



REVISTA PARAENSE DE CONTABILIDADE  
ISSN 2526-950X

**Volume 3, Número 1, Janeiro - Abril, 2018**

**Tucuruí - PA.**

## Catlogação na fonte

R454

Revista Paraense de Contabilidade / Conselho Regional de Contabilidade do Pará – v.3, n.1, (2018) – Belém: CRCPA, 2018.  
v.: 24 cm

Quadrimestral

ISSN: 2526-950X

Modo de acesso: [https://rdcode.com.br/projetos/crcpa\\_revista/index.php/RPC](https://rdcode.com.br/projetos/crcpa_revista/index.php/RPC)

1. Ciências Contábeis. 2. Contabilidade. 3. Conselho Regional de Contabilidade do Pará.

CDU - 657

*É permitido citar parte dos artigos sem autorização prévia, desde que seja informada a fonte.*

### **Editoria**

Editor Técnico: Rodrigo Silva Cavalcante

Editor Científico: Marcia Athayde Moreira

### **Editoração**

Conselho Regional de Contabilidade do Pará

### **Revisão de Redação em Língua Portuguesa**

Fabricio Ferreira

Professor de Língua Portuguesa e Literatura

Jornalista (DRT-PA 2062)

### **Endereço para permuta e correspondência**

Revista Paraense de Contabilidade

Conselho Regional de Contabilidade do Pará

Rua Avertano Rocha, 392, Campina

CEP: 66.023-120 – Belém, Pa.

Telefone: +55 (91) 3202-4150

E-mail: [rpc@crcpa.org.br](mailto:rpc@crcpa.org.br)

Home Page: [https://rdcode.com.br/projetos/crcpa\\_revista/index.php/RPC](https://rdcode.com.br/projetos/crcpa_revista/index.php/RPC)

## **Objetivos**

Contribuir para melhorar a qualidade da divulgação da produção científica em contabilidade no Brasil, ampliando as oportunidades de divulgação de resultados de pesquisas que retratem a realidade brasileira, com ênfase na realidade amazônica.

Os artigos publicados na Revista Paraense de Contabilidade devem ser inéditos e passam por um processo que se inicia com a submissão, seguida da avaliação cega por pares e aprovação pelo Conselho Editorial. O conteúdo e a qualidade dos artigos são de responsabilidade dos seus autores e não necessariamente expressam o ponto de vista do Conselho Editorial da Revista.

## **Conselho Editorial Científico**

### **Coordenador Científico**

Profa. Dra. Marcia Athayde Moreira, Universidade Federal do Pará, UFPA, Brasil.

## **Membros**

Prof. Dr. Anderson Roberto Pires e Silva, Universidade Federal do Pará, UFPA, Brasil.

Profa. Dra. Ynis de Santana M. Lino Ferreira, Universidade Federal Rural da Amazônia, UFRA, Brasil.

Prof. Msc. José Luiz Nunes Fernandes, Universidade Federal do Pará, UFPA, Brasil.

Prof. Msc. Raimunda Maria da Luz Silva, Universidade Federal Rural da Amazônia, UFRA, Brasil.

Prof. Dr. Isaac Matias, Universidade Federal do Pará, Brasil.

## **Coordenador Executivo**

Rodrigo Silva Cavalcante

## Editorial

Chegamos ao ano de 2018, publicando a quarta edição e a primeira do ano, da Revista Paraense de Contabilidade. Nesta edição estão publicados quatro artigos que discutem a ciência contábil em três óticas diferentes: a educação em contabilidade, a questão tributária e seus desdobramentos e o atendimento ao MCASP, Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. São temas interessantes, capazes de promover a reflexão e a discussão sobre o papel dos contadores diante dos desafios da ciência contábil.

O primeiro artigo desta Edição, de autoria dos Professores Nadson Alves e Pedro Borges Jr., propõe uma reflexão acerca das abordagens teóricas que dão sustentação à proposta de capacitação docente, com base em fundamentos da educação por competências (conhecimentos, habilidades e atitudes) prevista nas diretrizes curriculares nacionais do CNE/MEC para o curso de Ciências Contábeis. Uma leitura fluida e agradável que sugere uma reflexão sobre o papel do professor de Ciências Contábeis na graduação. Observam a necessidade de integrar temas como educação para adultos, educação por competências, projeto pedagógico e o perfil profissional, sem perder de vista a crítica em relação à educação por competência nas Ciências Contábeis.

