and consequent destruction of the environment as a result of technological and scientific advances. We can see that with the growth of the world population environmental damage have increased at an alarming rate, requiring urgent changes to a possible reversal of this problem. Unlike other legislation, environmental law not conceptualized expressly environmental damage, but the legislature implemented definitions pollution notions and linked inseparably, pollution and environmental degradation, and pollution results in any form of degradation that brings the effect of undoing. Before studies can be said that there are differences of various authors and scholars that point of view, one side says that the collective moral damage is unfair damage to the moral sphere of a given community and wrongful breach, and on the other hand He says that collective moral damage is damage occurred to both people and the environment. Thus, we can define that there is a relation to the quality of life and life itself that is directly connected to the environmental balance, with the obligation of all care for and preserve. The study in question will be based in the Federal Constitution and the Environmental Legislations that deals with the problems of environmental damage and the objective liability, and also states that the polluter will be held accountable may be individuals or legal entities, public or private law being responsible for direct or indirect that will have an obligation to repair the damage for the damage to environmental resources. It seeks through this research to reflect on investment in certain activities in order to reduce the risks to the environment and can perform projections to reduce the damage to nature requiring an analysis of variables such as the loss of size and which the consequences of the environmental. It will also be the object of study law enforcement in cases of damage caused to the environment by a group of people. In terms of environmental law, Brazil has a breakthrough, but also difficult to understand in the case of its practical application that demonstrates lacking because what we have seen are attitudes that are repeated without those responsible are really penalized. There will also be an analysis of the polluter pays which is an economic instrument which requires the polluter has been identified to be responsible for and repairing environmental damage.

KEYWORDS: Environmental Law Enforcement. Environmental damage. Moral damage. Development. Responsibility.

INTRODUÇÃO

A ação humana de degradar o meio ambiente pode ser observada através da história. Desde que o homem se constituiu como o ser dominante das espécies, ele realiza atividades contra a natureza. No Brasil, assim como ocorreu em todos os países do mundo, a ação de destruir e depredar o meio ambiente ocorre com a finalidade de explorar riquezas naturais.

Desse modo, o homem é ao mesmo tempo culpado e vítima dessas relações com o meio ambiente. Esse relacionamento descuidado entre ser humano e a natureza trouxe graves consequências, como a destruição da camada de ozônio, acidentes nucleares, poluição do ar, escassez de água limpa, dentre tantas outras. Fica claro que toda humanidade deve agora proteger o meio ambiente para garantir sua própria sobrevivência. E, para conseguir proteger o meio ambiente, se faz necessário desenvolver uma consciência ambiental coletiva, já que as agressões à natureza trazem prejuízos a toda sociedade.

A própria Constituição Federal, um pouco atrasada, mas de modo brilhante, trouxe a necessidade de preservação ambiental ao entregar ao estado e a toda coletividade o dever de proteger o meio ambiente, e, impôs ainda, a obrigação de reparar os danos já causados aos recursos naturais, e ao poluidor o dever de indenizar o dano causado, independentemente de culpa, tornando o agente responsável por assumir o risco de produzir o dano com sua atividade.

O dano moral coletivo, mais especificamente nas questões ambientais, é ainda uma figura relativamente nova no cenário jurídico brasileiro. Diante da proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, visa buscar e examinar o tratamento dado ao dano ambiental.

O dano ambiental é complexo, tendo afetação não só imediata com também futura. A lesão ao meio ambiente produz consequências irreversíveis do ponto de vista ecológico, e neste contexto também se levanta a possibilidade do dano extrapatrimonial ambiental, que além de prejudicial ao meio ambiente, afeta os sentimentos humanos, de forma que qualquer indenização jamais poderá reverter o dano ao estado anterior.

Ainda assim, a legislação defende a busca da reparação mais integral possível, diante das circunstâncias do caso concreto e, mais importante, pelo meio ambiente tratar-se de um bem natural de uso comum, qualquer dano que sofra afeta a coletividade, atingindo as presentes e futuras gerações.

O dano moral coletivo ambiental traz a ideia de que, havendo a possibilidade da coletividade sofrer dano moral em consequência da degradação do meio ambiente, poderá ser indenizada pecuniariamente pela lesão de seu direito.

De qualquer forma, apesar do amparo legal à garantia da proteção aos recursos ambientais, o que se espera é que a ocorrência dos danos seja minimizada através da prevenção e precaução, haja vista que mesmo após o reparo do dano ocorrido, as consequências provocadas jamais serão revertidas em sua totalidade.

1 PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL

A cada dia reconhecemos mais e mais a importância dos princípios para o mundo do Direito. São como verdadeiras normas jurídicas, capazes de criar direitos e obrigações nas mais variadas situações concretas, ainda que não seja constatada qualquer lacuna.

A grande diferença, contudo, para as tradicionais regras jurídicas é que toda norma jurídica caracteriza-se por ser abstrata, ou seja, por prever hipoteticamente uma situação na

vida, uma vez que ocorra, faz com que se produzam as consequências previstas pelo ordenamento.

Sua estrutura não descreve simples situações fáticas, de fácil constatação, mas valores considerados essenciais ao direito. Na aplicação de um princípio a uma dada situação concreta, o juiz exerce uma atividade de ponderação de valores. Em outras palavras, cabem a ele os valores em conflito, decidindo, caso a caso, qual princípio deve prevalecer.

Quando se fala em princípios de Direito Ambiental, devemos ter a exata noção do que está sendo exposto. Por isso mesmo, a enumeração dos princípios do Direito ambiental não é nem um pouco uniforme na doutrina.

Segundo Canotilho (1989, p. 123) podemos entender que os princípios básicos do Direito Ambiental são, “Princípio da Ubiquidade, Princípio do Desenvolvimento Sustentável, Princípio da Participação ou Princípio do Poluidor e Usuário-Pagador. Neste caso existe também os subprincípios, que deles decorrem diretamente e que lhe dão mais concretização”.

Decorrentes disso têm o Princípio da Prevenção, Princípio da Precaução, Princípio da Função Socioambiental da Propriedade Privada, Princípio do Usuário-Pagador ou Princípio da Responsabilidade Ambiental.

Acerca dos princípios informativos do Direito Ambiental, cabe lembrar a lição de Norberto Bobbio (2004):

Para quem o direito de viver num ambiente não poluído representa um direito de terceira geração, seguindo o direito de primeira geração, que seriam os direitos de liberdade, ou um não agir do Estado, e os direitos de segunda geração, que seriam os direitos sociais, ou uma ação positiva do Estado (BOBBIO, 2004, p. 26).

Neste caso é importante observar e discutir a natureza dessa nova categoria de direitos humanos, como o meio ambiente saudável e sustentável, os direitos ao patrimônio comum da humanidade, direito à paz, assim considerados princípios de terceira geração.

1.1 Princípio da Responsabilização Ambiental

O Princípio da Responsabilização traz a nota de que o poluidor deverá responder por suas ações ou omissões em detrimento da preservação do meio ambiente, de modo que sejam desmotivadas condutas contrárias ao bem ambiental e que seja garantida a obrigação de recomposição dos danos causados.

A primeira parte do inciso VII do art. 4º da Lei nº 6.938/81 prevê o princípio da responsabilidade ao determinar que a Política Nacional ao Meio Ambiente “vise à imposição

ao poluidor e ao predador da obrigação de recuperar ou indenizar os danos causados ao meio ambiente” (BRASIL, 1981).

Inciso IX do art. 9º dessa Lei também prevê o princípio da responsabilidade ao classificar como instrumento da Política Nacional do Meio Ambiente “as penalidades disciplinares ou compensatórias ao não cumprimento das medidas necessárias à preservação ou correção da degradação ambiental” (BRASIL, 1981).

A efetivação do Princípio da Responsabilização impede que o custo da utilização individualizada desastrosa do bem ambiental venha a ser suportado por toda a coletividade.

Deve o aplicador do Direito buscar sempre, como primeira razão, a recomposição do dano ambiental, de modo que sejam restabelecidas as condições ambientais iniciais. E não sendo possível a completa reparação do dano ambiental, situação que corresponde, pelo prisma técnico e não jurídico, à grande maioria dos casos, terá que haver a compensação pelo equivalente, ou seja, admite-se a substituição da obrigação de fazer ou de não fazer, pelo pagamento de indenização em valor equivalente ao justo para a compensação pelos danos ambientais causados.

Esse princípio está previsto no § 3º do art. 225 da Constituição Federal de 1988, que dispõe que: "As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados" (BRASIL, 1988).

Este é o princípio da responsabilidade, segundo o qual o degradador assume os riscos de sua atividade arcando com todos os prejuízos em matéria ambiental perante as pessoas com quem se relacionou, ou seja, perante terceiros. O poluidor poderá reparar uma área degradada, por exemplo, ou indenizar os prejudicados como uma forma de compensação pelos prejuízos.

Qualquer pessoa pode ser responsabilizada pelo dano ambiental, mesmo que a atividade que adveio o dano seja lícita, o indivíduo que a provocou será responsável e deverá repará-lo. Lembrado que, a responsabilidade perante danos ambientais, é de natureza objetiva. Segundo Paulo de Bessa Antunes (2009):

Qualquer violação do Direito implica a sanção do responsável pela quebra da ordem jurídica. A Lei Fundamental Brasileira estabelece, no § 3º do artigo 225, a responsabilidade por danos ao meio ambiente, embora não defina o caráter subjetivo ou objetivo dela. Esta questão restou delegada para a legislação ordinária que a definiu como objetiva. Um pouco que julgo mereça ser ressaltado é fato de que a responsabilidade, no sistema jurídico brasileiro, decorre de lei, contrato ou ato ilícito. A responsabilidade ambiental se divide em: civil, administrativa e penal (ANTUNES, 2009, p. 49).

O Brasil adotou em matéria de direito ambiental a teoria da responsabilidade civil objetiva, sendo assim, não é necessário à comprovação da culpa para que haja a obrigação de

indenizar. A responsabilidade civil objetiva foi fundamentada na teoria do risco integral. A vinculação da responsabilidade objetiva à teoria do risco integral é a forma mais rigorosa de imputação de responsabilidade por dano ambiental, tendo em vista que, segundo essa teoria o dever de indenizar existe quando ocorre o dano, mesmo nos casos de culpa exclusiva da vítima, caso fortuito ou força maior.

Ainda sobre o assunto entende-se que, "segundo a teoria do risco integral, qualquer fato, culposos ou não culposos, impõe ao agente a reparação, desde que cause um dano". (MILARÉ, 2005, p. 827).

A grande vantagem da adoção da teoria do risco integral para o Direito Ambiental é que o poluidor deve arcar com todos os riscos advindos de sua atividade, ele assume todo risco do empreendimento, visto que, pelo simples fato de existir a atividade há o dever de reparar o dano ambiental, uma vez provada a relação causal entre a atividade e o dano dela decorrente.

1.2 Princípio do Usuário Pagador e do Poluidor-Pagador

O poluidor-pagador surgiu oficialmente na política ambiental tendo como objetivo "evitar a socialização do prejuízo ambiental em proveito de um benefício privado". (RODRIGUES, 2005, p. 195).

Foi Recomendação do Conselho sobre os princípios orientadores relativos aos aspectos econômicos internacionais das políticas ambientais, que o referido princípio foi definido. Segundo Aragão (1997):

O princípio a ser usado para alocar custos das medidas de prevenção e controle da poluição, para encorajar o uso racional dos recursos ambientais escassos e para evitar distrações do comércio internacional e investimentos é denominado de princípio do poluidor pagador. Este princípio significa que o poluidor deve suportar os custos do implemento das medidas acima mencionada, decididas pelas autoridades públicas para assegurar que o ambiente possa ficar num nível aceitável. Em outros termos, o custo dessas medidas deveria refletir-se no preço dos bens e serviços, cuja produção e consumo são causadores de poluição. Tais medidas não deveriam ser acompanhadas de subsídios, porque criariam distorções significativas ao comércio e investimentos internacionais (ARAGÃO, 1997, s.p.).

Também na reunião da Conferência Internacional Eco-92, ocorrida no Rio de Janeiro, o princípio do poluidor pagador esteve presente na Declaração de Princípios, que traz em seu item nº 16 que:

As autoridades nacionais devem esforçar-se para promover a internalização dos custos de proteção do meio ambiente e o uso dos instrumentos econômicos, levando-se em conta o conceito de que o poluidor deve, em princípio, assumir o custo da poluição, tendo em vista o interesse público, sem desvirtuar o comércio e os investimentos internacionais (ONU, 1992).

É importante notar que os princípios jurídicos ambientais devem ser buscados no ordenamento jurídico brasileiro, na Constituição, bem ainda nos fundamentos éticos que iluminam as relações entre os seres humanos. Nessa perspectiva, vários são os princípios que norteiam o direito ambiental, mas o que nos importa neste momento é o princípio do poluidor pagador:

O princípio do poluidor pagador pode ser compreendido como um mecanismo de alocação da responsabilidade pelos custos ambientais associados à atividade econômica. Em essência, portanto, este princípio fornece o fundamento dos instrumentos de política ambiental de que os Estados lançam mão para promover a internalização dos custos ambientais vinculados à produção e comercialização de bens e serviços (SAMPAIO; WOLD; NARDY, 2003, p. 23).

O princípio do poluidor-pagador almeja a internalização dos prejuízos causados pela deterioração ambiental impondo ao poluidor o dever de arcar com as despesas de prevenção, reparação e repressão da poluição, bem como, da degradação dos recursos ambientais.

O princípio do poluidor-pagador está previsto no art. 4º, inciso VIII, da Lei nº 6.938/81. Além disso, a Constituição Federal também fez previsão desse princípio no artigo 225, § 3º.

Pois que, o princípio do poluidor pagador acerca da responsabilidade do poluidor pelos custos sociais da degradação causada por sua atividade impactante, ou conforme aduz AMADO (2011, p. 39 - 40), "internalização dos prejuízos ambientais".

MACHADO (2003, p. 53) ensina que "o princípio usuário pagador contém também o princípio poluidor pagador". E, em concomitância, continua AMADO (2011, p. 43), revelando que:

Salienta-se que é um dos objetivos da Política Nacional do Meio Ambiente "a imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos", nos moldes do inciso VII, do artigo 4º, da Lei 6.938/1981.

Entende-se poluidor/usuário-pagador como sendo um valor fundamental do direito ambiental. Tal expressão pode ser dividida em duas outras, o poluidor-pagador e o usuário-pagador.

A primeira, poluidor-pagador, diz respeito à proteção da qualidade do bem ambiental, "mediante a verificação prévia da possibilidade ou não de internalização de custos ambientais no preço do produto" (RAMOS, 1998, p. 50), até um patamar que não justifique economicamente a sua proteção, ou que estimule a promoção ou a adoção de tecnologias limpas que não degradem a qualidade ambiental.

A segunda expressão, usuário-pagador, também tem por base a mesma ideia, de "imputar-se àquele que faz uso do bem ambiental em seu exclusivo proveito os prejuízos sentidos por toda a sociedade" (SIRVINSKAS, 2011, p. 23). A diferença, contudo, é que, v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

agora, as preocupações não se voltam mais à poluição do meio ambiente, mas ao uso dos bens ambientais.

A divergência, portanto, é que, enquanto o poluidor-pagador preocupa-se com a qualidade do ambiente e de seus componentes, o usuário-pagador volta suas atenções à quantidade dos recursos ambientais.

Considerando os bens ambientais, aquele que usa o bem em prejuízo dos demais títulos passa a ser devedor (usuário-pagador), além de ser responsável pela sua eventual degradação (poluidor-pagador).

Portanto, acolhe a ideia de que o bem ambiental deve ter um uso comum, e qualquer outro uso que lhe dê uma sobrecarga invulgar ou incomum não pode ser livre e gratuito, pois seria uma usurpação da propriedade do povo. É nesse sentido e alcance, então, que o usuário-pagador deve ser diferenciado do poluidor-pagador. A expressão é diversa porque, se é certo que todo poluidor é um usuário (direto ou indireto) do bem ambiental, nem todo usuário é poluidor.

1.3 Princípio da Precaução

O princípio da precaução tem uma finalidade ainda mais nobre do que a própria prevenção. Enquanto a prevenção relaciona-se com a adoção de medidas que corrijam ou evitem danos previsíveis, a precaução também age prevenindo, mas, antes disso, evita-se o próprio risco ainda imprevisto. Assim sendo, o princípio da precaução caminha ao lado da prevenção, uma vez que não se pode falar de um sem falar do outro.

Foi exatamente nesse sentido que a precaução ocupou o item 15 da declaração de princípios da Conferência das Nações Unidas realizada no Rio, em 1992:

De modo a proteger o meio ambiente, o princípio da precaução deve ser amplamente observado pelos Estados, de acordo com suas capacidades. Quando houver ameaça de danos sérios ou irreversíveis, a ausência de absoluta certeza científica não deve ser utilizada como razão para postergar medidas eficazes e economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental (ONU, 1992).

A análise mostra que a incerteza científica (quanto a ser poluente ou não uma atividade) contra o meio ambiente, não deve ser considerada razão de adiamento na adoção de medidas de prevenção, evitando que, no futuro venha a perceber que uma conduta não deveria ter sido permitida e lamentar o dano ambiental ocorrido.

Assim, se tratando de direito ambiental, deve-se sempre que possível buscar a prevenção dos danos, dada à natureza irreversível de muitas lesões ambientais. Deste modo, o

princípio da precaução torna-se de suma importância, sabendo que este foi adotado no campo da proteção ambiental, contribuindo também à segurança da integridade da vida humana.

Quando se trata do princípio da precaução, os impactos ainda não são conhecidos, nem tampouco se pode provar que venham a existir, entretanto, em matéria ambiental, como invariavelmente é possível se restituir.

Derani (2001) afirma que:

O princípio da precaução objetiva prevenir já uma suspeição de perigo ou garantir uma suficiente margem de segurança da linha de perigo. Busca o afastamento, no tempo e espaço, do perigo, na busca também da proteção contra o próprio risco e na análise do potencial danoso oriundo do conjunto de atividades. Sua atuação se faz sentir, mais apropriadamente, na formação de políticas públicas ambientais, onde a exigência de utilização da melhor tecnologia disponível é necessariamente um corolário (DERANI, 2001, s.p.).

A adoção de medidas de precaução que visem a evitar problemas ambientais estimula uma postura de cautela na sociedade, no caso de não haver certeza científica sobre os riscos gerados por determinada atividade.

É importante diferenciar o princípio da prevenção do princípio da precaução, assuntos de grande divergência doutrinária. "O princípio da prevenção visa prevenir, pois já são conhecidas as conseqüências de determinado ato" (REIS, 1998, p. 32). O nexo causal já está cientificamente comprovado ou pode, muitas vezes, decorrer da lógica. "Já o princípio da precaução visa prevenir por não se saber quais as conseqüências" (MEZZONO, 2004, p. 530). Há também os reflexos que determinada ação ou aplicação científica poderão gerar ao meio ambiente. Segundo Machado (2005) revela:

O princípio da precaução também está presente em duas convenções internacionais ratificadas e promulgadas pelo Brasil. Tanto a Convenção - Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima, de 9 de maio de 1992, em seu art. 3º, quanto a Convenção da Diversidade Biológica, de 5 de junho de 1992, indicam as finalidades do princípio da precaução, quais sejam: evitar ou minimizar os danos ao meio ambiente havendo incerteza científica diante da ameaça de redução ou de perda da diversidade biológica ou ameaça de danos causadores de mudança clima (MACHADO, 2005, p. 66).

Para aplicação deste princípio da precaução deve ser levada em conta a característica da inversão do ônus da prova, quando as intervenções pretendidas não trarão conseqüências indesejadas ao meio considerado. Assim, cabe ao provável autor do dano a necessidade de demonstrar que sua atividade não ocasionará dano ao meio ambiente, dispensando a implementação das medidas de precaução.

1.4 Princípio da Prevenção

O princípio da prevenção é a recuperação do dano, se possível, mas também se liga à ideia de "cautela, de cuidado, ou seja, de uma conduta tomada no sentido de evitar o dano ambiental" (LUIZ JÚNIOR, 2005, p. 15). O fato é que, uma vez ocorrido qualquer dano ambiental, sua reparação efetiva é praticamente impossível. Temos como exemplo, uma floresta que foi desmatada, sua lesão é considerada irreversível devido a impossibilidade de reconstituição da fauna e da flora e de todos os componentes ambientais, em profundo e incessante processo de equilíbrio, como antes se apresentavam.

Segundo Sirvinskas (2011):

Há doutrinadores que preferem denominação prevenção, e outros, precaução ou cautela. Muitos autores ainda adotam ora uma, ora outra, indistintamente, como expressões sinônimas. Para o nosso campo de estudo, entendemos que a prevenção é gênero das espécies precaução ou cautela, ou seja, é o agir antecipadamente. Prevenção, como se pode notar, tem significado de antecipar ao fato. Já cautela significa a atitude ou cuidado que se deve ter para evitar danos ao meio ambiente ou a terceiros (SIRVINSKAS, 2011, p. 106).

O princípio da prevenção determina que, uma vez que se saiba que uma dada atividade apresenta riscos de dano ao meio ambiente, tal atividade não poderá ser desenvolvida justamente porque, caso ocorra qualquer dano ambiental, sua reparação é praticamente impossível, este princípio está garantido na Constituição Federal, no caput do artigo 225, com a redação da seguinte forma: "Todos tem direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo para as presentes e futuras gerações" (BRASIL, 1988).

A partir da prevenção, entende-se ser mais fácil se precaver do que reparar o dano ambiental, que seria uma ação praticamente impossível.

Entendemos que a prevenção tem como caráter o risco que caracteriza em perigo, por sua vez, consiste na possibilidade de ocorrer um dano.

De acordo com Machado (1991):

Em caso de certeza do dano ambiental, este deve ser prevenido, como o princípio da prevenção. Em caso de dúvida ou de incerteza, também se deve agir prevenindo, invocando neste caso o princípio da precaução, ou seja, a dúvida científica, expressa em argumento razoáveis, não dispensa a prevenção (MACHADO, 1991, p. 327).

A prevenção se dá em relação ao perigo concreto, enquanto que o princípio da precaução surgiu com o objetivo de evitar danos ainda que meramente futuros, e não atuais, buscando resguardar sempre os recursos naturais. Este último princípio trata de prevenir que certos riscos venham a se tornar reais, atua durante a realização da atividade de modo a

controlar os impactos negativos, evitando o dano provável, tendo uma análise de forma a pesar nos pontos negativos e positivos.

Os princípios da precaução e da prevenção são, sem dúvidas, base do direito ambiental, quando se junta a estas atividades são responsáveis pela preservação do meio ambiente e dos recursos naturais, bens indispensáveis à vida desta e das futuras gerações.

A melhor forma de prevenir qualquer ataque ao meio ambiente é o estudo do impacto ambiental, que foi trazido pela Constituição Federal, em seu artigo 225, § 1º, IV. Devem ser realizados antes da implantação de qualquer caráter econômico. Segundo Paulo Affonso Leme Machado (2003), em seu posicionamento:

Nesse estudo avaliam-se todas as obras e todas as atividades que possam causar degradação significativa ao meio ambiente. A palavra potencialmente abrange não só o dano de que não se duvida, como o dano incerto e o dano provável (MACHADO, 2003, p. 71).

Assim, evitam a preocupação de resguardar e prevenir o meio ambiente de possíveis atos danosos.

Ao se mencionar a ideia de proteção, englobam-se tanto atividades de reparação, como de prevenção. Desse modo, defende Marcelo Abelha Rodrigues (2005), ao que diz respeito ao princípio da prevenção, que:

Sua importância está diretamente relacionada ao fato de que, se ocorrido o dano ambiental, a sua reconstituição é praticamente impossível. O mesmo ecossistema jamais pode ser revivido. Uma espécie extinta é um dano irreparável. Uma floresta desmatada causa uma lesão irreversível, pela impossibilidade de reconstituição da fauna e da flora e de todos os componentes ambientais em profundo e incessante processo de equilíbrio, como antes se apresentavam (RODRIGUES, 2005, p. 203).

Para solucionar o problema e prevenir danos ambientais, é preciso adotar um procedimento adequado para proteção do meio ambiente, com isso, torna-se necessário um sistema de informação a respeito do problema ambientais já na sua origem.

1.5 Princípio da Reparação

O princípio da reparação baseia-se na necessidade de que, aquele que degrada de qualquer forma o meio ambiente tem o dever de reparar o dano. Segundo Freitas (2005, p. 67) "A reparação do dano visa repor o patrimônio do prejudicado na mesma posição em que se achava, na reconstituição ou recuperação do meio ambiente, fazendo cessar a atividade lesiva e revertendo-se a degradação ambiental".

A reparação do dano decorre do princípio do poluidor-pagador que impõe ao poluidor o dever de arcar com as despesas de prevenção, reparação e repressão da poluição, pois, tendo ocorrido um dano, surge para o lesado a pretensão de reparação ou punição do agente v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

causador do prejuízo, uma pretensão autônoma correspondente a cada responsabilidade pela reparação do dano ambiental, a obrigação de reparar integralmente os danos ambientais causados pelo agente.

O dever de reparar um dano ao meio ambiente, de pessoa física ou jurídica, seja por uma ação danosa ou omissão, tendo tido intenção ou não, culpa ou não, é obrigação do causador do dano. José Juste Ruiz, citado por Machado (2007, p. 86) assegura que "o princípio mesmo da responsabilidade e reparação dos danos ambientais constitui, sem dúvida, um dos princípios reconhecidos do Direito Internacional do Meio Ambiente".

De acordo com a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, na forma de seu artigo 14, § 1º diz que, "sem obstar a aplicação das penalidades previstas neste artigo, é o poluidor obrigado, independentemente da existência de culpa, a indenizar ou reparar os danos causados ao meio ambiente e a terceiro por sua atividade" (BRASIL, 1981). Quando se obriga o poluidor a reparar o dano causado ao meio ambiente, se busca o retorno àquilo que foi destruído, isto é, quando é possível retornar ao seu estado anterior. De acordo com Peixoto e Peixoto (2005):

O dano ambiental ofende o ordenamento jurídico de três maneiras distintas. É possível impor sanção administrativa, criminal e do dever de reparar o dano causado. Isto se dá tendo vista a independência da responsabilidade civil e no art. 225 da Constituição Federal (PEIXOTO; PEIXOTO, 2005, p. 32).

Demonstra o princípio do poluidor-pagador ser um dos mais importantes no Direito Ambiental, pois ele tem como finalidade atribuir ao poluidor os custos sociais da poluição causada por ele, de modo a precaver, indenizar e conter os danos ocorridos. Este princípio tem um longo alcance, pois ele não trata apenas da indenização dos danos causados pela poluição, mas também envolve todos os custos da proteção ambiental. Assim Gilberto Passos de Freitas (2005) conclui:

A reparação do dano, sempre que possível deverá ser integral, ou seja, a mais completa, de forma a atingir o status quo ante, consistente na reparação integral, no retorno à situação em que se encontrava o meio ambiente antes de ter sido danificado (FREITAS, 2005, p. 68).

Esta lesão causada ao meio ambiente há de ser recuperada em sua integridade e qualquer norma jurídica que disponha em sentido contrário ou que pretenda limitar o montante indenizatório a um teto máximo será inconstitucional.

A forma de reparação do "dano ambiental pode ser de duas ordens, por meio da restauração natural e pela indenização pecuniária ou compensação econômica" (SAMPAIO, 1998, p. 25). A restauração natural consiste em uma obrigação de fazer, ou seja, buscar retorno ao estado anterior do meio ambiente, enquanto que o pagamento da indenização constitui uma obrigação de dar.

Neste caso também são citadas duas formas de ressarcimento do dano ambiental patrimonial brasileiro, "a primeira seria pela reparação ou restauração natural ou retorno ao estado anterior à lesão e a segunda que seria pela indenização pecuniária" (RUIZ apud MACHADO, 2007, p. 67). Assim, o princípio da reparação funciona como uma forma de compensação ecológica.

2 O DANO AMBIENTAL

Este capítulo tem como objetivo apresentar os danos ocorridos no meio ambiente e como fazer corretamente a reparação, levando em consideração a degradação e consequente destruição do meio ambiente em decorrência dos avanços tecnológicos e científicos. Assim se subdivide em Conceito de Dano Ambiental, Classificação de Dano Ambiental, Modalidades de Dano Moral, Dano Material, Dano Moral Ambiental, Reparação do Dano Moral Ambiental, etc. Sendo cada um destes tópicos de grande importância para este trabalho.

2.1 Conceito de Dano Ambiental

Dano ambiental, por sua vez, é toda agressão contra o meio ambiente causada por atividade econômica potencialmente poluidora, por um ato praticado por qualquer pessoa ou por omissão voluntária decorrente de negligência, podendo ser economicamente reparado ou ressarcido.

Assim o dano ambiental se torna uma das principais preocupações em relação ao meio ambiente, por tornar-se difícil a sua reparação. A Lei nº. 6.938/81 traz em seu rol a definição de meio ambiente e dos conceitos básicos para a responsabilização, definindo o termo poluição, degradação, poluidor e principalmente a consideração do que é recurso ambiental.

Segundo as disposições da referida lei, em seu artigo 3º, nos incisos I ao V, são expostos tais conceitos, e entende-se por:

- I - Meio ambiente: o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida, em todas as suas formas;
- II - Degradação da qualidade ambiental: a alteração adversa das características do meio ambiente (BRASIL, 1981);

Em sequência, o inciso III carrega o conceito de poluição e das características das atividades causadoras desta:

- III - Poluição: a degradação da qualidade ambiental resultando de atividades que direta ou indiretamente;
 - a) Prejudiquem a saúde, a segurança e o bem estar da população;

- b) Criem condições adversas às atividades sociais e econômicas;
- c) Afetem desfavoravelmente a biota;
- d) Afetem as condições estéticas ou sanitárias do meio ambiente;
- e) Lancem matérias ou energia em desacordo com os padrões ambientais estabelecidos (BRASIL, 1981);

Por fim, os incisos IV e V, dispõem, consecutivamente, sobre poluidor e recursos ambientais, da seguinte forma:

IV - Poluidor: a pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, responsável, direta ou indiretamente, por atividade causadora de degradação ambiental;

V - Recursos ambientais: a atmosfera, as águas interiores, superficiais e subterrâneas, os estuários, o mar territorial, o solo, o subsolo, os elementos da biosfera, a fauna e a flora (BRASIL, 1981).

Meio ambiente é um bem coletivo, no entanto este poderá atingir tanto a comunidade quanto o indivíduo isoladamente. O poluidor, poluição e degradação ambiental são termos utilizados que considerados em si provocam ou são a causa do dano ambiental.

Sampaio (1998), expressa a sua dificuldade em observar as diferentes formas que se manifesta no dano ambiental e seus entraves:

Na doutrina estrangeira, o dano ambiental vem sendo conceituado a partir da observação das diferentes formas pelas quais ele se manifesta. A diversidade dos tipos de dano dificulta que se estabeleça uma definição precisa e abrangente. Nas primeiras tentativas feitas nesse sentido, a questão principal que se procurou esclarecer foi definir se a vítima dos danos ambientais era o ser humano ou o meio ambiente. Outro aspecto que preocupou os estudiosos foi estabelecer se os diversos elementos que compõem o meio ambiente, a água, o ar, a fauna e a flora, seriam, ou não, bens (SAMPAIO, 1998, p. 102).

Não podemos fazer uma conclusão de que a vítima dos danos ambientais é o ser humano ou o meio ambiente, devido ambos estarem ligados, podemos citar um exemplo em que o ser humano é dependente do meio ambiente e que em muitos casos não há recuperação. Desse modo é fixado um valor indenizatório ao dano ambiental ocorrido naquele local. Amado conceitua o dano ambiental assim:

Pode-se definir o dano ambiental como um prejuízo causado ao meio ambiente por uma ação ou omissão humana, que afeta de modo negativo o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e, por consequência, atinge, também de modo negativo, todas as pessoas, de maneira direta ou indireta, inexistindo uma definição legal de dano ambiental (AMADO, 2011, p. 347).

Podemos afirmar que dano ambiental é uma alteração indesejável ao meio ambiente, como, por exemplo, a poluição atmosférica que pode gerar efeito modificado na saúde das pessoas, assim pode dizer que dano ambiental é a lesão aos recursos ambientais com consequente degradação, prejudicando a saúde física das pessoas e de todos os seres vivos.

Dano ambiental não consiste apenas e tão somente na lesão ao equilíbrio ecológico, afetando igualmente outros valores ligados, a qualidade de vida e a saúde, esses valores estão inter-relacionados de modo que prejudicam o meio ambiente e afetam diretamente a saúde e a qualidade vida da comunidade.

Assim quando se tem um prejuízo ocasionado a todos os recursos ambientais, imprescindíveis para a garantia de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, estimulando a degradação, e produzindo o desequilíbrio ecológico, se depara com o dano ambiental. Para Milaré (2009):

O dano ambiental, embora sempre recaia diretamente sobre ambiente e os recursos e elementos que o compõem, em prejuízo da coletividade pode, em certos casos, refletir-se, material ou moralmente, sobre o patrimônio, interesses ou a saúde de uma determinada pessoa ou de um grupo de pessoas determinadas ou determináveis (MILARÉ, 2009, p. 868).

Assim, dano ambiental pode ser patrimonial e não patrimonial. O dano patrimonial é quando existe a obrigação de uma reparação a um bem ambiental lesado, seja ele, natural, artificial ou cultural, ou seja, o dano ambiental atinge de imediato o bem jurídico.

Como vimos, dano ambiental é de difícil reparação, eis aí que o papel da responsabilidade civil, especialmente quando se trata de mera indenização, não importa o seu valor é sempre insuficiente, para que realmente ocorram mudanças no tratamento do meio ambiente pelos usuários deve-se buscar o princípio da prevenção como solução.

2.2 Classificação de Dano Ambiental

A expressão dano ambiental traz em si diversas concepções. Em certos casos, diz respeito a uma alteração nociva no meio ambiente, como a poluição atmosférica, por exemplo, sendo assim uma afetação do direito a todo o meio ambiente ecologicamente equilibrado. Leite (2000) classifica dano ambiental da seguinte forma:

Quanto à amplitude do bem protegido: Dano Ecológico Puro, Dano Ambiental Lato Sensu e Dano Individual Ambiental ou Reflexo;
Considera-se dano ecológico puro aquele em que há afetação prejudicial dos elementos naturais do meio ambiente, como fauna e flora, não sendo considerados os elementos ambientais culturais e artificiais. Dessa forma, aqui se trata do bem ambiental em sentido estrito: dos componentes essenciais do ecossistema (LEITE, 2000, p. 98).

O meio ambiente pode ter uma conceituação restrita, ou seja, relacionada aos componentes naturais do ecossistema e não ao patrimônio cultural ou artificiais. Neste caso o dano ambiental significaria dano ecológico puro e sua proteção estaria sendo feita em relação a alguns componentes essenciais do ecossistema.

Já no dano ambiental lato sensu, são incluídos não somente os bens ambientais naturais, como também os artificiais e culturais, sendo, portanto, o bem ambiental visualizado por uma concepção unitária. Sendo possível a caracterização de dano em bem de natureza imaterial, como aqueles inseridos no patrimônio cultural de um povo (LEITE, 2000, p. 98).

Lato Sensu seriam os interesses difusos da coletividade, abrangeria todos os componentes do meio ambiente, inclusive o patrimônio cultural. Assim, estariam sendo protegidos o meio ambiente e todos os seus componentes, em uma concepção unitária.

Dano ambiental individual ou Reflexo, quando se observa um dano, que embora correlacionado ao meio ambiente, esteja adstrito à esfera individual. O meio ambiente, portanto, estaria aqui analisado como um microbem, bem circunscrito à esfera individual, correlacionado a uma afetação prejudicial a interesse ou saúde de um ou mais indivíduos. O foco, neste caso, não é dado ao meio ambiente em si que seria protegido por via transversa, mas a valores próprios do lesado (LEITE, 2000, p. 98).

Seria uma conexão ao meio ambiente, que é de fato, um individual, pois o objetivo primordial não é a tutela dos valores ambientais, mas sim dos interesses próprios do lesado, relativo ao microbem ambiental. O bem ambiental de interesse coletivo estaria desta forma indiretamente ou de modo reflexo, assim não haveria uma proteção imediata dos componentes do meio ambiente protegido. Vendo deste modo o bem ambiental estaria parcial e limitadamente protegido.

Quanto à reparabilidade e ao interesse envolvido: Dano Ambiental de Reparabilidade Direta e Dano Ambiental de Reparabilidade Indireta;
Dano ambiental de reparabilidade direta quando diz respeito a interesses próprios individuais homogêneos, e apenas com reflexos ao meio ambiente considerado como um microbem. Neste caso, uma vez comprovado o dano e o nexo de causalidade, o lesado terá direito a ser indenizado diretamente (LEITE, 2000, p. 98).

A reparabilidade direta é aquela que viola interesses pessoais e reflete apenas ao meio ambiente considerado como um microbem. Uma vez comprovado o dano e o nexo de causalidade, o lesado terá direito a ser indenizado diretamente. Neste caso, podem ser ajuizadas ações individuais de maneira independente, não havendo efeito de coisa julgada entre a ação individual e a coletiva.

Considera-se dano ambiental de reparabilidade indireta, aquele correlacionado a interesses difusos e coletivos. Dessa forma, tutela-se o microbem ambiental, inserido no âmbito dos interesses da coletividade. Não se pretende aqui tutelar interesses individuais (LEITE, 2000, p. 98).

Quando diz respeito a interesses difusos, coletivos e eventualmente individuais de dimensão coletiva, como proteção do microbem ambiental e relativo à proteção do meio ambiente como bem difuso, sendo que a reparabilidade é feita, indireta e preferencialmente, ao bem ambiental de interesse coletivo e não objetivando ressarcir interesses próprios e pessoais. É bom observar que o meio ambiente é reparado indiretamente na sua capacidade funcional ecológica e a capacidade de aproveitamento. Segundo Sampaio, classifica-se:

Quanto à extensão: Dano Patrimonial Ambiental e Dano Extrapatrimonial Ambiental;
Dano patrimonial ambiental, relativamente à restituição, recuperação, ou indenização do bem ambiental lesado, o patrimônio difere da versão clássica de propriedade, pois o bem ambiental, em sua versão de macrobem, é de interesse de toda coletividade. Entretanto, aplica-se a versão clássica de propriedade quando se

tratar de microbem ambiental, pois diz respeito a um interesse individual e a um bem pertencente a este. O dano ambiental patrimonial está sendo protegido como dano individual ambiental reflexo (SAMPAIO, 1998, p. 34).

Ao falar de dano patrimonial, faz-se necessário estabelecer o que é patrimônio. Diniz (2000, p. 562), conceitua patrimônio como “a totalidade dos bens economicamente úteis que se encontram dentro do poder de disposição de uma pessoa”.

Dano patrimonial é a perda ou deterioração, total ou parcial dos bens materiais, causando à vítima prejuízos de ordem econômica. Essa espécie de dano é suscetível de avaliação pecuniária e de indenização pelo responsável. A extensão do dano patrimonial dada pela diferença entre a situação atual do patrimônio do lesado é aquela em que ele encontra-se caso o dano não se concretizasse.

Dano extrapatrimonial ou moral ambiental, quer dizer, tudo que diz respeito a sensação de dor experimentada ou conceito equivalente em seu mais amplo significado ou todo prejuízo não patrimonial ocasionado a sociedade ou ao indivíduo, em virtude da lesão do meio ambiente (SAMPAIO, 1998, p. 34).

O dano extrapatrimonial ou moral é a ofensa a um bem relacionado com valores de ordem espiritual ou moral. Refere-se à sensação de dor, sofrimento, emoção ou sentimento negativo experimentado pelo lesado. O dano ambiental não implica apenas numa afetação do equilíbrio ecológico, mas de outros valores que se encontram vinculados a ele, como qualidade de vida e saúde. A diferença entre danos patrimoniais e extrapatrimoniais é que os primeiros incidem sobre os interesses de natureza material ou econômica, refletindo-se sobre o patrimônio do lesado, ao contrário do segundo, que se reportam a valores de ordem espiritual, ideal ou moral.

2.3 Modalidades de Dano Moral

O dano moral e extrapatrimonial e o dano material patrimonial. O ordenamento jurídico brasileiro consagra com mais amplitude o instituto da responsabilidade civil, ao estabelecer o direito à indenização pelo “dano material e moral” (ALVES, 2009).

Assim, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 5º prescreve:

V - É assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem.

X - São invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação (BRASIL, 1988).

Neste caso o infrator pode ser responsabilizado tanto por dano material quanto moral, por este quando ofende os direitos, e por aquele quando lesa interesse ou bem material da vítima.

Assim, dano ambiental patrimonial é a agressão a um bem ambiental, que pertence a toda a sociedade. O dano moral ambiental, por sua vez, diz respeito a todo prejuízo que tenha cunho extrapatrimonial, causado à coletividade, em virtude de ofensa ao meio ambiente. Segundo Luiz Junior (2005):

A lesão que desvaloriza imaterialmente o meio ambiente ecologicamente equilibrado e também os valores ligados à saúde e a qualidade de vida das pessoas. Se o meio ambiente é um direito imaterial, incorpóreo, de interesse da coletividade, pode ele ser objeto do dano moral, pois este é determinada pela dor física ou psicológica acarretada a vítima. É possível afirmar a partir daí, que a degradação ambiental geradora de mal estar e ofensa a consciência psíquica das pessoas físicas ou jurídicas pode resultar em obrigação de indenizar aos seus geradores (LUIZ JÚNIOR, 2005, p. 08).

O dano ambiental não se restringe apenas ao caráter material, a lesão se estende para a esfera moral quando são atingidos valores na coletividade ligados ao bem ambiental, caracterizando assim o dano moral coletivo, que é a lesão coletiva. Essas lesões ao meio ambiente, direito difuso e coletivo, poderão produzir danos morais.

2.4 Dano Material

O dano material ou patrimonial é quando existe a obrigação de uma reparação a um bem ambiental lesado pelo desequilíbrio ecológico e que pertence à sociedade, como a lesão à um determinado espaço protegido. Assim há o dever de ser integralmente recuperado. Neste caso, somente quando este dano for irreversível, quando o ambiente não puder ser recuperado e voltar ao estado anterior ao dano é que será possível a indenização em dinheiro. Mais apropriado ao retornar do ambiente *statu quo* anterior ou como ele era antes de ocorrido o dano.

Nem sempre o dano patrimonial resulta da lesão de bens ou interesses patrimoniais. Para Helena Diniz (1999) é:

Lesão concreta, que afeta um interesse relativo ao patrimônio da vítima, consistente na perda ou deterioração, total ou parcial, dos bens materiais que lhe pertencem sendo suscetível de avaliação pecuniária e de indenização pelo responsável (DINIZ, 1999, p. 55).

O dano patrimonial pode ser reparado a fim de recompor o patrimônio do lesado e restaurar o seu *statu quo* anterior, busca-se o ressarcimento do dano material, isto é a compensação em forma de pagamento de uma indenização. Este dano patrimonial pode atingir não apenas o patrimônio presente da vítima, como, ainda, o futuro, ele abrange os danos emergentes que é a diminuição no patrimônio da vítima e também, quando o lesado perde o outro e quando lucros do seu patrimônio que teriam ou deixou de ter, em razão do

evento danoso, assim o dano material pode provocar não somente a sua redução como também impedir o seu crescimento. Segundo Reis (1998):

Os danos patrimoniais são aqueles que atingem os bens e objetos de natureza corpórea ou material. Por consequência, são suscetíveis de imediata avaliação e reparação. Afinal, os bens materiais podem ser reconstituídos ou ressarcidos, todos possuem valor econômico no campo das relações negociais (REIS, 1998, p. 08).

O dano patrimonial ou material, portanto, é aquele passível de reparação total ou parcial, de forma a se restabelecer o estado anterior, alterado pelo efeito do ato lesionador.

O dano material é a tentativa que se faz para reparar o dano ambiental e fazer com que a área impactada volte ao estado anterior ao dano sofrido, mesmo não conseguindo restabelecer o estado original, busca-se chegar bem próximo a isso.

Para resolver o problema da reparação do dano material é apurado o valor do prejuízo, o agente causador é compelido ao ressarcimento, que, porém, na maioria das vezes, não é completo.

2.5 Dano Moral Ambiental

O dano extrapatrimonial, também chamado de dano moral, é o prejuízo sofrido pela vítima em sua ordem patrimonial que acarreta uma lesão ao patrimônio, afetando também a coletividade, em relação ao meio ambiente. Podemos dizer que o dano moral ambiental é o dano subjetivo, ou seja, o sofrimento, a dor, em vista de um determinado dano ao patrimônio ambiental, que pode ser a degradação de um ecossistema. Para Carvalho Filho (2007):

O dano nem sempre tem cunho patrimonial, como era concebido no passado. A evolução da responsabilidade culminou com o reconhecimento jurídico de duas formas de dano, o dano material ou patrimonial e o dano moral. O dano material é aquele em que o fato causa efetiva lesão ao patrimônio do indivíduo atingido. Já na noção do dano moral, o que o responsável faz é atingir a esfera interna, moral e subjetiva do lesado, provocando-lhe, dessa maneira, um fundo sentimento de dor (CARVALHO FILHO, 2007, p. 150).

O dano ou prejuízo como sendo a lesão a um interesse jurídico tanto patrimonial ou não, causado por ação ou omissão do sujeito infrator. O dano moral ambiental é o pagamento de uma quantia pecuniária, com objetivo de compensar o dano sofrido, atenuando-se as consequências que a lesão proporcionou. Esse dano moral ambiental apresenta como características a impossibilidade de mensuração e a de restituição do bem ao estado anterior.

Como foi visto, não é apenas a agressão a natureza que deve ser objeto de reparação, mas também a privação do equilíbrio ecológico, do bem estar e da qualidade de vida imposta a coletividade.

2.6 Reparação do Dano Moral Ambiental

A reparação do dano ambiental nada mais é que uma das manifestações do Princípio do Poluidor-Pagador. Este princípio tem um longo alcance, pois ele não trata apenas da indenização dos danos causados pela poluição, mas também envolve todos os custos de proteção ambiental, tais como, os de prevenção, reparação e de repressão do dano ambiental.

A Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, em seu artigo 4º, inciso VII, visa: “À imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos” (BRASIL, 1981).

As formas de reparação do dano ambiental utilizam-se de instrumentos jurídicos como a Responsabilidade Civil, Ação Civil Pública e Ação Popular, podendo ser de duas formas principais sem prejuízo das demais. Segundo Milaré (2001, p. 425) "assim há duas formas de reparação do dano ambiental: a) a recuperação natural ou o retorno ao *status quo ante*; b) a indenização em dinheiro".

A reparação do dano, sempre que possível deverá ser integral, ou seja, a mais completa, de forma a atingir o *status quo ante*, consistente na reparação integral, no retorno à situação em que se encontrava o meio ambiente antes de ter sido danificado (FREITAS, 2005, p. 68).

O *status quo ante* também é chamado de restauração natural, ou seja, o poluidor tem que parar a atividade danosa, restaurando o bem agredido. A composição do dano ocorre através da restauração que pode ser natural ecológica ou através da compensação ecológica. O poluidor vai retornar ao *status quo ante*, recuperando o que afetou na composição ecológica, o objetivo é que o poluidor substitua o objeto do dano ambiental por outro equivalente, mesmo que seja em local diverso de onde ocorreu o dano.

No caso de indenização o Legislador Brasileiro com dificuldade criou na Lei 7.347/85 um fundo específico em seu art. 13 para destinação desses recursos:

Havendo condenação em dinheiro, a indenização pelo dano causado reverterá a um fundo gerido por um Conselho Federal ou por Conselhos Estaduais de que participarão necessariamente os Ministérios Públicos e representantes da comunidade, sendo seus recursos destinados à reconstituição dos bens lesados (BRASIL, 1988).

Sendo o prejudicado a pagar a indenização em dinheiro, isto não se configura que o poluidor estará isento de reparar o dano. A forma de reparação do dano ambiental pode ser específica ou obrigação pecuniária, não se admitindo a transação quanto ao direito, tão somente é admitida na forma da reparação.

Neste caso, a difícil reparação de que um dano ambiental se torna evidente quando temos, por exemplo, o desaparecimento de uma espécie ou degradação de um ecossistema raro, isto quer dizer que, por maior que seja a quantia em dinheiro ou por mais custosa que seja a reparação, jamais teremos aquela espécie de volta como a integridade e a qualidade do meio ambiente.

2.7 Dano Ambiental Coletivo

O dano ambiental pode ser, de acordo com Freitas (2005, p. 53), "classificado como dano ambiental de interesse da coletividade e dano ambiental de interesse individual". O primeiro, afeta uma pluralidade difusa de bens e o segundo, atinge uma pessoa ou um conjunto individualizado de bens.

Os danos ambientais coletivos são aqueles causados ao meio ambiente. Segundo Carvalho Filho (2007):

Os danos ambientais coletivos afetam interesses que podem ser coletivos *stricto sensu* ou difusos, de acordo com o estabelecido pelo legislador, sendo que os interesses ou direitos difusos são os transindividuais, que possuem natureza indivisível, que tenham os seus titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato. Os interesses ou direitos coletivos são os transindividuais de natureza indivisível que tem por titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base (CARVALHO FILHO, 2007, p. 197).

Com relação à indivisibilidade do meio ambiente, enquanto direito difuso possui a natureza de ser indivisível. Trata-se de um objeto que, ao mesmo tempo, a todos pertence, mas ninguém em específico o possui. Nos interesses difusos, por lesarem uma coletividade indeterminada de pessoas, estes caracterizam-se pela inexistência de uma relação jurídica.

A respeito da proteção coletiva ambiental e os seus avanços em nosso ordenamento jurídico, Leite (2000) discorre que, no início:

No Brasil, a prática da tutela coletiva mais peculiar do dano ambiental só foi intensificada a partir de 1981, através de Lei 6.938, de 1981, conhecida como a lei da política nacional do meio ambiente, pois anteriormente predominava a concepção de cunho individualista do direito de propriedade imprópria a uma proteção coletiva do bem ambiental, com exceção da ação popular já destacada (LEITE, 2000, p. 181 - 182).

Continuando, sobre as subsequentes mudanças legislativas, o autor revela:

Posteriormente, a Lei 7.347, de 1985, estabeleceu um instrumental jurisdicional mais contemporâneo para a responsabilização do dano ambiental coletivo. Segue-se a Constituição da República Federativa do Brasil, que, conforme apreciado, destinou vários dispositivos a proteção ambiental e, prossegue-se, com criação de instrumentos de jurisdição coletiva, através de outros diplomas que incidem sobre a renovação do direito ambiental (LEITE, 2000, p. 181 - 182).

Com a intensificação da Política Nacional do Meio Ambiental passou do individualista para coletivo para assim ter uma melhor proteção ambiental. E o envolvimento de interesses de uma coletividade, tutela jurisdicional pode ser feita através de Ação Civil Pública, ou outros instrumentos adequados, como Mandados de Segurança Coletivo.

2.8 Dano Ambiental Individual

Dano ambiental individual é aquele que tem por base um interesse próprio do indivíduo em relação ao meio ambiente, e que, de forma incidental, repercute na proteção do meio ambiente como sendo um bem de todos, ou seja, pertencente à coletividade.

Leite (2000) mostra que, "tal dano, também pode ser chamado de ricochete ou reflexo que busca a reparação do dano por intermédio de uma ação indenizatória de cunho individual". Também seria o fruto da atividade danosa do poluidor que, além de afetar o meio ambiente, e por consequência a coletividade, causa danos a terceiros, trazendo para estes o direito à reparação e para àquele a obrigação de reparar os danos. Isto porque, ao influir negativamente na qualidade do meio, acaba por repercutir de forma nos interesses patrimoniais ou extrapatrimoniais de um particular.

O objetivo principal do interessado, segundo Leite (2000, p. 141), "não é a proteção do meio ambiente em si, e sim, a lesão que sofreu em seu patrimônio, em seus bens particulares". Desse modo, contribui indiretamente para proteção do meio ambiente, que é um bem de todos, exercendo o interessado, indiretamente, a cidadania ambiental. Tratando de uma via de mão dupla na proteção do meio ambiente, onde o cidadão pode passar de beneficiário e destinatário da função exercida pelo Estado para ocupar uma responsabilidade compartilhada.

3 RESPONSABILIDADE CIVIL AMBIENTAL

O Direito e a ordem jurídica por ele estabelecida existem para serem observados e cumpridos. No caso do Direito Ambiental, a sua existência somente se justifica se ele for capaz de estabelecer mecanismos aptos a intervir no mundo econômico, de forma a fazer com que ele não produza danos ambientais além daqueles julgados suportáveis. Quando esses limites são ultrapassados, necessário se faz que os responsáveis pela ultrapassagem sejam responsabilizados e arquem com os custos decorrentes de suas condutas ativas ou omissivas.

De fato, a própria origem da palavra responsabilidade nos leva a esta noção de obrigação, conforme se extrai dos ensinamentos de Gagliano e Pamplona Filho (2007):

v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

A palavra "responsabilidade" tem sua origem no verbo latino *respondere*, significando a obrigação que alguém tem de assumir com as consequências jurídica de sua atividade, contendo ainda a raiz latina de *spondeo*, formula através da qual se vinculava no Direito Romano, o devedor nos contratos verbais. A acepção que se faz de responsabilidade, portanto, está ligada ao surgimento de uma obrigação derivada, ou seja, um dever jurídico sucessivo em função da ocorrência de um fato jurídico (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2007, p. 01).

Pode-se conceituar responsabilidade jurídica como sendo o "dever jurídico a todos imposto de responder por ação ou omissão imputável que signifique lesão ao direito, protegido por lei" (GUIMARÃES, 2005, p. 469). Deste modo, quem viola norma ou obrigação legal, causando dano, e/ou lesionado o direito de outros indivíduos.

Responsabilidade para o Direito é uma obrigação derivada, um dever jurídico sucessivo de assumir as consequências jurídicas de um fato, consequências essas que podem variar de acordo com os interesses dos lesados, como por exemplo, a reparação de danos e/ou punição do agente causador do dano.

Os atos contrários às normas são, portanto, passíveis de responsabilização tanto na esfera civil quanto na penal, dependendo de sua natureza e gravidade. Neste sentido, leciona Diniz (2001):

A responsabilidade jurídica abrange a responsabilidade civil e criminal. Enquanto a responsabilidade penal pressupõe uma turbação social, ou seja, lesão aos deveres de cidadãos para com a ordem da sociedade, acarretando um dano social determinado pela violação da norma penal, exigindo para reestabelecer o equilíbrio social a investigação da culpabilidade do agente ou o estabelecimento no seu procedimento, acarretando a submissão pessoal do agente à pena que lhe for imposta pelo órgão judicante, tendendo, portanto à punição, isto é, ao cumprimento da pena estabelecida na lei penal. A responsabilidade civil requer o prejuízo a terceiro, particular ou Estado (DINIZ, 2001, p. 21).

Diniz (2001) continua revelando que:

A responsabilidade civil, por ser repercussão do dano privado, tem por causa geradora o interesse em estabelecer o equilíbrio jurídico alterado ou desfeito pela lesão, de modo que a vítima poderá pedir reparação do prejuízo causado, traduzida na recomposição do *statu quo ante* ou numa importância em dinheiro. Na responsabilidade penal o lesante deverá suportar a respectiva repressão, pois o direito penal vê, sobretudo, o criminoso; no civil, ficará com a obrigação de recompor a posição do lesado, indenizando-lhe os danos causados, daí tender apenas à reparação, por vir, principalmente em socorro da vítima e de seu interesse, restaurando seu direito violado (DINIZ, 2001, p. 21).

No Brasil há independência entre a jurisdição civil e penal, porém a sentença penal condenatória acarreta sua decretação como coisa julgada no âmbito civil de modo a causar também o dever de indenização. Já a sentença penal absolutória, não resulta necessariamente na absolvição na esfera civil. Importante ressaltar que apesar da sentença penal condenatória resultar em condenação também civil, o contrário não ocorre, de modo que a sentença civil que obriga a indenização não resulta, necessariamente, em condenação penal. Sendo assim as diversas condutas podem gerar responsabilidade civil ou penal, ou mesmo ambas, não sendo,

porém, necessário o reconhecimento da responsabilidade penal para que se configure a obrigação civil.

3.1 Responsabilidade Civil

Há uma grande dificuldade para conceituar a responsabilidade civil. Alguns tomam por base a culpa, ou seja, havendo culpa do agente pelo dano causado haverá a responsabilização. Outros por sua vez, veem a responsabilidade civil sob um aspecto mais amplo, mas assim, levam em conta também a divisão dos prejuízos causados e o equilíbrio de direitos e interesses. Dessa maneira, a responsabilidade abriga dois aspectos, o subjetivo, em que há a presença da culpa, e o objetivo, em que impera o risco criado.

Diniz (2001), conceitua responsabilidade civil dessa forma:

A responsabilidade civil é a aplicação de medidas que obriguem uma pessoa a reparar dano moral ou patrimonial causado a terceiros, em razão de ato por ela mesmo praticado, por pessoa por quem ela responde, por alguma coisa a ela pertencente ou de simples imposição legal (DINIZ, 2001, p. 36).

A responsabilidade civil traz consigo a obrigação de indenizar o prejuízo causado. A indenização é fixada no valor do dano, pois há a eminente necessidade de se tentar restabelecer o equilíbrio da relação social, econômico e jurídico que existia entre o causador do dano e a vítima. Assim, o objetivo da indenização é tentar recolocar a vítima à situação em que se encontrava antes da lesão sofrida, e de que todo aquele que causa dano a outrem é obrigado a repará-lo.

Esta responsabilidade civil ocorre quando há a agressão a um interesse, de modo a causar dano, ou seja, a responsabilidade civil decorre da ação ou omissão, dolosa ou culposa, cuja consequência seja a produção de um prejuízo. A respeito disso Coelho (2005) conceitua:

Responsabilidade civil é a obrigação em que o sujeito ativo pode exigir o pagamento de indenização do passivo por ter sofrido prejuízo imputado a este último. Constitui-se o vínculo obrigacional em decorrência de ato ilícito do devedor ou de fato jurídico que o envolva. Classifica-se como obrigação não negocial (COELHO, 2005, p. 254).

A obrigação não necessariamente deve decorrer de culpa, pois o conceito de responsabilidade civil assume aspecto objetivo ou subjetivo. No subjetivo, a culpa é elemento indispensável para que haja o dever de indenizar, mas, no objetivo, esta se torna desnecessária, havendo o dever de indenização mesmo que não esteja comprovada. Portanto, a responsabilidade civil consiste na obrigação de reparação de um dano material ou não causado a outrem, podendo tal obrigação derivar ou não de culpa. Importante lembra que, ao

contrário da culpa, o dano é elemento essencial para que exista a responsabilidade civil, sendo que sem este, não haverá bem jurídico lesado.

3.2 Responsabilidade Civil Subjetiva

A responsabilidade civil subjetiva pressupõe a existência de uma conduta, do nexo de causalidade, do dano e, particularmente da culpa. A culpa estará caracterizada quando o causador do dano atuar de modo imprudente, negligente ou não possuir a perícia, a técnica suficiente para a prática do referido ato. E o dolo é caracterizado pela vontade plena e consciente de praticar o ato prejudicial.

Gagliano e Pamplona Filho trazem relevantes considerações sobre o tema:

A noção básica da responsabilidade civil, dentro da doutrina subjetiva, é o princípio segundo o qual cada um responde pela própria culpa. Por se caracterizar em fato constitutivo do direito à pretensão reparatória, caberá ao autor, sempre, o ônus da prova de tal culpa do réu (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2007, p. 15).

Realmente diz ser subjetiva a responsabilidade quando se inspira na ideia de culpa, e objetiva quando está na teoria do risco. De fato, a responsabilidade civil subjetiva, trouxe a obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, ou quando a atividade desenvolvida pelo autor do dano implicar risco para os direitos de outrem, mas esta responsabilidade no caso é subjetiva, pois depende do comportamento do sujeito.

No mesmo sentido Monteiro (2001) entende que a responsabilidade subjetiva é caracterizada pela culpa, vindo a causar o dano a terceiro:

Pressupõe sempre a existência de culpa (*lato sensu*), abrangendo o dolo (pleno conhecimento do mal e direta intenção de praticar) e a culpa (*strito sensu*), violação de um dever que o agente podia conhecer e acatar. Desde que esses atos impliquem vulneração ao direito alheio, ou acarretem prejuízo a outrem, surge a obrigação de indenizar e pela qual civilmente responde o culpado (MONTEIRO, 2001, p. 402).

Gonçalves (2003) explica a respeito da responsabilidade subjetiva, sendo necessário ter clareza da ideia de culpa:

Diz-se, pois, ser “subjetiva” a responsabilidade quando se esteia na ideia de culpa. A prova da culpa do agente passa a ser pressuposto necessário do dano indenizável. Dentro desta concepção, a responsabilidade do causador do dano somente se configura se agiu com dolo ou culpa (GONÇALVES, 2003, p. 21).

A responsabilidade subjetiva tem como pressuposto principal a existência da culpa do agente, para então buscar a reparação, contudo, o grande enfoque está na responsabilidade civil objetiva, onde se deve compreender que a culpa é de menor relevância para a existência da responsabilidade.

3.3 Responsabilidade Civil Objetiva

Somente respondia por danos àquele que tivesse sido direta ou indiretamente culpado destes. No entanto, houve o desenvolvimento da sociedade e avanços tecnológicos e isto gerou uma insatisfação com a teoria subjetiva que passou a não serem mais adequada e suficiente para cobrir todos os casos de reparação existentes.

Tornou-se necessária uma evolução na responsabilidade civil, buscando, segundo Venosa (2008):

Evitar um dano injusto sem que necessariamente tenha como mote principal o ato ilícito e possibilitar a indenização da maior parte dos danos, com exceção dos absolutamente inevitáveis, pois, a responsabilidade objetiva cuida-se da responsabilidade sem culpa em inúmeras situações nas quais sua comprovação inviabilizaria a indenização para a parte presumivelmente mais vulnerável (VENOSA, 2008, p. 15).

Desde modo, o dever de reparação na responsabilidade objetiva foi desvinculado da ideia de culpa e passou a ser fundado na teoria do risco, que afirma ser o homem responsável pelos riscos ou perigos provenientes de sua atuação.

Decorrente disto se destaca a ideia do pensamento de Cavaliere Filho (2000):

Por essa concepção clássica, todavia, a vítima só obterá a reparação do dano se prova a culpa do agente, o que nem sempre é possível na sociedade moderna. O desenvolvimento industrial, proporcionado pelo advento do maquinismo e outros inventos tecnológicos, bem como o crescimento populacional geraram novas situações que não podiam ser amparadas pelo conceito tradicional de culpa (CAVALIERE FILHO, 2000, p. 27).

No caso em que o ordenamento jurídico atribuir responsabilidade civil a alguém, sem que esteja presente a culpa, é a responsabilidade civil objetiva, baseada na teoria do risco.

Em busca de algum fundamento para a responsabilidade civil objetiva foi concebida a teoria do risco. Poderá ser mostrada com clareza a teoria do risco por meio do entendimento buscado na doutrina de Cavaliere Filho:

A doutrina do risco pode ser, então, assim resumida: todo prejuízo deve ser atribuído ao seu autor e reparado por quem o causou, independentemente de ter ou não agido com culpa. Resolve-se o problema na relação de causalidade, dispensável qualquer juízo de valor sobre a culpa do responsável, que é aquele que materialmente causou o dano (CAVALIERE FILHO, 2000, p. 143).

No caso da teoria de risco integral, o dever de indenizar estaria presente até mesmo em alguns casos especiais em que nem a culpa e nem o nexo de causalidade estão presentes, sendo necessário unicamente o dano.

Para o meio ambiente, é a responsabilidade civil objetiva a espécie de responsabilidade aplicável. De maneira acrescentada por Machado (1991):

A responsabilidade objetiva ambiental significa que quem danificar o ambiente tem o dever jurídico de repará-lo. Presente, pois, o binômio dano/reparação. Não se pergunta a razão da degradação para que haja o dever de indenizar e/ou reparar (MACHADO, 1991, p. 327).

É importante ressaltar que o grande desenvolvimento da responsabilidade civil objetiva não afastou a responsabilidade civil subjetiva. Ambas convivem em harmonia, cada uma com seu âmbito de aplicação.

Gonçalves (2003) realça que:

Nos casos de responsabilidade objetiva, não se exige prova de culpa do agente para que seja obrigado a reparar o dano. Quando a culpa é presumida, inverter-se o ônus da prova. O autor da ação só precisa provar a ação ou omissão e o dano resultante da conduta do réu, porque sua culpa já é presumida (GONÇALVES, 2003, p. 21).

Na responsabilidade objetiva, segundo a teoria do risco, aquele que, através de sua atividade, cria um risco de dano para terceiro deve ser obrigado a repará-lo, ainda que sua atividade e seu comportamento sejam isentos de culpa. Se for verificado o risco, objetivamente, há relação de causa e efeito entre o comportamento do agente e o dano pela vítima, e esta tem direito de ser indenizada por aquele.

3.4 Responsabilidade Objetiva Ambiental

Na responsabilidade objetiva ambiental há uma grande dificuldade em comprovar-se a culpa do causador do dano ambiental, passou-se a adotar, em nosso ordenamento jurídico, a teoria objetiva no que tange a responsabilidade civil ambiental.

A responsabilidade civil ambiental está prevista no art. 14, § 1º, da Lei 6.938/81:

Sem obstar a aplicação das penalidades previstas neste artigo, é o poluidor obrigado, independentemente da existência de culpa, a indenizar ou reparar os danos causados ao meio ambiente e a terceiros, afetados por sua atividade. O Ministério Público da União e dos Estados terá legitimidade para propor ação de responsabilidade civil e criminal por danos causados ao meio ambiente (BRASIL, 1981).

Deste modo, em matéria ambiental, passou-se a não mais se analisar a culpa, conforme Sirvinkas (2011):

Não se analisa mais a vontade do agente, mas somente a relação entre o dano e a causalidade. Adotou-se, desta forma, a teoria objetiva, responsabilidade o agente causador do dano independentemente de ter agido com culpa. Essa teoria já esta consagrada na doutrina e na jurisprudência. Adotou-se a teoria do risco integral. Assim, todo aquele que causar dano ao meio ambiente ou a terceiro será obrigado a ressarcir-lo mesmo que a conduta culposa ou dolosa tenha sido praticada por terceiro. Registre-se ainda que toda empresa possui riscos inerente a sua atividade, devendo, por essa razão, assumir o dever de indenizar os prejuízos causados a terceiros (SIRVINKAS, 2011, p. 106).

Na responsabilidade objetiva em matéria ambiental a teoria do risco criado, ou do risco integral, o agente causador deverá responder civilmente pelo fato de realizar uma atividade que produz risco ambiental. Em matéria ambiental a responsabilidade é solidária, de modo que a responsabilidade de um agente não exclui a de outro, Conforme Baracho Júnior (2000):

Em termos de preservação ambiental, todas as responsabilidades se somam: nenhuma pode excluir a outra. E esta colocação abre realmente perspectivas extraordinárias, no sentido de solidarização do risco social, em termos de danos ecológicos (BARACHO JÚNIOR, 2000, p. 320).

Esta solidarização da responsabilidade ambiental resulta no fato de que várias pessoas poderão ser responsabilizadas pelos danos ambientais, conjuntamente. Assim, todas aquelas pessoas que possam ser identificadas seriam colhidas, pouco importando se tiveram participação maior ou menor que outra na concretização do dano. Havendo mais de um causador da degradação ambiental, responderão todos solidariamente, sem prejuízo do direito de regressão daquele que vier a cumprir com a indenização imposta, pois, havendo a reparação do dano por parte de um dos coautores, poderá este acionar, regressivamente, os demais, na proporção do prejuízo atribuído a cada um.

3.5 Responsabilidade do Estado ao Dano Ambiental

O Estado pode ser sujeito passivo da demanda reparatória do dano ambiental. A regra geral de responsabilidade, no que concerne ao poder público, é a estabelecida no art. 37, § 6º, da Constituição Federal:

As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo e culpa (BRASIL, 1988).

E, no que se refere à responsabilidade ambiental, o Estado, como qualquer outra pessoa, responde, objetivamente, em virtude do expressamente estipulado no art. 225, § 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil, e art. 14, §1º, da Lei 6.938, de 1981.

Canotilho (1994, p. 405), ao abordar o tema, ressalta: “o problema da responsabilidade do Estado, no âmbito do direito do ambiente, exigirá a discussão de dois núcleos temáticos: a) responsabilidade do Estado por atos ilícitos e b) responsabilidade por atos lícitos”.

Percebe-se que todas as atividades de risco ao meio ambiente estão sobre controle do Estado e, assim sendo, em tese, o mesmo responde solidariamente pelo dano ambiental provocado por terceiros. Neste sentido, Mancuso (1994, p. 184) diz: "Já no tocante às lesões ao meio ambiente e patrimônio cultural, cremos que remanesce íntegra a responsabilidade objetiva e solidária de todos os que concorrem para o resultado, ressalvada, entre ele, a via regressiva". Entretanto, não se deve adotar irrestritamente a regra da solidariedade do Estado pelo dano ambiental, pois responsabilizando irrestritamente o Estado, quem está arcando com o ônus, na prática, é a própria sociedade. Oportuno deixar claro que, quando a ação lesiva for

exclusivamente de atividade do Estado, este responde objetiva e integralmente pelo dano ambiental.

CONCLUSÃO

A partir da promulgação da Carta Magna de 1988, o meio ambiente teve sua proteção como prioridade, pois está expresso no art. 225 que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado de uso comum do povo, sendo, no entanto, obrigação do Poder Público e da coletividade em defendê-los para que as futuras gerações também possam beneficiar dos recursos ambientais.

Pautada no texto Constituinte, a Lei da Política Nacional do Meio ambiente estabelece que a reparação das lesões causadas ao meio ambiente será de responsabilização da pessoa física ou jurídica, ou seja, aquele que de qualquer modo contribuir ou deixar de atuar de forma que venha destruir a qualidade ambiental. O texto da lei deixa claro que mesmo sem previsão da culpa há a obrigação de reparar os danos causados.

Atualmente é aceito pela doutrina e jurisprudência que os danos morais podem ser também coletivos, uma vez que afetam direitos difusos e coletivos, entre eles o direito ambiental. Diante disso, a indenização por danos morais coletivos na esfera ambiental visa propiciar a reparação do dano e a punição do poluidor, para que, com a pena pecuniária, não volte mais a praticar atos que causem danos ao meio ambiente.

O poluidor tem que responder não somente pelos danos materiais causados ao meio ambiente, como também aos danos extrapatrimoniais, causados com o evento danoso.

Os danos ao meio ambiente merecem reparação não só no aspecto patrimonial, como também no âmbito extrapatrimonial, sendo dever dos membros do Ministério Público postular, sempre que cabível, a reparação dos danos morais coletivos ambientais, ao ajuizarem ações civis públicas atinentes à preservação do meio ambiente.

Os danos materiais e os morais coletivos são autônomos, devendo o poluidor responder por ambos. Contudo, desde que avaliado o dano moral coletivo com ressalva, somente será indenizado àqueles casos em que há evidência de que a lesão ao meio ambiente foi efetivamente capaz de proporcionar um dano moral coletivo.

Assim, verifica-se que houve um crescimento relevante do tratamento relacionado ao meio ambiente pelos legisladores, que cada vez mais estão buscando a proteção ambiental, de forma a tentar garanti-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

No que diz respeito à responsabilidade civil, verifica-se a inadequação da teoria subjetiva no Direito Ambiental. O legislador brasileiro adotou a responsabilidade na forma objetiva, que exige apenas a demonstração de atividade lesiva no dano, para que haja a responsabilização pelos prejuízos causados aos bens ambientais.

Por fim, vale dizer que os danos causados ao meio ambiente são de difícil reparação, já que a natureza é por si só minuciosa e complexa, entretanto demonstra-se que a melhor forma de proteger o meio ambiente é a prevenção, buscando a conscientização das pessoas como meio mais plausível de reverter a situação encontrada hoje, pois corremos o risco de ficar sem alguns bens essenciais para a vida humana.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Paulo Afonso da Cunha. **Responsabilidade civil**: breve evolução histórica. In. Portal Educação, 10 de dezembro de 2009.

AMADO, Frederico Augusto Di Trindade. **Sinopse de Direito Ambiental**: estudo sintetizado recomendado para concursos públicos e Exame da OAB. 2. ed. São Paulo: Editora Método, 2011.

ANTUNES, Paulo de Bessa, **Direito ambiental**. 12. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. **O princípio do poluidor pagador**. Pedra angular da política comunitária do ambiente. Coimbra: Studia Jurídica, 1997.

BARACHO JÚNIOR, José Alfredo de Oliveira. **Responsabilidade Civil por dano ao meio ambiente**. Belo Horizonte: Livraria del Rey, 2000.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**, Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BRASIL. Constituição, 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Juarez de Oliveira. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 168. (Série Legislação Brasileira).

_____. **Legislação de Direito Ambiental**. Lei nº 6. 938, de 31 de agosto de 1981, Saraiva: São Paulo.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **A responsabilidade por danos ambientais - aproximação publicística**. Direito do ambiente. INA: Instituto Nacional de Administração, 1994. Direito constitucional. Coimbra: Almedina, 1989.

_____. **A responsabilidade por danos ambientais: aproximação juspublicista**. In: AMARAL, Diego Freitas. Direito do Ambiente. Oeiras: INA, 1994.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 12º. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de responsabilidade Civil**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. 439 p.

COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de Direito Civil**, 2. ed. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2005.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 2º. ed, São Paulo: Max Limonad, 2001.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Curso de direito civil brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Curso de Direito Civil: Responsabilidade**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FREITAS, Gilberto Passos de. **Ilícito Penal Ambiental e Reparação do Dano**. São Paulo: **Revista dos tribunais**, 2005. 255 p.

GAGLIANO, Paulo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: responsabilidade civil**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Responsabilidade Civil**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário Técnico Jurídico**. 7. ed. São Paulo: Editora Rideel, 2005. 551 p.

LEITE, José Rubens Morato. **Dano ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. 344 p.

LUIZ JÚNIOR, José. **Responsabilidade civil por danos ambientais**. Direito. São Paulo, 2005.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 3. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1991.

_____. **Direito Ambiental Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Direito Ambiental Brasileiro**. 13. ed. rev. atual e ampl. São Paulo, Malheiros, 2005.

_____. **Direito Ambiental Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Ação popular: proteção do erário público, do patrimônio cultural e natural; e do meio ambiente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MEZZONO, Marcelo Colombelli. **Responsabilidade Ambiental**. Jus Navigandi, Teresina, 2004.

MILARÉ, Édís. **Direito do Ambiente: A gestão ambiental em foco: doutrina jurisprudência, Glossário**. 6. ed. rev., atual. e ampl, São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2009.

_____. Direito do ambiente: doutrina, prática e jurisprudência. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2001. 783 p.

_____. Direito do ambiente: doutrina, prática, jurisprudência e glossário. São Paulo: **Revista do Tribunais**, 2005. 1119 p.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 2001.

ONU. **Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Organização das Nações Unidas, 1992.

PEIXOTO, Paulo Henrique Abujabra; PEIXOTO, Tathiana de Haro Sanches. **Resumo jurídico de direito ambiental**. vol. 18. São Paulo: Quarier Latin, 2005.

RAMOS, André de Carvalho. A ação civil publica e o dano moral coletivo. **Revista de Direito do Consumidor**, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 25, p. 82, jan./mar. 1998.

REIS, Clayton. **Dano moral**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de direito ambiental: Parte Geral**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

SAMPAIO, Francisco José Marques. **Responsabilidade civil e reparação de danos ao meio ambiente**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1998.

SAMPAIO, José Adércio Leite; WOLD, Chris; NARDY, Afrânio. **Princípio de direito ambiental: na dimensão internacional e comparada**. Belo Horizonte: Del Rey. 2003. 304 p.

SIRVINSKAS, Luís Paulo. **Manual de direito ambiental**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil: Responsabilidade**, 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA A REDUÇÃO DOS GASTOS COM TRIBUTOS: Um estudo comparativo da empresa A Educativa Papelaria LTDA

Anderson Soares Fernandes
Luana Paula da Silva Costa

Discente do curso de Ciências Contábeis, do 8º Período e-mail: anderson0375@gmail.com.
Professor Especialista, Orientador deste Trabalho de Conclusão de Curso E-mail: lupdsc@hotmail.com.

RESUMO

Este trabalho vem demonstrar a carga tributária no Brasil e a melhor maneira de elaborar e colocar em prática um planejamento tributário, diminuindo os onerosos tributos nas empresas e sendo feito por meios lícitos. O planejamento tributário é uma forma preventiva dos altos gastos com tributos realizando procedimentos que não extrapole o campo da licitude. A função da contabilidade nesse tipo de planejamento é encontrar erros e falhas nos registros contábeis fiscais e apresentar solução onde os tributos possam ser calculados de forma lícita e que não prejudique a empresa com obrigações fiscais abusivas. O planejamento tributário apresenta algumas formas de tributação, sendo prestação pecuniária e obrigatória. O imposto tem por fato gerador obrigatório e deve ser pago tanto por pessoa física ou jurídica, não tendo contraprestação estatal como IPTU que não depende de contraprestação do município. A Taxa está vinculada a contraprestação do município, como a higienização pública. Contribuição por melhoria, que é trazida através de obras públicas. Empréstimo compulsório, que se trata de um empréstimo obrigatório que o contribuinte empresta dinheiro ao governo e posteriormente é descontado na declaração de IR. Contribuição social é um tributo que é cobrado pelo governo pelo bem estar social, por exemplo, a previdência social. O objetivo dessa revisão bibliográfica é elaborar um estudo de caso de uma empresa, fazendo o comparativo dos regimes tributários, analisando qual seria menos oneroso os tributos, fazendo um comparativo dos gastos e faturamento com tabelas anexadas e expondo as cargas tributárias em cada regime.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento tributário. Regime Tributário. Tributos. Impostos. Taxas.

ABSTRACT

This work demonstrates the tax burden in Brazil and the best way to elaborate and put into practice a tax planning, reducing the expensive taxes in the companies and being done by lawful means. The tax planning is a preventive way of the high expenses with tributes executing procedures that do not extrapolate the field of the legality. The function of accounting in this type of planning is to find errors and failures in the fiscal accounting records and present solution where the taxes can be calculated lawfully and that does not harm the company with abusive tax obligations. The tax planning presents some forms of taxation, being pecuniary and obligatory. The tax has a mandatory generator and must be paid by either a natural or legal person, not having a state compensation such as IPTU that does not depend on consideration of the municipality. The rate is linked to the compensation of the

municipality, such as public sanitation. Contribution for improvement, which is brought through public works. Compulsory loan, which is a compulsory loan that the taxpayer lends money to the government and is subsequently discounted in the IR statement. Social contribution is a tax that is charged by the government for social welfare, for example, social security. The objective of this bibliographic review is to elaborate a case study of a company, comparing the tax regimes, analyzing which would be less expensive the taxes, comparing the expenses and billing with annexed tables and exposing the tax burdens in each regime.

KEY WORDS: Tax planning. Tax regime. Taxes. Taxes. Rates.

INTRODUÇÃO

O Brasil sendo o país com a maior carga tributária do mundo, e empresas entrando em falência com dívidas elevadíssimas fiscais, faz do profissional contábil e do Planejamento Tributário a parceira certa que contribui para diminuir o ônus tributário e auxiliar de forma lícita em todas as obrigações tributárias com o fisco.

O contador veio para auxiliar o administrador, analisando as informações de ordem financeira e econômica, distinguindo possíveis ilegalidades e apresentando soluções que a legislação venha resguardar a empresa através do planejamento tributário. Cada dia há necessidade mais eminente desse profissional contábil para as empresas, se dedicando e apresentando possíveis soluções para o contribuinte na área tributária.

Com o mundo globalizado e altas cargas tributárias o país vem sofrendo com a má administração dos nossos governantes. O problema em questão é que os administradores desconhecem o planejamento tributário como ferramenta fundamental na administração para diminuir os altos gastos com tributos.

Para que esta pesquisa fosse desenvolvida foi utilizado o método hipotético-dedutivo que foi realizado através do conhecimento e pesquisa bibliográfica de livros, artigos científicos, revistas, google acadêmico, scielo e estudo de caso em microempresa.

O objetivo geral deste trabalho é apresentar de forma sucinta a aplicabilidade do planejamento e o efeito nas empresas, não importando o porte e o ramo de atividade. Apresentaremos um estudo de caso de uma empresa em vigência da nossa região com tabelas, elaborando um planejamento tributário baseado no regime tributário Simples Nacional e Lucro Presumido, demonstrando qual é o mais viável pagamento de menor imposto.

O trabalho apresenta uma estrutura em tópicos em que se aborda, no primeiro, o significado de planejamento tributário. Em seguida, apresentando as formas de tributação e como são divididos. Em seu terceiro tópico, relata-se a importância do contador em um planejamento tributário e qual a sua função nesse planejamento. Em seu quarto tópico está v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

descrito as formas de regime de tributação e como é dividido destacando cada um, seguidos finalmente pelo estudo de caso e conclusão final abordando os resultados desse estudo na empresa “A Educativa Papelaria Ltda”.

1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é o ato de escolher um ou mais meios lícitos que visa diminuir os custos com tributos, não se deixando ir por meios ilegais como a sonegação. O administrador juntamente com o contador procura meios contábeis e fiscais para diminuir os altos custos com tributos, esses que representam uma boa parcela dos seus gastos. Para Fabretti (2001, pág. 30), O planejamento é feito a modo de prevenir, algum ato administrativo irregular, por outro lado, antes da realização do fato administrativo que possa modificar o patrimônio, tal planejamento é elaborado para efeitos econômicos e a fim de encontrar alternativas legais menos perigosas e que não venham a prejudicar a empresa.

De acordo com Fabretti (2001), o planejamento tributário surge a partir de um fato, ou seja, é o fato que gera a obrigação tributária principal de uma situação. Portanto, o planejamento analisa a saúde financeira da empresa e verificar se suas obrigações não estão ultrapassando suas receitas, mantendo então a economia da empresa em perfeitas condições.

O planejamento tributário é uma atividade administrativa que previne e analisa os tributos, na projeção de fatos que geram tributos e os seus efeitos, realizando procedimentos que possibilitam a escolha menos onerosa, sem extrapolar o campo da licitude.

Além de efetuar o planejamento tributário, também se leva em consideração a questão da evasão e elisão fiscal, dessa forma, Machado (2004) define elisão fiscal como um ato de eludir; significa qualquer forma lícita de fugir do tributo, é a forma de eliminar algum tributo com força de lei que o autorize.

O estudioso Germano (2010) trata a palavra elisão fiscal como uma forma de evitar ou reduzir o montante do pagamento de tributos por atos ou omissões lícitas do sujeito passivo (Contribuinte). Segundo Germano (2010, pág. 25), “Evadir é evitar o pagamento de tributos devido, reduzir-lhes o montante ou postergar o momento em que se torna exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador”.

Germano (2010, pág. 25) define ainda que o termo evasão fiscal trata-se de uma forma de fugir da tributação por meio ilícito sendo o contrário da elisão. É por meio da evasão que se pode localizar uma fraude fiscal. Acrescentando que a evasão fiscal é um gênero que abrange atos ilícitos envolvendo a aplicação de sanções previstas em lei à respectiva conduta.

A sonegação fiscal é tipificada no art. 71 da lei federal nº 4502, de 30 de novembro de 1964, o que dispõe:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (BRASIL, Lei 4.502/64).

Em outras palavras o art. 71 enuncia a sonegação como toda ação ou omissão dolosa, ou seja, é toda ação ou omissão intencional, que tende a impedir total ou parcialmente o conhecimento por parte das autoridades fazendária, o que quer dizer que dessa forma a evasão fiscal é o ato ilícito no qual o administrador tenta encobrir possíveis sonegações de tributos, por exemplo, a comercialização sem emissão de nota fiscal.

2 TRIBUTO

Conforme menciona a Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966 em seu art. 3º do CTN, define tributo como toda prestação pecuniária obrigatória em moeda cujo valor nela se possa expressar, que não seja ilícito por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, aquela que não goza da liberdade de apreciar e nem se dá ao direito de agir. No entanto o art. 3º diz que tributo é toda prestação obrigatória que assegura ao Estado e Município os meios financeiros que necessitam para o cumprimento de seus objetivos.

Compulsória significa que há a ausência do elemento “vontade”, ou seja, o dever de pagar o tributo. Em outras palavras, nasce independentemente da vontade do contribuinte.

Em moeda cujo valor se possa exprimir não existe a figura do tributo *in natura*¹⁴ ou *in labore*¹⁵. Uma vez que a prestação é pecuniária, podemos citar como exemplo uma empresa que comercializa determinada mercadoria e que não é permitido pagar seus impostos com uma quantidade X de mercadorias, ou seja, para o Estado e Município não interessa o pagamento de imposto como base de troca e sim expresso em moeda.

Que não constitua sanção por ato ilícito sendo que a incidência do tributo é um ato lícito (difere-se da “penalidade”). As penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo, assim, o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento da lei.

¹⁴ Significa prestação de serviços em bens ou mercadorias.

¹⁵ O mesmo que dizer prestação em serviços.

Instituída em lei, ou seja, só a lei pode instituir um tributo, o que significa que nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça conforme assegura o art. 150, Inciso I, da CF/88. “Art. 150. 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” (BRASIL, 1988).

Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, a cobrança é administrativa e privativa, não pode ser realizada por outra pessoa e deve ser vinculada (a administração pública deve agir conforme a lei e não segundo seus critérios de conveniência de oportunidade).

No que se refere às espécies de tributos, o Sistema Tributário Nacional (STN) está estruturado de forma que o Estado pode cobrar Impostos, Taxas, Contribuição de Melhorias.

No que se diz respeito a tributo, ele pode ser classificado de duas formas sendo vinculados, quando o estado oferece uma contraprestação de imediato ao contribuinte e não vinculados, quando a arrecadação do tributo não depende de qualquer contrapartida do estado em favor do contribuinte.