O segundo artigo publicado, de autoria de Ynis Ferreira, Josué Carvalho, Salene Cordeiro, Ticiane Santos e Ariane Batista, propõe uma pesquisa exploratória para entender quais os limites e potencialidades do ICMS VERDE na receita pública dos Municípios do Estado do Pará. Os autores observam que as Unidades de Conservação são abundantes no Estado do Pará e estão presentes em cerca de 60% dos municípios, e que o ICMS-V assume o pressuposto de ser um incentivo fiscal para a preservação ambiental. No entanto, do ponto de vista contábil, não foi possível inferir quais os resultados e como se dá a aplicação desse recurso financeiro, haja vista a inexistência de um fundo de natureza contábil que possibilite a emissão de relatórios contábeis.

O terceiro artigo desta Edição, de autoria de Everton Feitosa, Douglas Gonçalves, Ingrid Aleixo e Ivanete Campos, tem como objetivo demonstrar, tecnicamente, como o planejamento tributário pode auxiliar as empresas no ramo de distribuição de medicamentos quanto à redução de carga tributária relativa ao ICMS, este artigo, portanto, também caminha pelos aspectos tributários, realizando um estudo de caso empírico, contribuindo para o enriquecimento científico concernente ao planejamento tributário, em especial no setor de medicamentos voltado para distribuidoras.

Por fim, o quarto e último artigo desta edição, de autoria de Joelma Rodrigues, Alessandro Oliveira e Nazareth Maciel, traz uma discussão sobre a contabilidade pública, analisando a elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa dos municípios da microrregião bragantina do estado do Pará e a sua conformidade com as exigências do MCASP.

Assim, ao todo são quatro artigos de qualidade, e mais uma vez o Conselho Regional de Contabilidade do Pará, CRCPA, exerce, por meio da Revista Paraense de Contabilidade, seu papel de auxiliar no desenvolvimento profissional e de incentivo à pesquisa contábil no Estado do Pará.

Boa leitura!



Prof.ª. Dra. Márcia Athayde Moreira

Editora-Chefe da Revista Paraense de Contabilidade



## DIRETORIA DO CRCPA – 2018/2019

### CONSELHO DIRETOR

| <b>Ticiane Lima dos Santos</b>       | <b>Presidente</b>                                  |
|--------------------------------------|--|
| Antônio Carlos Sales Ferreira Júnior | Vice-Presidente de Administração                   |
| Ian Blois Pinheiro                   | Vice-Presidente de Ética e Disciplina/Fiscalização |
| José Ribamar França Nunes Filho      | Vice-Presidente de Registro                        |
| Rafael Laredo Mendonça               | Vice-Presidente de Finanças e Controle Interno     |
| Rodrigo Silva Cavalcante             | Vice-Presidente de Desenvolvimento Profissional    |
| Carlos Augusto Frota Sodré           | Vice-Presidente de Integração Estadual             |

### COMPOSIÇÃO DAS CÂMARAS

#### Câmara de Assuntos Administrativos

| <b>Efetivo</b>                       | <b>Suplente</b>            |
|--------------------------------------|----------------------------|
| ANTÔNIO CARLOS SALES FERREIRA JÚNIOR | JOÃO LUIZ DE NAZARÉ NETO   |
| RAFAEL LAREDO MENDONÇA               | CARLOS ALBERTO CRUZ CALDAS |
| PERY AUGUSTO CALUMBY                 | FLAVIO HELENO SOLANO REIS  |

#### Câmara de Ética e Disciplina

| <b>Efetivo</b>                     | <b>Suplente</b>                   |
|------------------------------------|-----------------------------------|
| IAN BLOIS PINHEIRO                 | FABIANO PEDRO ALMEIDA DE OLIVEIRA |
| AILTON RAMOS CORREA JÚNIOR         | CLÁUDIO ROBERTO DE SOUZA OLIVEIRA |
| RODRIGO SILVA CAVALCANTE           | SÉRGIO PERY DA SILVA COSTA        |
| MARIA DA CONCEIÇÃO PEREIRA DE LIMA | FLAVIO HELENO SOLANO REIS         |
| NELSON GUSTAVO RUFINO ROCHA        | ELLÉRI BOGO                       |
| RAFAEL LAREDO MENDONÇA             | IRANILDO FERREIRA PEREIRA         |
| CARLOS AUGUSTO FROTA SODRÉ         | ILZETE DO SOCORRO MACEDO SIMÕES   |

### **Câmara de Fiscalização**

| <b>Efetivo</b>                     | <b>Suplente</b>                   |
|------------------------------------|-----------------------------------|
| IAN BLOIS PINHEIRO                 | FABIANO PEDRO ALMEIDA DE OLIVEIRA |
| JOSÉ RIBAMAR FRANÇA NUNES FILHO    | IRANILDO FERREIRA PEREIRA         |
| RAIMUNDO HUMBERTO SENA DE OLIVEIRA | MARIA DO CARMO N. CORREA DA SILVA |
| NELSON GUSTAVO RUFINO ROCHA        | VALERIA NANCY SILVA RIBEIRO       |
| CARLOS AUGUSTO FROTA SODRÉ         | ILZETE DO SOCORRO MACEDO SIMÕES   |