Primeiramente, para que se haja um tributo deve haver três elementos básicos para a instituição da obrigação tributária:

1. A lei é o principal elemento da obrigação tributária, pois cria os tributos e determina as condições de sua cobrança (princípio da legalidade).
2. O objeto é o que representa as obrigações que o sujeito passivo (contribuinte) deve cumprir, segundo as determinações legais. Basicamente, as obrigações se consistem em principais pagamentos do valor em dinheiro referente ao tributo devido ou à multa imposta pelo não atendimento à determinação legal.
3. O fato gerador que pode ser definido de duas formas: Fato gerador de obrigação principal e o de acessória. Define o CTN, art. 114 que o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida ao contribuinte por dever de pagar tributos ao contrário estará sujeito a multas e punições. O fato gerador de obrigação acessória define CTN em seu art. 115 que é qualquer situação na forma de legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal, sendo executada ou não pelo contribuinte, permitindo ser feita pelo fisco. Exemplo: O empresário comercializa a venda de mercadorias em seu estabelecimento incorrendo ao mesmo tempo a obrigação do pagamento de ICMS (Obrigação Principal) e também a obrigação de emitir nota fiscal correspondente à venda ao consumidor (Obrigação Acessória).

2.1 Imposto

Como o próprio nome já diz o imposto é uma imposição financeira em que o contribuinte está obrigado a pagar que é gerado por um estado ou equivalente, que se origina a partir de um fato gerador. Segundo Oliveira (2015, pág. 5), “imposto é a situação em que decorre o fato gerador independente de qualquer contraprestação do estado em favor do contribuinte”.

Para Fabretti (2001), imposto é um tributo obrigatório que tem por fato gerador a ocorrência em si que não depende de nenhuma prestação de serviços, por exemplo, o imposto Municipal, Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) é um imposto que tributa imóveis do município sem nem uma contraprestação de serviços para esse imóvel. Outro exemplo é o (ISS) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza que tem como fato gerador a prestação de serviços autônomos. O Estado e Município arrecadam imposto e para que seja cobrado não há necessidade de uma contraprestação estatal, como a execução de alguma obra, ou desenvolvimento de alguma atividade.

O imposto estadual é o (ICMS) Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços que tem como fato gerador a circulação de mercadorias ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior (art. 155, II, da CF).

Art. 155 CF. Compete aos Estados e ao Distrito Federal Instituir Impostos sobre: II – Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. CONSTITUIÇÃO FEDERAL (1988)

O imposto federal é o Imposto Territorial Rural (ITR) e está descrito na CF/88 em seu art. 153, VI, que estabelece a União a instituição desse imposto, esse imposto já foi de competência dos estados na CF/46 e dos municípios (EC n, 5 /61), e hoje é de competência da União e está disciplinado na lei n. 9.393/96, regulamentada pelo decreto n. 4.382/2002 que diz que esse imposto tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município em 1º de janeiro de cada ano.

Dentre os elementos para obrigação tributária pode ser definida a alíquota como um deles. Alíquota é o percentual definido em lei, aplicado sobre a base de cálculo é o valor sobre o qual se aplica um percentual com a finalidade de apurar o montante a ser recolhido. Como a base de cálculo a alíquota também está sujeita aos princípios constitucionais da legalidade.

2.2 Taxa

Taxa é uma exigência imposta pelo governo à pessoa física e jurídica para usufruir dos serviços prestados à sociedade. Um exemplo disso é a coleta de lixo, em que pagamos taxas a qual será usada para o bem estar da população. Dessa forma, a lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966 em seu art 77 dispõe que imposto “[...] tem com fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”.

Para Oliveira (2002, pág. 5), taxa se refere ao que está vinculado à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte de serviços públicos específicos divisíveis. Portanto, o Código Tributário Nacional (CTN) refere-se em seu art. 78:

Art. 78 considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, etc... (CTN lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966)

O CTN distingue o art. 78 dizendo que a taxa vem para o benefício da população, pois, é através dela que temos a higiene na coleta de lixo, segurança pela força policial e a tranquilidade pública. Segundo Cardoso (2008), taxa é o pagamento referente à utilização de serviços públicos tais como rede esgoto, coleta de lixo, limpeza pública, iluminação, etc.

Para Sabbag (2016), taxa é um tributo imediatamente vinculado à ação estatal atrelando-se à atividade pública e não à ação do particular. Portanto, taxa são tributos vinculados a uma contraprestação direta. Para um melhor entendimento, taxa são espécies de exceções, classificável pela hipótese de incidência como tributos vinculados à atividades realizadas pelo poder público. O exemplo disso que pode ser citado é a taxa de alvará de funcionamento em que é cobrada pela prefeitura pela fiscalização das características arquitetônicas da obra realizada no local.

2.3 Contribuições de Melhoria

Contribuição por melhoria vem para o benefício social, ou seja, vem através de obras públicas. Desta forma, Fabretti (2001, pág. 115) afirma que contribuição de melhoria hora é taxa e hora é imposto. O autor menciona a contribuição como sendo um tributo misto, dessa forma, o art. 81 CTN menciona da seguinte forma:

Art. 81 CTN. A contribuição por melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização

imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Desta forma, Oliveira (2015, pág. 5) menciona contribuição por melhoria como sendo benefícios trazidos através de obras públicas. O art. 81 menciona que é instituída contribuição por melhoria em virtude do custo de obras públicas que decorra valorização imobiliária, ou seja, toda obra pública só poderá ser cobrada quando houver valorização do imóvel. São exemplos em que se cobra contribuição de melhorias a pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais, pontes túneis, etc. todas as melhorias públicas que ocasionam na valorização para o proprietário do imóvel.

2.4 Empréstimos Compulsórios

Como o próprio nome já diz, esse tributo é um empréstimo obrigatório, em outras palavras, o contribuinte está obrigado a emprestar dinheiro ao governo por meio do empréstimo compulsório. No entanto, a devolução desse dinheiro é garantida pelo governo como abatimento no Imposto de Renda (IR) e esse é um imposto que só pode ser cobrado por lei complementar. De acordo com o art. 15 do CTN e art. 148 da CF/88, somente a União pode instituir o empréstimo compulsório em casos excepcionais como guerra externa, ou suma eminência, calamidade pública que exija auxílio federal no que seja impossível cobrar com orçamentos públicos disponíveis ou em se tratando de investimento público nos casos urgentes de interesse nacional.

2.5 Contribuições Sociais

A contribuição social vem para assegurar a sociedade por meio de ações políticas conforme o art. 195 da CF/88 que menciona no caput de seu art. que a seguridade social será financiada de forma direta e indireta, ou seja, ela será financiada pelos Estados, Município e União por meio do empregador através dos serviços sociais como SENAI, SENAC, SESC, etc. Além disso, o Art. 195 também menciona em seu parágrafo § 2º que a contribuição social será destinada à seguridade do contribuinte, por exemplo, a previdência social.

3 A IMPORTÂNCIA DO CONTADOR NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Atualmente, a profissão contábil vem adquirindo um grande reconhecimento no mercado tão competitivo como o do ramo empresarial, tornando-se essencial para a sobrevivência das empresas. Com isso, vem ganhando destaque por ser uma das profissões mais antigas, requisitadas e de grande abrangência no mundo.

Para Prado (2014, pág. 134), o contador é um profissional que auxilia o administrador com informações de ordem financeira e econômica. Ele vem se destacando no planejamento tributário. Com os elevadíssimos custos com tributos, o planejamento tem se tornando uma ferramenta indispensável e de grande relevância para a sobrevivência das empresas. O profissional da área contábil elabora o planejamento tributário com análises e demonstrações e, através da carga tributária de uma empresa e o regime de tributação que ela se enquadra, busca todas as alternativas possíveis de forma lícita para diminuir os custos com ônus tributário.

A contabilidade fiscal se responsabiliza normalmente pelos impostos estaduais e municipais. A contabilidade além da elaboração de demonstrativos contábeis, sua consolidação e outras atribuições, se responsabiliza pela apuração do IRPJ e CSLL, que são impostos sobre o lucro e que demandam análise da demonstração do resultado do exercício e do balanço patrimonial como um todo (PRADO, 2013, pág. 134).

Conforme Prado (2013, pág. 134), a contabilidade fiscal é responsável pela apuração dos impostos, elaboração de demonstrativos, entre outros relatórios financeiros e através da análise desses relatórios pode ser feito o planejamento tributário. Dessa forma, podem distinguir problemas e apresentar soluções para a empresa como reduzir o recolhimento dos tributos, ações para evitar a incidência do fato gerador e evitar possíveis punições como multa.

Um exemplo muito comum são empresas que diariamente estão comercializando mercadorias e dentre as que estão sendo vendidas são obrigatórias a emissão de nota fiscal ou cupom fiscal para o consumidor devido o grande fluxo de clientes que passa pela empresa, um ou outro produto o atendente acaba cometendo uma evasão fiscal que, em outras palavras, pode ser definido como sonegação fiscal, deixando de emitir a nota fiscal ao cliente. Devido aos grandes acontecimentos de evasão fiscal e com a imperícia por parte de alguns contadores em realizar a gestão do planejamento tributário, vem colaborando com a falta de informação para a redução da incidência ou geração do imposto.

O contador não pode ficar apenas restrito aos registros de fatos contábeis e demonstrações financeiras, mas em desenvolver técnicas importantes para o desenvolvimento

econômico das empresas na geração de lucros. O papel do contador é apresentar soluções para esse tipo de sonegação evitando possíveis punições pelo fisco.

4 REGIME TRIBUTÁRIO

Regime tributário é uma das escolhas mais importantes para o sucesso e obtenção de lucros na empresa. Uma escolha não coerente com o faturamento vai induzir a empresa a pagar elevados gastos com tributos de forma errônea. A escolha correta deve ser sempre feita pelo contador, profissional esse que tem conhecimentos profundos em gestão tributária. Atualmente, no Brasil existem três tipos de Regime tributário no qual a empresa pode ser enquadrada. Dentre os regimes tributários destacam-se o Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. Em cada regime de tributação existe sua respectiva legislação em que nelas estão definidas todas as medidas e procedimentos a serem registrados. No entanto, o regime mais adotado e o mais comum dentre as micro e empresas de pequeno porte é o Simples Nacional por ser uma forma simplificada de cálculo dos impostos.

4.1 SIMPLES NACIONAL

O art. 170 e 179 da CF/88 prevê um tratamento diferenciado para microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), no art. Menciona da seguinte forma:

Art. 170, IX, tratamento favorecido pelas empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país.

Art. 179, a União, o Distrito Federal, os Estados, e Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a iniciá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio da lei. CONSTITUIÇÃO FEDERAL (CF/88)

Dessa forma, o art. 170 e 179 diz que o tratamento diferenciado para empresas de pequeno porte e microempresas que estão sujeitas à cobrança de impostos e contribuições. O Simples Nacional veio para simplificar e unificar através de uma contribuição mensal por meio de Documento de Arrecadação Federal(DARF) as seguintes contribuições:

Quadro 1. Tabela de Contribuições do simples nacional

| Contribuições | | | |
|---------------|--------|------|----------------------------------------------|
| PIS/PASEP | COFINS | CSLL | Contribuições patronais (Folha de Pagamento. |

Fonte: SABBAG (2016).

SABBAG (2016 pág. 613) dispõe na lei 9.317/96 que o pagamento unificado de contribuições não exclui a incidência de alguns tributos. Fica então disposto no art. 3º, e § 2º da seguinte forma:

Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte na forma do art. 2º, poderá optar pela inscrição no sistema Integrado de pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

§ 2º O pagamento na forma do parágrafo anterior não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, Lei 9.317/96).

O art. 3º cita, então, que empresas na condição de microempresa e empresa de pequeno porte poderão optar pelo sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições, ou seja, significa que a empresa se enquadra no simples nacional e recolhe de acordo com sua lucratividade. Em seu parágrafo § 2º menciona que o parágrafo § 1º não exclui a incidência de alguns impostos ou contribuições, o que significa que alguns impostos e contribuições serão cobrados separadamente, sendo eles: IOF, II, IE, IR, ITR, FGTS, CPMF e algumas contribuições a cargo do trabalhador. Embora a lei 9.317/96 descreva o simples nacional como uma forma de contribuição unificada, a lei complementar 123/2006 vem para alterar a forma ao qual a lei anterior trabalhava. Dessa forma, a lei complementar em seu capítulo IV unifica os impostos e determina em seu art. 12 que as microempresas e empresas de pequeno porte poderiam ser optantes pelo Simples Nacional desde que não auferissem suas receitas em R\$ 360.000,00 (Trezentos e Sessenta Mil Reais) mensais e R\$ 3.600.000,00 (Três Milhões e Seiscentos Mil Reais) em cada ano calendário, e em seu art. 13 diz respeito ao modo como a empresa deveria recolher alguns impostos por uma forma de arrecadação unificada, bem como o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Programa de Integração Social (PIS/PASEP) e Contribuição Patronal Previdenciária (CPP). Em alguns casos como o anexo II e anexo III, por exemplo, acrescenta-se o Imposto Sobre Serviços (ISS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). No entanto, os impostos que se cobravam separados na lei 9317/96 continuaram separados na lei complementar 123/2006, sendo que o único imposto que continuou junto foi o IRPJ, embora a CPMF (Contribuição Provisória Sobre a Movimentação Financeira) tenha sido extinta da lei em seu art. 3º § 2º da lei 9.317/96.

As empresas que são optantes do simples nacional seguem algumas tabelas de recolhimento de impostos que são as seguintes:

Quadro 2. Anexo I comércio

| Receita Bruta em 12 meses em (R\$) | Alíquota | IRPJ | CSLL | COFINS | PIS/PASEP | CPP | ICMS |
|------------------------------------|----------|-------|-------|--------|-----------|-------|-------|
| Até 180.000,00 | 4,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 2,75% | 1,25% |
| De 180.000,01 Até 360.000,00 | 5,47% | 0,00% | 0,00% | 0,86% | 0,00% | 2,75% | 1,86% |
| De 360.000,01 Até 540.000,00 | 6,84% | 0,27% | 0,31% | 0,95% | 0,23% | 2,75% | 2,33% |
| De 540.000,01 Até 720.000,00 | 7,54% | 0,35% | 0,35% | 1,04% | 0,25% | 2,99% | 2,56% |
| De 720.000,01 Até 900.000,00 | 7,60% | 0,35% | 1,05% | 0,25% | 0,25% | 3,02% | 2,58% |
| De 900.000,01 Até 1.080.000,00 | 8,28% | 0,38% | 0,38% | 1,15% | 0,27% | 3,28% | 2,82% |
| De 1.080.000,01 Até 1.260.000,00 | 8,36% | 0,39% | 0,39% | 1,16% | 0,28% | 3,30% | 2,84% |
| De 1.260.000,01 Até 1.440.000,00 | 8,45% | 0,39% | 0,39% | 1,17% | 0,28% | 3,35% | 2,87% |
| De 1.440.000,01 Até 1.620.000,00 | 9,03% | 0,42% | 0,42% | 1,25% | 0,30% | 3,57% | 3,07% |
| De 1.620.000,00 Até 1.800.000,00 | 9,12% | 0,43% | 0,43% | 1,26% | 0,30% | 3,60% | 3,10% |
| De 1.800.000,01 Até 1.980.000,00 | 9,95% | 0,46% | 0,46% | 1,38% | 0,33% | 3,94% | 3,38% |
| De 1.980.000,01 Até 2.160.000,00 | 10,04% | 0,46% | 0,46% | 1,39% | 0,33% | 3,99% | 3,41% |
| De 2.160.000,01 Até 2.340.000,00 | 10,13% | 0,47% | 0,47% | 1,40% | 0,33% | 4,01% | 3,45% |
| De 2.340.000,01 Até 2.520.000,00 | 10,23% | 0,47% | 0,47% | 1,42% | 0,34% | 4,05% | 3,48% |
| De 2.520.000,01 Até 2.700.000,00 | 10,32% | 0,48% | 0,48% | 1,43% | 0,34% | 4,08% | 3,51% |
| De 2.700.000,01 Até 2.880.000,00 | 11,23% | 0,52% | 0,52% | 1,56% | 0,37% | 4,44% | 3,82% |
| De 2.880.000,01 Até 3.060.000,00 | 11,32% | 0,52% | 0,52% | 1,57% | 0,37% | 4,49% | 3,85% |
| De 3.060.000,01 Até 3.240.000,00 | 11,42% | 0,53% | 0,53% | 1,58% | 0,38% | 4,52% | 3,88% |
| De 3.240.000,01 Até 3.420.000,00 | 11,51% | 0,53% | 0,53% | 1,60% | 0,38% | 4,56% | 3,91% |
| De 3.420.000,01 Até 3.600.000,00 | 11,61% | 0,54% | 0,54% | 1,60% | 0,38% | 4,60% | 3,95% |

Fonte: <http://www.portaltributario.com.br/legislacao/novatabelasimples.htm> Tabela do Simples nacional vigente até 31/12/2017

4.2 Lucro presumido

Lucro Presumido é um imposto simplificado do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro (CSLL). Os requisitos para ser optante do lucro presumido são que não tenha uma receita acima de R\$ 78.000.000,00 (Setenta e Oito Milhões de Reais) no ano anterior ou que não tenha ultrapassado o valor de R\$ 6.500.000,00 (Seis Milhões e Quinhentos Mil Reais) mensais no ano calendário. Determina a forma em que se deve calcular o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL). Em outras palavras, trata-se de um percentual aplicado sobre a receita operacional bruta.

De acordo com a Lei nº 12.814/2013, podem optar pelo lucro presumido as pessoas jurídicas:

Cuja receita total no ano calendário anterior tenha igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (Setenta e Oito Milhões de Reais) ou R\$ 6.500.000,00 (Seis Milhões e Quinhentos Mil Reais) multiplicados pelos meses no ano calendário anterior. Que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária ou natureza jurídica.

A Lei trata do Lucro Presumido como um modo de ressaltar qual a forma da empresa se tornar optante por esse regime de tributação. A lei trata do Lucro Presumido como uma forma de presunção do lucro bruto da empresa desde que não ultrapasse o teto mensal de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais). A Lei 8.981/1995, em seu Art. 45, diz que a pessoa jurídica optante pelo regime do Lucro Presumido deve manter alguns critérios.

I Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda movimentação financeira e bancária, ou escrituração comercial de acordo com a legislação comercial;
II Livro de registro de inventário, no qual deverão encontrar registrados os estoques existentes no termino do ano calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;

III Em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como documentos e demais papéis que sirvam de base para escrituração comercial fiscal (BRASIL, Lei 8.981/1995).

A lei diz que o Lucro Presumido é a forma que a Pessoa Jurídica deve se portar diante ao fisco e que se faz obrigatório o registro dos devidos documentos fiscais. Com os sistemas de hoje fica mais fácil o manuseio desses documentos e com o lançamento em nuvem o fisco não precisa mais ir à empresa e pedir extensas listas de relatórios, pois, com a tecnologia informatizada e softwares de ponta cada dia mais atualizados, o fisco está sendo menos rigoroso quanto à fiscalização devido ao fato de que toda a informação que se precisa para realizar uma auditoria na empresa se encontra nos servidores dos órgãos Federais, Estaduais e Municipais.

Mesmo não sendo o Lucro Presumido obrigatório, ele muito difundido devido a sua simplicidade e por questões de estratégia tributária, representando em certos casos economia tributária para empresas altamente lucrativas. Não havendo impedimento, pode ser utilizada como uma ferramenta para o Planejamento Tributário.

Empresas que optarem pelo Lucro Presumido segue a tabela para apuração dos devidos tributos:

Quadro 3. Tributação Federal Lucro Presumido: Comércio e Indústria.

| Tabela Tributação Federal Sobre o Lucro Presumido | |
|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Comercio e Industria (Faturamento x 8% = Lucro Presumido * 15% = Imposto a Recolher) | |
| | Comercio e Industria |
| | IRPJ |
| | 1,20% |
| | Contribuição Social |
| | 1,08% |
| | PIS |
| | 0,65% |
| | COFINS |
| | 3% |
| | TOTAL |
| | 5,93% |
| 1 | PIS E COFINS , apuração é mensal e seu importo vence todo dia 25 do mês seguinte |
| 2 | IRPJ e Contribuição Social , apuração trimestral, vencimento no último dia útil de Abril, Julho, Outubro e Janeiro. |
| 3 | Impostos federais , antecipar o pagamento caso não caia em dia útil. |
| 4 | Limite de Faturamento R\$ 78.000.000,00 / ano |
| Exemplo: | |
| | Comércio e Indústria |
| | R\$ 420.000,00 |
| | x 8% |
| Presunção = | R\$ 33.600,00 |
| | x 15% |
| Imposto IRPJ | R\$ 5.040,00 |

Fonte: <http://www.contabilsumare.com.br/CON_T_Tributacao_Federal.html> Tabela de Tributação do Lucro Presumido.

Como demonstrado no quadro 3 está descrito a forma como se deve calcular os impostos, lembrando que devem ser calculados separadamente, pois na opção pelo Lucro Presumido o imposto não vem simplificado como no Simples Nacional. Assim, cada um tem seu devido código sendo calculado com um percentual diferente, por exemplo, na Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) o imposto deve ser calculado da seguinte forma: para comércio a base de cálculo é de 12% sobre a receita bruta, após feito este cálculo basta aplicar 9% sobre o resultado, tirando assim, o valor a ser recolhido ou tirar no total o percentual equivalente a 1,08% da receita bruta. Esse imposto foi instituído pela Lei nº 10.684 de 2003, Art. 22.

A contribuição também abrange o Programas de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS):

Art. 1º, é instituído na forma prevista nesta lei, o Programa de integração social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

Art. 2º o programa que trata o artigo anterior será executado mediante fundo de participação, constituído por depósitos efetuados pela empresa na Caixa Econômica Federal (Lei Complementar nº 7 de 7 de Setembro de 1970).

A lei complementar nº 7 de 7 de setembro de 1970 diz que o PIS vem para a integração social dos empregados. Dessa forma, foi instituído uma pequena contribuição, um percentual de 0,65% mensal que é pago pela empresa. No caso do simples nacional, o PIS já é incluso na guia.

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituído pela lei complementar nº 70 de 30 de dezembro de 1991, em que nela se destaca o fato gerador. A partir daí que é auferida as receitas, ou seja, é gerado o imposto a partir da obtenção de receitas, a alíquota usada para o cálculo desse imposto é de 3% e assim como o PIS também tem seu vencimento para dia 25 do mês seguinte.

4.3 Lucro real

Além do Lucro Presumido, a empresa pode optar pelo Lucro Real, sendo ele apurado através da escrituração contábil real da empresa, atentando-se sempre às normas da legislação contábil. Essas escriturações são registradas no LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), esse livro engloba informação sobre as adições, exclusões, e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária de acordo com os (Arts. 247, 249 e 250 do RIR/99).

Art. 247 lucro real é o lucro líquido de apuração ajustado pelas edições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este decreto.

Art. 249 na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração.

Art. 250 na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto nº 3000 de 26 de março de 1999).

Dessa forma, o Art. 247 do RIR/99 determina que a apuração seja projetada a partir do lucro líquido de cada período de apuração da empresa. De acordo com o art. 249 do mesmo regulamento, ficam descritos que a empresa optante pelo lucro real deve efetuar a escrituração dos livros LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real) e nessa escrituração deve conter custos, despesas, e receitas de quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido e que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real.

Quadro 4. Apuração lucro real

| LUCRO REAL | |
|----------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| IMPOSTO DE RENDA - IRPJ | 15% S/ LUCRO LIQUIDO = Total das receitas - total das despesas dedutíveis e permitidas. |
| PIS/PASEP | 1,65% Sobre o faturamento total (vendas + serviços etc.) |
| COFINS | 7,65% Sobre o faturamento total (vendas + serviços etc.) |
| CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - CSLL | 9% S/ Lucro Líquido = Total das Receitas - Total das Despesas Dedutíveis Permitidas |
| IMPOSTO DE RENDA ADICIONAL | 10% Apicado sobre a diferença, quando o lucro líquido ultrapassar a R\$ 60 Mil no trimestre |

Fonte: <http://www.econeteditora.com.br/boletim_imposto_renda/ir10/boletim10/irpj_comparativo_lucro_real_lucro_presumido.php> Tabela comparativa Lucro Real x Lucro Presumido.

Como demonstrado na tabela acima, estas são a alíquotas aplicáveis aos impostos do Lucro Real, lembrando que na opção pelo Lucro Real os impostos são calculados da mesma maneira que no Lucro Presumido. No entanto, a diferença é que no Lucro Real gera a escrituração do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

5 ESTUDO DE CASO COMPARATIVO DA EMPRESA EDUCATIVA PAPELARIA LTDA

Este estudo de caso será baseado nos relatórios fiscais de uma microempresa que está em atividade desde 20 de maio de 2016 e ela é optante pelo regime tributário do Simples Nacional. Será elaborado cálculo para o comparativo do Simples Nacional e Lucro Presumido, feito através das informações que serão apresentadas pelo sócio e administrador Braulio Geraldo, demonstrando qual regime é o mais viável para a empresa “Educativa Papelaria Ltda” ME.

Anteriormente, Braulio Geraldo era proprietário de uma distribuidora de livros cujo nome de fantasia era “Ribeiro Distribuidora de livros” e ficava localizada na cidade de v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

Jussara-GO, embora não fosse uma empresa com estabelecimento fixo, pois tinha apenas um depósito e um escritório. Todas as vendas eram feitas por telefone. Após um período no mercado de livros, a empresa passou por um momento de crise, o que ocasionou em seu fechamento.

O sócio administrador Braulio Geraldo optou por abrir essa empresa em Jussara-GO após ter feito uma pesquisa de mercado e percebeu que o ramo de papelaria e livraria na cidade e região era escasso. Iniciou com uma distribuidora de livros na cidade de Jussara-GO, abrangendo grande parte da região goiana e em alguns estados do Brasil. Como o negócio foi se alavancando, o mesmo optou por explorar mais ramos de atividades que resultou em várias oportunidades, se tornando em uma empresa conhecida na cidade e região pelos preços e condições acessíveis aos clientes, participando de licitações em vários lugares do Brasil.

5.1 Identificação da empresa

Razão Social: A Educativa Papelaria Ltda.

CNPJ: 24.847.028/0001-27

Fundação: 20 de Maio de 2016

Inscrição estadual: 10.663.525-5

Endereço: Av Caculé, nº 747, Qd. 01, Lt. 13, Esq. c/ Rua Tupy, Jussara-GO

Ramo de atividade: Comércio varejista de artigos de papelaria, comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo, comércio varejista de móveis, comércio varejista de livros, comércio varejista de artigos esportivos, comércio varejista de brinquedos e artigos recreativos.

SÓCIOS: Braulio Geraldo Ribeiro e Vithor Gabriel Ribeiro

5.2 Planejamento Tributário Simples Nacional X Lucro Presumido

Com base nas informações apresentadas no ano de 2016, a tabela à seguir demonstrará os valores a recolher de acordo com o anexo I do Simples Nacional do mês de maio à dezembro do ano de 2016. Em seguida, fará uma comparação da diferença dos impostos Simples Nacional e Lucro Presumido.

Quadro 5. Tabela de Apuração do Simples Nacional

| Mês | Saída | Imposto |
|---------------|-----------------------|----------------------|
| mai-16 | R\$ - | R\$ - |
| jun-16 | R\$ - | R\$ - |
| jul-16 | R\$ 24,00 | R\$ 0,96 |
| ago-16 | R\$ 20.517,00 | R\$ 1.122,28 |
| set-16 | R\$ 66.767,32 | R\$ 4.566,88 |
| out-16 | R\$ 78.341,16 | R\$ 5.358,54 |
| nov-16 | R\$ 132.478,99 | R\$ 9.061,56 |
| dez-16 | R\$ 196.094,94 | R\$ 13.412,89 |
| Total | R\$ 494.223,41 | R\$ 33.523,12 |

Fonte: Dados elaborados pelo autor. Dados coletados na empresa.

Na tabela acima foi apresentado como os seus dois primeiros meses sem rentabilidade estava na fase de aquisição de estoque e organização do estabelecimento. Conforme apresentado a partir do mês de julho, a empresa começou a comercializar, aumentando suas vendas gradativamente. No mês de dezembro obteve uma receita de R\$ 196.094, 94 (cento e noventa e seis mil noventa e quatro reais e noventa e quatro centavos). Com os dados demonstrados acima e calculando o percentual do imposto apurado, a empresa apresenta 7% aproximadamente de suas receitas de Simples Nacional a recolher.

Quadro 6. Tabela de Empregados

| Mês | Valor | Pró Labore | INSS |
|---------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| mai/16 | R\$ - | R\$ 880,00 | R\$ 96,80 |
| jun/16 | R\$ - | R\$ 880,00 | R\$ 96,80 |
| jul/16 | R\$ - | R\$ 880,00 | R\$ 96,80 |
| ago/16 | R\$ 935,00 | R\$ 880,00 | R\$ 171,60 |
| set/16 | R\$ 935,00 | R\$ 880,00 | R\$ 171,60 |
| out/16 | R\$ 935,00 | R\$ 880,00 | R\$ 171,60 |
| nov/16 | R\$ 1.090,83 | R\$ 880,00 | R\$ 184,07 |
| dez/16 | R\$ 1.324,58 | R\$ 880,00 | R\$ 202,77 |
| Total | R\$ 5.220,41 | R\$ 7.040,00 | R\$ 1.192,03 |

Fonte: Elaborado pelo autor, dados coletados na empresa.

Como demonstrado no quadro acima, os valores referentes à ordenados e salários com acréscimo em novembro e dezembro devido ao décimo terceiro salário. Foi apresentando também os valores da retirada pró-labore e INSS.

Quadro 7. Tabela do Lucro Presumido

| TABELA DE CALCULO DE IMPOSTO SOBRE O LUCRO PRESUMIDO | | | | | |
|------------------------------------------------------|---------------------|----------------------|----------------|---------------------|-----------------------|
| | | | | SOMA DOS TRIMESTRES | |
| JAN/MAR | ABR/JUN | JUL/SET | OUT/DEZ | 1º TRIMESTRE | R\$ - |
| R\$ - | R\$ - | R\$ 24,00 | R\$ 78.341,16 | 2º TRIMESTRE | R\$ - |
| R\$ - | R\$ - | R\$ 20.517,00 | R\$ 132.478,99 | 3º TRIMESTRE | R\$ 87.308,32 |
| R\$ - | R\$ - | R\$ 66.767,32 | R\$ 196.094,94 | 4º TRIMESTRE | R\$ 406.915,09 |
| ICMS | PIS | COFINS | | TOTAL | R\$ 494.223,41 |
| R\$ - | R\$ - | R\$ - | JAN | | IR |
| R\$ - | R\$ - | R\$ - | FEV | 1º TRIMESTRE | R\$ - |
| R\$ - | R\$ - | R\$ - | MAR | 2º TRIMESTRE | R\$ - |
| R\$ - | R\$ - | R\$ - | ABR | 3º TRIMESTRE | R\$ 942,93 |
| R\$ - | R\$ - | R\$ - | MAI | 4º TRIMESTRE | R\$ 4.394,68 |
| R\$ - | R\$ - | R\$ - | JUN | Total | R\$ 5.337,61 |
| R\$ 4,08 | R\$ 0,16 | R\$ 0,72 | JUL | | CSLL |
| R\$ 3.487,89 | R\$ 133,36 | R\$ 615,51 | AGO | 1º TRIMESTRE | R\$ - |
| R\$ 11.350,44 | R\$ 433,99 | R\$ 2.003,02 | SET | 2º TRIMESTRE | R\$ - |
| R\$ 13.318,00 | R\$ 509,22 | R\$ 2.350,23 | OUT | 3º TRIMESTRE | R\$ 1.047,70 |
| R\$ 22.521,43 | R\$ 861,11 | R\$ 3.974,37 | NOV | 4º TRIMESTRE | R\$ 4.882,98 |
| R\$ 33.336,14 | R\$ 1.274,62 | R\$ 5.882,85 | DEZ | Total | R\$ 5.930,68 |
| R\$ 84.017,98 | R\$ 3.212,45 | R\$ 14.826,70 | Total | | |

Fon

te: Elaborado Pelo Auto, dados coletados na empresa.

Na tabela acima esses são os valores dos impostos que a empresa pagaria se estivesse no regime de tributação do lucro presumido, aproximadamente 23% da receita bruta são impostos.

Quadro 8. Tabela Comparativa Simples Nacional x Lucro Presumido

| Descrição | Simples Nacional | Lucro Presumido |
|---------------------------------|-----------------------|-----------------------|
| Faturamento | R\$ 494.223,41 | R\$ 494.223,41 |
| Salário/Férias/13º | R\$ 12.260,41 | R\$ 12.260,41 |
| Despesas Gerais | R\$ 12.960,00 | R\$ 12.960,00 |
| Resultado antes dos trib | R\$ 469.003,00 | R\$ 469.003,00 |
| Pis | R\$ - | R\$ 3.048,52 |
| Cofins | R\$ - | R\$ 14.070,09 |
| ISS | R\$ - | R\$ - |
| Simples nacional / ICMS | R\$ 33.523,12 | R\$ 79.730,51 |
| IRPJ | R\$ - | R\$ 5.065,23 |
| CSLL | R\$ - | R\$ 4.783,83 |
| Total do Tributos | R\$ 33.523,12 | R\$ 106.698,18 |
| Resultado Liquido | R\$ 435.479,88 | R\$ 362.304,82 |
| Carga Tributária | 6,84% | 22,93% |

Fonte: Elaborado pelo autor, dados da empresa.

Como apresentado a comparação na tabela acima, os valores dos regimes tributários, o imposto no Lucro Presumido é mais que o dobro em relação ao Simples Nacional, não sendo viável para empresa mudar de regime tributário.

CONCLUSÃO

O Brasil é o país com a maior carga tributária do mundo. A contabilidade é de extrema relevância no ramo empresarial, sendo através das informações, esses profissionais do ramo da contabilidade que por meio de tais informações contábeis elaboram e executam o Planejamento Tributário das empresas, conseguindo diminuir seus altos custos com tributos por meios legais, evitando sofrer possíveis obrigações com punições e multas.

No meio acadêmico, o projeto apresenta uma forma de pesquisa hipotética baseando-se em informações reais de uma empresa. Além disso, traz relevante experiência como profissão de acordo com o estudo dos fatos apresentados.

O regime de tributação do Lucro Presumido e Lucro Real são vantajosos quando os Impostos sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) podem ser aproveitados como crédito a ser deduzido na saída, ocasionando a redução do imposto, geralmente utilizado nas empresas cujo faturamento ultrapasse o lucro presumido de R\$ 78.000.000,00 (Setenta e Oito Milhões de Reais), sabemos que o lucro real não existe limite para opção.

Após a pesquisa do caso em estudo sobre a empresa “A Educativa Papelaria Ltda” foi elaborado um Planejamento Tributário, demonstrando a diferença entre os dois regimes de tributação. Utilizaram-se alíquotas de cada imposto em vigência para o ano apresentando as diferenças entre o regime do Simples Nacional e Lucro Presumido que é de 16% do faturamento bruto. Isso significa que o Simples Nacional torna no período o regime mais viável para a empresa, sendo no futuro não mais viável, porém, com seu faturamento aumentando a cada ano, seria inviável continuar no regime do simples nacional, sendo importante estar avaliando por meios legais, diminuindo os onerosos gastos com tributos.

Conclui-se que o Planejamento Tributário, mesmo sendo pouco utilizado por boa parte dos administradores, ainda é o melhor método para verificar e aplicar medidas para reduzir os gastos com tributos. Planejar Tributos é um direito essencial das empresas, confiando sempre ao seu contador, seu parceiro certo na Gestão Tributária através de métodos lícitos e eficazes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

_____, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em 30. out. 2017.

_____, **Decreto nº 3.000, de 26 de marli de 1999.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acesso em 30. out. 2017.

_____, Tributário. **PIS e COFINS Síntese dos Regimes de Apuração.** Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/pis-cofins-regimes.htm>> Acesso em 30. out. /2017.

BRASIL, Contabilidade no Brasil. **PIS e COFINS e Sua Complexidade: É hora de Aprender a Expandir Seus Conhecimentos.** Disponível em: <<http://www.contabilidadenobrasil.com.br/pis-e-cofins/>> Acesso em 30. out. 2017.

CARDOSO, Caio Camelo. **Planejamento Tributário.** Artigo de Conclusão de Curso 2008.

CONTÁBEIS, Portal do Profissional Contábil. **O que é e como calcular o PIS e COFINS.** Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/noticias/30247/o-que-e-e-como-calculer-o-pis-e-cofins/>> Acesso no dia 30. out. 2017

CONTRIBUIÇÕES, **Contribuições Sociais.** Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/173001/mod_resource/content/1/Direito_Tributario_Rossato_000028000000900011000_Aula3_Parte1_finalizado_ead.pdf> Acesso em 08. nov. 2017.

FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 7ª ed. São Paulo, Atlas, 2001.

GERMANO, Livia de Carli. **A Elusão Tributária e os Limites à Requalificação dos negócios Jurídicos.** Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 24ª Ed. 2004 Revista, Atualizada e Ampliada, Malheiros Editores.

NORMAS, Legais. **Lei Complementar nº 123 de 14 de Dezembro de 2006.** Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lc123_2006.htm> Acesso em 30. out. 2017.

OLIVEIRA, LuízMartí. **Manual de Contabilidade Tributária,** 14ª ed. São Paulo, Atlas 2015.

PORTAL, Tributário. **Lei Complementar nº 7 de 7 de Setembro de 1970.** Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/lc7.htm>> Acesso em 30. out. 2017.

PRESIDÊNCIA da Republica. **Decreto-lei nº 1.766, de 28 de janeiro de 1980.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1766.htm> Acessado em 27. ago. 2017.

RECEITA Federal. **Contribuição Para PIS/COFINS Coletânea da Legislação.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Coletanea/ColetaneaPISCOFins.pdf>> Acesso em 30. out. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016

SANTOS, Adélia Ribeiro. **Planejamento Tributário com Ênfase em Empresas Optantes pelo Lucro Real.** Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:http://congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/361.pdf&gws_rd=cr&dcr=0&ei=JPrgWaq5LceZwgS5tKLYCQ> Acesso em 12. out. 2017.

ZANLUCA, Júlio César. **Planejamento Tributário para 2017.** Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>> Acesso em 12. out. 2017.

CONTABILIDADE COMERCIAL: a importância de sua execução para as empresas

Cristiene Olímpia da Silva

Denise Gomes Barros Cintra

Discente do Curso Ciências Contábeis, 8º período, pela Faculdade de Jussara – FAJ. E-mail: cristieneolimpia2015@hotmail.com

Professora Especialista e orientadora deste trabalho de conclusão de curso. E-mail: contabies@unifaj.edu.br

RESUMO

Este artigo aborda sobre a contabilidade comercial e sua importância para gerenciamento das empresas, analisando a relevância das informações contábeis transmitidas aos gestores/administradores e, a partir disso, observamos como os relatórios financeiros são imprescindíveis para o bom gerenciamento da empresa. O resultado obtido através da contabilidade torna-se essencial para o gerenciamento das aziendas, pois ainda existem, nos dias atuais, clientes de escritórios que possuem a concepção de que a função do contador é apenas efetuar cálculo de impostos, para satisfazer demandas do Fisco. A metodologia centra-se na revisão bibliográfica, análise de documentos relacionados à contabilidade, normas e regulamento que regem a ciência contábil, levando-nos a reconhecer a importância do profissional contábil na execução da contabilidade comercial e das demonstrações contábeis para os administradores nos gerenciamentos de suas atividades garantidos a continuidade. Nesse espaço, a contabilidade e o contador tornaram-se fundamentais para o desenvolvimento, possibilitando que os gestores tenham controle das movimentações financeiras da entidade. Não basta somente a execução das técnicas para que esse processo de informações se torne útil e confiável para todos, é necessário que a gestão e a contabilidade andem no mesmo caminho, trabalhem juntas para manter o crescimento da entidade. Neste artigo, vimos que a contabilidade é relevante para a visualização das movimentações da atividade empresarial, sendo ela uma ciência que teve que passar por várias transformações para chegar ao nível que vivenciamos ao longo desse trabalho, já que é através das demonstrações contábeis que os gestores podem ter controle da situação patrimonial e financeira da entidade, bem como tomar decisões.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. Demonstrações Contábeis. Empresas.

ABSTRACT

This article discusses commercial accounting and its importance for company management, analyzing the relevance of the accounting information transmitted to the managers / managers and, from this, we observe how the financial reports are essential for the good management of the company. The result obtained through accounting becomes essential for the management of sugar plantations, since there are still today office clients who have the idea that the function of the accountant is only to perform tax calculations to satisfy the demands of the Treasury. The methodology focuses on the bibliographic review, analysis of documents related to accounting, norms and regulations that govern accounting science, leading us to

recognize the importance of the accounting professional in the execution of commercial accounting and financial statements for managers in the management of activities ensured continuity. In this space, accounting and the accountant have become fundamental for the development, allowing the managers to have control of the financial movements of the entity. It is not enough just to execute the techniques so that this process of information becomes useful and reliable for all, it is necessary that the management and the accounting go in the same way, work together to maintain the growth of the entity. In this article, we have seen that accounting is relevant to the visualization of the movements of the business activity, being a science that had to undergo several transformations to reach the level that we experienced throughout this work, since it is through the accounting statements that the managers may have control of the entity's financial and financial situation, as well as make decisions.

KEYWORDS: Accountancy. Financial statements. Companies.

INTRODUÇÃO

A contabilidade, segundo Szuster (2013), é uma ciência social pelo fato de lidar com o patrimônio das empresas. Essa ciência possui como seu principal objetivo mensurar e informar os fatos quantitativos e qualitativos na esfera patrimonial, com ferramentas voltadas à gestão e ao controle, servindo de apoio para a democracia econômica, por ser responsável por informar a sociedade sobre a saúde financeira das entidades.

Para o autor, a contabilidade fornece um tipo de assistência relevante para as empresas, pois o profissional contábil elabora informações cruciais sobre as atividades realizadas por elas. Portanto, nesse estudo defendemos a ideia de que a contabilidade é um processo que está sempre em movimentação, acompanhando o desenvolvimento humano e tecnológico.

A contabilidade, é como um instrumento de produção e análise das informações, faz-se importante não só para os gestores, mas também para toda a sociedade como: os fornecedores, credores, clientes, acionistas, investidores, conselheiros, governos das esferas estaduais, federais, municipais e stakeholders¹⁶ em geral. Com isso, observa-se que as informações contábeis permitem aos interessados avaliar se é viável negociar com a entidade, através da análise de suas contas patrimoniais e financeiras.

De acordo com Iudícibus e Marion (2006), a contabilidade traz como área de atuação toda instituição que opera em atividade econômica, tendo como objetivo consolidar o patrimônio das empresas no campo jurídico ou físico, sendo esse patrimônio concretizado ou

¹⁶ *Stakeholder* significa público estratégico e descreve uma pessoa ou grupo que tem interesse em uma empresa, negócio ou indústria, podendo ou não ter feito um investimento neles. Conceito disponível no site: <<https://www.significados.com.br/stakeholder/>>.

não do capital de outra entidade.

Com os apontamentos dos referidos autores em relação à área de atuação da contabilidade, trazemos os pressupostos de Ribeiro (2013), para reiterar sobre a questão do campo de atuação da contabilidade, pois para o estudioso ela abrange as entidades econômicas e financeiras, instituições que agregam em sua estrutura pessoas, patrimônio, sócios, acionistas, capital, ação administrativa e fim determinado.

Essas entidades financeiras classificam-se como entidades com fins econômicos que estão em busca de obter lucros, como as empresas comerciais, industriais, entre outras; as entidades com fins socioeconômicos têm por objetivo reverter os ganhos para seus integrantes, como as associações de classe, entre outros; e as entidades com fins sociais têm como obrigação cuidar da necessidade do meio ao qual pertencem, como a União, o estado e os municípios. Para essas entidades, a contabilidade é essencial para garantir o sucesso de suas operações.

Analisando o exposto acima, compreende-se que a contabilidade comercial é fundamental para as empresas, por se tratar de um instrumento de conferência e comparação de um exercício para o outro, aplicando conhecimentos práticos e teóricos da ciência contábil, na verificação e análise de documentação do patrimônio da empresa num determinado período. Ante esse contexto, esse artigo pretende analisar como é exercida a contabilidade comercial e qual a sua relevância para a empresa?

A motivação central dessa pesquisa é demonstrar a contribuição da contabilidade comercial para a gestão empresarial, pontuando como são tratadas as informações contábeis sob a ótica do contador e do empresário, o papel do profissional contábil, a função desse departamento, destacando como o contador disponibiliza as informações a partir dos dados fornecidos pela empresa, auxiliando o gestor na administração da entidade. Como objetivo específicos temos: analisar como são executadas as técnicas contábeis; o papel do contabilista em relação ao desempenho dos gestores da empresa, a função da contabilidade comercial para as empresas.

O método utilizado é o dedutivo, a metodologia usada é a revisão bibliográfica em livros, sites confiáveis e, posteriormente, alguns documentos que embasam os resultados dos trabalhos de escritórios contábeis, como as declarações tramitadas ao Fisco. Nessa perspectiva, a pesquisa baseia-se em bibliografias de autores que abordam o tema contabilidade comercial, os conceitos das técnicas e modelos de como as demonstrações contábeis são elaboradas, bem como sua representação aos profissionais contábeis no universo empresarial, desempenhando a função de auxiliar os gestores a gerenciar com

v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

eficiência a atividade empresarial.

O texto é dividido em três tópicos: no primeiro são descritos os conceitos sobre a contabilidade e as técnicas contábeis; no segundo abordamos as formas de comércio, as entidades mercantis e o plano de contas empresarial, como surgiu e sua importância; já no terceiro tópico, descrevemos os principais conceitos de um profissional contábil e sua importância no desenvolvimento da contabilidade.

1. CONTABILIDADE

A contabilidade teve seu início com a vontade humana de conhecer seu patrimônio formado por bens, direitos e obrigações. Segundo Ribeiro (2013), a contabilidade tem por finalidade analisar, controlar o patrimônio e as transformações de natureza econômica, principalmente os fluxos de receitas e despesas, por serem elementos determinantes da geração de resultado, lucro ou prejuízo, como também as mudanças que ocorrem no patrimônio líquido. Segundo o autor:

A contabilidade desempenha, em qualquer organismo econômico, o mesmo papel que a História na vida da humanidade. Sem ela não seria possível conhecer o passado nem o presente da vida econômica da entidade, não sendo também possível fazer previsões para o futuro nem elaborar planos para a orientação administrativa (FRANCO, 1991, p. 22).

Com o passar dos anos, o registro da contabilidade vem sofrendo mudanças, pois antes era feito em papéis e na atualidade usamos a tecnologia, por meio de programas de alto nível. Esses registros são relevantes, pois é uma forma de os contabilistas conhecerem a vida econômica e fiscal das empresas.

Evidentemente, o profissional de contabilidade cada vez mais vem conquistando seu espaço na gestão empresarial, não é mais responsável apenas por registrar a documentação de receitas, despesas e custos de uma empresa e, posteriormente, efetuar a apuração dos impostos, mas também pela elaboração de demonstrações contábeis: balanço patrimonial, balancete de verificação, apuração, demonstrações do resultado do exercício, Fluxo de Caixa, entre outros demonstrativos, com a finalidade de auxiliar o administrador na tomada de decisão.

Pereira e Pinto (2014, p. 03) afirmam que a contabilidade está relacionada a quase todas as atividades empresariais, pois para esses pesquisadores é praticamente inviável a existência das empresas sem o auxílio da contabilidade, que surgiu justamente pela necessidade e precisão do homem de obter conhecimento de seu patrimônio. Esses estudiosos relatam ainda que “[...] até mesmo na vida pessoal, onde menos pensamos que exista, a v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

contabilidade está presente, no dia a dia, no cotidiano de todos, existe justamente para ajudar a controlar e saber de fato sobre as finanças”. Na visão deles, a contabilidade é necessária em todos os momentos na rotina das empresas, passando por vários procedimentos, mudanças e inovações durante a evolução dos anos, até chegar à forma como conhecemos hoje.

Conforme exposto acima pelos autores, com o crescimento do mercado financeiro a contabilidade contribuiu para o avanço econômico, surgindo assim a necessidade de segregar¹⁷ algumas especificações na área contábil, permitindo a adaptação para atuarmos nas organizações existentes, tais como: indústrias, comércios, empresas de agronegócio, entre outras, sempre de acordo com a atividade econômica. Com esses avanços, a Ciência Contábil aprimorou-se para atender à necessidade dos usuários, segmentando-se conforme a característica e utilização de cada informação.

1.1 Contabilidade Comercial

Iudícibus e Marion (2016) conceituam que as atividades comerciais existem dois tipos que separam as entidades mercantis ou comerciais: as entidades comerciais atacadistas, isto é, as empresas que comercializam seus produtos, exemplos os atacadões que vendem em grande quantidade, preços por fardo, um mesmo produto, e as entidades comerciais varejistas, que vendem seus produtos por qualquer quantidade, por unidade, exemplos os supermercados por tanto seus itens vão direto para o consumidor.

Segundo os estudos de Iudícibus e Marion (2016), as operações com mercadoria representam o fator principal das entidades que desenvolvem atividades comerciais, pois o resultado bruto, conhecido como Resultado com Mercadoria-RCM, corresponde (a) 80% da receita líquida, desse resultado de que depende o sucesso das empresas. A apuração do RCM consiste na diferença do valor das vendas (V) menos o valor dos custos de mercadorias vendidas (CMV) no mesmo período. Percebemos que o CMV e o valor das mercadorias comercializadas pelo negociante, portanto, o CMV e o resultado do estoque final mais as compras adquiridas, reduzido do estoque final, no período.

De acordo com Iudícibus e Marion (2016), as empresas são obrigadas pelo governo a pagar alguns tributos, que podem ser impostos, taxas, entre outros, na venda ou compra de mercadoria, ou seja, referente as atividades comerciais temos: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e

¹⁷ Significa separar alguma área da contabilidade, levando em consideração o campo de atividade das empresas. v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS; e Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis – IVVC. Já as taxas podem ser: Programa de Integração Social – PIS; e Contribuição para Financiamento do Patrimônio Público – COFINS, entre outros. Tendo como campo de atuação a entidade comercial, a contabilidade comercial estuda e controla o patrimônio, visando analisar e interpretar as informações e elaborar as demonstrações contábeis.

1.2 Técnicas Contábeis

Segundo Franco (1991), para utilizar a contabilidade é preciso conhecer e entender suas técnicas, como a escrituração, as demonstrações contábeis e a análise de balanço, entre outras, que ajudam o contabilista a demonstrar os dados obtidos nas documentações fornecidas pela entidade, com o intuito de elaborar os relatórios que auxiliam em sua administração.

1.2.1 Escrituração

A escrituração é o registro da movimentação do patrimônio na ordem cronológica, ação que possibilita a verificação do histórico da empresa e do movimento financeiro como a compra e venda de bens, prestação de serviços, pagamento de despesas, registro das receitas, alterações no capital da entidade, entre outros. Para Franco (1991, p. 58) a “[...] escrituração pode ser definida como o registro dos fatos contábeis, segundo os princípios e normas técnico-contábeis, tendo em vista demonstrar a situação econômico-patrimonial da entidade e os resultados econômicos por ela obtidos nos exercícios”, ou seja, as variações patrimoniais são as mudanças ocorridas no patrimônio devidamente registradas na contabilidade por meio das notas fiscais emitidas por ocasião das vendas e compras da empresa, em que o contabilista responsável efetua a escrituração em forma de lançamentos no sistema automatizado de contabilização.

Analisando à da escrituração, percebe-se que a escrituração é composta basicamente por dois elementos: o elemento histórico é o registro do fato em ordem cronológica, em que se tem o caráter de comprovação do patrimônio; já o elemento monetário são os algarismos que mostram as variações monetárias ocorridas no patrimônio em determinado momento.

1.2.2 Demonstrações Contábeis ou Financeiras

As demonstrações contábeis ou financeiras são as exposições dos fatores de alteração no patrimônio da entidade registrados primeiramente no balanço patrimonial, representando as mudanças ocorridas nos ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade. Essas demonstrações têm como objetivo fornecer informação da posição patrimonial e financeira da empresa para ajudar os usuários na tomada decisões.

Iudícibus e Marion (2016, pág. 229) asseguram que, dentre os relatórios contábeis, os que têm mais relevância são as demonstrações financeiras, uma denominação utilizada pela lei das S.A, ou as demonstrações contábeis, termo usado por vários contadores. Assim, no fim de cada ano ou exercício social, a empresa, com auxílio da escrituração contábil, é obrigada pela Lei das Sociedades por Ações a elaborar [...] demonstrações financeiras/contábeis que são: Balanço Patrimonial; Demonstração do Resultado do Exercício; Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados; Demonstração dos Fluxos de Caixa; e Demonstração do Valor Adicionado que são apenas para as Cias. Abertas”. Essas demonstrações são essenciais para que o gestor tenha conhecimento da situação da empresa e o ajudem nas tomadas de decisão na empresa.

1.2.2.1 Balanço Patrimonial – BP

É formado por várias contas que representam o patrimônio da entidade, possuindo os grupos: ativo, passivo e patrimônio líquido. De acordo com Iudícibus e Marion (2016), de um lado estão os ativos, as contas que representam os bens, como as máquinas, terrenos, dinheiro, veículos, estoques entre outros. As contas de direitos são as contas a receber, como ações, títulos, duplicatas etc. Já no lado do passivo estão registradas todas as obrigações, ou seja, as dívidas adquiridas com terceiros, como fornecedores, os empréstimos e impostos, que devem ser pagos na data de vencimento. O patrimônio líquido representa as aplicações do empresário, desde o capital social, primeira aplicação feita pelo empresário na abertura da entidade, até as contas de reserva, lucro ou prejuízo acumulado, calculados depois da dedução das despesas e custos sobre as receitas obtidas no período. De acordo com o autor:

Balanço patrimonial é a demonstração financeira contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa data, a posição patrimonial e financeira da empresa. [...] deve compreender todos os Bens e Direitos (Ativo), as obrigações (Passivo) e o Patrimônio Líquido da entidade em uma Determinada data (RIBEIRO, 2013, pág. 402).

Com esse enfoque, percebemos que o balanço patrimonial é uma técnica contábil básica para as demonstrações contábeis, servindo para que os gestores tenham controle da aplicação do fluxo do caixa. Além de ser essencial para a busca de novos recursos nas instituições bancárias, capital de terceiros, entre outros. Segue em anexo a demonstração da estrutura do Balanço Patrimonial.

1.2.2.2 Demonstração do resultado do exercício - DRE

É o documento em que são registradas as receitas, despesas e custos ocorridos no período, sendo necessário para auxiliar o gestor em um momento de decisão permitindo-lhe confrontar suas receitas com as despesas e chegando a um resultado matemático, conforme a movimentação da entidade. Iudícibus e Marion (2016, pág. 242) conceituam que a DRE é uma síntese da receita, despesas e custos de uma empresa no período de 12 meses. A representação se dá de forma dedutiva e na vertical, ou seja, das receitas subtraem-se as despesas, em seguida, indica-se o lucro ou prejuízo. Dessa maneira, as empresas conseguem perceber os valores gastos em suas despesas, verificando se a forma como está sendo operada indica retorno.

Em consonância com essa visão, trazemos o pensamento de Ribeiro (2013, pág. 417), que se refere à DRE como sendo “[...] uma demonstração contábil que evidencia o resultado econômico, isto, é, lucro ou prejuízo apurado pela empresa no desenvolvimento das suas atividades, durante um período que geralmente é igual a um ano”. Esse processo ajuda o gestor na análise do quanto está tendo de despesas, se sua receita está sendo suficiente para efetuar o pagamento de suas despesas, isto é, se está tendo um retorno do que está sendo investido na entidade. Abaixo no anexo, trazemos o modelo da estrutura de uma DRE.

1.2.2.3 Demonstração de lucro acumulado – DLPA

Com a função de demonstrar como foi efetuada a aplicação do lucro pela administração da entidade, muitos autores referem que essa demonstração é o meio de integrar o BP e a DRE. Com isso, Iudícibus e Marion (2016) destacam que a finalização da DRE ocorre por meio da apuração do lucro líquido ou prejuízo, em seguida é conduzido o valor obtido, seja positivo ou não, demonstrando os lucros ou prejuízos acumulados para efetuar sua distribuição. Sabemos que esse processo ajuda o gestor na análise do quanto está tendo de despesas, se a receita é suficiente para cobrir as dívidas, ou seja, se obteve retorno do

v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

investimento feito na entidade.

Assim, para Ribeiro (2013, pág. 424), a DLPA “[...] é um relatório contábil que tem por finalidade evidenciar o Lucro líquido do exercício e sua destinação; ou seja, os ajustes contábeis são relativos a resultados de exercícios anteriores; as reversões de reserva bem como os saldos da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados no início e no Final do período”. Por meio dessa demonstração, os gestores são informados da destruição do lucro ou prejuízo da empresa.

Esse aspecto pode ser visto no modelo de DLPA disponibilizado no anexo. Analisando o modelo, verificamos o quanto é relevante para a empresa verificar a distribuição do saldo. Além disso, percebemos que é imprescindível comparar esse saldo de um exercício ao outro, verificando o nível de desenvolvimento da empresa.

1.2.2.4 Demonstração de fluxo de caixa – DFC

Para Ribeiro (2013), a DFC é um relatório contábil com o intuito de demonstrar as transações ocorridas em um dado período, apresentando as modificações e equivalências no saldo do caixa. Nesse sentido, os seguintes pesquisadores conceituam as informações de fluxo de caixa como sendo importantes para:

As informações dos fluxos de caixa de uma entidade são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade da entidade de gerar caixa e equivalente de caixa, bem como suas necessidades de liquidez. As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários exigem avaliação da capacidade da entidade de gerar caixa e equivalente de caixa, bem como da época e do grau de segurança de tais recursos (IUDÍCIBUS e MARION, 2016, pág. 277).

Assim, é relevante que o gestor tenha conhecimento da situação em que se encontra o seu caixa, para tomar as decisões corretas, a fim de solucionar os possíveis problemas gerados pelo cotidiano na movimentação da empresa. Segue no anexo um modelo da DFC no método direto, que é o recomendado pela IASB¹⁸.

1.2.2.4 Demonstração de valor adicionado – DVA

Elas são as informações sobre a riqueza gerada e agregada pela entidade, isto é, corresponde à diferença entre a receita de venda e os custos adquiridos de terceiros. Ribeiro (2013) conceitua DVA como:

¹⁸ É o *International Accounting Standards Board* – IASB. Traduzido para o português significa Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade, que publica e atualiza as IFRS, as Normas Internacionais de Contabilidade.

[...] um relatório contábil que evidencia o quanto de riqueza uma empresa produziu, isto é, o quanto ela adicionou de valor aos seus fatores de produção e o quanto e de que forma essa riqueza foi distribuída (entre empregados, governo, acionistas, financiadores de capital) bem como a parcela da riqueza não distribuída. [...] tem por finalidade demonstrar a origem da riqueza gerada pela empresa, e como essa riqueza foi distribuída entre os diversos setores que contribuíram, direta ou indiretamente, para sua geração (RIBEIRO, 2013, pág. 440).

De acordo com alguns autores, a DVA é uma demonstração com informação de natureza social, diferente das demais exigidas por Lei. Lembrando que em determinado período o valor adicionado gerado pela empresa representará o quanto ela contribuiu para a elaboração do PIB. Segue no anexo um modelo da demonstração de DVA.

1.2.3 Análise de balanço

Matarazzo (2008) conceitua a análise de balanço como sendo responsável por o modificar-se dados fornecidos pelas demonstrações financeiras ou contábeis da empresa, transformando os fatos contábeis em informações úteis para os gestores, portanto, seu objetivo é abstrair informações para a tomada de decisões. Este autor afirma que:

O analista de balanço preocupa-se com as demonstrações financeiras que, por sua vez, precisam ser transformadas em informações que permitam concluir se a empresa merece ou não crédito, se vem sendo bem ou mal administrada, se tem ou não condições de pagar suas dívidas, se é ou não lucrativa, se vem evoluindo ou regredindo, se é eficiente ou ineficiente, se irá falir ou se continuará operando (MATARAZZO, 2008, pág. 17).

Como podemos observar, a análise de balanço deve ser feita de forma eficiente, para isso é necessário que a demonstração contábil tenha sido elaborada corretamente, pois, se ela não foi feita com veracidade, pode ocorrer de o analista passar informações equivocadas para os gestores. Os resultados obtidos na análise devem ser apresentados de maneira que qualquer pessoa possa entender seu conteúdo. Matarazzo expõe o que deve compor o relatório de análise financeira em lugar dos dados:

O grau de endividamento da empresa encontra-se em nível razoável em relação ao ramo de atividade; entretanto, vem crescendo de maneira indesejável, pois há dois anos podia ser considerado bom. A composição do endividamento mostra um perfil de dívida insatisfatório devido à excessiva participação das obrigações de curto prazo. Já a liquidez da empresa pode ser considerada boa (MATARAZZO, 2008, pág. 18).

Portanto, no parágrafo acima foi descrito como se deve elaborar um relatório, com as informações extraídas pela análise de balanço, apontando os resultados obtidos nas demonstrações, de forma que os gestores entendam a situação da entidade.

Matarazzo (2008) destaca que se pode fazer uma listagem das informações produzidas no decorrer da execução da análise de balanço, focando na situação financeira e econômica, v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

desempenho, eficiência na utilização dos recursos, pontos fortes e fracos, quadro evolutivo, evidência de erros da administração e outros aspectos relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica e financeira da entidade. Além disso, reforçamos a ideia de que a análise de balanço é essencial para os gestores conhecerem os resultados que a demonstração financeira proporciona, com informações sobre cada elemento contábil, sendo essa uma prática que ocorre há anos no mercado contábil. Assim:

A necessidade de analisar demonstrações contábeis é pelo menos tão antiga quanto a própria origem de tais peças. Nos primórdios da Contabilidade, quando esta se resumia, basicamente, à realização de inventários, já o “analista” se preocupava em anotar as variações quantitativas e qualitativas das várias categorias de bens incluídos em seu inventário. É muito provável que já realizasse algum tipo de análise *horizontal ou vertical* (IUDÍCIBUS, 2012, pág. 01).

Com essa informação sobre a atuação do analista, percebemos que sua prática está associada à análise vertical ou por coeficiente, que ocorre quando é feita uma comparação de cada composição da demonstração com o valor total do conjunto, o resultado é obtido em forma de porcentagem. Por outro lado, a análise horizontal, ou análise por meio de números-índices, evidencia a evolução de cada elemento da demonstração ao longo dos anos, isto é, torna possível observar o desenvolvimento de cada conta, em determinado período.

Com isso, é necessário utilizar a análise de balanços para fazer decomposição, comparação e interpretação dos índices das demonstrações, sendo que o responsável por traduzir esses dados é o profissional contábil, disponibilizando aos interessados as informações sobre os bens patrimoniais, sejam analíticas e focadas no resultado da atividade econômica.

2. NOÇÕES DE COMÉRCIO E INSTITUIÇÕES COMERCIAIS

Nesse momento, se faz necessário explicitar a visão de Iudícibus e Marion (2002, p. 25) sobre a definição da função do comércio, que para eles é um ato de troca de mercadoria por dinheiro ou por outra mercadoria. Sabemos que essa necessidade de obter algo, consumir ou adquirir faz parte do ser humano desde seu nascimento, conhecida por muitos como atividade comercial, que em seu processo de execução aproxima os homens uns dos outros, seja por necessidade ou não. Esses autores discorrem em sua obra que atividade comercial é relevante na área contábil, por deixar disponível uma variedade de bens e serviços aos consumidores, para atender às necessidades do homem: “neste sentido, diz-se, também, que o comerciante é a pessoa física ou jurídica que aproxima vendedores e compradores, levando-os a completar uma operação comercial, ou seja, a troca de mercadoria por dinheiro ou por

mercadoria”. É desse modo que acontecem as transações comerciais entre dois indivíduos com interesses mútuos.

Já o outro pesquisador traz uma distinção entre comércio, indústria e agricultura:

Na acepção ampla, comércio é intercâmbio, e na atividade industrial pratica-se também o intercâmbio de matérias-primas, de mão-de-obra e outras essenciais à transformação dos materiais em produtos. Para se evitar essa confusão entre comércio e indústria é que devemos considerar como *comércio* apenas a atividade mediadora, com fito de lucro, e *indústria* como conjunto de atos de transformação exercidos sobre a matéria-prima, adaptando-a à satisfação das necessidades humanas (FRANCO, 1996, pág. 36).

Desse modo, observamos que a movimentação comercial está voltada para as transações de mercadorias, produtos ou serviços entre indivíduos, com o intuito de obter lucro nos negócios. Já a indústria promove o intercâmbio na produção dos produtos, feitos a partir da matéria-prima obtida pelo contato com os produtores. Como vimos, uma atividade depende da outra para sobreviver, e esse intercâmbio é praticado com a finalidade de dar continuidade às atividades das empresas.

Assim como a contabilidade, o comércio teve origem na Antiguidade, e um dos povos que mais fez uso desse método foram os fenícios, isso se deu devido à localização geográfica que facilitava o câmbio de mercadoria. Já no Brasil essa atividade foi desenvolvida no início do século XIX. Conforme expõem os autores:

O Brasil tem, desde a época da abertura dos portos, no início do século XIX, desenvolvido ampla vocação para as atividades comerciais, tanto interna quanto externamente, favorecido pela excepcional variedade de produtos primários e secundários que produz, bem como prêmio pela necessidade de importar outros bens de capital dos quais era carente, até pouco tempo (IUDÍCIBUS E MARION, 2002, pág. 26).

O sucesso do Brasil com as práticas comerciais está ligado com o clima tropical e terras férteis, aspectos favoráveis ao cultivo e criação de animais. Essa riqueza possibilitou ao país ter uma variedade de matérias-primas para a produção de produtos, porém faltavam os equipamentos, a saída foi comercializar as matérias, exportando e importando os artigos. É relevante ressaltar que, ao longo dos anos, essa comercialização foi ganhando força devido à era capitalista. Entretanto, para que a contabilidade comercial seja utilizada de forma correta, possibilitando a absorção das informações e das demonstrações contábeis, é necessário compreender alguns conceitos gerais. Como postula o autor, a contabilidade:

É a ciência (ou técnica, segundo alguns) que estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial (FRANCO, 1991, pág. 21).

De acordo com o referido teórico, a contabilidade tem como campo de aplicação a entidade econômico-administrativa. Observe o trecho abaixo:

Toda vez que encontrarmos um patrimônio em movimentação, sofrendo variações aumentativas, diminutivas ou específicas, gerada pelo trabalho humano desenvolvido sobre os elementos que formam, estaremos diante de uma entidade econômico-administrativa. Há, ainda, além do patrimônio e do trabalho humano desenvolvido sobre ele, um elemento que coordena o trabalho e os componentes patrimoniais, dirigido ambos para seu fim – é a administração (FRANCO, 1991, pág. 39).

Como vimos na citação, é necessário ter atenção sobre as movimentações patrimoniais, evitando possíveis perdas. Dessa forma, é pertinente fazer uma análise do mercado, pois essa atitude gera economia nos gastos. Para que isso ocorra é imprescindível pessoal qualificado para gerir a empresa, que conheça sobre finanças e o comércio, surgindo assim no mercado contábil o administrador que atua também como contador.

Essas mudanças comerciais ocorreram devido à expansão do comércio, gerada pelo surgimento do capitalismo, o que, por sua vez, possibilitou o crescimento das empresas, ou seja, aumentando as movimentações direcionadas para as compras e vendas de mercadoria ou matéria-prima. Para esse tipo de atividade, era necessário um estudo de preços e qualidade dos produtos a ser comprados, sendo que essas atividades eram praticadas por empresas comerciais ou mercantis.

2.1 Entidades Mercantis ou comerciais

As empresas são todas as instituições com ou sem fins lucrativos, todavia, são intituladas como empresas privadas, por serem constituídas por um ou mais sócios, tais como supermercados, lojas, indústrias etc.; as públicas são de responsabilidade do governo, como as prefeituras, os postos de saúde e as escolas públicas. Segue abaixo a conceituação sobre a constituição da empresa:

Empresa é toda entidade econômica, isto é, com fim lucrativo. Muitos autores têm procurado traduzir o termo italiano *azienda* pela palavra *empresa*, porém o termo italiano é mais amplo, abrangendo também as entidades sem finalidade econômica, ou seja, sem finalidade de lucro. Assim, toda entidade que se constitui, sob qualquer forma jurídica, para exploração de atividade econômica, seja ela mercantil, industrial, agrícola ou de prestação de serviços, é uma empresa (FRANCO, 1996, pág. 14).

Por meio dos estudos desses autores sobre as empresas, ressaltamos também o pensamento de Iudícibus e Marion (2006), que destacam que a formação da sociedade ocorre por um acordo espontâneo entre ambas as partes interessadas, podendo ser de duas ou mais pessoas que trabalham juntas para chegar a um objetivo comum, sendo classificadas como sociedade civil, comercial ou mercantil.

No que tange à sociedade civil, pontuamos que é um tipo de prestadora de serviços com ou sem visão de lucratividade, porém não participa do comércio, como as clínicas, instituições de ensino, entre outras. No entanto, por meio de suas sociedades, são tidas como comerciais sempre, por serem regidas por leis comerciais e também por estabelecerem-se como sociedades anônimas e por serem consideradas como entidades comerciais.

Já as sociedades comerciais ou mercantis são as que, estando de acordo com as leis do país, praticam atividade comercial visando lucratividade. Sua finalidade é comercializar produtos (compra e venda), podendo se interpor como usuários (fornecedores e consumidores), o que determina se uma sociedade é mercantil ou não é o ramo de atividade exercida pela entidade.

Assim, quando abrimos uma empresa, ela pode ser civil ou comercial, dentro desses aspectos. Para Iudicibus e Marion (2002), elas podem ser classificadas como ilimitadas ou limitadas, dependendo da quantidade de pessoas que fazem parte dela. Na limitada, a responsabilidade é dos sócios; se houver falência, os bens particulares podem ser confiscados, como a sociedade em nome coletivo; na ilimitada, a responsabilidade está ligada ao limite do montante do capital social; caso ocorra falência e se o capital não estiver completo, o sócio tem que integralizar o valor que falta, como sociedade por quota de responsabilidade limitada, entre outras.

Portanto, a reponsabilidade do sócio se diferencia dependendo do tipo de sociedade formada, podendo ser ilimitada ou limitada. No anexo desse trabalho, está inserida uma tabela da natureza jurídica e qualificação do quadro societário, para que possam ser identificados os tipos de empresas existentes e como são denominados seus sócios. Assim, vimos no decorrer dessa pesquisa que há muitas entidades no ramo de atividade comercial, de várias naturezas, como a Sociedade Empresária Limitada, Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (de natureza empresarial), Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (de natureza simples), Associação Privada, Contribuinte Individual.

2.1.1 Livros Contábeis

A escrituração é conceituada por Ribeiro (2013) como uma técnica contábil com a função de registrar em livros (Razão, Caixa e Diário), vista como forma de assegurar a veracidade do fato ocorrido em toda a movimentação da empresa no decorrer de cada período, movimentações que podem alterar a atual e futura situação financeira e econômica da

entidade. Veja o trecho abaixo em que Ribeiro (2013) refere sobre a lei que fala da obrigatoriedade da empresa de fazer a escrituração:

Segundo estabelece o artigo 1.179 do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002), todas as empresas (sejam elas caracterizadas como empresário - antiga empresa individual - ou como sociedade empresária) estão obrigadas a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva. O controle contábil das empresas começa com a escrituração dos atos administrativos relevantes e de todos os fatos administrativos no livro Diário, completando-se depois nos demais livros de escrituração (RIBEIRO, 2013, pág. 50).

Como foi visto, a única exceção a esta obrigatoriedade são os empresários conhecidos como microempresário individual (MEI) com receita bruta de até R\$ 60.000,00 por ano. As outras entidades devem fazer a escrituração exigida pela lei, são elas, as Microempresas (Me) com receita bruta de R\$ 360.000,00, inferior a esse valor durante o ano; as Empresas de Pequeno Porte (EPP) com receita anual acima de R\$ 360.000,00 e igual ou menor a R\$ 3.600.000,00, em que também está enquadrada no sistema do Simples Nacional¹⁹, até que sua movimentação acarreta em desenquadramento desse sistema.

De acordo com Ribeiro (2013), os livros de escrituração podem ser classificados em várias etapas, quanto a sua utilidade, por registrar os principais eventos que ocorrem diariamente na empresa, sendo os livros Razão e livro Diário. No tocante aos livros auxiliares, esclarecemos que eles são para eventos específicos, registrados nos livros fiscais, livros Caixa, dentre outros que dão apoio aos livros principais. Quanto à sua natureza, lembramos que segue a ordem cronológica, de acordo com o dia, mês e ano. Esse tipo de registro é destinado à escrituração mercantil.

Além desses livros, temos também os sistemáticos, que seguem o evento da mesma natureza, como o livro Caixa usado apenas para registrar a entrada e saída de dinheiro. São livros obrigatórios e exigidos pelas legislações civil, comercial, tributária, societária, dentre outras. Como exemplo temos os livros diários (civil), livro de registro de duplicatas (comercial); no âmbito federal: livro Caixa, livro Razão, entre diversos; no estadual: registro de entrada, registro de saída, dentre outros; e municipal: livros de nota fiscais, entre outros (tributária); e o livro de registro de ações normativas, entre outros (societária), e os Facultativos, que não são obrigatórios, mas servem de apoio para os livros exigidos legalmente. Estes são conhecidos como livros auxiliares, como o livro de conta corrente, os livros controle de contas etc. Cada um desses livros de registro tem sua finalidade tanto para a empresa como para o Fisco.

¹⁹ É um regime de tributação simplificado criado pelo governo em 2006, para facilitar a arrecadação de tributos de pequenas empresas.

2.1.2 Plano de Contas

O Plano de Contas é uma forma de registrar as contas, serve para ajudar a contabilidade a executar suas tarefas, pois é através de suas orientações que ocorre o lançamento da movimentação da empresa no sistema utilizado pelo contabilista, que conseqüentemente faz os lançamentos no livro diário. Nesse sentido, Iudicibus e Marion (2002, p. 67) enfatizam que o “[...] Plano de Contas é estruturado de forma ordenada e leva em consideração algumas características fundamentais, tais como: tamanho da empresa, ramo de atividade em que a empresa opera, sistema contábil (equipamentos contábeis), interesses dos usuários, etc.”

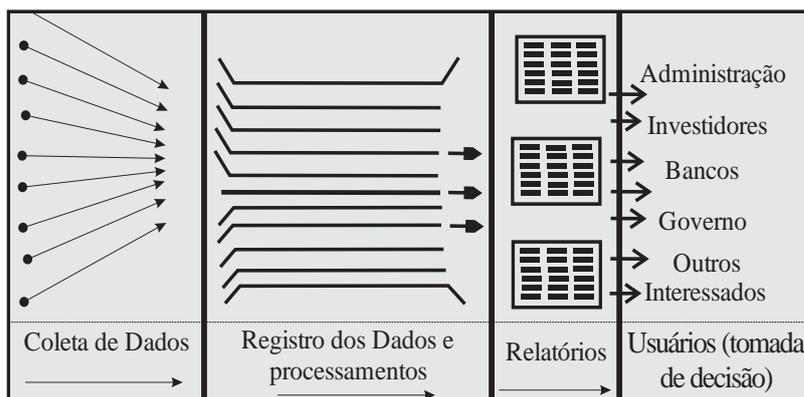
De acordo com os referidos autores, o Plano de Contas se inicia com a numeração 1, para as contas dos ativos; passivo com 2; 3 para contas do patrimônio líquido; nas contas de receitas e deduções de receitas é 4 e 5 para as dedutivas de resultados, tais como: custos, despesas, entre outras. Depois os dígitos que classificam se são contas circulantes ou não circulantes etc.; em seguida, o grupo ao qual pertencem e assim por diante. É importante saber para qual conta está sendo feito o lançamento, essa é uma forma de ter controle detalhado da atividade da empresa e para elaboração dos livros.

Com foi discorrido neste tópico, focamos em apresentar algumas responsabilidades das empresas diante da sociedade, responsabilidades essas imprescindíveis para continuar exercendo suas atividades, sempre respeitando a legislação. O próximo tópico refere-se ao contador e sua responsabilidade para com o administrador.

3. O PROFISSIONAL DA CONTABILIDADE

Na visão de Iudicibus e Marion (2006), o contador é visto de forma equivocada pelos interessados em seus serviços, pois as pessoas têm a concepção de que o trabalho contábil é apenas para cumprir as necessidades de prestação de contas ao Fisco, porém isso não é verdade, pois uma das vantagens de ter vínculo com um contador é justamente o administrador ter conhecimento da circunstância em que (se) encontra sua empresa, ou seja, sua rentabilidade. Para compreender a função do contabilista, observemos algumas etapas utilizadas por ele ao executar esse trabalho:

Quadro 1: Etapa do trabalho contábil



Fonte: (IUDÍCIBUS E MARION, 2006, pág. 43).

Com essa demonstração, vimos que existem várias ações para serem executadas na contabilidade, cujas finalidades são específicas, por exemplo: administração: o gestor/administrador necessita dos relatórios contábeis, para acompanhar o funcionamento da empresa, no processo de tomada de decisões, busca de investimentos, entre outros; os investidores: é o que busca nos relatórios contábeis saber da capacidade da empresa de gerar lucros, analisando a possibilidade de investir ou não, dependendo da situação econômica e financeira da entidade; os bancos: necessitam dos relatórios contábeis para estudar a possibilidade de liberação de empréstimo, limite de crédito, entre outras necessidades bancárias da empresa; o governo: utilização das informações dos relatórios contábeis para arrecadação dos impostos, como também para coleta de dados necessários para melhorar a economia do país, por exemplo, o IBGE; e outros interessados: os colaboradores/empregados, alguns institutos, como CMV, CRC, entre outros, para terem conhecimento da saúde de determinada entidade.

Como afirmam Iudícibus e Marion (2006), o profissional contábil não é responsável apenas pelo interesse do Fisco, como foi visto na tabela acima. Seu trabalho abrange todos os meios que necessitam das demonstrações contábeis, para que a tomada de decisão seja a mais correta possível. Lembrando que as informações contábeis não devem circular apenas na área interna da entidade, também precisam ser de caráter externo como vimos no quadro, pois há muitos interessados nos relatórios contábeis.

3.1 Principais Departamentos do Escritório Contábil

Em um escritório de contabilidade, há muito serviços a ser realizados, por isso os contadores dividem seu trabalho em alguns departamentos. Nesse estudo, focamos apenas nos três mais utilizados:

No departamento Fiscal ocorrem os lançamentos de entrada e saída, para se ter um valor das receitas e das despesas, apurando o faturamento da entidade naquele período (mês), a empresa optante pelo Simples Nacional, cuja tributação está de acordo com os anexos, respeitando a atividade em que atua, tem prazo até o dia 20 de cada mês para gerar guias de DAS - Documento de Arrecadação do Simples Nacional e efetivar seu pagamento. Já as empresas do lucro presumido têm que gerar os guias de tributos (CSSL²⁰, ICMS²¹, COFINS²², PIS²³, IPI²⁴, IRPJ²⁵, entre outros), enquanto no Simples estão incluídos em uma única guia.

Ao relacionarmos essas mudanças ao faturamento da entidade, é preciso elaborar algumas declarações a serem transmitidas aos órgãos responsáveis por elas, como o Sintegra - Sistema de Integração sobre operações Interestaduais com Mercadoria e Serviços, com a função disponibilizar de forma fácil as informações dos contribuintes. São tidos como fiscos estaduais, por permitirem o controle informatizado, com operações de entrada e saída interestaduais efetivadas pelo contribuinte de ICMS.

O Sped fiscal é conhecido como EFD - Escrituração Fiscal Digital, por ser um arquivo digital, com documentação fiscal e outras informações de interesse do Fisco, seja na esfera estadual, seja na federal. Entretanto, deve ser entregue mensalmente, por ter a função de informar sobre a apuração de ICMS e IPI ao órgão dos Fazendários e Receita Federal. O prazo para a entrega dessa declaração é até 15 (dias) do mês subsequente.

O Sped Contribuição, também conhecido como EFD, é responsável pela informação sobre Pis/Pasep, Cofins e contribuição da Previdenciária sobre a receita, transmitida aos fiscos com base no conjunto de documentos e operações representativos das receitas, também os custos, despesas, encargos e aquisições, entre outros, elaborada mensalmente e entre até o 10º (décimo) dia útil do 2º (segundo) mês subsequente ao de apuração.

Todos os speds podem ser baixados ou pesquisados no site da receita, inclusive os speds gerados apenas uma vez no ano: sobre a Escrituração Contábil Fiscal - ECF¹ e a Escrituração Contábil Digital, não encontramos muita informação, nem mesmo o manual que explica como é gerada a declaração. A declaração denominada DCTF²⁶ é a declaração Débitos e Créditos Tributários Federais, ela é obrigatória e sua função é informar os tributos e contribuições apurados mensalmente. No anexo segue um modelo de um DCTF.

²⁰ Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

²¹ Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

²² Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

²³ Programa de Integração Social.

²⁴ Imposto sobre Produtos Industrializados.

²⁵ Imposto sobre a Renda - Pessoa Jurídica.

²⁶ Para mais informações consulte o site < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dctf-declaracao-de-debitos-e-creditos-tributarios-federais/orientacoes-gerais>>.

O departamento Pessoal é conhecido por muitos como “ departamento de RH”, ou seja, recursos humanos, responsável pelo registro da contratação e dispensas dos funcionários, elaboração da folha de pagamento, dos contracheques, que são os comprovantes de pagamento, também da geração do tributo de FGTS²⁷ dos com funcionário contratados pela entidade, entre outros. Esse tipo de serviço é destinado às empresas com funcionário registrado na carteira.

Como também é obrigatório que todas as empresas gerem a declaração da Relação Anual de Informações Sociais – Rais²⁸, feita uma vez a cada ano, geralmente até março. O Cadastro Geral de Empregados e Desempregados²⁹ (CAGED) tem a função de informar ao Ministério do Trabalho a entrada e saída dos funcionários das empresas, é obrigatória para todas, sendo que o prazo para sua entrega é até o dia sete de cada mês. Esse trabalho realizado pelo escritório é fundamental para os gestores terem controle dos funcionários da entidade e para evitar as sanções, caso sigam o que está descrito pela legislação.

E o departamento contábil é responsável por separar cada lançamento em sua devida conta, tendo como método as partidas dobradas³⁰, que serve para ajudar tanto na geração dos livros fiscais como na dos livros diários. São registros que dependem de cada conta, ou seja, como foi executada.

Todos esses departamentos fazem uso de programas específicos para efetuar o trabalho contábil, por exemplo, os programas da Tron, Netspeed, entre outros, pois estão sempre sendo atualizados, devido às mudanças que ocorrem no sistema contábil. Vimos nos parágrafos acima que, ao longo dos anos, houve numerosas mudanças nas práticas contábeis, principalmente na legislação e no método utilizado na execução do contador, que deixou de ser manual, passando a ser eletrônico. Esses avanços aceleraram os contratos sociais, que demoravam mais de mês para ficarem prontos. Hoje é questão de dias, pois tudo é feito do escritório para o sistema do órgão responsável pelo registro, sendo um deles a junta comercial que criou o portal do empregador goiano³¹, onde são validadas as inscrições, alterações e o fechamento das entidades.

²⁷ Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

²⁸ Para mais informações consulte site <<http://www.rais.gov.br/sitio/sobre.jsf>>.

²⁹ Para mais informações consulte o site <<http://trabalho.gov.br/trabalhador-caged>>.

³⁰ Para mais esclarecimentos consulte o site:

<http://www.portaldecontabilidade.com.br/contabil/partidas_dobradas.htm>.

³¹ Para maior clareza consulte o site: <<http://www.portaldoemprededorgoiano.go.gov.br/>>.

CONCLUSÃO

Concluimos que, apesar da dificuldade enfrentada pelos administradores e contadores, uma entidade só consegue êxito se eles trabalharem juntos.

Procuramos demonstrar que a contabilidade é um fator indispensável para a continuidade das empresas, pois sem ela não haveria uma definição de ativo e passivo, despesa ou receita, lucro ou prejuízo, contas usadas para a verificação do patrimônio de uma instituição. Além disso, vimos que a contabilidade comercial é responsável pela escrituração dos livros contábeis, pela elaboração das demonstrações contábeis e outras ações imprescindíveis para o funcionamento das empresas.

Como foi conceituado, a contabilidade é importante para evitar que os gestores fiquem focados apenas em sua meta de maximizar o lucro, sem perceber que há várias maneiras de ter uma rentabilidade melhor e ainda obter uma redução dos gastos, pois muitas vezes fazem opções erradas que acabam por colocar a empresa em risco. Ainda hoje, temos gestores que têm a opinião de que contabilista só serve para gerar impostos, o que não é verdade, pois ele também pode, por exemplo, fazer demonstrações contábeis, análise de balanços, observar os níveis de endividamento e a rentabilidade da entidade, auxiliando o gestor nas tomadas de decisão.

Foi colocado no tópico o conceito de contabilidade e as técnicas utilizadas para a elaboração da demonstração contábil e como traduzir em relatórios contábeis. Ficou evidente que essa é uma das responsabilidades do contabilista, sendo que os procedimentos devem ser repassados, desde os resultados. Essa é uma informação relevante, pois é uma maneira de a empresa não cometer ilegalidades, já que os órgãos verificam se as informações estão de acordo com os documentos. As que foram registradas no banco de dados dos órgãos fiscalizadores, se estiverem divergentes, podem acarretar penalidade tanto para a empresa como para o contador, que pode responder a processos penais, já que nenhuma empresa tem autorização de exercer atividade sem um representante legal, que no caso é o contador, que se responsabiliza pelas informações prestadas por seu cliente. Por isso e outros fatores, a contabilidade comercial é essencial para o desenvolvimento da entidade.

Desse modo, cada departamento existente em escritório contábil tem seu papel para auxiliar o contabilista em exercer sua função. Assim, o trabalho é feito por departamentos, como o fiscal, pessoal, contábil, entre outros, responsáveis pela elaboração dos impostos, demonstrações contábeis e relatórios financeiros, com a finalidade de diagnosticar a saúde financeira da empresa e prevenir possíveis males em seu patrimônio.

Portanto, esse processo auxilia o gestor na tomada de decisões, pois é através das informações adquiridas como resultado do trabalho contábil que o empresário tem acesso ao nível de endividamento da empresa, seu lucro acumulado ou prejuízo, qual o montante disponível para um possível investimento, vendo se é viável ou não, servindo também para checar as informações antes de qualquer decisão, pois o gestor tem que estar informado sobre a situação da empresa e quais medidas podem ser tomadas para melhorar o desenvolvimento da entidade.