### **Câmara de Registro**

| <b>Efetivo</b>                  | <b>Suplente</b>           |
|---------------------------------|---------------------------|
| JOSÉ RIBAMAR FRANÇA NUNES FILHO | ANILTON VIEIRA DOS SANTOS |
| MARIA DE FÁTIMA C. VASCONCELOS  | MARIA IZABEL GOMES BORGES |
| AILTON RAMOS CORREA JÚNIOR      | WILDES SILVA RAMOS        |

### **Câmara de Controle Interno e Finanças**

| <b>Efetivo</b>                       | <b>Suplente</b>            |
|--------------------------------------|----------------------------|
| RAFAEL LAREDO MENDONÇA               | CARLOS ALBERTO CRUZ CALDAS |
| ANTÔNIO CARLOS SALES FERREIRA JÚNIOR | NAYLLAN ELERES BRITO       |
| LUIZ THOMAZ CONCEIÇÃO NETO           | FLAVIO HELENO SOLANO REIS  |

### **Câmara de Desenvolvimento Profissional**

| <b>Efetivo</b>                       | <b>Suplente</b>                   |
|--------------------------------------|-----------------------------------|
| RODRIGO SILVA CAVALCANTE             | FLAVIO HELENO SOLANO REIS         |
| ANTÔNIO CARLOS SALES FERREIRA JÚNIOR | FABIANO PEDRO ALMEIDA DE OLIVEIRA |
| IAN BLOIS PINHEIRO                   | NAYLLAN ELERES BRITO              |
| MARIA VIEIRA DOS SANTOS              | ILZETE DO SOCORRO MACEDO SIMÕES   |

# REFLEXÕES SOBRE CAPACITAÇÃO DOCENTE E EDUCAÇÃO POR COMPETÊNCIAS NO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**Nadson Jayme Ferreira Alves**

Universidade Federal do Pará

E-Mail: nadson@ufpa.br

**Pedro Borges Jr.**

Universidade Federal do Pará

E-Mail: pedroborges@ufpa.br

## RESUMO

A construção e defesa da universidade passa pela qualidade da educação que ela constrói em seu contexto social, mutante por natureza; logo, a formação/capacitação docente precisar ser recorrente e intrínseca à carreira de professor no processo de formação de cidadãos e de profissionais para o mercado de trabalho, fruto de disputas por projetos hegemônicos, com reflexo na escolha, consciente ou inconscientemente, dos métodos de ensino-aprendizagem. Nesse sentido, este artigo tem como problema de pesquisa: que aspectos precisam ser considerados na reflexão da política de capacitação docente do curso de Ciências Contábeis em uma Universidade Pública Federal? O objetivo é resgatar e refletir sobre abordagens teóricas que dão sustentação à proposta de capacitação docente, com base em fundamentos da educação por competências (conhecimentos, habilidades e atitudes) prevista nas diretrizes curriculares nacionais e no projeto pedagógico da Universidade. Trata-se de uma pesquisa documental que serve de base para um projeto de ensino voltado à capacitação docente, em desenvolvimento. Os resultados e conclusões indicam a necessidade de integrar temas como educação para adultos, educação por competências, projeto pedagógico e perfil profissional, sem perder de vista a crítica em relação à educação por competência.

**Palavras-chave:** Educação de adultos; Educação por competência; Perfil profissional; Projeto Pedagógico; Capacitação docente.

## 1 INTRODUÇÃO

O século XXI trouxe profundas, promissoras e desafiadoras possibilidades de rever o exercício da profissão de contador, fruto de questões como: (i) processo de revisão de fundamentos e procedimentos da contabilidade brasileira em virtude da convergência às normas internacionais (DANTAS *et al.*, 2010; SANTOS, STAROSKY FILHO, KLANN, 2014); (ii) demandas do mercado por profissional para o desempenho de funções muito além de controles tributários, para gerenciar o sistema de informações patrimoniais das organizações, dando suporte estratégico aos tomadores de decisão (SILVA *et al.*, 2014); (iii) ampliação do conceito de transparência e responsabilidade social das organizações a partir evidências coletadas nas informações contábeis de organizações privadas, públicas e do terceiro setor (FEITOSA; SOUZA; GÓMEZ, 2014); (iv) incremento da tecnologia de informação e de comunicação (TIC), dando agilidade e segurança à integração de informações (KEHL *et al.*, 2017).