Durante a elaboração deste trabalho, deparamos com muita informação relevante, que nos ajuda a enxergar as transformações que a contabilidade sofreu devido ao aumento da população, focamos no crescimento do capitalismo e no avanço tecnológico, por levar a contabilidade a evoluir nos tempos de hoje. Essa evolução foi feita por programas, com especificações para atender às várias áreas da contabilidade, como: contabilidade comercial, que nos fornece meios de conhecer o patrimônio da empresa detalhadamente, por exemplo as técnicas contábeis que disponibilizam várias formas de obter informações sobre o desenvolvimento da entidade, tais como: as demonstrações contábeis, que fornecem dados relevantes sobre os ativos, os passivos e o patrimônio líquido, bem como as informações obtidas através da análise de balanços que faz a coleta e tradução dos resultados encontrados nas demonstrações.

Essas informações traduzidas pela análise de balanços são importantes para o gestor entender como sua empresa está sendo operada e verificar se há problemas a ser solucionados. Por essas e outras razões é fundamental que as empresas tenham um contador responsável por ela, como foi afirmado em várias partes do texto, pois a contabilidade comercial ajuda as empresas a crescer.

Enfim, diante do que foi explicado neste artigo, percebe-se o quanto as empresas necessitam da contabilidade comercial e do comprometimento do profissional contábil, em seu desenvolvimento.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. Balanço Patrimonial. Disponível em: <www.boletimcontabil.com.br/r2/Artigos/anal_trad.html>. Acesso em: 26/10/2017 09h30min.

ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. Demonstração do Resultado do Exercício. Disponível em: <www.boletimcontabil.com.br/r2/Artigos/anal_trad.html>. Acesso em: 26/10/2017 09h30min.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. Brasília: CFC, 2006.

DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS. Disponível em: <<http://www.crcpr.org.br/new/content/image/camaraTecnica/dlpa.jpg>>. Acesso em: 27/10/2017 11h30min.

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA. Disponível em: <http://www.ipecont.com.br/blog/wp-content/uploads/2012/04/clip_image002.gif>. Acesso em: 27/10/2017 14h56min.

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: Demonstração do Valor Adicionado – DVA: estudo e análise. Disponível em: <<http://www2.unafisco.org.br/tributacao/41/report03.htm>>. Acessado em: 27/10/2017 15h59min.

DIAS, Regina Lúcia De Carvalho Januário: **A CONTABILIDADE COMO FONTE DE INFORMAÇÃO ÀS MICROS E PEQUENAS EMPRESAS DO SETOR DE SERVIÇOS: UM ESTUDO NO BAIRRO DA BARRA DA TIJUCA NA CIDADE DO RIO DE JANEIRO NO PERÍODO DE 2009 A 2010**. 2010. 142 f. Dissertação (Mestrado em Administração e Desenvolvimento Empresarial) – Universidade Estácio de Sá, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<http://portal.estacio.br/media/2818/regina-lucia-de-carvalho-januario-dias-completa.pdf>>. Acesso em: 10/09/2017 15hrs 26 min.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 22. Ed. São Paulo: Atlas, 1921.

_____. **Contabilidade Comercial**. 13 Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

IUDÍCIBUS, Sérgio de e MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade: para o nível de graduação**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Contabilidade Comercial: atualizado conforme Lei nº 11.941/09**. 10 Ed. São Paulo: Atlas, 2016.

_____. **Contabilidade Comercial**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de Balanço**. 10 Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MORRIS, M.J. **Iniciando uma Pequena Empresa com Sucesso**. São Paulo: Makron, McGraw- Hill, 1991.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise Financeira de Balanço: abordagem básica e gerencial**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PEREIRA, Fernanda A Santos; PINTO, Rafael Silva: **A contabilidade comercial: o papel do contador no gerenciamento da empresa**. Disponível em: <http://www.unifaj.edu.br/revistas/01_2015/artigo2.pdf>. Acesso em 25/04/2017.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Comercial Fácil**. 18. Ed. São Paulo: Saraiva 2013.

_____. **Contabilidade Geral Fácil**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva 2013.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Tabela de Natureza Jurídica e Qualificação do Quadro de Sócios e Administradores**. Disponível em: <<https://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/CNPJ/tabelas/NatJurQualificaSocioAdm.htm>>. Acesso as: 07/09/2017 16h00min.

SÁ, Antônio Lopes de. **Princípios Fundamentos de Contabilidade**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Acilon Batista de: **Contabilidade de empresas comerciais**. São Paulo: Atlas, 2002.

SZUSTER, Natan. **Contabilidade Geral: Introdução à Contabilidade Societária**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CONTA AZUL BOLG. **O QUE É SIMPLES NACIONAL?** Disponível em: <<https://blog.contaazul.com/o-que-e-simples-nacional/>>. Acesso as: 12/10/2017 16h30min.

JUCEG: Junta Comercial do Estado de Goiás. **Portal do Empreendedor Goiano**. Disponível em: <<http://www.juceg.go.gov.br/>>. Acesso em 13/10/2017 18h00min.

MINISTERIO DO TRABALHO. **Cadastro Geral de Empregador e Desempregados – CAGED**. Disponível em: <<http://trabalho.gov.br/trabalhador-caged>>. Acesso em: 13/10/2017 18h30min.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **Partidas Dobradas**. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/contabil/partidas_dobradas.htm>. Acesso em: 13/10/2017 17h30min.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **Regime de Competência Contábil**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/regcompetencia.htm>>. Acesso em: 13/10/2017 17h49min.

RECEITA FEDERAL: Ministério da Fazenda. **DCTF-Orientações Gerais**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dctf-declaracao-de-debitos-e-creditos-tributarios-federais/orientacoes-gerais>>. Acesso as: 13/10/2017 16h00min.

RAIS: Ministério do Trabalho. **Relação Anual de Informações Sociais**. Disponível em: <<http://www.rais.gov.br/sitio/sobre.jsf>>. Acesso em 13/10/2017 17h11min.

SPED: Sistema Público de Escrituração Digital. **Escrituração Fiscal Digital - Sped - Fiscal**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/523>>. Acesso em: 12/10/2017 17h 20 min.

SPED: Sistema Público de Escrituração Digital. **Escrituração Contribuição Digital - Sped Contribuições**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/284>>. Acesso em 15h24min.

SPED: Sistema Público de Escrituração Digital. **Escrituração Contábil Digital - Sped Contábil**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/499>> . Acesso em 13/10/2017 16h30min.

SPED: Sistema Público de Escrituração Digital. **Escrituração Contábil Fiscal - Sped Contábil Fiscal**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1285>>. Acesso em: 13/10/2017 16h00min.

SIGNIFICADOS. **Significado de Stakeholder**. Disponível em: <<https://www.significados.com.br/stakeholder>>. Acesso em: 26/10/2017 09h13min.

ANEXOS

ANEXO 1

Modelo Balanço Patrimonial

| <u>Ativo</u> | | | <u>Passivo</u> | | |
|---------------------------------------------|------|------|--------------------------------------------|------|------|
| | 20X3 | 20X4 | | 20X3 | 20X4 |
| Ativo Circulante | | | Passivo Exigível a Custo Prazo | | |
| Disponibilidades | | | Passivo Circulante | | |
| Caixa | | | Fornecedores | | |
| Bancos | | | Obrigações Sociais | | |
| Aplicações Financeiras | | | Impostos a Recolher | | |
| Realizável a Curto Prazo | | | Salários a Pagar Emprest. E Financiamentos | | |
| Clientes | | | Provisões | | |
| Estoques | | | Passivo Exigível a Longo Prazo | | |
| Impostos a Recuperar | | | Passivo Exigível a Longo Prazo | | |
| Ativo Realizável a Longo Prazo | | | Emprest. E Financiamentos | | |
| Ativo Realizável a Longo Prazo | | | Provisões | | |
| Clientes | | | Resultado de Exercícios Futuros | | |
| Outros Créditos | | | Resultado de Exercícios Futuros | | |
| Ativo Permanente | | | Resultado de Exercícios Futuros | | |
| Imobilizado | | | Participação de Minoritários | | |
| Bens em Operação | | | Patrimônio Líquido | | |
| (-) Depreciação / Amortização Investimentos | | | Capital Social | | |
| Investimentos | | | Capital Social | | |
| Investimento em Coligadas | | | Reservas | | |
| Investimento em Controladas | | | Reserva de Lucro | | |
| Ágio na Compra de Investimentos | | | Reserva de Capital | | |
| (-) Realização do Ágio Diferido | | | Resultados | | |
| Diferito | | | Resultado do Exercício | | |
| Despesas Pré-Operacionais | | | | | |
| (-) Amortização | | | | | |
| Total do Ativo | | | Total do Passivo | | |

Fonte: Boletim Contábil (?).

ANEXO 2

Modelo demonstração do resultado do exercício

| DRE | 20X3 | 20X4 |
|-----------------------------------------------------------|------|------|
| Receita Bruta de Vendas | | |
| Vendas de Produtos | | |
| (-) Dedução de Vendas | | |
| Impostos Incidentes Sobre Venda | | |
| Devoluções | | |
| Descontos Incondicionais | | |
| (=) Receita Líquida de Vendas | | |
| (-) Custos | | |
| Custo de Produto Vendido | | |
| (=) Lucro Bruto | | |
| (-) Despesas Operacionais | | |
| (-) Vendas | | |
| Pessoal | | |
| Frete | | |
| Aluguel | | |
| (-) Administrativas | | |
| Pessoal | | |
| Aluguel | | |
| Telefone | | |
| (-) Tributárias | | |
| Taxas Municipais | | |
| Taxas Estaduais | | |
| Taxas Federais | | |
| (+/-) Resultado Financeiro | | |
| Receitas Financeiras | | |
| (-) Despesas Financeiras | | |
| (=) Lucro Operacional | | |
| (+/-) Resultado Não Operacional | | |
| Receitas não Operacionais | | |
| Lucro na Venda de Ativos Imobilizados | | |
| (-) Despesas não Operacionais | | |
| (-) Contas Analíticas | | |
| (=) Lucro Antes do Imposto de Renda e Contribuição Social | | |
| (-) Provisão Para Imposto de Renda e Contribuição Social | | |
| Provisão Para Imposto de Renda e Contribuição Social | | |
| (=) Lucro Antes das Participações | | |
| (-) Participações e Contribuições | | |
| Participações e Contribuições | | |
| Debêntures | | |
| Empregados | | |
| Administradores | | |
| Partes Beneficiárias | | |
| Fundos de Assistência e Empregados | | |
| (=) Lucro Líquido do Exercício | | |
| (=) Lucro Por Lote de Mil Ações | | |

Fonte: Boletim Contábil (?).

ANEXO 3

Modelo Demonstração de Fluxo de Caixa Método Direto

Demonstração dos Fluxos de Caixa
Valores em Reais

| | Ano X1 | Ano X0 |
|---------------------------------------------------------------------------|------------|------------|
| Atividades Operacionais | | |
| Recebimentos: | X | X |
| Recursos Governamentais | X | X |
| Projetos Incentivados | X | X |
| Doações e Parceiras | X | X |
| Recebimentos de Juros | X | X |
| Pagamentos: | | |
| Fornecedores | (X) | (X) |
| Impostos | (X) | (X) |
| Salários | (X) | (X) |
| Juros | (X) | (X) |
| Despesas Antecipadas | (X) | (X) |
| Contas Diversas | <u>(X)</u> | <u>(X)</u> |
| Caixa Líquido Gerado (Consumido) pelas Atividades Operacionais | X | X |
| Atividades de Investimentos | | |
| Recebimento pela Venda de Imobilizado | X | X |
| Pagamento pela Compra de Imobilizado | <u>(X)</u> | <u>(X)</u> |
| Caixa Líquido Gerado (Consumido) pelas Atividades de Investimentos | X | X |
| Atividades de Financiamentos | | |
| Recebimento por Empréstimos | X | X |
| Pagamento de Empréstimos | <u>(X)</u> | <u>(X)</u> |
| Caixa Líquido Gerado (Consumido) pelas Atividades de Fianciamentos | X | X |
| Aumento (diminuição) Líquido no Caixa e Equivalentes de Caixa | X | X |
| Caixa e Equivalentes de Caixa no Início do Período | <u>X</u> | <u>X</u> |
| Caixa e Equivalentes de Caixa no Fim do Período | X | X |

Fonte: Consultoria Ipeconbt (?).

ANEXO 4

Modelo Demonstração do Valor Adicionado

| Demonstração do Valor Adicionado | |
|--------------------------------------------------------------------------|---------|
| Descrição | R\$ mil |
| 1 – Receitas | |
| (1.1) Venda de mercadorias, produtos e serviços | |
| (1.2) Provisão p/ devedores duvidosos - Reversão (Constituição) | |
| (1.3) Não operacionais | |
| 2 - Insumos adquiridos de terceiros (inclui ICMS e IPI) | |
| (2.1) Matérias-primas consumidas | |
| (2.2) Materiais, energia e outros custos de produção | |
| (2.3) Despesas c/ vendas gerais e administrativas | |
| (2.4) Custo das mercadorias e serviços vendidos | |
| (2.5) Serviços de terceiros e outros | |
| (2.6) Perda e recuperação de valores ativos | |
| 3 - Valores adicionados brutos (1-2) | |
| 4 - Retenções | |
| (4.1) Depreciação, amortização e exaustão | |
| 5 - Valores adicionados líq. produzido pela entidade (3-4) | |
| 6 - Valores adicionados recebidos em transferência | |
| (6.1) Resultado de Equivalência Patrimonial | |
| (6.2) Receitas financeiras | |
| 7 - Valores adicionados totais a distribuir (5+6) | |
| 8 - Distribuições do valor adicionado | |
| (8.1) Remuneração do trabalho - pessoal e encargos | |
| (8.2) Remuneração do governo - impostos, taxas e contribuições | |
| (8.3) Remuneração de terceiros - juros, aluguéis etc. | |
| (8.4) Remuneração de capital próprio - dividendos e lucros retidos/Prej. | |
| (8.5) Outros | |
| O total do item 8 deve ser igual ao item 7 | |

Fonte: Unafísico Sindical (?).

ANEXO 5

Natureza jurídica e qualificação do quadro de sócios e administradores

| CÓDIGO | NATUREZA JURIDICA | INTEGRANTE DO QUADRO | QUALIFICAÇÃO |
|--------|--------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|
| 201-1 | Empresa Pública | Administrador, Diretor ou Presidente. | 07,10 ou 16 |
| 203-8 | Sociedade de Economia Mista | Conselheiro de Administração, Diretor ou Presidente. | 08,10 ou 16 |
| 204-6 | Sociedade Anônima Fechada | Administrador, Conselheiro de Administração, Diretor ou Presidente. | 05, 08, 10 ou 16 |
| 206-2 | Sociedade Empresária Limitada | Administrador, Sócio, Sócio ou Acionista Incapaz ou Relativamente Incapaz (Exceto menor), Sócio ou Acionista Menor (Assistido/representado), Sócio Pessoa Jurídica Domiciliado No Exterior, Sócio Pessoa Física Residente ou Domiciliado no Exterior, Sócio Administrador ou Cotas em Tesouraria. | 05, 22, 29, 30, 37, 38, 49 ou 63 |
| 207-0 | Sociedade Empresária em Nome Coletivo | Sócio, Sócio ou Acionista Incapaz ou Relativamente incapaz (exceto menor), Sócio ou Acionista Menor (assistido/representado), Sócio Pessoa Física Residente ou Domiciliado No Exterior, Sócio Administrador ou Cotas em Tesouraria. | 22, 29, 30,38 49 ou 63 |
| 208-9 | Sociedade Empresária em Comandita Simples | Administrador, Sócio Comanditado, Sócio Comanditário, Sócio Comanditado Residente no Exterior, Sócio Comanditário Pessoa Física Residente no Exterior, Sócio Pessoa Jurídica Domiciliado no Exterior, Sócio Comanditário Incapaz ou Cotas em Tesouraria. | 05, 24, 25, 55, 56, 57, 58 ou 63 |
| 230-5 | Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (de natureza empresária) | Administrador, Titular Pessoa Física Residente ou Domiciliado no Brasil, Titular Pessoa Física Residente ou Domiciliado no Exterior, Titular Pessoa Física Incapaz ou Relativamente Incapaz (exceto menor) ou Titular Pessoa Física Menor (assistido / Representado). | 05, 65, 66, 67 ou 68 |
| 231-3 | Empresa Individual Responsabilidade Limitada (de Natureza Simples) | Administrador, Titular Pessoa Física Residente ou Domiciliado no Brasil, Titular Pessoa Física Residente ou Domiciliado No Exterior, Titular Pessoa Física Incapaz ou Relativamente Incapaz (exceto menor) ou Titular Pessoa Física Menor (assistido / Representado). | 05, 65, 66 67 ou 68 |
| 306-9 | Fundação Privada | Administrador, Diretor, Presidente ou Fundador. | 05, 10, 16 ou 54 |
| 322-0 | Organização Religiosa | Administrador, Diretor ou Presidente. | 05, 10 ou 16 |
| 399-9 | Associação Privada | Administrador, Diretor ou Presidente. | 05, 10 ou 16 |
| 408-1 | Contribuinte Individual | Produtor Rural. | 59 |

Fonte: Receita Federal do Brasil (?).

SIMPLES NACIONAL: o regime de tributação que mudou o mercado para as micro e pequenas empresas

Diego Bezerra dos Santos

André Gaudie Carvalho

Discente do curso de Ciências Contábeis, do 8º período de Ciências Contábeis pela Faculdade de Jussara. E-mail: diegosanto33@gmail.com.

Professor Especialista, orientador deste trabalho de conclusão de curso. E-mail: gaudie@unifaj.edu.br.

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é abordar o regime de tributação, o Simples Nacional, apresentando as modificações no decorrer de seus 10 (dez) anos de vigência. Esse período é apenas referente ao Simples Nacional que conhecemos atualmente, instituído pela Lei Complementar nº 123/2006 que entrou em vigor em 01 de julho de 2007, substituindo seu antecessor, o Simples Federal, responsável pelo início desta ideia que visa o benefício das microempresas e empresas de pequeno porte, reduzindo a carga tributária e deixando mais fácil a forma de contribuição, juntando vários impostos e contribuições em uma só guia; essa tributação foi estabelecida pela Lei nº 9.317/1996 que entrou em vigor em 01 de janeiro de 1997. O intuito deste trabalho é o de explicar de forma simples e direta a nova mudança ocasionada no Simples Nacional através da Lei Complementar nº 155/2016 que entrará em vigor a partir de 01 de janeiro de 2018. Por meio da análise da lei, fizemos comparações com o regime anterior até as mudanças atuais, apresentando as alterações que causarão mais impactos, sejam positivos e/ou negativos na atuação das microempresas e empresas de pequeno porte. Nosso propósito é o de informar as pessoas interessadas no tema bem como contribuintes, acadêmicos, profissionais da área contábil, dentre outros. Para a elaboração deste artigo usamos como aporte metodológico a pesquisa bibliográfica visando buscar o ponto de vista de diferentes autores sobre o tema abordado, focando em um estudo comparativo das alterações sofridas pelas legislações responsáveis pela regulamentação do Simples Nacional ao decorrer do tempo.

PALAVRAS-CHAVE: Tributo. Legislação. Contribuinte.

ABSTRACT

The objective of this paper is to discuss the tax regime, the Simples Nacional, presenting the changes during its 10 (ten) years of validity. This period is only related to the Simples Nacional that we know currently, instituted by the Complementary Law number 123/2006 which came into force in July 01, 2007, replacing its predecessor, the Simples Federal, responsible for the beginning of this idea that

aims the benefit of micro and small businesses, reducing the tax burden and making easier the form of contribution, joining several taxes and contributions in a single guide; This taxation was established by Law number 9.317/1996 that came into force in January 01,1997. The purpose of this work is to explain in a simple and direct way the new change caused in the Simples Nacional through the Complementary Law number 155/2016 that will come into force in January 01, 2018. Through the analysis of the law we made comparisons with the previous regime until the current changes, presenting the changes that will cause more impacts, be positive and / or negative in the performance of micro and small companies. Our purpose is to inform people interested in the topic as well as taxpayers, academics, accounting professionals, among others. For the elaboration of this article we use as a methodological contribution the bibliographical research aiming to seek the point of view of different authors on the topic addressed, focusing on a comparative study of the changes undergone by the legislation responsible for the regulation of National Simples over time.

KEYWORDS: Tribute. Legislation. Taxpayer.

INTRODUÇÃO

O Simples Nacional (Sistema integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte), conforme Fabretti (2011, pág. 139) é uma forma de tributação que visa o benefício das microempresas e empresas de pequeno porte nele enquadradas, instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, ele reduz a burocracia e as obrigações da empresa unificando vários impostos e contribuições por meio do DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional).

De acordo com estudos realizados pelo SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio as Micro e Pequenas Empresas) (2016 pág. 21), em relação à sobrevivência das empresas, descobriu-se que no período de 2008 a 2012 a taxa de operacionalização é de 76,6%, sendo que nesse mesmo período calculou-se também a taxa de mortalidade das empresas, 45,6%. Segundo dados do SEBRAE, o PIB (Produto Interno Bruto) entre os anos de 2008 a 2012 foi um dos maiores índices alcançados no período de 25 (vinte e cinco) anos. Entretanto, em 2010 o Brasil conseguiu atingir a meta de 7,5%, aumentando o PIB. Todos estes fatores apontados pelo SEBRAE (2016 pág. 21) mostram avanços, principalmente no que tange a legislação, que passa a beneficiar as micro e pequenas empresas em termos fiscais, contribuindo para o crescimento e o surgimento de novas empresas.

O SEBRAE (2016, pág. 21) afirma que umas das principais causas deste resultado se deram após a implementação do Simples Nacional, amparado pela Lei complementar nº 123/2006. Essa mudança proporcionou um tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas bem como a implantação do MEI (Microempreendedor Individual) instituído pela Lei complementar nº 128/2008, que permitiu a formalização de negócios, que na maioria das v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

vezes eram familiares, apesar de terem um faturamento abaixo da média do estipulado para as demais formas de empresas, era menos burocrático, fácil e rápido de aderir.

Esse regime de tributação, o Simples Nacional é um dos mais utilizados dentre as micro e pequenas empresas, por ser uma forma de tributação que de certa maneira reduz a carga do tributo e as obrigações da empresa, unificando-as em uma só guia. Além disso, torna-se mais fácil de o empreendedor trabalhar nas condições que o Simples Nacional oferece.

Esse trabalho tem como problemática, discutir como que a Lei Complementar nº 155/2016 pode influenciar na realidade das empresas optantes pelo Simples a partir de 2018. Assim, questionamos: de que forma as mudanças ocasionadas pela referida lei podem impactar nas micro e pequenas empresas? Quais as vantagens e desvantagens da implementação dessa lei?

Dessa forma, nosso intuito é apresentar nesse trabalho as mudanças que estão ainda por vir para o Simples Nacional, deixando evidentes os impactos nas empresas que optaram por esse regime de tributação, a partir do ano de 2018.

Utilizamos para a confecção deste artigo o método dedutivo, e como metodologia a revisão bibliográfica em livros, artigos e revistas para buscar o ponto de vista de vários autores diferentes, aliado a um estudo das legislações relacionadas ao tema inclusive aquelas que provocaram mudanças neste regime de tributação.

O artigo tem como principal objetivo expor ao leitor em que consiste o regime de tributação Simples Nacional, focando nas alterações desse regime de tributação nas empresas.

1. CONCEITO DE TRIBUTO

Toda e qualquer empresa que possua capital aberto ou privado, com fins lucrativos e movimentação ativa, prestadora de serviços ou que comercialize mercadorias está sujeita a tributação, podendo então, escolher entre os regimes vigentes, desde que a empresa em questão se adeque com a legislação que regulamenta a forma de tributação escolhida, seja o Lucro Real, o Lucro Presumido, o Lucro Arbitrado e o Simples Nacional.

Para Reis (2012, pág. 96), o tributo ocorre assim que haver a incidência do fato gerador. Ele descreve o fato gerador como “[...] o momento em que ocorre a obrigação do pagamento do imposto”. Portanto, o fato gerador acontece toda vez que há atividade na empresa, ou seja, quando a mesma está operando, produzindo e comercializando produtos e serviços e auferindo receita, assim, é através desses fatores que ocorre à incidência do tributo.

Fabretti (2011, pág. 26) também comenta o art. 3º do CTN (Código Tributário Nacional), afirmando que tributo “[...] é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária. Entretanto, se autorizado por lei, o pagamento pode ser feito em outro valor que possa ser expresso em moeda.”. Em consonância com esse pensamento, trazemos a definição de Hadara (2017, pág. 235) para tributos como “[...] prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império”.

Podemos então, concluir através das definições acima que tributo é um pagamento obrigatório mediante legislação que não possua nenhuma ligação com atos ilícitos como, por exemplo, infrações de trânsito, multas, indenizações, dentre outros, podendo ser liquidado apenas em dinheiro, ou seja, moeda corrente do país, porém, há uma exceção que destaca que a liquidação do tributo só deve ser aceita de outra forma, mediante lei referente.

Nessa perspectiva, salientamos que a pessoa física ou jurídica pode ser tributada de duas maneiras distintas, as vinculadas e não vinculadas. Alexandre (2015, pág. 73) alega que as tributações vinculadas levam esse nome, justamente por estarem ligadas a um órgão público específico referente ao contribuinte, como por exemplo: as taxas CF (Constituição Federal de 1988), art. 145, II que são cobradas por prefeituras municipais para a emissão de alvarás de licença, e as contribuições de melhoria CF, art. 145, III; Já as tributações não vinculadas são aquelas que não dependem de qualquer atividade estatal relacionada ao contribuinte, exemplo: os impostos CTN, art. 16.

O termo tributo é um gênero, do qual se subdivide em cinco formas tributárias diferentes, deste modo o art. 5º do CTN fixa três tipos de tributos, sendo: impostos, taxas e contribuições de melhoria (BRASIL, 1966). Já a CF inseriu no rol de tributos os empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições sociais (art. 149), portanto, o tributo pode ser subdividido em cinco espécies, abordaremos sobre cada uma dessas espécies a seguir (BRASIL, 1988).

1.1 Impostos

Os impostos estão presentes em nosso dia a dia e na maioria das vezes nem percebemos que estamos pagando impostos ao fazer transações financeiras, compras de bens, adquirindo serviços, obtendo rendimentos, dentre outros; assim, podemos definir o imposto conforme disposto no art. 16 do CTN, como tributo, uma obrigação cujo fato gerador está

relacionado a circunstâncias que são independentes de quaisquer atividades relacionadas à União em relação ao contribuinte (BRASIL, 1966).

O autor Alexandre (2015, pág. 84) define os impostos como tributos não vinculados com incidência sobre manifestação de riqueza do sujeito devedor, sendo assim, toda pessoa física ou jurídica que manifestar riqueza, seja através da obtenção de rendimentos, por meio de transações financeiras, adquirindo bens ou serviços estará sujeita a incidência de impostos relacionados à União IR (Imposto de Renda), Estados ICMS (Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), Municípios ISS (Imposto Sobre Serviços) e IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano).

A CF em seu art. 153 incisos de I a VII determina que compete a União estabelecer impostos sobre a importação de produtos de origem estrangeira, de exportação para exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, da renda e proventos de qualquer natureza, de produtos industrializados, de operações de crédito, de câmbio e seguro ou relativos a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural conhecido como ITR (Imposto sobre a Propriedade Rural) e por último IGF (Impostos sobre Grandes Fortunas), sob lei complementar (BRASIL, 1988).

Os Estados e o Distrito Federal conforme a CF art. 155, I, II, III ficam responsáveis pela arrecadação de impostos como: ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), IPVA (Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores) e ITCMD (Imposto de Transmissão de Causas Mortis e Doação). Já os Municípios conforme a CF art. 156, I, II, III, ficam a cargo de impostos como: IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano), ITBI (Impostos Sobre a Transmissão de Bens Imóveis) e ISSQN (Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza) (BRASIL, 1988).

Podemos então concluir através deste tópico, que o imposto é uma das subdivisões do tributo e que estão sujeitas a ele a pessoa física ou jurídica que esteja em atividade, que manifeste rendimentos ou que realize transações financeiras bem como adquirir bens ou serviços. Também vimos neste tópico que o imposto é um tributo não vinculado, isso significa que ele não depende de qualquer atividade estatal, ou seja, do poder da polícia e do resultado da prestação de serviços públicos, dependendo apenas do fato gerador.

1.2 Taxas

As taxas estão relacionadas diretamente há atividades estatais, portanto, é de responsabilidade do ente que presta determinado serviço ou que desempenhe poder da polícia, v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

cobrar taxa. O CTN, no art. 77 define que a taxa deve ser cobrada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo que o valor da taxa é pago em dinheiro, moeda corrente do país, cuja, causa dá-se através da utilização de serviço público, exemplo: taxa referente à inspeção e análise de projetos referente ao Corpo de Bombeiros, licença para funcionamento (estipulada geralmente por prefeituras municipais), licença ambiental, dentre outras (BRASIL, 1966).

Alexandre (2015, pág. 90) afirma que existem duas maneiras que podem originar a cobrança de taxas, a primeira é o exercício do poder da polícia, que é exercido de forma regular, o que torna a cobrança autêntica. A segunda forma é quando há a utilização de serviços de caráter público, disponíveis ao contribuinte, possibilitando a cobrança de taxa de serviço, ou seja, as taxas se originam através dos serviços públicos ou com o uso do poder da polícia para exercer sua função, impondo direitos, limites e disciplina em prol do interesse público.

Segundo Fabretti (2011, pág. 29), “[...] polícia, no caso, refere-se à possibilidade de fiscalizar e autorizar determinada atividade, limitando-a em razão do interesse público, relativo à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes etc. [...]”. Um exemplo prático de poder da polícia é o da administração pública que tem o poder para fazer fiscalização e determinar se uma empresa ou indústria pode ou não se instalar no local desejado.

1.3 Contribuição de Melhoria

Os exemplos mais comuns de contribuição de melhoria estão presentes nas casas, cidades ou bairros onde as pessoas moram isso envolve desde a pavimentação, a iluminação, os esgotos pluviais, a construção de viadutos, pontes, túneis, dentre outros. Ao fazermos a análise dos exemplos acima citados, podemos concluir que todos eles agregam valor ao imóvel que esteja gozando de tais benfeitorias. Dessa maneira, o que desencadeia ou gera a contribuição de melhoria esta diretamente relacionado à construção de obras públicas, investimentos geralmente feitos em infraestrutura de cidades, bairros, municípios, que de alguma forma venha agregar valor aos imóveis.

O CTN, em seu art. 81 ressalta que a contribuição de melhoria é utilizada mediante lei para custear obras públicas, podem ser cobrados pela União, Estados, Distrito Federal de Municípios (BRASIL, 1966). Nesse sentido, Alexandre (2015, pág. 109) define que as contribuições de melhorias são como uma forma de tributo vinculada, isto porque sua

cobrança está subordinada a determinada atividade pública, da qual resultará em obras públicas que agreguem uma valorização em imóveis que pertencem aos contribuintes.

1.4 Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios são resultantes de despesas extraordinárias que provêm de calamidades públicas; Alexandre (2015, pág. 117) define empréstimos compulsórios como sendo os “[...] empréstimos forçados, coativos, porém restituíveis. A obrigação de pagá-los não nasce de um contrato e de uma manifestação livre das partes, mas sim de determinação legal”. A partir dessa visão, reiteramos como os pressupostos de Hadara (2016, pág. 396) quanto ao art. 148, I e II, no qual a Constituição Federal (1998) destaca que os empréstimos compulsórios são decretados antecipadamente pela União.

Dessa forma, só podem ser estabelecidos por meio de lei complementar e unicamente para atender as despesas extraordinárias, isto é, aquelas que resultem de calamidade pública com caráter de urgência e que tenham uma relevância nacional como, por exemplo: guerra externa ou investimento de interesse nacional, desde que obedeça ao princípio da anterioridade.

1.5 Contribuições Sociais

Muitas pessoas têm a impressão de que contribuições sociais estão relacionadas somente em benefícios como a previdência social, entretanto, Alexandre (2015, pág. 130) afirma que é incorreto usar a expressão contribuições sociais para a definição de forma generalizada, isto porque elas não passam de uma subespécie de contribuição especial que a União utiliza, quando a mesma almeja obter recursos por meio de tributos para atuar na área social.

Ao contrário de que muitos pensam as contribuições sociais não são apenas voltadas para benefícios como os de aposentadoria, auxílio reclusão, auxílio doença, dentre outros; são divididas em três partes distintas e cada uma abrange benefícios e áreas diferentes. Dessa maneira contamos com a previdência social, assistência social e a saúde.

A CF define em seu art. 194 que a seguridade social abrange de forma incorporada uma série ações de iniciativa do Poder Público e também da sociedade, tendo por objetivo garantir os direitos associados à saúde pública, previdência e assistência social (BRASIL, 1988).

Assim, ao considerarmos os estudos de Hadara (2016, pág. 397) ressaltamos que as contribuições sociais são fragmentadas em duas subespécies, as que estão previstas no art. 149 e as citadas no art. 195 da referida constituição. Dessa forma, ao seguir essa linha de pensamento quanto às contribuições presentes no art. 149, ressaltamos que podem ser instituídas pelas três esferas do poder, sendo cobradas de seus servidores, sendo usadas para custear as despesas dos contribuintes, não desobedecendo aos arts. 146 III, o 150 I e III, sem lesão conforme o art. 195, § 6º da CF, referente às contribuições.

Mazza (2015, pág. 225) também cita como exemplo de contribuições o PIS (Programa Integração Social) LC 7/70 e PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) 8/70, a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) mediante Lei nº 10.833/2003, próximo a ela temos a COFINS de Importação Lei nº 10.863/2004, a CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido) conforme Lei nº 7.689/88 e a Contribuição Social do Trabalhador mediante Lei nº 8.212/91 art. 11.

2. O SURGIMENTO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLES NACIONAL

O regime de tributação que conhecemos hoje denominado como Simples Nacional, inicialmente começou como um projeto instituído pelo Governo Federal no ano de 1996, que visava um tratamento diferenciado voltado para as microempresas e empresas de pequeno porte, chamado de Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições, popularmente conhecido como Simples Federal ou apenas Simples. Ele surgiu com o objetivo de incentivar as empresas informais a se formalizarem, usando a política de que esse regime para a época era o melhor e mais viável, caso a empresa optasse pelo Simples Federal era uma opção melhor de que aos outros regimes.

O Simples Federal foi estabelecido pela Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, mas só passou a vigorar a partir de 01 de janeiro de 1997, embasado na Lei Nº 5.172/1966 CTN e no art. 179 da CF que visa um tratamento jurídico diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte incentivando a simplificação de suas obrigações empresariais para com o Estado.

Nessa mesma perspectiva, reforçamos a ideia de que se enquadravam no Simples Federal as microempresas e empresas de pequeno porte que eram definidas de acordo com a Lei Nº 9.317/96, art. 2º incisos I e II como: microempresa, sendo a pessoa jurídica que obteve no ano calendário um ganho de receita bruta de valor igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais); e empresa de pequeno porte aquela cujo faturamento no ano v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

calendário foi superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

É relevante ressaltar ainda que o Simples Federal foi um regime de tributação que nasceu com o intuito de facilitar a maneira de o contribuinte pagar seus impostos, trazendo novas perspectivas, alíquotas e formas de cálculo. Esses tributos eram integrados em uma só guia, contendo impostos e contribuições diversas, de caráter federal, estadual e municipal, sendo eles: IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), PIS/PASEP (Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público), CSSL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e por fim Contribuições para a Seguridade Social, encargo esse para pessoa jurídica.

Desse modo, o Simples Federal só poderia fazer a inclusão do ICMS e ISS se a empresa aderisse ao convênio.

O SIMPLES poderá incluir o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal - ICMS ou o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS devido por microempresas e empresa de pequeno porte, desde que a Unidade Federada ou o município em que esteja estabelecida venha a ele aderir mediante convênio (BRASIL, Lei nº 9.317/1996, art. 4º).

Essa transição fica clara no Código Tributário Nacional (1966), que destaca que o município que decidisse optar por aderir ao Simples Federal, depois de firmado o convênio passaria a vigorar somente após o período de noventa dias após a publicação no Diário Oficial da União em seu extrato, a Receita Federal efetuava a divulgação dos municípios que aderiam ao Simples por meio de uma página na internet.

A forma com que o imposto era arrecadado dava-se através do DARF (Documento de Arrecadação Receita Federal) é nele que ficavam unificados todos os impostos e contribuições devidos por pessoas jurídicas inscritas no Simples Federal. O Simples Federal era apurado e pago até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente. De acordo com os arts. 6º e 7º da Lei nº 9.317/1996 as empresas devem entregar a Declaração Anual Simplificada da Escrituração e dos Documentos, ou seja, as empresas adeptas ao Simples tinham como obrigação apresentar a declaração simplificada dos fatos que geraram os impostos e as contribuições, com o prazo máximo de até o último dia útil do mês de maio do ano posterior.

O sistema de alíquotas do Simples Federal funcionava através da receita bruta auferida acumulada durante o ano corrente, ou seja, era um sistema progressivo que considerava como base para o cálculo a soma do faturamento mês a mês até o fim do ano calendário, iniciando-se um novo cálculo quando começava outro ano. Também contava com três anexos, o

comércio, a indústria e prestadoras de serviços, desde que esteja de acordo com o art. 4º da Lei nº 9.317/1996, conforme citado anteriormente.

No entanto, o Simples Federal foi revogado em 30 de junho de 2007, dando lugar ao seu sucessor o Simples Nacional, essa mudança gerou polêmicas, devido ao fato de apesar do Simples Nacional ser uma lei complementar e em determinados aspectos se basear no Simples Federal os dois são regimes diferentes; então, as empresas que antes optavam pelo Simples Federal automaticamente passavam a optar pelo Simples Nacional, exceto aquelas que faziam parte das vedações de ingresso ao Simples Nacional.

Conforme o art. 17 da Lei Complementar nº 123/2006, em seu inciso V expõe que não podem optar por este regime de tributação a pessoa jurídica “[...] que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa [...]”. Porém, existem demais vedações e elas aparecem mais a frente no texto, pois a que mais afetou as empresas no início foi esta, justamente porque muitas empresas possuíam débitos e devido a isso não se enquadravam de imediato ao Simples, a não ser que os débitos fossem sanados ou parcelados.

2.1 Simples Nacional e Suas Modificações

O regime de tributação chamado Simples Nacional é tido como uma forma de elisão fiscal, isso se deu devido a sua instituição ser feita por lei e por causar benefícios, como a redução da carga tributária das micro e pequenas empresas no Simples de forma lícita. Tonellatti (2014, pág. 25) define elisão fiscal como uma forma legal de redução de carga tributária proporcionada por meio de estudos aprofundados das legislações tributárias tirando proveito de brechas e imperfeições nelas presentes.

O Simples Federal foi estabelecido pela Lei nº 9.317/1996 e depois alterado pelas Leis Complementares nº 123/2006 que passaram a vigorar a partir de 01 de julho de 2007 dispõe sobre a criação do Simples Nacional, nº 128 de 19 de dezembro de 2008, nº 139 de 10 de novembro de 2011, nº 147/2014 em vigor em 01 de janeiro de 2015, e nº 155/2016 que entrará em vigor a partir 01 de janeiro de 2018.

O objetivo do Simples Nacional é praticamente o mesmo do Simples Federal, porém, ele também veio para abranger mais atividades e obviamente alcançar mais empresas. Assim, a empresa que opte pelo Simples Nacional terá direito a benefícios como a apuração dos tributos com alíquotas progressivas mais favorecidas e recolhimento centralizado dos tributos federais, estaduais e municipais, tudo em um único documento de arrecadação denominado v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional), guia utilizada para a contribuição das micro e pequenas empresas do Simples a partir de janeiro de 2012, conforme a LC nº 123/2006 e suas alterações.

Para tanto, Oliveira (2015, pág. 404) define microempresa ou empresa de pequeno porte baseando-se na LC nº 139/2011, como sendo a sociedade empresária ou simples e a empresa individual de responsabilidade limitada. Já o art. 966 da Lei Nº 10.406/2002 (Código Civil) se refere ao empresário como “[...] quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.”.

Salientamos também que o Simples modificou o faturamento em virtude da LC nº 139/2011 das empresas, ficando definidas de acordo com a LC nº 123/2006 art. 03º, I, II como microempresas aquelas cuja sua receita bruta de cada ano, seja igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). Já as empresas de pequeno porte são aquelas que para cada ano-calendário auferiram uma receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Além disso, houve a inclusão de mais dois tributos, o ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e o ISS (Imposto Sobre Serviços) tais impostos destinados a abranger os estados e municípios, também concedendo às empresas como aos escritórios contábeis o direito de participar do Simples; De acordo com o art. 13 da LC nº 123/2006 I ao VIII o recolhimento mensal do DAS substitui o IRPJ (Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica), IPI (Impostos sobre Produtos Industrializados), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), PIS/PASEP (Programas de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público), CPP (Contribuição Patronal Previdenciária), ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e ISS (Imposto sobre Serviços).

Por mais que a intensão do Simples seja a de deixar mais fácil o recolhimento dos impostos e contribuições, ainda assim as ME e EPP não estão isentas a incidência a outros tipos de impostos e contribuições, de acordo com determinado contribuinte, conforme disposto no § 1º do art. 13 da LC nº 123/2006, sendo os demais tributos excluídos.

2.1.2 Vedações ao Simples Nacional

Segundo o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (2006), existem situações em que as entidades não podem ser optantes pelo Simples Nacional, ficando disposta essa determinação na LC nº 123/2006 art. 17 e na resolução nº 94/2011 art. v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

15 do CGSN (Comitê Gestor do Simples Nacional) que expõe as vedações ao Simples, dentre as situações mais comuns bem como citado anteriormente é aquela em que a empresa possui qualquer tipo de débito com INSS ou com as Fazendas, Federal, Estadual e Municipal, causando o bloqueio automático da empresa, até que o débito seja quitado ou parcelado (BRASIL, 2006).

De acordo com art. 17 inciso I desta lei complementar, as empresas que possuam uma grande demanda de serviços e que os acumule, sejam elas do ramo de assessoria creditícia, gerencie ativos, selecione riscos, pratique a administração de contas a pagar e a receber, que compre direitos creditórios, cujo resultado de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviço, assim como as agências bancárias, não podem aderir ao Simples (BRASIL, 2006).

Oliveira (2015, pág. 407) ao explicar o art. 17 incisos II e XVI da LC 123/2006 e art. 15 inciso V da Resolução 94/2011 do CGSN, assegura que podem acontecer ocasiões em que os sócios, o capital ou até mesmo a inscrição da própria empresa sejam os responsáveis pela sua não aprovação no regime de tributação. Estas situações são resultado de empresas que possuam sócio residente e domiciliado no exterior; empresas que tenham como titular ou sócios, pessoas que participem com uma quantidade de quotas superior a 10% (dez por cento) de outra empresa, cujo capital ultrapasse o limite previsto no Simples LC nº 123/2006 ou que participe de administração de forma direta ou indireta de órgãos públicos.

Também estão excluídas do Simples as empresas que ultrapassem o limite previsto no art. 3º desta lei complementar bem como entidades com ausência de inscrição na Junta Comercial ou que apresentem irregularidades em seu cadastro seja com a União, Estado ou Município também estão sujeitas a não participar no Simples.