Esse cenário é sinalizado nos Art. 3º e 4º das Diretrizes Curriculares Nacionais que tratam do perfil e das competências do profissional contador (Resolução CNE - nº 10 – De 16/12/2004). Tais

orientações foram encampadas na íntegra pelo Projeto Pedagógico de Curso (PPC) da Faculdade de Ciências Contábeis de uma universidade federal no estado do Pará, no ano de 2012.

Nesse contexto, Longo e Sarita (2015) ao analisarem a abordagem do psicólogo soviético Vygotsky (1924), identificam que distintas concepções educacionais suportam, pedem, ou mesmo impõem determinadas práticas educacionais. E destacam: “é necessário dizer que toda teoria da educação apresenta as suas próprias exigências ao mestre”, ou seja, “cada concepção particular sobre o processo pedagógico se relaciona a uma concepção específica na natureza do trabalho do mestre” (VYGOTSKY, 1924, p. 447).

Nesse sentido, refletir sobre a importância e viabilidade da capacitação docente, em um curso superior da área de negócios, de uma Universidade Pública, envolve desafios. Seja pela formação pedagógica do docente que tende a ser subjaz à experiência profissional; seja pelas carreiras e práticas docentes, por vezes, encasteladas e cristalizadas em zonas de conforto; seja pelo receio particular de expor fragilidades perante os pares; seja, ainda, por razões outras a serem investigadas.

Ainda assim, vislumbra cenários promissores. Nunca o quadro docente esteve tão qualificado em termos de titulação e de dedicação de carga horária; o que desencadeou projetos de ensino, pesquisa e extensão, com envolvimento dos alunos e produções científicas com participações em eventos nacionais e publicações em revistas científicas. O Núcleo Docente Estruturante (NDE) passou a ser uma realidade para repensar o Projeto Pedagógico do Curso (PPC), e nele, o processo de capacitação docente.

Assim, este estudo tem como questão de pesquisa: que aspectos precisam ser considerados na reflexão da política de capacitação docente do curso de Ciências Contábeis em uma Universidade Pública Federal? O objetivo é resgatar fundamentos teóricos que se alinham à análise da proposta de capacitação docente, com base em fundamentos da educação por competências (conhecimentos, habilidades e atitudes) prevista nas diretrizes curriculares nacionais e no projeto pedagógico do curso.

Além desta seção introdutória, o artigo discute: a educação de adultos (seção 2); educação por competência (seção 3); perfil profissional do contador (seção 4); capacitação docente (seção 5); projeto de ensino: capacitação docente alinhado ao projeto pedagógico (seção 6); métodos e técnicas (seção 7) e, por fim, as considerações finais (seção 8).

## **2 EDUCAÇÃO DE ADULTOS**

Partindo do pressuposto de que o processo pedagógico está alicerçado sobre a criança e seu psiquismo, Vygotsky (1924) afirma que a criança/aluno é um ser de necessidades em desenvolvimento, por isso, deve ser pensando como um ser ativo, que carece de orientação pelo docente para mediar a capacidade de saber buscar, saber construir e saber conquistar seu conhecimento, contrapondo, assim, a concepção pedagógica tradicional de aluno como um sujeito passivo (LONGO; SARITA, 2015). Condição que perdura no aluno adulto, dado o perfil proativo e as competências estabelecidas nas diretrizes curriculares de Ciências Contábeis.

Vygotsky (1924) afirma que, em primeiro lugar, o desenvolvimento da pessoa deve ser concebido como processo, e, em segundo lugar, deve ser subordinado às necessidades próprias dos distintos momentos do desenvolvimento humano. Logo, parece sensato afirmar que na educação de adultos, esse desenvolvimento também está presente e, talvez, de forma mais consciente, em especial na Universidade, onde as competências resultam de escolhas por campos profissionais específicos (zonas de interesse profissional).

A VI Conferência Internacional de Educação de Adultos (Confitea VI), realizada em Belém em 2009, pela Unesco, em seu Marco de Ação de Belém:



[...] reitera o papel fundamental da aprendizagem e educação de adultos; apoia a definição de educação de adultos como todo o processo de aprendizagem, formal ou informal, em que pessoas consideradas adultas pela sociedade desenvolvem suas capacidades, enriquecem seu conhecimento e aperfeiçoam suas qualificações técnicas e profissionais, ou redirecionam-nas, para atender as suas necessidades e as de sua sociedade (GUEDES; LOUREIRO, 2016, p. 17).

Conforme Gadotti (2009), tal Conferência foi um marco ao reafirmar a importância da diversidade como um conceito central para a garantia do direito à educação de adultos não apenas para repensar os eixos e referências geopolíticas da demanda por educação, e por trazer para a concepção de educação o reconhecimento e a urgência da valorização das diferenças.