Ainda sobre essa lei complementar, destacamos o art. 17, incisos VI, XII, XIV, XV, nos quais ficam expostas situações que envolvem a existência de atividades prestadoras de serviço em específico, as que não são permitidas no Simples, sendo elas: aquelas que exerçam a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual terrestre e aéreo de pessoas; que ceda ou alugue mão de obra; empresa que tenha como ocupação principal loteamentos e à incorporação de imóveis; que alugue de imóveis próprios com exceção ser for prestação de serviços tributado por ISS (BRASIL, 2006).

Por último estão às empresas que desempenhem as seguintes atividades de produção e comercialização de mercadorias, declarações também presentes no art. 17 da lei complementar, nos incisos VII, VIII, IX, X, deixando claro, os motivos que vedam a participação no Simples. Assim, as empresas que gerem, vendam, distribuam ou transmitiram energia elétrica; empresas que importem ou fabriquem veículos automotores, como v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

automóveis e motocicletas; empresas que realizem a importação de combustíveis; empresas que comercializem ou produzam em atacado cigarros, cigarrilhas, charutos, armas de fogo, munições, explosivos, bebidas alcoólicas, refrigerantes até mesmo águas saborizadas e gaseificadas, cervejas sem álcool menos as produzidas ou comercializadas em atacado por micro e pequenas empresas: cervejarias, vinícolas, destilarias e produtores de licores (BRASIL, 2006).

2.1.3 Obrigações Fiscais e Acessórias

As empresas que estão no Simples também possuem obrigações a serem cumpridas, assim como qualquer outra empresa sob outro regime de tributação. Mediante isso, os arts. 25, 26 e 27 da LC nº 123/2006 abordam essa área de obrigações fiscais e acessórias, esclarecendo que é de obrigação de empresas do Simples anualmente apresentar a Receita Federal do Brasil a DEFIS (Declarações de Informações Socioeconômicas e Fiscais).

Esse documento serve como uma declaração da empresa, na qual assume seu faturamento anual e serve como um instrumento de fiscalização da Receita Federal, podendo requerer impostos e contribuições que por algum motivo não tenham sido recolhidos pelas empresas. Caso a empresa não tenha tido movimentação no período, há a possibilidade de declarar a ausência de movimento, conforme disposto CGSN (Comitê Gestor do Simples Nacional), caso a empresa não informe a DEFIS não haverá multa por atraso, porém, a empresa fica bloqueada de emitir o DAS após a terceira competência do ano subsequente, tendo de transmitir a declaração para apurar o imposto.

Sabemos que é de obrigatoriedade das empresas do Simples a emissão de nota fiscal referente à venda, seja de serviços ou de mercadorias, ficando sob a responsabilidade das empresas a conservação, o armazenamento e a organização destes documentos, que servem para fundamentar que determinada empresa auferiu a receita que declarou.

As empresas optantes pelo Simples Nacional podem utilizar a contabilidade simplificada e dessa forma contabilizar suas receitas, custos e despesas, as operações realizadas na contabilidade simplificada devem ser feitas conforme o CGSN.

2.2 Microempreendedor Individual

O Microempreendedor individual ou MEI foi criado há aproximadamente dois anos, após o Simples Nacional, mais especificamente em 2008, através da LC nº 128. Seu foco é o v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

de formalizar as empresas familiares com pouca movimentação anual trazendo praticidade e facilitando a forma de constituir uma empresa, isto é, a abertura, alterações, encerramento e emissão do DAS (Documento de Arrecadação Simples Nacional para Microempreendedor Individual) podem ser feitas através da internet.

Conforme disposto no art. 18-A inciso 1º da LC nº 123/2006 é considerado como MEI o empresário individual aquele que conforme o art. 966 do CC Lei nº 10.406/2002 exerça de maneira profissional atividade financeira voltada a produzir, circular bens ou serviços, que tenha faturado no ano-calendário uma receita bruta de até R\$ 60.000,00 (sessenta e mil reais), que opte pelo Simples Nacional.

O microempreendedor individual tem as mesmas vantagens de uma empresa, podendo abrir conta jurídica, participar de licitações, fazer a emissão de documentos fiscais que não são obrigatórios, mas, se houver a necessidade desses documentos, o MEI pode emití-los. Além dessas vantagens, esse tipo de empresa também possui poucas obrigações, como, por exemplo, efetuar o pagamento o DAS (Documento de Arrecadação Simples Nacional para MEI) até o dia 20 (vinte) de cada mês, outra obrigação é a entrega da DASN-SIMEI (Declaração Anual do Simples Nacional do Microempreendedor Individual) que deve ser entregue até dia 31 de maio do ano subsequente, caso ocorra a não entrega ou a entrega em atraso da declaração, o MEI fica sujeito à multa de no mínimo R\$ 50,00 (reais) podendo variar de acordo com a situação.

É recomendável que o microempreendedor individual faça um controle de suas entradas e saídas por meio de formulário simplificado disponível no Portal do MEI, a fim de comprovar eventuais situações como ser desenquadrado do MEI e também para comprovar receita auferida durante o ano, porém, este documento só tem validade se junto dele houver documentos fiscais que comprovem as entradas e saídas declaradas nele.

A inscrição no MEI pode ser feita por qualquer pessoa com certo conhecimento, bastando acessar o site Portal do Microempreendedor Individual, portando CPF, título de eleitor ou recibo de declaração de imposto de renda dos últimos dois anos, declaração de endereço, número de telefone celular válido para confirmar recebimento de código e confirmação da inscrição, a baixa e a alteração dá-se da mesma forma. As condições do MEI definem que aqueles que possuam vínculo com outra empresa, sejam como sócio, administrador ou titular de outra empresa não podem participar. Em relação ao funcionário, somente é permitido registrar um funcionário de carteira assinada recebendo um salário mínimo mensal; deve exercer uma das várias atividades do anexo XIII, da resolução do CGSN Nº 94/2001.

Aquele que é Microempreendedor Individual está isento de tributos federais bem como Imposto de Renda, PIS, COFINS, IPI e CSLL, porém, tem por obrigação realizar o recolhimento de impostos e contribuições por meio de um valor fixo mensal que independe da receita bruta auferida mensalmente. De acordo com o CGSN e o art. 18-A inciso V fica fixado os seguintes valores:

Quadro 1 - Contribuição do MEI – Microempreendedor Individual para 2017

| MEIs – Atividade | INSS - R\$ | ICMS/ISS - R\$ | Total - R\$ |
|----------------------------------|------------|----------------|--------------|
| Comércio e Indústria – ICMS | 46,85 | 1,00 | 47,85 |
| Serviços – ISS | 46,85 | 5,00 | 51,85 |
| Comércio e Serviços - ICMS e ISS | 46,85 | 6,00 | 52,85 |

Fonte: Portal do Microempreendedor Individual (2017).

Assim, como apresentado no quadro acima, podemos notar que o Microempreendedor individual contribui com o INSS da Previdência Social em que é calculado o valor de 5% sobre o salário mínimo vigente, em caso de revenda de mercadorias é acrescentado o valor de R\$ 1,00 (um real) de ICMS referente ao Estado, se a empresa for uma prestadora de serviço será acrescentado ao DAS o valor de R\$ 5,00 (cinco reais) de ISS referente ao Município e por último se a empresa exercer ambas as atividades será somado R\$ 6,00 (seis reais) a guia.

3. LEI COMPLEMENTAR Nº 155/2016

O projeto de Lei nº 125/2015 foi convertido para a já aprovada Lei Complementar nº 155/2016, pois entrará em vigor a partir de 01 de janeiro de 2018, sendo responsável por causar mudanças significativas no Simples Nacional vigente atualmente.

Dentre as mudanças que ocorreram, uma das mais nítidas é a presente no art. 3º inciso II desta lei, que altera o faturamento das empresas de pequeno porte, passando a definir como empresas de pequeno porte aquelas que tenham obtido ganho no ano calendário de receita bruta maior que R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), porém, para fins de recolhimento de ICMS e ISS conforme o art. 13-A inciso II desta lei foi estabelecido um limite máximo de faturamento de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) as empresas que ultrapassarem este valor terão de pagar estes dois impostos ICMS e ISS através do através da majoração de alíquota.

§ 17. Na hipótese do § 13 do art. 3º, a parcela de receita bruta que exceder os montantes determinados no § 11 daquele artigo estará sujeita, em relação aos percentuais aplicáveis ao ICMS e ao ISS, às alíquotas máximas correspondentes a

essas faixas previstas nos Anexos I a V desta Lei Complementar, proporcionalmente, conforme o caso. (BRASIL, Lei nº 123/2006, art. 18, § 17).

Como podemos perceber, não só as empresas de pequeno porte sofreram alterações em faturamento, como também as empresas familiares ou microempreendedores individuais. No entanto, antes dessa alteração um microempreendedor individual até o presente momento pode faturar até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) por ano ou R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) mensais.

Ante esse cenário, mencionamos que a partir de 01 de janeiro de 2018 os microempreendedores individuais, de acordo com a Lei Complementar nº 155/2016 alterando o art. 18-A da Lei Complementar nº 123/2006 dispôs em seu parágrafo primeiro e segundo que é caracterizado Microempreendedor aquele que esteja conforme o art. 966 do Código Civil Lei nº 10.406/2002 ou aquele que exerça as atividades relacionadas à indústria, comércio, prestação de serviços na área rural e que tenha um ganho de receita bruta anual que não exceda R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais) ou R\$ 6.750,00 (seis mil setecentos e cinquenta reais) por mês.

Dessa forma, as empresas de pequeno porte inscritas no Simples Nacional até 31 de dezembro de 2017, que tenham faturado uma receita superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) e igual a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) durante o exercício de 2017, segundo o art. 79-E desta lei, esclarece que a empresa continuará de forma automática optante pelo Simples em 2018. De acordo com art. 17 inciso X agora podem optar pelo Simples Nacional as micro e pequenas empresas produtoras de bebidas alcoólicas, bem como cervejarias, vinícolas, licores e destilarias.

3.1 Dos Anexos do Simples

As tabelas de anexos do Simples Nacional agora serão apenas cinco, pois antes eram seis. Essa alteração exclui o anexo VI que relacionava receitas provenientes de prestações de serviços por meio das atividades de medicina, medicina veterinária, odontologia, psicologia, arquitetura, dentre outras, presentes no art. 18, parágrafo 5º-I da LC nº 123/2006, que agora passarão a ser tributados com base na tabela do anexo V. Com isso, ocorreu um ajuste que causou redução das faixas de faturamento de cada um dos Anexos que antes possuíam cada um vinte faixas de faturamento e agora passaram a ter seis faixas de faturamento a partir de 2018.

Além de alterar o faturamento das empresas essa lei modificou a fórmula de calcular o imposto, agora o Simples Nacional possui parcela dedutível que está presente em todos os anexos do I ao V. Anteriormente conforme o art. 18 da LC nº 123/2006 o cálculo dava-se por meio da receita bruta auferida nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração, definido o faturamento, o próximo passo era o de determinar conforme a tabela de anexo referente à empresa, a alíquota, multiplicando-a pela receita do período de apuração. No caso das empresas novas, os ganhos de receita bruta devem ser proporcionais à quantidade de meses em atividade no período.

Tomemos como exemplo uma empresa que se enquadre no Anexo I do Simples Nacional, referente a comércio, sendo assim essa empresa auferiu uma receita bruta nos últimos 12 (doze) meses de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), dessa forma, determinando a alíquota por meio do cálculo de 2017 teremos uma alíquota de 10,04% que será usada para o cálculo do período de apuração.

A LC nº 155/2016 modificou o art. 18 da LC nº 123/2006, em que a média de receita bruta ganha pela empresa nos últimos 12 (doze) meses determina a alíquota referente à atividade da empresa através dos anexos I ao V. A partir da receita bruta auferida no período de apuração será multiplicada pela alíquota determinada nos anexos e subtraída pela parcela dedutível e depois dividida pela receita bruta dos últimos 12 (doze) meses, o resultado do cálculo é a alíquota que será usada no período de apuração, permanecendo que em caso de início de atividade o cálculo deve ser proporcional a quantia de meses em que a empresa esteve em atividade no período, portanto do cálculo será da seguinte forma:

Quadro 2 – Cálculo de Alíquota do Simples Nacional 2018

| <u>RBT12 x Aliq – PD</u> |
|-------------------------------------------------------------------------------|
| RBT12 |
| RBT12: R\$ 2.000.000,00 |
| Aliq Nominal: 14,30% |
| PD: R\$ 87.300,00 |
| |
| $R\$ 2.000.000,00 \times 14,30\% - R\$ 87.300,00 / R\$ 2.000.000,00 = 9,93\%$ |

Fonte: Lei Complementar nº 155/2016 art. 18 (2017).

Podemos notar que a carga tributária desta empresa decresceu em 0,11% em relação ao cálculo de alíquota do período de 2017, essa demonstração é feita através de um comparativo do faturamento obtido com a tabela de anexo referente à empresa, está lei tornou

a forma de se calcular o tributo mais fidedigna; gerando uma alíquota mais proporcional ao valor faturado pela empresa.

3.2 Do Parcelamento

Outra mudança que está presente no art. 9º da Lei Complementar 155/2016 é sobre parcelamento do Simples Nacional, determinando que as empresas que optam pelo Simples e que possuam débitos vencidos até a competência de maio de 2016, poderão a partir 2018 efetuar o parcelamento desses débitos em até cento e vinte vezes.

Este parcelamento se aplica unicamente a débitos do Simples nacional, não abrangendo a débitos de INSS, por exemplo. A solicitação do parcelamento deve ser feita somente 90 (noventa) dias após a regulamentação do Comitê Gestor do Simples Nacional, sendo que as parcelas desse parcelamento não podem ser inferiores a R\$ 300,00 (trezentos reais) tanto para microempresas quanto para empresas de pequeno porte.

Conforme essa lei, os Microempreendedores Individuais podem fazer o parcelamento de seus débitos referente ao Simples por meio do Portal do e-CAC (Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte) da Receita Federal, nesse portal será permitido duas formas de parcelamento, o convencional que será utilizado para empresas que possuam débitos vencidos até a competência de dezembro de 2016 e o especial válido apenas para débitos vencidos até a competência de maio de 2016.

3.3 Do Investidor Anjo

Sabemos que o investidor denominado “anjo de forma básica” é aquela pessoa física ou jurídica que não se caracteriza sócio e nem tem qualquer direito de tomada de decisões ou de voto na empresa. A Lei Complementar nº 155/2016 dispôs em seus arts. 61-A, 61-B, 61-C e 61-D que será permitido à entrada de investidor anjo nas micro e pequenas empresas participantes do Simples Nacional.

Conforme consta no art. 61-A incisos I, II e III desta lei, o investimento feito pelo investidor anjo deverá constar em contrato de participação, não podendo possuir validade superior a sete anos, sendo que a atividade da empresa será comandada exclusivamente por seus sócios ativos na empresa. Lembrando que não compete ao investidor anjo ser considerado sócio da empresa e muito menos pode tomar qualquer decisão, pois ele não

responde por qualquer débito que a empresa possua, incluindo recuperação judicial, já que não se enquadra no art. 50 do Código Civil Lei nº 10.406/2002 que afirma o seguinte:

Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica (BRASIL, Lei nº 10.406/2002, art. 50).

Assim, fica claro que a remuneração do investidor anjo será feita conforme consta em seu contrato de participação, não podendo ultrapassar o limite de cinco anos, dessa forma, o valor da remuneração dele não pode ultrapassar o valor de 50% (cinquenta por cento) dos lucros da empresa. Somente terá o direito de resgatar o valor investido após o decorrer de no mínimo dois anos após o investimento ou valor superior a este se especificado em contrato. Diante disso, o investidor receberá seu retorno com base no art. 1.031 do Código Civil Lei nº 10.406/2002 o valor recebido pelo investidor anjo não pode ultrapassar o valor investido na empresa.

A figura do investidor anjo será uma nova oportunidade para que novas empresas possam aderir ao regime de tributação Simples, isto porque com as empresas tem mais uma possibilidade de captação de recursos, sem precisar recorrer aos empréstimos bancários com juros elevados.

Outra característica muito importante do investidor anjo é que o valor arrecadado através do investimento não consta como receita bruta adquirida, portanto não vão incidir sobre ela os tributos do Simples Nacional conforme o art. 61-A § 5º da LC nº 155/2016.

CONCLUSÃO

O Simples Nacional mesmo sofrendo as alterações da Lei Complementar nº 155/2016 continua sendo um regime de tributação viável para as micro e pequenas empresas, pois todas as alterações melhoraram o regime de tributação e as mudanças foram voltadas para beneficiar as empresas adeptas pelo Simples, abrindo um novo leque de opções e facilitando o enquadramento.

Podemos notar também nessa pesquisa que o cálculo do Simples se tornou mais próximo da realidade das empresas com o passar dos anos, pois no início era usada a receita acumulada durante o exercício da empresa como uma forma de estipular o faturamento e alíquota conforme a Lei nº 9317/1996 do Simples Federal. No entanto, esse método com o passar do tempo se tornou obsoleto, com a Lei Complementar nº 123/2006 que determinou que o cálculo da alíquota fosse estipulado por meio de uma média que incluía o faturamento v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

bruto mensal dos últimos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração, o valor apurado é aplicado nas tabelas de anexos do Simples nacional de acordo com a atividade da empresa, esse método vem sendo eficaz, porém só poderá ser usado até 31 de dezembro de 2017.

Isto porque após o término do ano de 2017, as empresas do Simples automaticamente passaram a ser tributadas conforme a nova Lei Complementar de nº 155/2016, que se utiliza dos princípios anteriores, porém, agora foram incluídas as parcelas dedutíveis que são aplicadas conforme a faixa de faturamento corresponde ao anexo da atividade da empresa. Além disso, as faixas de faturamento também sofreram alterações, nas quais as tabelas de anexos deixaram de ter vinte faixas para possuírem apenas seis faixas de faturamento cada.

Algo que proporcionará também muitos benefícios às empresas do Simples é o parcelamento que agora poderá ser feito em até cento e vinte vezes, isso ajuda aquelas empresas que possuam débitos muito altos no Simples e que preferem continuar no Simples a optar por outro regime de tributação. Com esse parcelamento, as empresas que se encontrem em situações de débitos, podem parcelar suas dívidas e solicitar uma opção pelo Simples, este tipo de parcelamento é somente válido para débitos do Simples Nacional, dessa forma, ele não se aplica a débitos como os de INSS, por exemplo.

Houve um aumento de faturamento para as empresas de pequeno porte, sendo alterado de R\$ 3.600.000,00 (três milhões de seiscentos mil reais) para R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), um aumento de aproximadamente 33,33% em relação ao anterior. Também houve aumento para o microempreendedor individual, sofrendo uma alteração de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) para R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais) um aumento de 35% em relação ao faturamento anterior.

Essa lei complementar trouxe também para o Simples a possibilidade de investidores anjos que geralmente são comuns em *startups*, negócios montados em ideias inovadoras que necessitam de investimento de terceiros para alavancar e crescer. Essa nova característica do Simples, abrirá novas portas para diferentes empresas, que agora têm mais uma maneira de arrecadar investimentos e assim permanecerem ativas no mercado.

No entanto, a legislação ocasionou às empresas, um formula de cálculo mais próxima da realidade isso por meio da alíquota efetiva que é resultado do cálculo acima descrito conforme o quadro 2, encurtando as faixas de faturamento e consequentemente as alíquotas presentes nos anexos que agora se tornaram menos alíquotas, porém, com maiores percentuais. Conclui-se que o regime de tributação Simples Nacional ainda permanecerá vantajoso em 2018 para as micro e pequenas empresas nele enquadradas, suas mudanças somente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 9. ed. São Paulo: Método, 2015.

BRASIL, Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Dispõe Sobre o Sistema Tributário Nacional**. Brasília, DF. Planalto Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 16. ago. 2017.

_____, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. Planalto Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 21. ago. 2017.

_____, Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. Brasília, DF. Planalto Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 22. set. 2017.

_____, Lei Complementar n.º 155, de 27 de outubro de 2016. **Altera a Lei Complementar n.º 123 de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional**. Brasília, DF, Planalto Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm>. Acesso em: 31 out. 2017.

_____, Lei Complementar n.º 128, de 19 dezembro de 2008. **Altera a Lei Complementar n.º 123 de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis n.º 8.212 de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp128.htm>. Acesso em: 01. nov. 2017.

_____, Lei Complementar n.º 139, de 10 de novembro de 2011. **Altera dispositivos da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências**. Brasília, DF. Planalto Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp139.htm>. Acesso em: 25. set. 2017.

_____, Lei n.º 9.317, de 05 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências**. Brasília, DF, Planalto Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9317.htm>. Acesso em: 31. out. 2017.

CABELLO, Otávio Gomes; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. **O SIMPLES Nacional, realmente, reduz a carga tributária das empresas? Um estudo de caso**. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/1585/1585>>. Acesso em: 06. ago. 2017.

COMITÊ GESTOR DO SIMPLES NACIONAL (CGSN). **Resolução nº 94, de 29 de novembro de 2011:** Dispõe sobre o Simples Nacional e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=36833&visao=anotado>>. Acesso em: 25. set. 2017.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Prática Tributária da Micro, Pequena e Média Empresa.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

HADARA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

_____, Kiyoshi. **Direito e Financeiro e Tributário.** 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LEITE, Alex Santiago; LANG, Agnes Cristina Wiedemann; COSTA, Mônica Oliveira. **Análise Comparativa do Regime Ordinário Lucro Presumido para o Projeto de Lei Complementar (PLP) 125/2015 do Simples Nacional.** Disponível em: <<http://pensaracademico.facig.edu.br/index.php/pensaracademico/article/view/24>>. Acesso em: 05. ago. 2017.

MORELLO, Cláudio; GIONGO, Juliana. Tributação das Micro e Pequenas Empresas: um estudo sobre o impacto do Simples Nacional em relação ao Simples Federal. **Revista do Concelho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul.** Porto Alegre, n. 134, p. 6-21, out. 2008.

SIMPLES NACIONAL. **MANUAL DO PGDAS-D E DEFIS 2015 a 2017.** Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/MANUAL_PG DAS-D 2015 2016.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2017.

OLIVEIRA, Luis Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez Perez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com respostas.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____, Luis Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez Perez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com respostas.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PORTAL DO MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL. **Qual o valor das contribuições mensais (Carnê do MEI – DAS) para o ano de 2017?** Disponível em: <<http://www.portaldoempreendedor.gov.br/duvidas-frequentes/#>>. Acesso em: 09. nov. 2017.

REIS, Luciano Gomes dos; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. **Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SEBRAE, Serviço Brasileiro de Apoio as Micro e Pequenas Empresas. **Sobrevivência das Empresas no Brasil.** Brasília: SEBRAE, 2016. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-102016.pdf>>. Acesso em: 22. ago. 2017.

SOUZA, Rodrigo Leme Dias de; FRANCO, Aline Gabriele Santos; SOUZA, Adriano Augusto de; SILVA, Janaina Simone de. **Contabilidade Tributária Simples Nacional – Teórica Simplificação**. Disponível em: <<http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/225.pdf>>. Acesso em: 05. ago. 2017.

SOUTO, Paulo Fabrício de. TRAVASSOS, Silvana Karina de Melo; DUARTE, Ana Maria da Paixão. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: uma demonstração da melhor forma de tributação na migração automática do simples federal para o simples nacional**. Disponível em: <<http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/656>>. Acesso em: 05. ago. 2017.

SILVA, Rodrigo Vidal da. **DIFERENÇA ENTRE SIMPLES LEI 9.317/96 E SIMPLES NACIONAL LEI COMPLEMENTAR 123/06**. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis292240.pdf>>. Acesso em: 06. ago. 2017.

TONELLATTI, Norma Antônia Gavilãn. **ELISÃO FISCAL: o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN e o Propósito Negocial na Desconsideração de Atos e Negócios Jurídicos**. *Revista de Estudos Tributários*. São Paulo, v. 16, n. 96, p. 24-33, mar./abr. 2014.

PROGRAMA BOLSA FAMÍLIA: análise de sua aplicação no município de Itapirapuã-GO (2011/2014)

Fernanda Gomes Machado

Licenciada em Letras pela Universidade Estadual de Goiás, UEG (2002); Bacharel em Direito pela Faculdade de Jussara, FAJ (2015); Especialização em Literatura Brasileira e Metodologia de Ensino e Pesquisa na Educação e Psicopedagogia.

RESUMO

Os efeitos do Programa Bolsa Família, sobre a pobreza e a desigualdade de renda, vêm sendo objeto de vários estudos e inúmeras pesquisas. Nessa vertente, se propôs com o presente artigo, analisar como o Programa Bolsa Família é implementado no município de Itapirapuã-GO, quais são as consequências das ações dos implementadores e dos beneficiários e o impacto financeiro que essa transferência de renda, tão difundida, conseguiu agregar ao município, durante o período de 2011-2014. É pacificado o entendimento de ser primordial ao indivíduo, para se ter satisfeita suas necessidades humanas básicas e assegurada sua ampliação de liberdade de atuação, a garantia de renda monetária, pois apenas com essa seguridade, conseguirá efetuar impacto financeiro nas diferentes atividades econômicas que o cercam. Sendo assim, para quantificar este efeito, buscou-se visualizar se o valor pago pelo Programa Bolsa Família tem realmente impacto econômico na renda familiar local, podendo ser considerado como complemento fundamental para satisfação das necessidades básicas de parcela da população por ele atendida, a fim de identificar qual impacto do programa sobre a arrecadação municipal.

PALAVRAS-CHAVE: Bolsa Família. Direitos Sociais. Impacto Financeiro. Pobreza.

ABSTRACT

Bolsa Família Program' effects on poverty and income inequality have been the object of several studies and numerous researches. In this section, it was proposed with this article, to analyze how the Family Grant Program is implemented in the municipality of Itapirapuã-GO, what are the consequences of the actions of the implementers and the beneficiaries and the financial impact that this transfer of income, so widespread, managed the municipality during the period 2011-2014. It is pacified the understanding of being primordial to the individual, to be satisfied his basic human needs and assured his extension of freedom of action, the guarantee of monetary income, because only with this security, will be able to make financial impact in the different economic activities that surround him . Thus, to quantify this effect, we sought to see if the amount paid by the Bolsa Família Program actually has an economic impact on the local family income, and can be considered as a fundamental complement to satisfy the basic needs of the portion of the population served by the family. to identify the impact of the program on municipal collection

KEYWORDS: Bolsa família. Social rights. Financial impact. Poverty.

INTRODUÇÃO

O Programa Bolsa Família (PBF) é uma política pública de transferência direta de renda que se propõe reduzir a pobreza a curto e a longo prazo na tentativa de melhorar a perspectiva de vida de inúmeras famílias que se veem assoladas pelo infortúnio da miséria.

A desigualdade socioeconômica é uma constatação mundo afora, não sendo diferente no Brasil, país que possui elevadas taxas de desigualdade, onde as possibilidades de crescimento econômico se tornam cada vez mais limitadas. Tudo isso ocorrendo em razão de que os efeitos consideráveis de crescimento não conseguem alcançar os mais pobres, motivo pelo qual se faz necessária a implementação de medidas que se proponham eficazes no combate a pobreza.

No intuito de ser amenizado tal impasse, são propostos programas de transferência de renda como instrumento de diminuição da desigualdade e alívio da pobreza a nível nacional. Nessa perspectiva, Dias e Matos (2012, p.35), definem as políticas de proteção social como “termos de ações coletivas de proteção aos indivíduos contra os riscos inerentes à vida humana, em especial aos relacionados às necessidades humanas básicas”. No Brasil, iniciativas dessa natureza vêm sendo implementadas, para que se constitua uma grande conquista da democracia nacional, buscando assegurar estabilidade socioeconômica frente aos mais variados problemas sociais.

Programas dessa estirpe procuram se desenvolver por meio de quesitos tripartite, que abrangem: a formulação de políticas eficientes; a verificação dos resultados obtidos; e, por fim, buscam a compreensão dos fatores que a determinam. Compete então ao Estado executar Políticas Públicas que impulsionem o funcionamento da sociedade, destinando-se ao atendimento dos direitos sociais e de igualdade garantidos pela Constituição Federal/88, preservando e oferecendo mecanismos para que se tenha educação, habitação, saúde, alimentação e trabalho, com qualidade (MONNERAT, et al, 2007, p. 1455).

O Programa Bolsa Família foi regulamentado no ano de 2004, sob gestão nacional do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS), intensificando o atendimento e os valores dos benefícios dos programas federais anteriormente existentes e ao fim acoplados, resultando em um dos principais programas de combate à pobreza no mundo.

A partir desse entendimento, o fio condutor para pesquisa proposta fora, investigar como o Programa Bolsa Família é implementado no município de Itapirapuã-GO durante o período de 2011-2014. Trata-se de pesquisa de caráter exploratório e qualitativo, onde propõe-se realizar procedimentos técnicos de pesquisa bibliográfica específica por meio de

inúmeras fontes de leitura e conhecimento. Foi efetuada pesquisa empírica por meio de entrevista autorizada com os beneficiários, gestora assistencial, assistente social, coordenadora do Programa Saúde da Família (PSF), diretora de unidade escolar e comerciantes locais, sendo estas gravadas e posteriormente transcritas.

Será analisada a implementação do Programa Bolsa Família no município, onde se propõe a coleta de dados na busca de evidenciar qual nível de impacto na aplicação monetária familiar e conseqüentemente municipal.

1 APLICAÇÃO DO PROGRAMA BOLSA FAMÍLIA NO MUNICÍPIO DE ITAPIRAPUÃ-GO

A busca pela garantia do bem-estar social e a erradicação da pobreza, desponta como o maior anseio da sociedade, pois em todos os lugares tem se procurado alternativas eficazes para dar fim ou pelo menos paliar esse mal que atormenta as nações, trazendo consigo diversos problemas sociais dentre eles a propagação da violência. Assim, investigou-se como o Programa Bolsa Família é implementado no município de Itapirapuã-GO, quais são as conseqüências das ações dos implementadores e dos beneficiários e o impacto financeiro que essa transferência de renda, tão difundida, consegue agregar ao município.

1.1 Sobre o município de Itapirapuã

O Município de Itapirapuã encontra-se localizado a região noroeste do estado de Goiás, cuja emancipação política ocorreu em 14 de novembro do ano de 1958. Possui extensão geográfica de 2.043,699 km². O topônimo ITAPIRAPUÃ, tem origem indígena, e significa “pedra branca do poço do peixe” (IBGE, 2015).

Considerado de pequeno porte I (IBGE, 2015), o município desenvolveu-se da atividade agropecuária, sendo essa sua principal fonte de renda, que vem em seguida impulsionada pelo funcionalismo público e privado, autônomos, empresários e os aposentados, evidenciando-se assim o que rege o fator financeiro local.

No município o índice de pobreza apresenta-se de 0,4636% segundo fonte do Departamento de Informática do Sistema Único de Saúde (DATASUS) e o do Coeficiente de Gini que mede o grau de desigualdade existente na distribuição de indivíduos segundo a renda domiciliar *per capita*. Mediante informações do IBGE (2015), as pessoas que se encontram

em situação de extrema pobreza correspondem a 34,44% da população do município com perspectiva de renda *per capita* abaixo de R\$ 154,00.

Ao que condiz a saúde segundo dados da Secretaria local, integra o município três equipes do Programa Saúde da Família (PSF), programa do Ministério da Saúde (SUS), implantado no ano 2004, pautando pelo objetivo de aumentar a acessibilidade e a prevenção das doenças da população.

Quanto à educação, possui o município três escolas estaduais, uma municipal e duas particulares que se dividem entre educação infantil, ensino fundamental e ensino médio, não encontrando, tais unidades escolares, dificuldades quanto à disponibilização de vagas. Segundo dados do DATASUS a realidade educacional se dá conforme tabela abaixo.

A evasão escolar apresentada pelo município de Itapirapuã, pode se justificar de em razão da concessão de poucas oportunidades de melhoria na perspectiva de vida. Dessa maneira a decisão pautada por muitos, é a de abandonar os bancos da escola para trabalhar e assim complementar a renda familiar. Outra justificativa se dá pela falta de incentivo familiar, onde muitas vezes os pais, por não possuírem grau de estudo considerável, acabam por desmotivar o interesse escolar dos filhos, fazendo-os enxergar a chance oferecida como perda de tempo, sendo o abandono das salas de aula passo certo. É nesse sentido que programas como o Bolsa Família buscam contribuir, pois aliam educação com recursos financeiros, para proporcionar mobilidade social favorável ao ciclo de vida das famílias beneficiárias.

A implementação do Programa Bolsa Família no município, segundo informações cedidas pela Secretária de Assistência Social, aconteceu no ano de 2004, porém perpassaram-se onze anos e o que se tem, entre as idas e vindas de troca de gestão, nada mais é que uma constante luta em permanecer auxiliando a melhoria de vida daqueles que se encontram em situação de pobreza ou extrema pobreza, procurando contribuir positivamente ao que está voltado ao crescimento e avanço dos setores sociais e econômicos municipais.

1.2 Aproximação com a realidade do Programa Bolsa Família Local

Este trabalho se baseou em pesquisa bibliográfica, qualitativa e de campo. A pesquisa de campo se pautou nas entrevistas. No âmbito das entrevistas realizadas, percebe-se que a repetição de informações, possui considerável importância, pois permite o vislumbre de que o material elaborado perpassa a realidade vivenciada pelos beneficiários e outros coadjuvantes, de maneira prática, possibilitando enfim, análise das relações estabelecidas.

As entrevistas aconteceram com 21 (vinte e uma) pessoas, dentre elas 15 (quinze) são de famílias beneficiárias, enquanto as outras 6 (seis) se dividem em seguimentos diversos que encontram-se envolvidos com o programa e o comércio local. As conversas aconteceram da maneira mais neutra possível, em dias alternados, em bairros diferentes, e nos respectivos domicílios dos beneficiários para que se pudesse sentir ao máximo a realidade vivida por eles.

Foram efetuadas perguntas simples e objetivas para que não houvesse nenhum desconforto no momento das ponderações. Segue em Apêndice modelo de entrevista efetuada, tanto com beneficiários, quanto com demais segmentos ligados ao PBF.

Apesar de boa parte dos beneficiários não importar com a divulgação de seus nomes, alguns não o permitiram, alegando o desejo de que sua identidade fosse preservada em anonimato, talvez por medo de serem de uma forma ou de outra, prejudicados. Em tais casos os nomes foram substituídos por codinomes, relacionados a sentimentos.

Ressalta-se que, apesar da necessidade de preservar a identidade de algumas das entrevistadas, o que se buscou, da melhor maneira possível, foi apresentar o perfil de cada uma, e como tentam driblar as dificuldades financeiras as quais estão diariamente expostas para enfrentar a pobreza e garantir a sobrevivência.

1.2.1 Evolução econômica

A evolução econômica entre os componentes das quinze famílias de beneficiários entrevistados se dá na seguinte proporção, 26.67% apresentam renda mensal até R\$ 500,00; possuem renda de R\$ 600,00 à R\$ 700,00 somente 20%; e possuem renda superior a R\$ 788,00, 33.33%. No comparativo entre os recursos repassados observa-se que 26.67% recebem o quantitativo de R\$ 112,00 a R\$ 147,00; 33.33% recebem R\$ 220,00 a R\$ 270,00; e 6.67% recebem R\$ 380,00.

Em relação ao valor recebido 5% dos beneficiários o consideraram como ótimo; 75% bom; e 20% como regular, nenhum deles o considerou como péssimo. Os dados se confirmam através dos depoimentos, onde se afirma a beneficência do auxílio à melhoria de vida:

[...] Eu acredito que o programa é muito bom, porque os governos estão ajudando a gente que é fraco de situação, digo com toda franqueza que nossa vida mudou, e mudou muito, esse negócio é muito bom (Ana 43 anos, 12/10/2015).

[...] Eu acho que o pagamento desse dinheiro é bom, sabe por quê? Eu por exemplo não trabalho, tenho as crianças pra cuidar, se eu for trabalhar tem que ser de doméstica, porque eu não tenho estudo, não sei fazer nada, a não ser cuidar de coisas de casa (Celita Teles 31 anos, 12/10/2015).

[...] esse programa é muito bom, sabe ele é muito bom mesmo, porque olhe só, o governo se preocupa tanto em auxiliar os mais fracos de situação que cria esses projetos para facilitar a vida da gente (Sandra 52 anos, 15/10/2015).

Nesse patamar justifica-se que o impacto financeiro do programa sobre a renda familiar é significativo, pois para as famílias entrevistadas representa um quantitativo considerável à renda mensal, algo em torno de 30% na maioria dos casos analisados. O que fortalece seu poder de compra conforme segue depoimento:

[...] fiquei muito contente, porque meu marido estava quase que morando no hospital, ninguém de nós tinha como trabalhar, e os dois meninos era muito pequenos. Minha sorte foi minha mãe que além de olhar eles pra mim, ainda ajudava com um pouco de coisa pra comer. Aí, passado uns dias, recebi o cartão e o negócio aliviou bastante, porque eu já podia comprar coisas de comida, pagar água, luz, roupinha pros meninos e até algum medicamento pro veio, porque o dinheiro que ele tinha não tava dando pra nada (Maria Aparecida 48 anos, 13/10/2015).

[...] Quando eu fui receber a primeira vez tava grávida de pouco, não me lembro quanto, mas sei que era pouco, nossa comprei mistura, fruta, gás, só pro cê vê o quanto o dinheiro tinha valor. Depois juntei comprei umas coisinhas pro bebê que ia chegar (Ternura 27 anos, 20/10/2015).

De todo o esboço, tem-se que, o recebimento do benefício viabiliza de maneira considerável o poder de escolha das famílias, sendo um impulso na construção de uma sociedade que proporcione melhores condições de igualdade. O oferecimento da renda por parte do governo, em tempos de crise econômica, torna-se um seguro na busca de suprir o mínimo das necessidades básicas recorrentes. (MESQUITA, 2007)

Mulheres na condição de representantes legais, se dividem em percentual de idade onde 6.67% possui até 20 anos; 6.67% de 21 a 30 anos; 33.33% de 31 a 40 anos; 26.67% de 41 a 50 anos; e 20% acima de 51 anos, conforme fotografias em anexo. Quanto à escolaridade, 53.33% possuem ensino fundamental incompleto; 20% ensino fundamental completo; 26.67% ensino médio completo; e nenhuma com nível superior. Quanto à composição média de membros das famílias 60% é formada de 1 a 3 pessoas; 40% de 4 a 6; nenhuma das entrevistadas apresentavam composição familiar com 07 ou mais pessoas.

As mulheres são em sua maioria as representantes legais, ou seja, são as responsáveis diretas pelo recebimento do dinheiro, conforme prevê a legislação do programa. Essa incidência não se dá como mera coincidência, pelo contrário de acordo com Souza e Osório (2013, p. 145) “o relativo consenso que se tem é o de que as mulheres são mais apegadas à família e, desse modo, mais engajadas no cumprimento dos objetivos dos programas”.

Já ao que condiz a estrutura da renda familiar, esta apresenta-se composta em 20% pelo salário do esposo, mais o salário da esposa e o Bolsa Família; 26.67% salário do esposo e bolsa família; 33.33% bicos e bolsa família; e para 6.67% somente renda do Bolsa Família. As entrevistadas garantem que o orçamento familiar se fortalece mediante a efetividade e seguridade que o benefício lhes oferece. Segundo as representantes dos beneficiários a certeza

de que mês a mês o recebimento do benefício esta garantido facilita o controle financeiro, inclusive possibilita de maneira segura o assumir determinados compromissos, isso porque se tem a certeza de que o crédito acontece efetivamente conforme expressam as beneficiárias:

[...] companheiro desenvolve a profissão de auxiliar pedreiro, e ela desempregada, passa os dias cuidando do lar e da família e nas horas disponíveis faz crochê e bordados para auxiliar a renda familiar (Ternura 47, 20/10/2015).

[...] Então é com o Bolsa Família que consigo juntar com o dinheirinho do meu velho e pagar o que precisa. Esse programa é bão de mais da conta, nem sei dizer o quanto, de todo tanto que penso ele ainda é melhor e outra coisa eles não ficam enjoando a gente hora nenhuma, é bão, é muito bão mesmo. Só quem recebe pra dizer o quanto ele ajuda (Amor 67 anos, 16/10/2015).

Nesse patamar, o que se percebe quanto ao impacto social gerado pelo programa é o de que este se apresenta positivo, diminuindo consideravelmente o que condiz a situação de extrema miséria junto ao município, isso porque de todas as beneficiárias entrevistadas apenas uma representante legal afirmou viver apenas do benefício, o que representa 6.67% do total questionado. Do ponto de vista econômico o incentivo ao crescimento da renda familiar e a oportunidade em ver parte das necessidades da família suprida é mecanismo importante para o enfrentamento diário da pobreza, pois trata-se de pessoas em situação de vulnerabilidade, em sua maioria sem acesso às políticas públicas de infraestrutura, com baixo índice de escolaridade, submetidos a trabalhos precários.

Referente à melhoria de vida após tornarem-se beneficiários do programa, 100% afirmam ter sido essa muito considerável; quanto ao aspecto da qualidade na alimentação, também 100% afirmam que ocorreu melhora, sendo que destas 67% diz ter melhorado muito e 33% que melhorou consideravelmente. Outro ponto interessante a salientar é o de que 70% dos benefícios recebidos são investidos na aquisição de alimentos ficando, o restante dos 30% a ser dividido entre material escolar, medicamentos, roupas e outros utensílios.

[...] Eu pego esse dinheiro todo mês e já deixo reservado, sabe por quê? É porque agente somos pobre, então dinheiro nunca sobra, e filho pede só o tempo todo. Dá também uma tiaia pras coisas de casa, falo da alimentação (Odília Santos, 63 anos, 19/10/2015).

Com esse dinheiro posso fazer muita coisa, como, por exemplo, alimentos, remédios, roupinha pras crianças e até viajar se preciso for (Celita Teles 31 anos, 12/10/2015).

Mesmo conhecendo pouco a respeito do programa acredita que a realidade financeira da família beneficiária muda, e muda consideravelmente, porque eles têm um valor mensal como o qual eles podem contar todo mês, isso facilita na hora de colocar o de comer na mesa. São muitos os clientes beneficiários que possuem conta aberta e pagam direitinho, basta apenas o dinheiro ser liberado (CL -1, 21/10/2015).

A de se considerar que o benefício sozinho não é capaz de dar conta do que as famílias dizem gastar com alimentos, tendo em vista outras necessidades que surgem ao longo do mês, porém, pesquisas apontam que é com alimentação, que as famílias mais gastam o benefício.

Segundo Vaitsman e Paes-Souza (2007, p. 80) “73,3% das famílias brasileiras relatam que melhorou muito a qualidade e variedade da alimentação”. O que se confirma com os dados coletados, pois em sua maioria o primeiro item a ser adquirido com o recebimento do benefício corresponde a gênero alimentício, possibilitando reconhecimento de que os programas de transferência facilitam aplicabilidade pecuniária à melhoria da alimentação.