Nesse sentido, a educação de adultos no contexto das Universidades precisa desenvolver capacidades, enriquecer conhecimentos e aperfeiçoar qualificações técnicas e profissionais para atender as necessidades do ser e da sociedade, e ao valorizar a diversidade, valoriza a educação intercultural. Muitos desses preceitos fazem parte de documentos oficiais da Organização Mundial do Comércio, que sugere o desdobramento por meio da educação por competências.

## **2 EDUCAÇÃO POR COMPETÊNCIA**

De acordo com Klink, Boon e Schlusmans (2007), em muitas situações, a teoria das competências é apresentada como uma nova filosofia sobre aprendizagem e formação, apesar de o conceito de competência ter sido popular nos anos setenta, época em que se realizaram experiências com programas curriculares nos Estados Unidos, designadas de *Competency Based Teacher Training* (CBTT), ou seja, formação de professores baseada em competências. Mas, na época, os estudantes sentiram dificuldades em integrar as aptidões parciais adquiridas na formação, fator que seria essencial para avaliar o desempenho das funções de professor na proposta de Educação por Competências, por isso a discussão arrefeceu.

O ensino superior só mostrou mais interesse pela teoria das competências no final dos anos noventa, quando o mercado de trabalho se caracterizou pela crescente imprevisibilidade do futuro e, com isso, a incerteza associada às competências relevantes, em termos qualitativos e quantitativos; dessa forma, a flexibilização do trabalho passou a ser a resposta das organizações para lidarem com a incerteza (KLINK; BOON; SCHLUSMANS, 2007).

Nesse contexto, os trabalhadores estão cada vez menos sujeitos a carreiras verticais (longos períodos nas mesmas empresas), ao passo que a carreira horizontal é um fenômeno cada vez mais frequente, que torna o trabalhador um processador de conhecimentos, pessoa que rearticula, antecipa, aprende e utiliza esses conhecimentos para fins de aperfeiçoamento e renovação. Isso aplicado aos produtos e serviços, em ritmo superior ao da concorrência, proporciona às organizações, vitalidade para sobreviver no século XXI (KESSELS, 2004). Assim, possuir a capacidade e a motivação para continuar a aprender passou a ser determinante.

De acordo com o Projeto Pedagógico em estudo (2012, p. 15-16):

As competências se constituem num conjunto de conhecimentos, atitudes, capacidades e aptidões que habilitam alguém para vários desempenhos da vida, enquanto que as habilidades se ligam a atributos relacionados não apenas ao saber-conhecer, mas ao saber-fazer, saber-conviver e ao saber-ser.

- Educação por competências tem o objetivo de se estabelecer uma metodologia de trabalho que privilegie a aprendizagem por parte dos discentes.

- A tarefa não é simples, requer esforços de todos os envolvidos com o processo educativo, uma vez que exige profundas mudanças no âmbito das filosofias e práticas pedagógicas.
- No cerne da educação por competências, está o deslocamento do foco do ensino para a aprendizagem, onde se procura construir um novo paradigma para os conteúdos escolares.

Em Klink, Boon e Schlusmans (2007), os egressos do ensino superior, além de competências profissionais específicas de cada profissão, precisam possuir competências de aprendizagem, competências sociais e competências de carreira, de forma a garantir a empregabilidade, por isso o aluno precisa ser proativo, pois essa responsabilidade não pode ser apenas do professor e da escola, o aluno precisa aprender a desenvolver tais competências no seu cotidiano.

Mas o interesse pela educação por competências precisa ir além da garantia do emprego e das políticas governamentais, pois o aumento da complexidade e da dinâmica da realidade levou o ensino superior a perceber que apenas a aquisição de conhecimentos não é suficiente para responder às demandas sociais (KLINK; BOON; SCHLUSMANS. 2007).

Por outro lado, os resultados das experiências educacionais da década de oitenta no domínio da psicologia pedagógica permitem compreender que a transferência de conhecimentos e aptidões não se faz de forma automática (SALOMON; PERKINS, 1989); temas como “aprender a aprender”, “ensino baseado em projetos”, “ensino baseado em problemas” e “(des)contextualização” continuam a marcar presença na agenda da inovação do ensino superior, e até favoreceram o conceito de competência.

Mas a discussão em torno da Educação por Competência ou Pedagogia das Competências, não é unânime. Para Laffin (2015), a globalização dos mercados, na virada do milênio, trouxe impacto e alterou a vida social; e apesar de configurar no imaginário coletivo como sinônimo de progresso e desenvolvimento de forma irrestrita, é um processo unilateral que evidencia as incoerências do modelo de organização baseado no modo de produção capitalista, que justifica adequações ou mudanças nos diferentes contextos em que ocorre.

No campo educacional no Brasil, as proposições de mudanças curriculares em face da globalização se pautam na justificativa de melhorias da qualificação profissional e assumem nas diretrizes curriculares, inclusive para o curso de graduação em Ciências Contábeis, a perspectiva da pedagogia das competências. Esta atende a um tipo de formação voltada à lógica do mercado e incute no estudante um perfil profissional simétrico com o modelo competitivo do mercado, com enfoque técnico-operacional, sobrepondo-se a uma perspectiva de sólida formação técnico-científica e colaborativa no desenvolvimento social (LAFFIN, 2015, p. 3).

Para Laffin (2015), a formação baseada no fazer, sugerida como qualificação profissional, promove a ruptura na possibilidade de o estudante e o trabalhador compreenderem o processo produtivo em que estão inseridos, devido a multiplicidade de tarefas que tal qualificação impõe, como as decorrentes das novas tecnologias e dos meios de comunicação que favorecem o acesso de um grande contingente populacional à informação, mas oculta as condições de exclusão de contingentes localizados em contextos de miséria e de ausência dos direitos sociais.

Seria o caso da formação de hábeis profissionais em recolhimentos de tributos, a partir do domínio de conteúdos de legislações tributárias e trabalhistas e com habilidade em relação aos procedimentos contábeis, aferidos pelo Exame Nacional de Cursos e pelo Exame de Suficiência para o exercício da profissão, mas destituídos de senso crítico quanto à elevada carga tributária do país, quanto ao destino de tais recursos e à qualidade dos serviços públicos prestados à população. Como se tais desdobramentos fossem alheios à contabilidade.

Para Giroux (1997), predomina a visão tradicional do ensino e do currículo com foco na eficácia, nos comportamentos objetivos e nos princípios de aprendizagem que tratam o conhecimento como algo a ser consumido e as escolas apenas como ambientes instrucionais, destinados a passar aos estudantes uma cultura e conjunto de habilidades que os capacite a operarem com eficiência na sociedade.

Laffin (2015) avalia que tal racionalidade técnica tratada por Giroux, apenas reproduz o modelo de sociedade existente. Apresenta-se como concepção de mundo determinado, inquestionável e sem alternativas. Essa racionalidade do currículo de Ciências Contábeis se caracteriza como um modo de pensar conservador de como fazer, que impede o questionamento das relações do conhecimento com a vida cotidiana, um fazer limitado que não considera a perspectiva histórica dos saberes e dos sujeitos. Para contrapor-se a essa racionalidade, é preciso outra forma de pensar e lidar com os sujeitos, com os conhecimentos e com o trabalho.

Diante do exposto, cabe refletir sobre o perfil e as competências previstas nas diretrizes curriculares de Ciências Contábeis.

### **3 PERFIL PROFISSIONAL DO CONTADOR**

De acordo com o Art. 3º das Diretrizes Curriculares, reproduzido na íntegra no Projeto Pedagógico em estudo, o curso de graduação em Ciências Contábeis deve ensinar condições para que o futuro contabilista seja capaz de:

(I) compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização; (II) apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas; (III) revelar capacidade crítico-analítica de avaliação, quanto às implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação (RESOLUÇÃO CNE/CES N° 10, 2004, p. 2).

Em detalhes, o Art. 4º da referida resolução estabelece as competências e habilidades a serem desenvolvidas no processo de formação do profissional contador:

I - utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;  
II - demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;  
III - elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;  
IV - aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;  
V - desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;  
VI - exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante à sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;  
VII - desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;

VIII - exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais (RESOLUÇÃO CNE/CES 10, 2004, pp. 2-3).

Por meio dos Art. 3º e 4º é possível perceber a gama de competências previstas para formação do profissional contador em termos de conteúdo, habilidades e atitudes, tais como: capacidade para ler, interpretar, escrever e verbalizar conteúdos; desenvolver, analisar e implantar sistemas com uso da tecnologia de informação; desenvolver a postura de liderança com motivação e permanente articulação; demonstrar visão crítica, sistêmica e interdisciplinar; exercer responsabilidades com zelo profissional e ética, sem perder de vista aspectos científicos, técnicos, sociais, econômicos e financeiros.

Apesar da presença de termos como “sem perder de vista aspectos sociais”, “revelar capacidade crítico-analítica de avaliação”, “demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil”, “prestação de contas de sua gestão perante à sociedade”, “construção de valores orientados para a cidadania”, tais termos parecem pequenas ilhas no oceano de competências técnicas do como fazer e, diante de tantas outras competências previstas e das capacidades de cada docente, correm o risco de passarem despercebidos ou serem renegadas em sala de aula.