Contudo, a uma preocupação recorrente visualizada, que vem tratar quanto à forma como essa renda pode ser gasta, se supriria as necessidades as quais a legislação se propõe, pois não há exigências no que o benefício é gasto, conforme fala de entrevistada e comerciante local - CL, que segue:

O considero melhor que a Renda Cidadã, porque a renda vem no valor de R\$ 80,00 mensais, e tem o item certo com o qual pode ser gasto e ainda tem que se apresentar Nota Fiscal, o Bolsa Família não, em nenhum momento se é obrigado a prestar conta do que foi feito ou onde foi gasto o dinheiro, isso sem falar que o valor é maior, por isso o Bolsa compensa bem mais (CL 2, 21/10/2015).

Olha com esse dinheiro faço muita coisa, mas muita coisa mesmo, compro roupa, sapato, brinquedo, já juntei e fiz até uma festinha de aniversário de três anos pra minha princesa. É porque esse dinheiro a gente não precisa prestar conta, basta pesar, medir e recadastrar conforme eles exigem e pronto, não é como o Renda Cidadã, que além de ser pouco ainda tem uma exigência danada de que só pode gastar com um tipo de coisa só, e outra o valor é muito pouco e atrasa demais, cruze Deus me livre. Agora olha só posso comprar até fralda descartável pra bebê, é muito bom, meu marido agradece, como é ele que tem que arcar com tudo dá uma aliviada boa (Lessylene Carvalho 31 anos, 14/10/2015).

Não há um controle, uma fiscalização no que, e com o que será gasto o dinheiro recebido, sendo que essa falta de prestação de contas possibilita ao beneficiário arcar com qualquer tipo de despesa, usufruindo assim de total liberdade para aplicação do recurso, sem a necessidade de prestação de contas a nenhum dos órgãos governamentais vinculados, conforme afirma Mesquita (2007) “o Programa Bolsa Família dá liberdade para que as famílias gastem o benefício com o que quiserem. Isto dá autonomia às famílias permitindo que elas utilizem o dinheiro naquilo que no momento constitui a sua maior necessidade” (MESQUITA, 2007, p. 71).

Ao fim das entrevistas foi possível observar que o impacto do Programa Bolsa Família no município é preponderantemente considerável, pois em média 70% do valor recebido é gasto em compras realizadas nos supermercados e os outros 30% se divide em outros departamentos comerciais como farmácia, loja de roupa, calçados e materiais escolares; tudo isso sem se falar no pagamento de energia elétrica/água, assim como outras necessidades básicas a serem supridas.

1.2.2 Acompanhamento das condicionalidades

O Programa Bolsa Família busca articular três objetivos de curto, médio e longo prazos: o alívio imediato da pobreza por meio da transferência de renda; o investimento em capital humano das novas gerações - papel atribuído às condicionalidades; e o desenvolvimento social das famílias por meio da articulação com outras ações sociais já em curso pelas demais áreas do governo federal e demais esferas governamentais.

As condicionalidades assim se apresentam como meios utilizados para firmar o compromisso por parte dos beneficiários em relação ao cumprimento das exigências, sendo que estas apresentam-se efetuadas em razão de uma maior preocupação das famílias, preocupação que se mostra centrada no medo da perda do benefício, e não na busca de uma atitude louvável diante das circunstâncias difíceis vivenciadas. Confirmando-se tal pressuposto por depoimento das beneficiárias e dos seguimentos de educação e saúde envoltos no programa:

Menina isso é coisa de Deus só pra ajudar a pobraiada mesmo. Eu conheço e cumpro com todas as condicionalidades exigidas, nunca deixei que meus meninos matassem aula ou coisa do tipo. Minha amiga era contemplada, um dia foi cortada, ela não cumpria direito com as coisas que eles mandam, agora já tentou de todo jeito voltar, mas ainda não conseguiu não. (Varnely 40 anos, Entrevistada 14/10/2015).

As condicionalidades ajudam ao cumprimento porque aos beneficiários e responsáveis fica claro a ideia de que se não cumprirem com as metas impostas terão seu benefício suspenso e eles morrem de medo de perder, quando começam a ficar displicentes o agente comunitário é acionado, então na próxima visita procura alertá-los quanto ao não cumprimento e eles vêm rapidinho resolver a situação. Na realidade não consigo vislumbrar muito proveito nesse tipo de programa, entendo que ajuda até certo ponto, mas os benefícios são poucos sabe porque só aqui nesse município efetuamos diariamente o acompanhamento de 600 famílias, que em sua maioria deixam de procurar um trabalho fixo para não perderem o auxílio mensal. Entendo que isso empobrece a pessoa, que passa a não mais enxergar a necessidade de mudança de vida (Enfermeira Kely Almeida, Entrevistada em 21/10/2015).

Penso que o indicador de frequência escolar ser usado como condicionalidade é muito frágil, sabe porque nos cumprimos o nosso papel, acompanhamos, informamos qualquer irregularidade apresentada, mas ocorre que não há efetividade por parte da fiscalização, nunca veio ninguém pra ver se realmente as informações condizem, quem são esses beneficiários, você informa que o aluno não mais esta frequentando a escola, não mais a participação dele por uma razão ou outra e nome dele permanece na lista de beneficiários. Já estou cansada de passar tais reclamações a Assistência, mas nunca vi nada de efetivo acontecer. As condicionalidades auxiliaram em parte a evasão acredito que em 80%, mas não ajudou em nada no rendimento, porque eles já vêm de casa com a visão de que precisam apenas estar presentes em sala e isso é o suficiente. Quanto ao investimento em capital humano e a quebra do ciclo da pobreza penso ser de muito pouca efetividade, porque na realidade o que se tem é um comodismo, o governo faz com que o povo fique com um pirez, aguardando as migalhas oferecidas e não se preocupam em mudar a realidade de vida (Diretora Márcia dos Anjos, Entrevistada 21/10/2015).

Mediante as falas, torna-se salutar um parêntese rápido sobre as condicionalidades, pois existem duas correntes de pensamento das quais eclodem várias discussões e acabam por dividir opiniões quanto à efetividade das mesmas. De acordo com corrente majoritária

Campello (2013, p. 20), atesta que “as condicionalidades por meio do acesso aos serviços de educação e saúde, possuem como foco investir em melhores condições de sobrevivência do Capital Humano para que, assim, se obtenha os beneficiários maiores possibilidades de ingressar no mercado de trabalho, gerar renda e sair da condição de pobreza”. Já a segunda corrente, conforme Zimmermann (2009, p.358) coloca em xeque a estratégia dessa iniciativa, isso porque “na concepção dos direitos o Programa Bolsa Família não deve impor condicionalidades e obrigações aos beneficiários, pois a titularidade de um direito, nessa perspectiva, não pode ser condicionada”.

Dessa forma, aponta-se a desvinculação histórica de políticas sociais brasileiras da política macroeconômica educacional e de saúde mantida em relação aos programas de transferência de renda, o que pode ou não reduzir esses programas a uma funcionalidade compensatória ou de mera distribuição de renda. Entretanto, é possível detectar que a inclusão de futuros beneficiários junto ao programa exige significativas mudanças no sistema e claro na sociedade (OLIVEIRA; LIMA, 2010).

O acompanhamento das condicionalidades, ao que compete aos municípios, encontra-se disponibilizado pela Secretaria de Avaliação e Gestão da Informação (SAGI), o que possibilita acompanhar quanto da população local tem sido favorecida pelo benefício.

2 APLICAÇÃO DO PROGRAMA BOLSA FAMÍLIA NO MUNICÍPIO DE ITAPIRAPUÃ-GO

Segundo entrevista cedida pela Gestora de Promoção Social local, para melhor compreensão de como funciona o PBF é preciso entender os fatores que compõem e impulsionam o serviço social do município.

A Instância de Controle Social (ICS) compete ao Conselho Municipal de Assistência Social (CMAS), que é composto por oito membros, estes se dividem entre representantes da sociedade civil, não governamentais, governamentais e ainda representantes das entidades do município como igrejas evangélicas, católica, centro espírita, Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAE), Centro de Pastoral do Menor de Itapirapuã (CEPAMI), entre outras.

No intuito de favorecer as ações implementadas propostas pelos diversos programas vinculados a área social, criou-se o Centro de Convivência, local onde são oferecidas semanalmente diversas atividades complementares não apenas ao público-alvo do Programa

Bolsa Família, como também a todos que se encontram vinculados aos demais programas sociais existentes.

Os profissionais responsáveis, pelas atividades socioeducativas, buscam oferecer aos beneficiários a oportunidade a que participem de palestras motivacionais e de prevenção, com o objetivo de orientar, advertir e estabelecer vínculos de confiança com os mesmos. Desenvolvem atividades como: capoeira, fanfarra, pintura em tela e tecido, bordado em tecido, crochê, curso artesanal de cestas, oficina de futebol, linha de frente, todos esses oferecidos em parceria do projeto Mais Educação, sempre com objetivo de fortalecer vínculos com a sociedade e desenvolver habilidades dos participantes. Porém, para que se garanta a implementação de tais ações o município recebe recursos destinados a sustentabilidade das ações pelo IGD PBF no valor de R\$ 3.768,05 mensais, e pelo IGD SUAS no valor de R\$ 1.875,22 mensais. A gestora considera o valor repassado pelo Governo Federal para arcar com as despesas ligadas ao programa razoável, diz ser possível a manutenção da responsabilidade arguida graças à contrapartida do município que investe pesado para que os beneficiários não fiquem sem atendimento.

Ao que condiz as condicionalidades a equipe procura, por meio de visitas esporádicas e reuniões sistemáticas orientar e acompanhar os beneficiários, no intuito de conscientizá-los quanto aos direitos e deveres para que se garanta a cobertura pelo Programa Bolsa Família, para que não sejam suscitadas dúvidas posteriores, onde deixem de cumprir com as imposições, alegando pleno desconhecimento dos respectivos quesitos exigidos para permanência.

A respeito da fiscalização é efetuada mediante denúncias para a Assistente Social, em casos como, por exemplo, em que esteja a pessoa recebendo benefício, porém, não comporte os requisitos necessários para o perfil preestabelecido pelo programa. Em casos assim é efetuada visita domiciliar e solicitado ao representante legal que se dirija ao CRAS para que seja atualizado o cadastro. O MDS é o responsável a nível federal, ele periodicamente efetua cruzamento de dados pelo sistema, caso detecte que determinada família não mais se enquadra no perfil o cancelamento do benefício ocorre automaticamente.

Todas as famílias atendidas pelo Programa Bolsa Família possuem cadastro no CadÚnico, sendo necessária a atualização dos dados de dois em dois anos. Porém, em havendo alteração na renda da família ou em sua composição o cadastro deve ser alimentado independentemente do tempo.

2.1 Indicadores Econômicos

Quando efetuado levantamento para comparar a efetividade do Programa Bolsa Família sob a realidade econômica do município de Itapirapuã, fora possível observar um avanço positivo ao que concerne à melhoria da qualidade de vida dos beneficiários, isso porque, o quantitativo de atendimento encontra-se diminuindo com o passar dos anos. Esse decréscimo deve ser visto como positivo, pois permite a compreensão de que inúmeras famílias estão conseguindo superar a situação de pobreza ou extrema pobreza as quais se encontravam vulneráveis.

Quanto aos valores repassados, na proporção ano a ano, a ideia que se permite nada mais é, a de que mesmo havendo a diminuição de beneficiários o valor repassado permanece consideravelmente relevante para a economia municipal.

Conforme dados apresentados, bem como as informações obtidas mediante as entrevistas, o Programa Bolsa Família apresenta efeitos positivos sobre o controle do número de faltas escolares, onde os discentes têm apresentado regular assiduidade. Outro ponto que também merece destaque é quanto à oferta de serviços de saúde para que haja uma melhoria preventiva, onde depois de intensificado o acompanhamento fora possível sentir a diminuição quanto às consultas médicas, aquisição de medicamentos, podendo esta ser explicada pelas condições que o programa exige dos beneficiários, um maior acompanhamento médico das crianças e o aumento do consumo econômico familiar dos beneficiados.

O que se pode constatar é que existe um avanço preponderante ao econômico financeiro da população baixa renda no município, porém, mesmo esse considerável avanço, possui diversos entraves que segundo os seguimentos ligados as condicionalidades do programa ocasionam impasses que impossibilitam o crescimento dos beneficiários, pois esses utilizam o recurso do programa como uma aposentadoria e não como um auxílio.

CONCLUSÃO

Fora possível o vislumbre de que o PBF possui méritos de destaque quanto ao auxílio no combate a pobreza no que se refere ao Sistema Brasileiro de Proteção Social, porém, mesmo tais méritos alcançando significativa parcela da população pobre e extremamente pobre, ainda se encontra longe de cumprir com todos os objetivos traçados, pois a contribuição oferecida apresenta-se bastante tímida para a efetiva e imediata melhora nas

condições de vida das famílias beneficiárias, onde o ciclo de pobreza perdura em âmbito geral ao longo dos tempos.

Mediante toda conjuntura social, econômica e moral um tanto quanto desordenada pela qual perpassa o país, o desemprego é figura notória assolando boa parte dos brasileiros. Então no intuito de remediar a complicada situação o Estado procura intervir, oferecendo políticas públicas que se proponham suprir, de maneira institucionalizada, as necessidades físicas e sociais de boa parte da sociedade. O que se vê é a luta do Sistema Brasileiro de Proteção Social, por meio das PTCR, que expandiram com maior veemência a partir dos anos 90, caracterizarem políticas compensatórias, desvinculadas da política de desenvolvimento econômico, gerando ainda mais a concentração de renda e a manutenção de uma economia voltada em grande parte para a informalidade.

Partindo de tais pressupostos, a pesquisa realizada mostra que os beneficiários encontram-se inseridos em boa parte no mercado de trabalho informal, o que permitiu o entendimento de que infelizmente muitos dos beneficiários se apegam ao auxílio recebido como se vitalício fosse, não conseguindo digerir a ideia de que seja esse apenas um paliativo financeiro temporário, até que se consiga sanar o percalço que se encontram passando. Assim, o que se percebe é que os beneficiários deixam de buscar emprego formal pelo medo de serem descobertos e desvinculados do programa, razão pela qual preferem o trabalho informal que não lhes compromete de maneira efetiva, pois deixam poucos rastros, garantindo por mais tempo a permanência do recebimento do benefício. Ocorre que se a família já não mais se encontra dentro dos quesitos elencados para permanência e continua recebendo o benefício, outros deixaram de ser contemplados e de verem sua miserabilidade restringida.

Entendeu-se que o PBF acaba por naturalizar o desemprego e a permanência da exclusão social, não oferecendo de fato resultados significativos no que diz respeito à superação das desigualdades sociais, não impactando de maneira relevante a ruptura do ciclo vicioso da reprodução da pobreza. O que se tem é um vasto receio entre as famílias beneficiárias de que se houver mudanças no cenário político ou mesmo pela alteração de sua condição econômica o benefício venha ser cessado a qualquer momento, o que faz necessário o desenvolvimento de mecanismos eficazes para que a armadilha da permanência na pobreza seja erradicada e o ciclo verdadeiramente fechado, onde se permita que a saída das famílias do programa ocorra de maneira segura e sustentável, sem maiores temores.

Questão relevante também dentro do assunto são as condicionalidades, a forma como são determinadas e as razões pelas quais se cumprem, ou seja, o intuito pelo qual são propostas é o de que as famílias sejam beneficiadas com prestação de serviços de qualidade

v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

oferecidos pelo Estado, já as razões pelas quais essas se cumprem, na maioria das vezes são contempladas pelos próprios beneficiários, de maneira distorcida. O que se deveria ter era a observação de que o cumprimento destas condicionalidades podem propor oportunidades peculiares ao alívio da situação econômica a qual se passa, como por exemplo, vislumbrarem ter direito ao benefício para se conquistar maior possibilidade de um retorno econômico no futuro devido ao grau de escolaridade conquistado.

Porém, pelo contrário, tais cumprimentos ocorrem apenas para que não se permita o corte do benefício, onde pouco importa se os serviços oferecidos são considerados de qualidade, sempre atuando de maneira articulada a combater a pobreza em sua dimensão estrutural, pois a mesma não se define somente pelo critério da renda, mas envolve outras áreas da vida social como, saúde, educação, trabalho, habitação, e etc. Valendo ressaltar que a assiduidade e a participação das crianças no ambiente escolar não são suficientes para retirá-las da pobreza e oferecer um retorno econômico no futuro.

Os impactos do PBF verificados na área da segurança alimentar e nutricional se mostram relevantes, pois é nesse aspecto que o benefício tem sido mais gasto, permitindo assim as famílias planejarem melhor suas despesas, investindo em um melhor regime alimentar. A relevância do PBF para esses sujeitos se restringe à área da alimentação, sendo considerado um programa bom para todos.

De maneira geral, conclui-se que o PBF, de fato, tem sido um programa de grande alcance e visibilidade país afora, atingindo inúmeras famílias no Brasil inteiro e colaborando na melhoria das suas condições de vida, principalmente na área da alimentar. No entanto, não desconsiderando a importância do programa, torna-se impossível não vislumbrar que o mesmo não tem sido suficiente para lidar com a ruptura do ciclo vicioso da pobreza no país, sendo necessário um conjunto de ações articuladas que tratem da pobreza em sua dimensão estrutural. Essas ações implicam na realidade ampliação, democratização e melhoria do sistema educacional brasileiro, dos serviços de saúde, da oportunidade do trabalho, da política de habitação e etc., ações que se apresentem além das Políticas de Transferência Condicionada de Renda. Logo, enquanto isso não se consolida o PBF continuará atuando em prol da manutenção de um segmento de pobres e extremamente pobres inseridos num contexto de consumo marginal e da repetição do ciclo vicioso da pobreza, por mais que se diga que esse não é o intuito do programa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CAMPELLO, Tereza. Uma década derrubando mitos e superando expectativas. In: CAMPELLO, Tereza; NERI, Marcelo Côrtes. (org) **Programa Bolsa Família: uma década de inclusão**. Brasília: Ipea, 2013.p. 15-24.

DIAS, Reinaldo; MATOS, Fernanda. **Políticas Públicas - Princípios, Propósitos e Processos**. São Paulo: Atlas, 2012.

IBGE ,Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. **Cidades**. Disponível em: <<http://www.cidades.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 10 outubro 2015.

_____, **Índice de Gini da renda domiciliar per capita**. Disponível em: <<http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/ibge/censo/cnv/ginisp.def>>. Acesso em: 05 outubro 2015.

MESQUITA, Camile Sahb. **O programa bolsa família: uma análise de seu impacto e significado social**. Dissertação (mestrado) – Universidade de Brasília, Programa de Pós Graduação em Política Social. Brasília: 2007. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/3144/1/2007_CamileSahbMesquita.pdf>. Acesso em: 14 agosto 2015.

MONNERAT, Giselle Lavinias; SENNA, Mônica de Castro Maia; SCHOTTZ, Vanessa; MAGALHÃES, Rosana; BURLANDY Lucilene. Do direito internacional à condicionalidade do direito: as contrapartidas do Programa Bolsa Família. **Ciência & Saúde Coletiva**. Rio de Janeiro, v.06, nº 12, p. 1453-1462, 2007. Disponível em: <www.scielo.br/pdf/csc/v12n6/v12n6a06.pdf>. Acesso em: 01 setembro 2015.

OLIVIEIRA, Cristiano Aguiar de; LIMA, Francisco Soares de. Impacto no Crescimento, da Concentração da Renda e das Transferências Governamentais sobre a Pobreza nos Municípios Brasileiros. **Análise Econômica**. Porto Alegre, ano 28, n. 53. p. 159-180, mar. 2010.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de; OSORIO, Rafael Guerreiro. O perfil da pobreza no Brasil e suas mudanças entre 2003 e 2011. In: CAMPELLO, Tereza; NERI, Marcelo Côrtes. (org) **Programa Bolsa Família: uma década de inclusão**. Brasília: Ipea, 2013. p. 139-155.

VAITSMAN, Jeni; PAES-SOUZA, Rômulo (Org.). Avaliação de políticas e programas do MDS: resultados: Segurança Alimentar e Nutricional. / **Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome; Secretaria de Avaliação e Gestão da Informação**. Brasília, DF: MDS; SAGI, 2007. 2 v.

ZIMMERMANN, Roberto Clóvis. As Políticas Sociais e os Direitos: alguns apontamentos sobre o Programa Bolsa Família no Nordeste. **Revista Política Hoje**. Pernambuco, v. 18, nº 2, set./out., 2009, p.342-366 Disponível em: < <http://www.revista.ufpe.br/politica hoje/index.>>. Acesso em: 10 outubro 2015.

A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA³²

Douglas Marcelo Rodrigues Ribeiro³³

Fabiano Ribeiro de Sousa³⁴

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo apresentar a Lei complementar nº 101 de 04 de Maio de 2000, denominada Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF). Esta lei estabelece normas de finanças públicas voltada para a responsabilidade da gestão fiscal, com amparo no capítulo II do título VI da Constituição. É o código de conduta para os administradores públicos que estabelecerá normas e limites para administrar finanças, prestando conta de quanto e como gastam os recursos da sociedade. Para alcançar este objetivo a Lei dispõe de meios, dentre os quais destaca-se o planejamento e a transparência para buscar o equilíbrio das contas públicas, no qual as metas de resultado entre receitas e despesas devem ser cumpridas, bem como os limites e condições para a renúncia da receita, despesas com pessoal, seguridade social, dívidas consolidadas, operações de crédito, concessão de garantia. Esta Lei também determina a execução de três instrumentos legais de longo e médio prazo, que compõem o processo orçamentário: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentaria (LDO) e a Lei Orçamentaria Anual (LOA). Essas leis orçamentárias representam os planos que administração pública para a sociedade, tanto no âmbito Estadual, Municipal ou Federal, na forma de priorizar os gastos, diretrizes de investimentos e também, na forma de obtenção de recursos. Em síntese, a Lei de Responsabilidade Fiscal objetiva disciplinar a gestão dos recursos públicos atrelando maior responsabilidade aos seus gestores em seu planejamento governamental e a gestão orçamentária financeira, realizando planejamento estruturado, com base no princípio de eficiência, eficácia e efetividade, para embasar ações governamentais na utilização de recursos públicos.

Palavras-Chave: Gestão Pública. Orçamento. Responsabilidade Fiscal. Planejamento Governamental.

ABSTRACT

This article aims to present the Complementary Law 101 of May 4, 2000, called the Fiscal Responsibility Law (FRL). This law sets standards of public finances focused on responsibility in fiscal management, with support in Chapter II of Title VI of the Constitution. It is the code of conduct for public officials to establish rules and limits to manage finances, paying realize how much and how they spend the resources of society. To accomplish this the

³² Artigo apresentado como requisito de conclusão do curso de graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade de Jussara – FAJ; sob orientação do Prof. MSc. Iram L. da Silva. E-mail: iramfmb@gmail.com

³³ Graduado do curso de Ciências Contábeis pela Faculdade de Jussara – FAJ. E-mail: douglas_13marcelo@hotmail.com

³⁴ Graduado do curso de Ciências Contábeis pela Faculdade de Jussara – FAJ.

Law has the means, among which stands out the planning and transparency to seek a balance of public accounts, in which the result targets between revenue and expenditure should be fulfilled as well as the limits and conditions for renunciation of revenue, personnel expenses, social security, consolidated debt, credit operations, guarantees. This law also determines the execution of three legal instruments of medium and long term, which make up the budget process: the Multi-Year Plan (PPA), the Law of Budgetary Guidelines (LDO) and the Annual Budget Law (LOA). These laws represent the budget plans that government to society, both in state, municipal or Federal, in order to prioritize spending, investment guidelines and also in the form of raising funds. In short, the Fiscal Responsibility Act aims to regulate the management of public resources harnessing greater responsibility to managers in your government planning and the financial budget management, performing structured planning based on the principle of efficiency, efficacy and effectiveness, to support government action the use of public resources.

Keywords: Public Management. Budget. Fiscal Responsibility. Government planning.

INTRODUÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) teve como motivo de sua elaboração, a dívida pública - em especial a dívida interna, que vinha aumentando de forma descontrolada (principalmente na década de 1990) e sem possibilidade de pagamento, cujo montante na véspera da aprovação da LRF correspondia a 50% do PIB (32% da União e 18% de Estados e Municípios), além de déficits primários reiterados em todos os níveis de governo, gastos excessivos com pessoal, grandes privatizações, carga tributária elevada, guerra fiscal entre os estados e o esgotamento do modelo de financiamento público, onde a origem dos recursos (dinheiro) é oriunda dos cidadãos por meio das obrigações tributárias em relação às arrecadações dos órgãos públicos.

O administrador público tem que buscar um equilíbrio fiscal das contas públicas, porém isso não é uma tarefa fácil de ser executada, pois quando se fala de Orçamento Público vários aspectos devem ser observados, para tanto a LRF têm objetivo nesta responsabilidade da gestão fiscal, equilíbrio entre receitas e despesas, bem como transparência fiscal, estabelecer normas para finanças públicas, exigir controle do endividamento e das despesas públicas, aumentar o fomento da eficiência e da arrecadação, proteger o patrimônio público e fomentar o controle social.

Em relação ao equilíbrio entre receitas e despesas, conforme explicitado no art. 1º, § 1º da referida lei, a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Equilíbrio entre receitas e despesas, visando prevenir déficits públicos constantes, limitação da dívida pública a nível prudente, passível de ser administrado com os recursos

previstos, de forma a não comprometer os investimentos básicos necessários, e preservação do patrimônio público, com mecanismos de previsão e absorção de eventos imprevistos.

Esta lei inova a contabilidade pública, no entanto provocou mudança substancial na maneira como é conduzida a gestão financeira dos três níveis de governo. Porém, qual a relação das leis orçamentaria com a LRF? Assim como uma entidade privada, que necessita de planejamento, para o desenvolvimento e consolidação no mercado econômico, os órgãos públicos também foi/é preciso saber planejar o que deverá ser executado, pois deve ter controle e análise dos custos envolvidos e cumprir o plano de forma prevista (FURTADO, 2002).

Ao analisar as leis orçamentárias (Lei Orçamentária Anual - LOA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO eo Plano Plurianual - PPA) vigentes em nosso país nos tempos atuais, temos o intuito de analisar os resultados obtidos com a regulamentação desta lei, pois uma dos principais objetivos da LRF é fazer o planejamento e o acompanhamento dos recursos públicos, esperamos contribuir para o debate sobre a importância do conhecimento do contribuinte em relação às leis que fiscaliza o gestor.

A escolha deste tema nos beneficiará com conhecimento na área da contabilidade pública como contribuintes e profissionais atuantes na mesma, passando este conhecimento para os colegas que poderão iniciar outras pesquisas a partir desta. Para tanto, a proposta é compreender as legislações específicas, apresentando suas características e benefícios.

1. CONCEITO HISTORICO

A contabilidade é uma ciência social que estuda o patrimônio das entidades observando os aspectos quantitativos e qualitativos devendo a contabilidade ser capaz de explicar as causas de suas mutações.

A contabilidade é um 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. Com o passar do tempo o governo começa a utilizar-se dela para arrecadar impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresas (MARION, 1998, p. 24).

Segundo Silva (2010, p.8) a contabilidade é uma ciência social aplicada pelo fato do patrimônio de uma entidade ser a delimitação do objeto de estudo da mesma, sob aspectos quantitativos e qualitativos. A contabilidade é uma herança dos antigos profissionais e usuários da classe contábil. Conhecer a contabilidade no passado faz-nos esclarecer como chegamos ao período da contabilidade científica, apresentada nos tempos de hoje.

Conforme Sá (1997, p. 15), desde que o homem se preocupou com o amanhã, preocupou-se também em fazer as contas, mas, em verdade, nem sempre soube racionalmente o que fazer com as informações que guardou.

Não há um conhecimento específico sobre quem criou a contabilidade, mas sabe-se que é uma ciência nobre e antiga que se confunde com a evolução histórica do homem. Quando se refere às dúvidas sobre a autoria dos métodos contábeis, apesar de alguns estudiosos entenderem que foram os templos religiosos os responsáveis pelos processos de registro por controlarem a escrituração contábil e a economia, por toda história e evolução da Mesopotâmia, não falta apoio à hipótese de a contabilidade ter dado seus primeiros passos nessa região. “Apurações de custos, revisões de contas, controles gerenciais de produtividade, orçamentos, tudo isso já era praticado em registros feitos em pranchas de argila, nas civilizações da Suméria e da Babilônia (Mesopotâmia)” (SÁ, 1997, p. 25).

Conta à história que os egípcios deram um grande passo no desenvolvimento da Contabilidade ao escriturar as contas no valor de sua moeda. “Com o surgimento da moeda e das medidas de valor, o sistema de contas ficou completo, sendo possível determinar as contas contábeis representantes do seu patrimônio e seus respectivos valores” (SCHMIDT, 2000, p. 22).

A obra prima de Frei Luca Pacioli deixa seu legado aos contabilistas na parte *Tractatus de ComputisetScripturis*³⁵, na qual se tratava do processo das partidas dobradas, publicado em 1494, enfatizando que a teoria contábil do débito e do crédito corresponde à teoria dos números positivos e negativos. Pacioli não foi o criador das Partidas Dobradas. O método já era utilizado na Itália, principalmente na Toscana, desde o Século XIV (HISTÓRIA..., [s.d]). Os conceitos contábeis propostos ou aprofundados por Pacioli sofreram mudanças e foram aperfeiçoados e adequados às necessidades e problemáticas contábeis que foram surgindo com o passar do tempo, mas por sua visão vanguardista e extraordinário senso contábil, Pacioli recebe o título, mais do que legítimo, de pai da contabilidade.

A partir do século XVI, período já considerado para o estudo da Contabilidade como pré-científico, é importante ressaltar a obra do monge beneditino Ângelo Pietra, *Indirizzo Degli Economi*, reconhecido como o precursor do Contismo que é a primeira corrente de pensamentos contábeis.

O contismo, centrado no problema de evidenciar os saldos das contas a receber e a pagar, e seguindo os princípios ditados pelos primeiros trabalhos escritos sobre técnicas comerciais, seguiu a regra de quem recebe deve e quem entrega tem a

³⁵Contabilidade por Partidas Dobradas

haver. As contas, na realidade, representam o conjunto de débitos e de créditos que uma pessoa tem em relação à outra (SCHMIDT, 2000, p. 30).

A história da contabilidade teve diversos pensadores doutrinários, entre eles podemos citar Francesco Villa, com a Escola Lombarda, Giuseppe Cerboni, com a Escola Toscana, Fábio Besta, com a Escola Veneziana, EugenSchmalenbach, com a Escola Alemã, Gino Zappa, com a tradição da Escola Veneziana, Vincenzo Masi, com a corrente do pensamento patrimonialista, D'Áuria, com a corrente do pensamento universalista e Lopes de Sá, com os estudos do neopatrimonialismo. (SANTOS, W.,[s.d]). Cada doutrina seja ela criticando ou defendendo os assuntos já comentados fazia com que gradativamente a contabilidade evoluísse. Então para o crescimento do conhecimento e evolução da ciência é necessário críticas.

1.1 A Evolução da Contabilidade no Brasil

Já no Brasil, o estudo da evolução da contabilidade é extremamente interessante, principalmente para os demais países em desenvolvimento (SILVA, 2010, p. 20). Uma das mais importantes manifestações contábeis brasileiras ocorreu no ano de 1808, quando da chegada da corte portuguesa ao País. Foi à publicação do alvará que obrigava os Contadores Gerais da Real Fazenda a Aplicar o método das partidas dobradas na escrituração mercantil (BUESA, 2006, p. 10).

Apenas os profissionais que estudassem aulas de comércio, poderiam realizar a escrituração das contas, sendo que as aulas no Brasil eram originárias de Portugal, preparavam os empregados do comércio para o exame na Junta Comercial. Pode perceber-se que a legislação desde o início da evolução contábil no Brasil fica admitido a sua interferência.

A formação profissional do contador no Brasil, conforme Gonçalves (2004), iniciou-se no século XVIII, com o surgimento da Aula de Comércio, que mais tarde corresponderia à Academia, hoje denominada Faculdade ou Escola Superior. Já no período do Brasil Independente (de 1822 a 1889) Schmidt (2000 apud BUESA, 2010, p. 11) afirma que:

Uma das primeiras grandes manifestações da legislação foi à criação, em 1850, do Código Comercial que estabeleceu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração da demonstração do Balanço Geral, anualmente. Estabelecia que o balanço deveria conter os bens, direitos e obrigações das empresas comerciais.

O Código Comercial Brasileiro apenas determinou que as empresas deveriam seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração e ater os livros para esse fim necessários.

Em 1902 surgiu a Escola de Comércio Álvares Penteado, a primeira escola especializada no ensino da contabilidade. Vale ressaltar professores de grandes nomes, como Francisco D'Auria e Frederico Hermann Junior, que abriram portas para a pesquisa contábil. Segundo Iudicibus (1997, apud COTRIN; SANTOS; JUNIOR, 2012, p. 6):

D'Auria teve o mérito de ser o maior brasileiro dos autores famosos da época, no sentido de que conseguiu formar o que se poderia chamar de embrião de uma autêntica escola brasileira, mas foi na Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, fundada em 1946, que o Brasil ganhou seu primeiro núcleo efetivo, contribuindo com o surgimento dos escritores da literatura contábil nacional.

O curso de Ciências Contábeis foi instituído pelo Decreto-Lei nº 7.988 de 22-09-45. A partir da criação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais pela Faculdade da Universidade de São Paulo (USP), em 1946, a contabilidade passou a ter um centro de pesquisas eminentemente nacional, que contribuiu, e continua contribuindo, para o desenvolvimento contábil nacional.

O ano de 1976 marcou uma nova fase para o desenvolvimento da contabilidade brasileira com a publicação em 15 de dezembro da nova Lei das Sociedades por Ações (S.A). Como afirma Silva (1960, apud SILVA, 2010, p. 25) mantendo a tradição, esta Lei incorpora normas e práticas contábeis das mais sadias, representando um dos maiores avanços para a área da contabilidade.

Na área pública, as mudanças que marcaram a evolução da contabilidade foram o Código de Contabilidade Pública da União, instituído pelo Decreto Legislativo nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922, regulamentado pelo Decreto nº 15.783, de 8 de novembro de 1922; e a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, tratando desde o planejamento até a auditoria, detalhando particularmente todos os estágios, formas e foco da contabilidade pública (GRUENGELD, 2012, p. 8-9).

No mundo atual com os avanços tecnológicos e os sistemas informatizados que permite que o trabalho de registros de dados fosse feito mais rápida, com isso o contador da era moderna possui mais tempo para analisar as informações constantes dos relatórios contábeis, passando para os administradores uma informação convicta e concreta.

2. CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade é muito abrangente, pois oferece diversas aberturas conceituais e nem sempre é conhecida pelos profissionais da área. Um destes campos de atuação e de suma importância, que foi algum tempo atrás ignorado por muitos profissionais, é a contabilidade pública. Porém, hoje este ramo assume um papel de suma importância no âmbito das diversas doutrinas de contabilidade.

A contabilidade pública no Brasil teve doutrinadores que escreveram obras de grande conteúdo, entretanto, poucos seguiram sobre o campo da aplicação desse ramo da contabilidade. Segundo Angélico (2009, p. 107) “Em nosso entender, Contabilidade Pública é a disciplina que se aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”.

Então a contabilidade como podemos perceber nessa conceituação doutrinária está relacionada com o direito financeiro. Em outra visão, atribui-se ao direito público a definição das normas que possibilita o estado aplicar, executar sua atividade financeira, entendendo que as normas nele definidas devem ser observadas em razão do caráter financeiro.

Conceituando a contabilidade pública, Lima e Lima (2003) afirmam que:

A Contabilidade Pública é o ramo da Contabilidade, que tem por objetivo aplicar os conceitos, Princípios e Normas Contábeis na Gestão orçamentaria, financeira e patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Pública, e, como ramo da Contabilidade, oferecer á sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública (LIMA; LIMA, 2003, p. 13).

Como se pode ver, essa conceituação dos autores procura associar a contabilidade pública dentro dos princípios contábeis e normas contábeis. Grande parte das funções desempenhadas e dos procedimentos executados pela contabilidade pública está inserida na Lei nº 4.320/64, que discorre sobre as normas de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços dos entes públicos (RAMOS; CONCEIÇÃO, 2006, p. 29).

O art. 130 do Decreto nº 93.872/86 (que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional), estabelece que:

A contabilidade da União será realizada através das funções de orientação, controle e registro das atividades de administração financeira e patrimonial, compreendendo todos os atos e fatos relativos à gestão orçamentário-financeira e da guarda ou administração de bens da União ou a ela confiados.

A contabilidade pública registra a previsão de receitas e a fixação de despesas, estabelecidas no orçamento aprovado para cada exercício, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores e as obrigações. É por meio da contabilidade pública que interpretamos informações acerca da evolução e da situação orçamentária, financeira e patrimonial do governo federal, dos estados e dos municípios. A legislação institui o orçamento como peça fundamental da contabilidade pública, servindo como plano para a execução das políticas públicas, ferramenta de controle da administração pública e tanto para toda a sociedade.

Este ramo da contabilidade foi regulamentado no Brasil pela Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estabeleceu as normas gerais de direito financeiro para a

elaboração e controle dos orçamentos e elaboração dos balanços da União, dos Estados, Municípios e do Distrito Federal. Esta lei estabelece como objetivo legal da contabilidade pública o de “Evidenciar perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

De acordo como o art. 85 da referida lei:

Os serviços de contabilidade são organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Ela se vincula diretamente com o Direito, tanto é que a Constituição Federal (CF) tem um capítulo exclusivo para a organização das finanças públicas. Neste contexto, pode-se afirmar que a contabilidade pública está ligada com as disciplinas do direito:

[...] quando a disciplinas jurídicas, a contabilidade pública relaciona-se com direito constitucional, direito financeiro e direito fiscal ou tributário. As relações da contabilidade pública com disciplinas jurídicas alcançam ainda o direito municipal, comercial e direito administrativo (ANGÉLICO, 2009, p.108).

O objeto de qualquer contabilidade é o patrimônio. A contabilidade pública não está interessada somente no patrimônio e suas variações, mas, também, no orçamento e sua execução (previsão e arrecadação da receita e a fixação e a execução da despesa). A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) passou a dar uma maior importância e visibilidade à contabilidade, dando forma ao relatório resumido da execução orçamentária, definindo o que compõe o relatório e como se publica essa informação. Também trouxe como inovação o relatório de gestão fiscal, que visa demonstrar se foram atingidas as metas e os limites estabelecidos na lei de responsabilidade fiscal. Outra inovação é que a lei exigiu que as receitas vinculadas tenham a contabilização de onde está evidenciado o que já foi aplicado e qual é o saldo (PORTAL..., 2015).

Segundo Gruengeld (2012) a contabilidade pública no Brasil passa por um momento de grandes mudanças através do processo de convergência das normas brasileiras para normas internacionais de contabilidade pública. Essas mudanças buscam resgatar a visão da contabilidade como ciência e do patrimônio público como objeto de estudo dessa ciência. Segundo o referido autor, o Conselho Federal de Contabilidade vem trabalhando para o desenvolvimento conceitual da contabilidade pública, atribuindo certos normativos para a União, Estados e Municípios. Entre elas, podemos citar as Resoluções CFC 750/1993 e 1.111/2007 a respeito dos princípios contábeis interpretados sob a ótica do setor público; a criação, em 2007, do Comitê Gestor da Convergência. Esse Comitê estuda o processo de convergência das Normas de Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

Pública e a edição, em 2008, das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), já alinhadas às normas internacionais.

No Brasil, conforme o autor citado anteriormente, a Secretaria do Tesouro Nacional tem trabalhado para o alcance do cumprimento no disposto nos arts. 50 e 51 da LFR, que dispõe sobre a escrituração e consolidação das contas públicas, como exposto a seguir:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

§1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

§2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67. § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

§1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:

I - Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril;

II - Estados, até trinta e um de maio.

§2º O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

Além deste feito, a Secretaria do Tesouro Nacional editou, em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal, por meio da Portaria Conjunta nº 3, de 14 de outubro de 2008, o Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, composto dos Manuais da Receita Nacional e da Despesa Nacional, com aplicação a partir de 2009 (GRUENGELD, 2012, p. 12).

2.1 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

O projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal foi apresentado ao Congresso Nacional em abril de 1999, e aprovada em 04 de maio de 2000, durante o governo de Fernando Henrique Cardoso, como Lei Complementar Nº 101, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Segundo Asazu (2003), a aprovação da LRF seguiu um caminho tortuoso. Seu projeto iniciou-se em 1997, no BNDES, em conjunto com o Ministério da Fazenda e o Banco Central visando o ajuste fiscal. Segundo Puttomatti (2002):

Foram analisadas normas de disciplina fiscal como o Tratado de Maastricht, de 1992, da União Europeia, o *Budget Enforcement Act* (BEA), de 1990, dos EUA, o *Fiscal Responsibility Act*, de 1994, da Nova Zelândia, entre outros. Além disso, mais de 5.000 mensagens foram recebidas por meio de consulta eletrônica na Internet, que, em sua grande maioria, foram também incorporadas ao texto final do projeto de Lei (PUTTOMANTTI, 2002, p. 1).

A lei foi peça fundamental para impor a disciplina fiscal em todos os níveis de governo e nos três Poderes, garantindo a boa gestão das finanças públicas. “A LRF foca na gestão fiscal com ênfase na consolidação e manutenção da estabilidade macroeconômica”. (PUTTOMATTI, 2002, p. 1).

Conforme a LRF, que trata da transparência de gestão fiscal diz que:

- I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;
- II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;
- III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A (Lei 131/2009, Art. 1º).

Este é um fato muito importante, pois estabelece a liberdade democrática, permitindo a criação de mecanismo de participação política. “Com isso, criou-se a possibilidade da participação direta do povo na elaboração do Orçamento Público e no controle da execução orçamentária através do Orçamento Participativo”. (SILVA, 2011, p. 1).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) visa estabelecer normas planejadas e transparentes, para evitar riscos e corrigir desvios que poderão afetar, prejudicar o equilíbrio das contas públicas (SILVA, 2013, p. 13). Para este fim foram estabelecidas metas e resultados apresentados trimestralmente, podendo corrigir os problemas e as eventualidades ocorridas durante o processo com mais agilidade minimizando o desequilíbrio que poderia ocasionar.

Segundo Xavier (2001):

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o compromisso de metas e resultados entre receitas e despesas e

a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar (XAVIER, 2001, p. 21).

Os Princípios norteadores da LRF segundo Martins e Marques (2013, p. 150-151), contidas no parágrafo 1º do artigo 1º da referida Lei, estão ligadas a três princípios básicos. O primeiro princípio refere-se à ação planejada e transparente: este princípio explana que deve-se sempre planejar antes de executar, ou seja, a ação deve ser planejada a fim de se obter o cumprimento das metas preestabelecidas. Deve haver transparência, a qual está diretamente ligada ao princípio da publicidade, garantindo à sociedade o acesso às informações de todos os atos e ações praticados pelos governantes, cuja previsão é de ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos, além da realização de audiências públicas demonstrando detalhadamente o planejamento, a transparência e o controle da execução orçamentária. O segundo princípio refere-se à prevenção de riscos: o administrador público deve ser competente a prever os possíveis riscos e efetuar a correção de desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas. Para tanto, este deve se valer de assessorias técnicas especializadas nas respectivas áreas de atuação. O terceiro e último princípio discorre sobre o equilíbrio das contas públicas: não se deve gastar mais do que se arrecada, garantindo o equilíbrio nas contas mediante o cumprimento de metas de resultado entre receitas e despesas, obedecendo aos limites e condições para a renúncia da receita e a geração de despesas.