Pesquisa realizada por Espejo *et al.* (2010), para verificar a adaptação do curso de Ciências Contábeis às mudanças ocorridas após o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade ocorrida em 2007, constatou que a percepção dos alunos do primeiro ano do curso mostrou-se mais inclinada à visualização prática dos atributos da nova legislação do que a dos alunos concluintes. Na visão discente, os professores têm domínio do conteúdo da nova legislação, todavia, há uma parcela significativa de estudantes sem opinião formada sobre o assunto. Considerando que as diretrizes curriculares de Ciências Contábeis foram instituídas em 2004, os resultados dessa pesquisa indicam a necessidade de se repensar a organização do currículo pautada nas competências e habilidades centrado no fazer, o qual destitui a possibilidade de uma formação crítica diante da realidade e do contexto da profissão.

Nesse sentido, cabe refletir sobre o processo de capacitação dos docentes para: (i) conhecer os fundamentos da educação por competência; (ii) desenvolver tais competências por meio das metodologias de ensino-aprendizagem nas disciplinas que ministram; (iii) perceber o papel do docente nesse processo, por serem formados num curso de bacharelado, sem formação específica dos nessa perspectiva.

#### **4 CAPACITAÇÃO DOCENTE**

De acordo com Guimarães e Volpato (2016), a Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), promulgada em 1996, apesar de definir e regularizar o sistema de educação no Brasil, não exige formação didático-pedagógica para o exercício da docência superior. Somado a isso, o fato de Ciências Contábeis ser um curso bacharelado, a maioria dos professores de formação específica não possui formação pedagógica, essencial para o exercício do profissional educador.

Segundo Masetto (1998), muitos profissionais tornavam-se professores por se destacarem em suas áreas específicas, baseado na concepção de que quem sabe fazer, sabe ensinar, daí a presença ostensiva das aulas expositivas para transmitir conhecimentos, condição suficiente para o profissional tornar-se um docente universitário, bastando cumprir a titulação mínima.

Tardif, Lessard e Lahye (1991) apontam como constituintes da docência: os saberes das disciplinas, os saberes curriculares e os saberes da experiência com origem na prática social e profissional, pois as competências necessárias para o exercício da docência universitária ultrapassam a

condição de bacharel; há necessidade de outras competências, como os conhecimentos pedagógicos. Essa condição reforça a necessidade da capacitação docente.

Longo e Narita (2012) constroem uma síntese de preceitos da capacitação docente à luz da perspectiva socio-histórica de Vygotsky. Para ser eficaz, a formação precisa ser contínua, processual, marcada pela reflexão e não pelo treinamento; apoiado nas experiências pessoais e profissionais de cada professor; por meio da lógica ação-reflexão-ação que questione o conhecimento dos docentes acerca dos processos de ensino, aprendizagem e desenvolvimento.

Assim, as análises teóricas devem se submeter à realidade concreta da instituição de ensino e do corpo discente, para superar discrepâncias ou antagonismos entre teoria e prática. Tais teorias devem ser úteis para analisar, apontar erros, mas também sugerir possibilidades reais, a partir da vivência, da atuação efetiva na proposição de soluções para os problemas que envolvem metodologias, currículos, infraestrutura e competências, mas, sobretudo, as relações, mediadas pelo ideológico de professores e alunos (LONGO; NARITA, 2012).

As novas tecnologias devem integrar o ambiente educacional e as atividades pedagógicas, cientes de que os conteúdos teóricos, por si só, não resultam em capacidade de formulação e aplicação concreta de práticas e atitudes pedagógicas de orientação socio-histórica; por isso, o conhecimento teórico precisa ressignificar o real, pois as ideias não são mecanicamente transferíveis para a sala de aula. Os procedimentos pedagógicos devem tratar de problemas vividos na sala de aula e na vida cotidiana, direcionados à atuação do professor para superar modelos “conteudistas”, meramente teóricos ou propostas tecnicistas em forma de “treinamentos”, guias práticas ou manuais de orientação (LONGO; NARITA, 2012).

Assim, é necessário estruturar situações de debates, desenvolver a capacidade de atitudes de colaboração e de resolução de conflitos sociocognitivo, com destaque a elementos lúdicos como instrumentos da aprendizagem, para aflorar o prazer em aprender e satisfazer necessidades do sujeito e de seu coletivo. A nova concepção de aluno que emerge da teoria e da observação precisa contagiar o ambiente da instituição de ensino com uma atmosfera positiva que oportunize o acesso de cada aluno à cultura acumulada histórica e socialmente e, com ela, às aptidões, capacidades e habilidades humanas criadas no mesmo processo (LONGO; NARITA, 2012).

Nessa perspectiva, cria-se espaços para o exercício da diversidade que leva a inclusão e ao resgate de alunos ao processo de aprendizagem e que, por sua vez, leva à inovação de métodos e técnicas de ensino para exercitar diferentes competências com diferentes turmas, estimulando a inovação de conhecimentos e de produtos, com selo de qualidade e compromisso social.