Assim, o gestor público tem o dever, desde a vigência da LRF, de conduzir todo o seu planejamento em favor da administração dos recursos financeiros do órgão de sua responsabilidade, visando o controle das contas públicas, planejando cada ação, prevenindo riscos futuros, preestabelecendo normas que contribuam para a melhoria da economia e buscando investimentos externos, e tudo isso acompanhado de transparência (MARTINS; MARQUES 2013, p. 151).

A LRF em seu parágrafo 2º dispõe que a lei alcançará as três esferas de governo em todo o País, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Sua abrangência é estabelecida no parágrafo 3º:

- I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos: o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público; as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;
- II - a Estados entende-se considerado o Distrito Federal;
- III - a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.

Contudo, todos os poderes são submetidos à Lei de Responsabilidade Fiscal, independentemente se o poder seja Executivo, Legislativo ou Judiciário:

[...] atingiu todos os órgãos, poderes e entidades públicas, além de empresas estatais, fundos e responsáveis por recursos públicos. Dos entes afetados, as prefeituras

foram os mais atingidos devido á sua responsabilidade direta em executar programas e prestar uma gama de serviços públicos (PEREIRA e SILVA, 2009, p. 3).

A LRF determina a obrigatoriedade da prestação de contas detalhadas ao Tribunal de Contas (TC), que poderá aprovar ou rejeitar as contas, se for rejeitado, o TC instaura investigações em relação ao Poder Executivo em evidência, porém a penalidade poderá variar entre multas ou a proibição de poder competir em novas eleições. Neste caso o poder executivo é o principal agente responsável pelas finanças públicas, tendo como foco a Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo os poderes legislativos e judiciários também são submetidos à referida norma. Com isso a lei inova a contabilidade pública e a execução do orçamento público à medida que são introduzidos os diversos limites de gastos no governo.

Sua criação foi de suma importância para impor limites aos administradores públicos que antes não se intimidavam em agir com a falta de ética e moral na tomada de decisões, o que resultava em ações desastrosas para a sociedade. Conforme a Secretaria do Tesouro Nacional:

A LRF estabelece regras fiscais, por meio de limites e regras processuais, de forma a assegurar políticas consistentes ao longo do tempo. Em relação às regras processuais, a LRF estabelece critérios e parâmetros para a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA), além de outros temas. Quanto aos limites, são apresentados critérios para estabelecimento do nível de gastos, das metas de resultado, de receitas, despesas, dívidas, etc (SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL, 2015).

A LRF ocasionou a mudança da gestão financeira dos três níveis de governo, a gestão passou a planejar o que deveria ser executado e controlar os custos envolvidos em cada planejamento, para que o programa estivesse dentro da previsão de custo realizada no início do planejamento.

Segundo Pelicioli (2000):

A Lei de Responsabilidade Fiscal dá suporte á criação de um sistema de planejamento, execução orçamentaria e disciplina fiscal, até então inexistente no cenário brasileiro. Tem o objetivo de controlar o déficit público para estabilizar a dívida em nível compatível com o status de economia emergente (PELICIOLI, 2000, p. 109).

Seguindo na mesma ideia, a LRF veio buscar pela eficiência na gestão pública brasileira e pelo equilíbrio fiscal nas contas públicas, trazendo alguns avanços importantes em termos econômicos e sociais, exigindo assim, uma concentração de esforços de todos os seguimentos envolvidos na gestão pública.

Sobre a implantação da LRF, temos que:

Foi implantada com o objetivo de romper de forma definitiva o circulo vicioso de pacotes emergenciais para socorrer governos em dificuldades, bem como evitar a utilização de forma sistemática do ciclo político (SANTOLIN; JAYME JR.; REIS, 2010, p. 08).

Com o objetivo de melhorar a administração pública, é que a LRF enfatiza a qualidade da gestão fiscal e o equilíbrio das finanças públicas, assim assegurar a estabilidade e a retomada do desenvolvimento sustentável do País.

O aspecto mais importante da Lei de Responsabilidade Fiscal é o planejamento. Os administradores públicos deverão garantir ter por preocupação de aplicar os recursos públicos com maior responsabilidade.

O planejamento resulta na elaboração das leis do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei do Orçamento Anual (LOA), que deverão ser acompanhadas pelos anexos os quais permitirão melhor acompanhamento e discussão do seu conteúdo (ZIVIANI, 2004, p. 04).

Os municípios de acordo com um sistema de planejamento, execução orçamentária e disciplina fiscal abrangente, deverão administrar suas finanças com mais planejamento, utilizando-se de controles mais eficientes sobre suas despesas e receitas, além de fazer previsões e acompanhá-las.

ALRF (BRASIL, 2000), em seu art. 48 diz que:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso ao público; os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (BRASIL, 2000, art.48.)

Essa transparência tem como objetivo incentivar a população a participar das audiências públicas, durante o processo de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos, bem como da liberação de informações detalhadas á sociedade sobre a execução orçamentária e financeira em meios eletrônicos de acesso público.

2.2 Orçamento Público

O Orçamento Público é um instrumento que visa o planejamento e execução das finanças públicas estão intimamente ligados á previsão das receitas e fixação das despesas públicas, para um determinado exercício financeiro. Ele é importante na medida em que se torna um instrumento de execução de ações que trazem benefícios para a comunidade e que atendam ao interesse público. O orçamento deve refletir um planejamento de boa qualidade e deve conter as ações e os atributos necessários para a obtenção de um resultado satisfatório para a sociedade.

O orçamento público é o demonstrativo orgânico de economia pública, representando o retrato real da vida do Estado. Portanto, o Governo terá de decidir quanto, em que e como vai gastar o dinheiro que arrecadara dos contribuintes, ou de outras fontes de recursos (ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p. 57).

O tipo de orçamento é a característica que determina a maneira pela qual o orçamento é elaborado, dependendo do regime político vigente. Daí dizer que os orçamentos “variam segundo a forma de Governo e podem ser classificados em três tipos: legislativo, executivo e misto” (SILVA, 2013 apud, MARTINS, 2004, p. 44).

Contudo, podemos afirmar que:

O orçamento público organiza a programação de gastos por área de atuação governamental, compatibilizando o conteúdo dos planos setoriais com as orientações estratégicas do governo. Assim, a programação de gastos do orçamento será tão boa quanto boa for a qualidade desses planos de médio e longo prazo (SANTOS, 2011, p. 22).

Estudar o orçamento público é examinar a forma que os gastos do governo afetam a renda nacional. O governo pode fazer com que a demanda aumente com a contratação de serviços, como por meio do estímulo ao consumo da população, reduzindo a carga tributária e a contratação de financiamentos e subsídios ao setor privado. De outro lado o governo pode reduzir a demanda, ao cortar seus gastos e aumentar a tributação. Então o orçamento público é uma arma poderosa que o Estado tem na intervenção da economia, afetando diretamente a sociedade.

A lei nº 4.320/64 estabelece os fundamentos da transparência orçamentária em seu art. 2º: "A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade".

Sobre estes princípios referidos no art. 2º da referida Lei, Silva discorresobre cada uma delas:

O princípio da Unidade ressalta que cada entidade de direito público deve possuir apenas um orçamento, fundamentado em uma única política orçamentária e estruturado uniformemente. Assim, existe o orçamento da União, o de cada Estado e o de cada Município, que irá reger o Orçamento Público;

O princípio da Universalidade coloca que a lei orçamentária deve incorporar todas as receitas e as despesas, ou seja, nenhuma instituição pública deve ficar fora do orçamento;

O princípio da Anualidade estabelece um período limitado de tempo para as estimativas de receita e fixação da despesa, ou seja, o orçamento deve compreender o período de um exercício, que corresponde ao ano fiscal. Como os recursos são limitados, faz-se necessário priorizar as ações que serão realizadas. Inicialmente, há uma discussão no poder executivo para definir as ações consideradas prioritárias, na segunda etapa está a negociação do governo com a sociedade, representada por associações comunitárias, partidos políticos, sindicatos de classe, entre outros, que apresentam suas reivindicações e buscam definição para o atendimento de suas solicitações e após essa etapa o Orçamento Público é encaminhado ao Poder Legislativo para aprovação (SILVA, 2011, p. 1).

Para controle dos recursos e fiscalização efetiva do cumprimento da lei, são instrumentos da transparência para efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal os planos, os orçamentos e as leis de diretrizes orçamentárias, a prestação de contas, o Relatório Resumido v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

da Execução Orçamentária (RREO) e sua versão simplificada e também o Relatório da Gestão Fiscal (RGF) e sua versão simplificada (GORGA; BERGAMASCO, 2011, p. 1).

Por meio destes relatórios é possível verificar o cumprimento da LRF. Sobre o Relatório Resumido da Execução Orçamentária temos que:

O Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) é um balanço orçamentário mais detalhado publicado bimestralmente. Já havia sido solicitado pela Constituição no artigo 165 § 3º, mas carecia de definições. O RREO alcança a movimentação orçamentária de todos os Poderes e entidades de um mesmo nível de governo. Os municípios com mais de 50 mil habitantes devem publicar seus RREO em até 30 dias após o encerramento de cada bimestre com seus respectivos demonstrativos (GORGA; BERGAMASCO, 2011, p. 1).

Sobre o Relatório da Gestão Fiscal (RGF), tem-se que:

O Relatório da Gestão Fiscal (RGF) é setorial, elaborado por Poder. Ele não contém os números de todo o ente estatal, encontrados, todavia, no Relatório Orçamentário. Ele demonstra a execução de variáveis sujeitas a limite (pessoal, dívida consolidada, ARO, operações de crédito, garantias). O Relatório Fiscal será publicado até 30 dias após o quadrimestre. Municípios com menos de 50 mil habitantes poderão divulgar esse documento em intervalos semestrais (GORGA; BERGAMASCO, 2011, p. 1).

A Lei de Responsabilidade Fiscal na gestão fiscal objetiva controlar o déficit público para estabilizar a dívida em um nível tolerável para a condição de economia emergente. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios “deverão fazer previsões de médio prazo, que vão de 3 (três) a 4 (quatro) anos para todas as suas receitas e despesas, e acompanhá-las, mensalmente, bem como dispor de um bom sistema de controle de suas finanças” (MARTINS; MARQUES, 2013, p. 153).

Conforme o art. 165 da CF, a missão de elaborar o projeto de lei orçamentário cabe ao poder Executivo, a Lei determina a execução de três instrumentos legais de longo e médio prazo, que compõe o processo orçamentário: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentaria (LDO) e a Lei Orçamentaria Anual (LOA). Essas leis orçamentárias representam os planos que administração pública para a sociedade, tanto no âmbito Estadual, Municipal ou Federal, na forma de priorizar os gastos, diretrizes de investimentos e também, na forma de obtenção de recursos.

A seguir será apresentado o papel e o conteúdo de cada um dessas leis, conforme o que define a Constituição Federal de 1988.

3.2.1 Plano Plurianual (PPA)

Instituído pela Constituição Federal de 1988 (art. 165 inciso I), o Plano Plurianual (PPA) define as estratégias, diretrizes e metas do governo para o médio prazo. Conforme Santos, R. (2011, p. 23) é “a lei orçamentária que define as ações de governo para um período v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

igual ao do mandato presidencial e evidencia, em quadros demonstrativos, quais serão os programas de trabalho a serem implementados pelos gestores públicos durante esse período”.

Para a autora, não se trata apenas de propor ações a serem realizadas em dado período. É organizar um plano de ação que mostre os objetivos de governo a serem perseguidos durante o mandato do chefe do poder executivo, estabeleça os programas setoriais a serem implementados e defina as fontes de financiamento e as metodologias de elaboração, gestão, avaliação e revisão dos programas. O plano abrange, inclusive, as ações não orçamentárias que contribuem para os objetivos dos programas (SANTOS, R., 2011, p. 23).

Como visto, o PPA, com base § 1º, art. 165 da CF estabelece apenas um orçamento programático, de forma regionalizada, no tocante às diretrizes, os objetivos e metas da administração pública quanto às despesas de capital (investimentos, inversões financeiras e transferência de capital), o planejamento orçamentário que prevê para o período de 4 (quatro) anos, organizando as ações do governo em programas que resultem em bens e serviços para a população.

A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (BRASIL, 1988).

A CF define que todas as despesas do PPA devem ser regionalizadas. No caso da União, a regionalização se dá pelas cinco macrorregiões definidas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE): Norte, Nordeste, Sul, Sudeste e Centro-Oeste. Além dessas, usa-se também a categoria “Nacional” para as despesas que não são regionalizadas ou que, por sua natureza, não se prestam à regionalização. No caso dos Estados e municípios, a regionalização se reporta a distritos definidos segundo critérios do governo local (regiões administrativas, distritos sanitários etc.) (SANTOS, R., 2011, p. 25). Essa passagem de um governo a outro serve para garantir a continuidade administrativa, de modo que a população não fique prejudicada.

A realização de audiências públicas é um dos meios onde a sociedade pode participar das discussões sobre as leis orçamentárias e divulgar suas opiniões e demandas ao poder executivo e ao poder legislativo.

De acordo com o art. 167 da CF, nenhum investimento que a sua execução ultrapasse um exercício financeiro, não poderá ser iniciado sem que esteja incluso no plano plurianual, ou sem que aja lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

O PPA é o documento de mais alta hierarquia no sistema de planejamento de qualquer ente público, razão pela qual todos os demais planos e programas devem subordinar-se às diretrizes, objetivos e metas nele desenvolvidos (NASCIMENTO; DEBUS 2000, p. 17).

Assim, podemos, então, afirmar que o projeto de PPA passa pelo processo de discussão e alteração, que compreende as seguintes etapas gerais; a realização de audiências públicas com as autoridades governamentais e a sociedade; a definição de regras para emendar o projeto de lei; a apresentação das emendas ao projeto de lei; a apresentação e votação do relatório sobre o projeto de lei e suas emendas na Comissão de Orçamento; a apresentação e votação do parecer da Comissão de Orçamento no plenário do Legislativo; o encaminhamento do autógrafa ao chefe do Poder Executivo, para sanção ou veto; e a publicação da lei no Diário Oficial (SANTOS, 2011, p. 32).

Com isso, conclui-se que o PPA, a partir da Constituição de 1988, reflete a síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública. Nele encontra-se a base de todos os planos e programas do governo, e a orientação para a elaboração do próprio orçamento anual.

A lei que instituir o PPA deverá estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes (que orientam as estratégias da Administração), os objetivos (que incluem os resultados pretendidos pela administração com a execução dos seus programas) e as metas (que permitem a mensuração qualitativa e quantitativa das ações governamentais implementadas) da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para os gastos relativos aos programas de duração continuada (Constituição Federal, art. 165, § 1º) (GRUENGELD, 2012, p. 22).

3.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) compreende as metas e prioridades da administração pública para o exercício seguinte, incluindo as despesas de capital, com base no que foi estabelecido no PPA. A finalidade da LDO é definida pela CF, em seu art. 165, § 2º:

A Lei de Diretrizes Orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (BRASIL, 1988).

O objetivo da LDO segundo Pereira (2001) é:

Garantir transparência a todos os cidadãos, individualmente, por meio das diversas formas em que costumam se organizar, acesso às informações que explicitam as ações a serem praticadas pelos governantes, as que estão em andamento bem como as que foram executadas em períodos anteriores (PEREIRA, 2001, p. 38).

A LRF determina em seu art. 4º que a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá também sobre normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos (SILVA, 2013, p. 36). Nos termos do Art. 4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO recebe novas e importantes funções:

- I - equilíbrio entre as receitas e despesas;
- II - critérios e forma de limitação de empenho;

- III - normas relativas ao controle de custos e à avaliação de programas financiados com recursos do orçamento;
- IV - demais condições e exigências para as transferências de recursos a entidades públicas privadas;
- V - metas fiscais, que constarão de anexo próprio;
- VI - riscos fiscais, que também constarão de anexo próprio.

Segundo Santos, R. (2011, p. 36), a LRF trouxe, também, atribuições à LDO, como a de dispor sobre metas e riscos fiscais, programação financeira, limitação de empenho e movimentação financeira e transferências de recursos a entidades públicas e privadas, entre outras. Na falta de uma lei geral de finanças públicas, a LDO tem assumido a função de definir a estrutura do orçamento, dispor sobre as classificações orçamentárias e tratar de diversos outros assuntos relativos à elaboração e execução do orçamento.

A Lei complementar nº 101 de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, por sua vez, ampliou o papel e a importância da LDO, tornando-a, ainda, elemento de planejamento para a realização de receitas e o controle de despesas públicas, com o objetivo de alcançar e manter o equilíbrio fiscal (NASCIMENTO; DEBUS, 2000, p. 17).

O projeto da LDO é anualmente elaborado pelo Poder Executivo da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios e submetido ao Poder Legislativo pelo Presidente da República, pelos governadores dos estados ou do Distrito Federal ou pelos prefeitos municipais, respectivamente, até o dia 15 de abril de cada ano. Após análise e aprovação do Poder Legislativo, o Projeto da LDO deve ser devolvido para sanção presidencial até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa. (GRUENGELD, 2012, p. 23). A Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá conter um anexo de riscos fiscais, avaliando os passivos e que possam afetar as finanças públicas e informando o que se pretende fazer se esses riscos se concretizarem.

Conforme o art. 166, §4º, da CF, as emendas ao projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias não poderão ser aprovados quando incompatíveis com o plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão. Depois de aprovado o projeto de LDO que deve acontecer até o final do semestre, estará vigente até o final do exercício seguinte, ou seja, até o final da vigência da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Conforme Santos, R. (2011), a análise do projeto de lei pelo Poder Legislativo compreende as seguintes etapas gerais; a realização de audiências públicas com representantes do governo e da sociedade; a apresentação e publicação das emendas ao projeto de lei; a apresentação e votação do relatório sobre o projeto de lei e suas emendas na Comissão de Orçamento; a apresentação e votação do parecer da Comissão de Orçamento no Plenário do Legislativo; o encaminhamento do autógrafa ao Poder Executivo para sanção ou veto; e a promulgação e publicação da lei no Diário Oficial.

Uma vez aprovada a LDO, o processo orçamentário volta-se então para a elaboração da Lei orçamentária anual (LOA). Agregam a LDO os anexos de metas fiscais e o anexo de riscos fiscais, que fixarão previsões para contingências. O anexo de metas fiscais é um anexo trazido pela LRF, no qual se estabelecem as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas às receitas, despesas, resultados nominal e primário, previsões do montante da dívida pública para os três exercícios subsequentes (MARTINS; MARQUES, 2013, p. 161).

3.2.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)

Com base nas metas estabelecidas pelo PPA e nas orientações dadas pela LDO, o Poder Executivo elabora a programação anual de trabalho, que é a Lei Orçamentária Anual (LOA).

A finalidade principal da LOA é estimar as receitas que o governo espera dispor no ano seguinte e fixar as despesas que serão realizadas com tais recursos. É importante destacar que a LOA é uma autorização de gastos, mas não é uma obrigação de gastar. Por isso o orçamento é dito autorizativo, não impositivo (SANTOS, R, 2010, p. 42).

Conceituando a referida lei, temos:

A LOA consiste no orçamento propriamente dito, pois nela contém os programas, subprogramas, projetos e as atividades que indicam as metas e prioridades estabelecidas na LDO, juntamente com os recursos necessários para o seu cumprimento. Definem as fontes de receita e autoria as despesas públicas, expressas em valores, detalhando-as por órgão e por função. Na LOA compreenderá o orçamento fiscal de todos os poderes, o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimentos (SILVA, 2011, p. 1).

Para Martins e Marques (2013, p. 161), a LOA é “um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz, em termos financeiros para um exercício financeiro, os planos e programas de trabalho do governo”. Normalmente, as despesas e as receitas apresentadas na LOA estão em valores iguais, mas é bom que se diga, em respeito ao princípio do equilíbrio, poderá haver mais receitas que despesas e não ao contrário (SILVA, 2013, p. 40).

A LOA apresenta a programação de gastos separada em três demonstrativos distintos, também chamados de “orçamentos” (embora o orçamento seja único) apresentados por Santos, R. (2011, p. 46-47) a seguir; orçamento fiscal: trazem as despesas dos Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; orçamento da seguridade social: apresenta as despesas com saúde, previdência e assistência social. Observe que tais despesas não ocorrem apenas nos órgãos e entidades de saúde, previdência e assistência, mas em praticamente todos os órgãos do governo; orçamento de investimento das empresas estatais: expõe as despesas de capital

das empresas em que o governo detenha maioria do capital social com direito a voto e sejam dependentes de repasses do Tesouro para sua operação.

Segundo a LRF em seu art. 11, diz que todos os municípios devem instituir, prever e promover a efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional.

De acordo com o art. 156 da CF, esses tributos municipais são:

Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); Imposto sobre a 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; Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); Taxas e Contribuições de melhoria.

O Art. 165 da CF diz que o projeto de Lei Orçamentaria será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e as despesas, decorrentes de isenções, anistia, remissões, subsídios e benefícios de naturezas financeiras, tributárias e creditícias.

Segundo Gruengeld (2012, p. 24), o projeto da LOA é de iniciativa do Presidente da República, dos governadores de estado ou do Distrito Federal e dos prefeitos municipais, podendo ser alterado pelo Poder Legislativo, desde que as emendas; sejam compatíveis com o PPA e com a LDO; indiquem os recursos necessários, que devem ser provenientes de anulação de despesas, excetuando pessoal e encargos, serviços da dívida e transferências constitucionais; sejam relacionadas com a correção de erros ou omissões ou com os dispositivos do texto do projeto de lei.

O referido autor também afirma que as emendas ao projeto da LOA deverão ser apresentadas à Comissão Mista Permanente das Casas Legislativas. O projeto da LOA no seu âmbito municipal deve ser encaminhado a Câmara Municipal até o dia 30 de setembro de cada ano e deve ser aprovada até a última sessão do ano.

3.3 Despesa Pública

As despesas públicas são aqueles gastos com a manutenção das entidades e dos órgãos e com a realização de obras e compras de equipamentos, além da aquisição de empréstimos (SANTOS, 2011, p. 65). A sociedade tem um grande interesse na programação das despesas públicas, que são nelas que será definido como os recursos serão distribuídos de acordo com a Lei Orçamentária.

Despesa pública não se restringe à ação que vai além de um simples gasto, uma operação de caixa a fim de se efetuar um pagamento, mas sim, um dispêndio que significa a aplicação de rendas públicas que tenham como objetivo assegurar o desenvolvimento econômico do Estado, refletindo-se em prosperidade à sociedade (SILVA, 1998, p. 262).

Ainda com relação aos gastos públicos, Riani (2002, p. 79) afirma que se trata da forma pela qual o governo estabelece prioridades para a prestação dos serviços públicos bem como os investimentos a serem realizados.

Gruenfeld (2012) conceitua despesa orçamentária como:

Despesas orçamentárias, ou despesas públicas, constituem o conjunto dos gastos públicos autorizados por intermédio do orçamento ou de créditos adicionais, devendo evidenciar a política econômico-financeira e o programa do Governo, destinado a satisfazer as necessidades da comunidade (GRUENFELD, 2012, p. 34).

Já a despesa extra orçamentária é definida pelo referido autor como:

A despesa que não consta da lei do orçamento, compreendendo as diversas saídas de numerários decorrentes do levantamento de depósitos, cauções, pagamento de Restos a Pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita, bem como quaisquer valores que se revistam de características de simples transitoriedade, recebidos anteriormente e que, na oportunidade, constituíram receitas extra orçamentárias (GRUENFELD, 2012, p. 35).

A LRF, em seus arts. 15 e 16 estabelece que toda despesa realizada no exercício em questão, bem como nos dois subsequentes, sem que esteja incluída no orçamento, será considerada não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público, passível de responsabilização do ordenador da despesa.

O dispositivo encontra-se semelhante com as vedações expressas na Constituição, principalmente nos incisos I, II e III do art. 167 (SILVA, 2001, p. 61).

Art. 167. São vedados:

I – o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;

II – a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

III – a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade prevista, aprovadas pelo poder Executivo por maioria absoluta.

As despesas obrigatórias de caráter continuado têm sido no período anterior a LRF, prática comum no Brasil devido ao endividamento exagerado e o aumento irresponsável das despesas públicas, comprometendo as gerações futuras (ALVES, 2001, p. 48). O art. 17 da LRF diz que:

Despesa corrente obrigatória de caráter continuado é aquela derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo, que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

Os gastos com o pagamento de pessoal representa o maior gasto no setor público do país, conforme visto abaixo:

A apuração dos gastos com o pessoal será feita com base em um período de 12 meses. Neste caso, os limites a serem apresentados no Relatório de Gestão Fiscal – RGF do primeiro e do segundo quadrimestre, somarão despesas com pessoal relativas a dois exercícios financeiros, já que a contagem retroage 11 meses. Somente o RGF referente ao último quadrimestre do ano apresentará as despesas de pessoal verificadas na unicidade do exercício financeiro (NASCIMENTO; DEBUS, 2000, p. 26).

Segundo o artigo 169 da CF, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece limites para despesas com pessoal ativo e inativo em todos os poderes. Caso tais limites sejam ultrapassados, as entidades públicas poderão ser penalizadas. O artigo 18, § 1º e 2º da CF define o conceito de despesa total com pessoal:

Art. 18 - Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

§ 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

§ 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

O art. 19 da CF informa os limites de gastos de cada esfera do governo:

Art. 19 - Para os fins do disposto no caput do art. 169 da constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

I – União: 50% (cinquenta por cento);

II – Estados: 60% (sessenta por cento);

III – Municípios: 60 % (sessenta por cento).

Já o art. 20 da CF informa os limites globais da despesa de pessoal nas esferas governamentais:

Art. 20 - A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

(...)

II - na esfera estadual:

3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado; 6% (seis por cento) para o Judiciário; 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo; 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados;

III – na esfera municipal:

6% (seis por cento) para o legislativo, incluindo o tribunal de contas do município quando houver; 54% (cinquenta e quatro por cento) para o executivo.

Em relação à dívida pública, Gorga e Bergamasco (2011) afirmam que é definido em lei o máximo de endividamento para estados e municípios. A necessidade de impor limites ao endividamento público foi necessária por conta da dívida no período 1994-2000 como consequência do aumento da despesa pública. Segundo os autores referidos, a dívida pública não deverá ultrapassar o limite máximo de duas vezes a receita corrente líquida e para os Estados e 1,2 vezes para os Municípios. Caso tenha, os municípios têm até 15 anos para corrigirem o excesso de endividamento.

Ao ultrapassar o chamado limite prudencial, estabelecido pela LRF, que equivale a 95% (noventa e cinco por cento) do limite de despesas com pessoal, que nos municípios é de 60% (sessenta por cento) da receita corrente líquida, o ente público

já sofre várias restrições para evitar que ultrapasse o limite de gastos, dentre eles, a impossibilidade de pagamento de horas extras, contratações, nomeações (ALVES, 2005, p. 26).

Conforme Machado e Estevam (2008, p. 152), antes da LRF, os limites para despesa de pessoal estavam previstos na Lei Complementar nº. 96, de 31 de maio de 1999, denominada Lei Rita Camata II, aprovada pelo Congresso Nacional. Ocorre que os Poderes Legislativo e Judiciário, ficavam fora do alcance dessa lei. Com a LRF, isso mudou, e os limites são aplicados a todos os Poderes e às três esferas do governo.

3.4 Fiscalização da Gestão Fiscal

Conforme Martins e Marques (2013), a responsabilidade pela fiscalização quanto ao cumprimento das normas de gestão é atribuída ao Poder Legislativo, este com o auxílio do Tribunal de Contas, e aos sistemas de controle interno de cada Poder e do Ministério Público. Estes fiscalizam as seguintes questões: o cumprimento das metas previstas na lei de diretrizes orçamentárias; a observância dos limites e das condições para a realização de operações de créditos e a inscrição de despesa em restos a pagar; a adoção de medidas para a adequação das despesas com pessoal e das dívidas mobiliária e consolidada aos respectivos limites; a observância das normas relacionadas à destinação dos recursos oriundos de alienação de ativos e com respeito aos limites aplicáveis aos gastos do Poder Legislativo municipal, quando houver.

Os Tribunais de Contas devem alertar os Poderes, entes da Federação ou órgãos, quando constatarem que o nível de gastos está próximo aos limites fixados pela LRF. Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada ente da Federação e de cada Poder. Ao Tribunal de Contas da União foi dada a incumbência de acompanhar a legalidade das operações com títulos públicos, realizadas entre a União, por intermédio do Tesouro Nacional, e o Banco Central do Brasil (MARTINS; MARQUES, 2013, p. 165).

Caso as normas exigidas pela LRF não sejam cumpridas há sanções institucionais e pessoais previstas na Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal (Lei nº 10.028, de 10-10-2000). As sanções pessoais reincidirão diretamente sobre o agente administrativo, implicando na cassação de mandato, multa de 30% (trinta por cento) dos vencimentos anuais, impossibilidade de exercício da função pública e detenção, que poderá variar entre 6 meses e 4 anos. As penalidades alcançam todos os responsáveis dos Três Poderes da União, dos Estados e dos Municípios, e todo cidadão será parte legítima para denunciar (MARTINS; MARQUES, 2013, p. 166).

Para a sanção institucional temos a suspensão das transferências voluntárias para aquele governo que não instituir, prever e arrecadar impostos de sua competência. No caso de limites de despesas com pessoal, se as regras da LRF não forem cumpridas e enquanto não for feito o ajuste, ou se houver excesso no primeiro quadrimestre do último ano de mandato, ficam suspensas as transferências voluntárias, a obtenção de garantias e a contratação de operações de crédito, exceto para refinanciamento da dívida e redução de despesas com pessoal (MARTINS; MARQUES, 2013, p. 166).

CONCLUSÃO

Podemos concluir através deste artigo que a Lei de Responsabilidade Fiscal é uma ferramenta fundamental para a fiscalização do orçamento público. Através dela há uma exatidão maior no que se refere aos gastos públicos, cogitando um controle maior do orçamento.

A referida Lei prevê maior controle das contas públicas e, além disso, há a exigência de um melhor planejamento do dinheiro público, que deve refletir em transparência para os cidadãos. Ou seja, é um código de conduta aos administradores públicos de todo o país e é aplicada para todos os poderes, nas três esferas de governo. Foi apresentado alguns instrumentos indicados pela LRF e pela Constituição Federal de 1988 para o planejamento do gasto público, a saber, o Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA.

Através destes instrumentos de planejamento, conhecidos também por leis orçamentárias, podemos notar quais os seus objetivos, lembrando que o PPA é o plano onde se definem os programas e as estratégias, a LDO são as orientações para a elaboração do orçamento e a LOA é a execução das ações. Este é um “ciclo” integrado de planejamento de ações, que induz ao cumprimento das políticas públicas e programas de governo.

Ao administrar os recursos públicos, deve-se ter o montante da receita e o quantitativo de despesas bem consolidadas, para que os planos de ação governamental sejam executados. É a partir deste ponto que há a necessidade do planejamento orçamentário, para que sejam geridos de forma eficiente e eficaz os recursos públicos, para realizar com êxito o cumprimento das políticas públicas e os programas de governo mencionados anteriormente.

Com isso, as leis orçamentárias não são apenas as partes contábeis da administração, mas sim ferramentas para planejamento, execução e controle dos gastos públicos.

Compreendemos a importância destas leis a partir dos critérios de classificação das contas públicas, pois estas são utilizadas para facilitar e padronizar as informações a serem obtidas.

A gestão fiscal contemporânea exige mudança de postura dos governantes e dirigentes, pois ela não exige apenas o planejamento dos quantitativos financeiros das ações, mas também dos quantitativos físicos que irão reverter em benfeitorias aos cidadãos. Para isso, os parâmetros de custos destas ações são adotados através das leis orçamentárias. Outro ponto de grande atenção é a exatidão e agilidade das informações gerenciais dos procedimentos de elaboração e execução que auxiliam a tomada de decisões sobre o ciclo orçamentário.

Diante do exposto conclui-se que a elaboração de uma proposta orçamentária eficiente e condizente com os instrumentos legais recomenda necessariamente a total compreensão da importância das leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA). Outro ponto de grande atenção é a precisão e agilidade das informações gerenciais dos processos de elaboração e execução que subsidiam a tomada de decisões que irão influenciar sobre o ciclo orçamentário.

Como se pode constatar através da pesquisa que a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe uma série de novas implicações para a administração pública, podendo citar o surgimento de novas exigências e normas nas esferas municipal, estadual e federal. Com estas novas normas, os governantes terão que desempenhar os princípios do equilíbrio das contas públicas, da gestão orçamentária e financeira responsável, eficiente e eficaz e transparente, sob pena de rigorosas medidas penais.

O objetivo principal desta lei é melhorar a administração das contas públicas, exigindo um compromisso maior do governante quanto ao orçamento e as metas de governo, que devem ser apresentadas e aprovadas pelo poder Legislativo. A LRF fixa limites para despesa de pessoal, determina que sejam criadas metas para controle das despesas e receitas e proíbe a criação de despesas por mais de dois anos, sem indicar sua fonte de receita ou sem reduzir outras despesas que já existem. Ou seja, a referida lei é uma ferramenta importante que o cidadão deve adotar com fonte de informações para o controle público e também para avaliar os administradores.

A LRF determina um maior controle contábil na administração pública. Este controle deve ser claramente delimitado, delineando os parâmetros de sua ação, principalmente quanto à análise, controle e divulgação das informações de forma que seja fácil sua compreensão. Neste sentido, verifica-se a importância da Contabilidade na fiscalização da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois a complementação de ambas garante a gestão dos recursos públicos, sendo que a contabilidade garante o perfeito cumprimento das normas, inibindo fraudes e a corrupção.

A contabilidade entra neste meio fornecendo aos gestores informações atualizadas e exatas para auxiliar as tomadas de decisões, aos órgãos de controle interno e externo para a execução da legislação e às instituições governamentais e particulares informações estatísticas e outras de interesse dessas instituições, além de permitir a participação popular no acompanhamento da gestão dos dinheiros públicos. O profissional contábil também ajudará o gestor público a compreender a situação financeira da repartição, fornecendo os indicadores necessários para que ele tome decisões de forma segura e competente, observando o cumprimento da LRF.

Por fim, como contribuição para pesquisas futuras, é interessante avaliar a percepção dos órgãos fiscalizadores, como os Tribunais de Contas, os sistemas de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, além de compartilhar a percepção de mais agentes relacionados à contextualização do surgimento da LRF, como outros contadores públicos e privados, prefeitos ou até mesmo a própria população.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADESANYA, Isabel. Período moderno: Luca Pacioli, considerado o pai da contabilidade. **Elas são contabilistas artigos e curiosidades**. 2012. Disponível em: <<http://elassaocontabilistas.blogspot.com.br/2012/12/periodo-moderno-luca-pacioli.html>>. Acesso em 07 set. 2015.
- ALVES, André Luiz Correia. **Os limites impostos pela lei de responsabilidade fiscal para despesas de pessoal no distrito federal**. 2005. 39 f. Monografia (Conclusão de curso) – Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2005. Disponível em: <<repositorio.uniceub.br/bitstream/123456789/2275/2/20151628.pdf>>. Acesso em 10 set. 2015.
- ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2009
- BRASIL. **Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**: estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 07 set. 2015.
- BUESA, Natasha Young. A evolução histórica da contabilidade como ramo do conhecimento. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, n. 01, p. 01-16, jan./jun. 2010. Disponível em: <http://www.facsao Roque.br/novo/publicacoes/pdfs/natasha_adm.pdf>. Acesso em: 07 de set. 2015.
- COTRIN, Anderson Meira; SANTOS, Aroldo Luiz dos; JUNIOR, Laerte Zotte. A evolução da contabilidade e o mercado de trabalho para o contabilista. **Revista Conteúdo**, Capivari, v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

2, n.01, p.44-66, jan./jul.2012. Disponível em:
<<http://www.conteudo.org.br/index.php/conteudo/article/viewFile/70/63>>. Acesso em: 07 de set. 2015.

DEBUS, Ilvo. Lei Complementar nº 101 / 2000: **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal, Revista do Tesouro Nacional**. 2 ed. Brasília: 2002. Disponível em:
<<http://www3.tesouro.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso em: 08 set. 2015.

FILHO, Marino Pazzaglini. **Lei de improbidade administrativa comentada: aspectos constitucionais, administrativos, civis, criminais, processuais e de responsabilidade fiscal**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GONÇALVES, Gilmar Francisco Gomes. **História, evolução da contabilidade no Brasil e sua importância no mundo dos negócios**. 2004. 53 f. Monografia (Conclusão de curso) – Instituto de Ensino Superior de João Monlevade, João Monlevade-MG, 2004. Disponível em:
<<http://www.hmcontabilidade.com.br/site/wp-content/uploads/2013/04/A-contabilidade-e-a-import%C3%A2ncia-no-mundo-dos-neg%C3%B3cios.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2015.

GORGA, Isadora; BERGAMASCO, José Lucas. Entendendo a lei de responsabilidade fiscal. **Observatório da gestão pública**. 2011. Disponível em:
<<http://www.igepri.org/observatorio/?p=4826>>. Acesso em: 10 set. 2015.

GRUENFELD, Luís Carlos. **Contabilidade e orçamento público**. 2013. Disponível em:
<www.unisa.br/conteudos/6996/f274888509/apostila/apostila.pdf>. Acesso em: 15 set. 2015.

HISTÓRIA da contabilidade. Disponível em:
<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/historia.htm>>. Acesso em 10 set. 2015.

LIMA, Diana Vaz de; LIMA, Róbson Gonçalves de Castro. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 2.ed. São Paulo : Atlas, 2003.

MACHADO, Weslaine Lúcia. **Lei de responsabilidade fiscal: relatório de gestão fiscal como ferramenta de controle dos gastos com pessoal na Prefeitura Municipal de Matosinhos**. 2011. 19 f. Artigo de conclusão de curso (Graduação) – Centro Universitário de Sete Lagoas, Sete Lagoas/MG, 2011. Disponível em:
<<http://www.unifemm.edu.br/PtVista/arg/Lei%20de%20Responsabilidade%20Fiscal%20-%20Relat%C3%B3rio%20de%20Gest%C3%A3o%20Fiscal%20como%20ferramenta%20de%20controle%20dos%20gastos%20com%20pessoal%20na%20Prefeitura%20.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2015.

MACHADO, Anderson de Farias; ESTEVAM, Dimas de Oliveira. Lei de responsabilidade fiscal: estudo sobre os efeitos nas contas públicas do município de Criciúma. 2008. **Encontro de economia catarinense**. Disponível em:
<http://www.apec.unesc.net/II%20EEC/sessoes_tematicas/Financas/Artigo1.pdf>. Acesso em: 15 set. 2015.

MARTINS, Aline Antunes; MARQUES, Heitor Romero. A contribuição da lei de responsabilidade fiscal na gestão pública. **Revista Controle, Tribunal de Contas do Ceará**. 2013. Disponível em:<<http://www.tce.ce.gov.br/component/jdownloads/finish/328-revista>>

controle-volume-xi-n-1-jan-jun-2013/2161-artigo-9-a-contribuicao-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-na-gestao-publica?Itemid=592>. Acesso em: 10 set. 2015.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Cartilha sobre a lei de responsabilidade fiscal**. Disponível em: <http://www.conarqarquivosmunicipais.arquivonacional.gov.br/media/cart_lei_responsabilidade_fiscal.pdf>. Acesso em 07 set. 2015.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei complementar nº 101/2000**: entendendo a lei de responsabilidade fiscal. 2.ed. Brasília: Ministério da Fazenda / Tesouro Nacional, [s.d]. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/arquivos-economia-servicos/entendendo-a-lei-de-responsabilidade-fiscal>>. Acesso em 07 set. 2015.

PELICIOI, Ângela Cristina. A lei de responsabilidade na gestão fiscal. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 37, n. 146, p. 109-117, abr./jun. 2000. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/582>>. Acesso em 10 set. 2015.

PEREIRA, Jeronimo RosárioTanan; SILVA, Vandenir Albuquerque. **Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a prestação de contas em Prefeituras Baianas**. In: Congresso USP FIPECAFI, 12, 2009, São Paulo. **Anais...** Congresso USP FIPECAFI, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/153.pdf>>. Acesso em: 07 set. 2015.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **Contabilidade pública**. 2015. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidadepublica.htm>>. Acesso em 12 set 2015.

PUTTOMATTI, Giulia da Cunha Fernandes. Os dois anos de implementação da lei de responsabilidade fiscal no Brasil: avanços e desafios. **VII Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de laAdministración Pública**, Lisboa, Portugal, 8-11 Oct. 2002. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0044115.pdf>>. Acesso em 07 set. 2015.

RAMOS, Erlaine Teodoro; CONCEIÇÃO, Francisca Lúcia. **Impactos da lei de responsabilidade fiscal sobre a contabilidade pública**. 2006. 67 f. Monografia (Especialização) – Universidade de Brasília, Brasília, 2006. Disponível em: <<portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053598.PDF>>. Acesso em: 10 set. 2015.

SÁ, Antônio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, Rita de Cássia. **Plano plurianual e orçamento público**. Brasília: CAPES, 2010. Disponível em: <<http://amazonia.fiocruz.br/arquivos/category/57-esp-planejamento-saude?download=1361:2013-09-17-09-49->>>. Acesso em: 26 de set. de 2015.

_____. **Orçamento público**. Florianópolis: CAPES/UFSC, 2011. Disponível em: <http://www.aedmoodle.ufpa.br/pluginfile.php?file=%2F66432%2Fmod_resource%2Fcontent%2F0%2FFasciculo_-_Orçamento_Publico_Miolo_Online_20-12-11.pdf>. Acesso em: 07 set. 2015.

SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. **Escolas de pensamento da ciência contábil: uma síntese de estudo.** Disponível em:

<http://www.mackenzie.br/fileadmin/FMJRJ/coordenadoria_pesq/Revista_CADE/CADE_2/escolas_pensamento_ciencias_contabeis.doc>. Acesso em: 10 set 2015.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Responsabilidade fiscal.** 2015. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/responsabilidade-fiscal?redirect=http%3A%2F%2Fwww.tesouro.fazenda.gov.br%2Fhome%3Fp_p_id%3D3%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dmaximized%26p_p_mode%3Dview%26_3_keywods%3Dlrf%26_3_struts_action%3D%252Fsearch%252Fsearch%26_3_redirect%3D%252F>.

Acesso em: 10 set. 2015.

SCHMIDT, Paulo. História do pensamento contábil. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Ana Paula Borges da. A lei de responsabilidade fiscal como instrumento de controle do orçamento público. **Administradores – o portal da administração.** 2011. Disponível em:

<<http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/a-lei-de-responsabilidade-fiscal-como-instrumento-de-controle-do-orcamento-publico/56208/>>. Acesso em 10 set. 2015.

SILVA, Mariana Rodrigues Pereira da. **A evolução contábil.** 2010. 45 f. Monografia (Especialização) - Universidade Cândido Mendes do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

Disponível em: <http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/k214954.pdf>. Acesso em: 07 de set. de 2015.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor publico: uma abordagem pratica.** 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

XAVIER, Zuleika Serafim. **Lei de Responsabilidade Fiscal: uma administração consciente.** São Paulo: Livraria Editora e Distribuidora, 2001.

ZIVIANI, Juliardi. Lei de responsabilidade fiscal: planejamento, controle, transparência e responsabilização. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 517, 6 dez. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/6026>>. Acesso em: 10 set. 2015.