Como objetivos específicos da proposta inicial de capacitar professores na perspectiva pedagógica socio-histórica, deve-se buscar desenvolver certas competências junto aos educadores, tais como:

#### **Quadro 1 - Objetivos da capacitação**

|    |   |
|----|---|
| a) | desenvolver competências e habilidades necessárias para a atuação profissional nos diversos contextos existentes e com vários potenciais;   |
| b) | propiciar a atitude profissional ética e comprometida com a transformação dos modos do fazer pedagógico cotidiano, no sentido da promoção da aprendizagem e desenvolvimento de todos os alunos, superando a produção do fracasso escolar; |
| c) | estimular o trabalho em equipe, interdisciplinar e o diálogo com os demais colegas educadores, de todas as áreas do conhecimento;   |
| d) | reconhecer a complexidade da perspectiva socio-histórica como necessária para a compreensão adequada do fenômeno educacional, do processo pedagógico, das relações professor-aluno, e das   |

|  |
|--|
| distintas condições concretas de infância, adolescência, família e escola;   |
| e) promover a sensibilização e a capacitação para o trabalho com os segmentos sociais excluídos, superando preconceitos e estereótipos pedagógicos relacionados a este público, estimulando a produção de novos olhares e atividades pedagógicas significativas e promotoras do desenvolvimento; |
| f) estimular a formação através da educação continuada em diferentes níveis;   |
| g) fomentar a construção do conhecimento científico em psicologia pedagógica, a partir da perspectiva socio-histórica;   |
| h) compreender criticamente os fenômenos psíquicos, sociais, institucionais, econômicos, políticos e culturais que perpassam os diferentes contextos escolares de desenvolvimento, exercendo seus efeitos em termos de processo ensino-aprendizagem;   |
| i) atuar em diferentes contextos escolares, considerando as necessidades sociais e os modos de vida comunitários, tendo em vista a promoção da aprendizagem, do desenvolvimento e, conseqüentemente, da qualidade de vida dos alunos, professores, pais e familiares, e comunidade em geral;     |
| j) propiciar condições para a elaboração, implementação e avaliação de projetos e atividades didático-pedagógicas;   |
| k) planejar atividades pedagógicas significativas e que contemplem a efetivação do processo de ensino e aprendizagem local, promovendo seu desenvolvimento;  |
| l) intervir na promoção da qualidade das relações interpessoais no âmbito educacional, familiar e comunitário envolvendo com a escola concreta e sua ação social.  |

**Fonte: Adaptado de Longo e Sarita (2015, p. 122).**

O Quadro 1 retrata o contexto de capacitação docente voltado à educação de crianças e adolescentes explorado por Vygotsky, mas praticamente todas as competências se estendem ao contexto de educação de adultos no ensino superior. O Quadro 1 também revela que, mesmo considerando o professor apenas como mediador do processo, é ampla a sua responsabilidade, até por isso, e considerando o universo da educação de adultos, muitas dessas responsabilidades precisam ser compartilhadas com os discentes (corresponsabilidade).

## **5 PROJETO DE ENSINO: CAPACITAÇÃO DOCENTE ALINHADO AO PROJETO PEDAGÓGICO**

O projeto de ensino: “Capacitação Docente alinhada ao Projeto Pedagógico” é uma iniciativa gestada no Núcleo Docente Estruturante, que tem como objetivo: investigar o contexto e propor um programa de capacitação docente alinhado às necessidades de atualização do Projeto Pedagógico (PPC/2012) e, assim, criar ambiente favorável à construção do futuro da Faculdade em termos de graduação e pós-graduação *stricto sensu*.

Em sua primeira etapa, foi feita uma pesquisa documental para checar a compatibilidade do PPC aos documentos oficiais. Na segunda etapa foi feito um mapeamento das demandas de mercado de trabalho para o profissional contador no Pará, por meio de rodadas de discussão (Ciclo de Debates) com professores, alunos e técnico-administrativos, além da Pró-Reitoria de Ensino e Graduação e de entidades representativas de diferentes segmentos profissionais.

## **6 METODOLOGIA**

Trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental com o objetivo de refletir sobre o processo de capacitação docente em um contexto específico, tendo como parâmetro a formação cidadã do contador e a educação por competência para atender a demandas do mercado de trabalho.

Dentre os documentos consultados destacam-se: Lei de Diretrizes e Bases da Educação nº 9.394 de 20/12/96; Diretrizes Curriculares de Ciências Contábeis – Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004; Estatuto da Universidade; Regulamento de Graduação; e Projeto Pedagógico.

## **7 RESULTADOS (ANÁLISE EMPÍRICA)**

Os resultados da pesquisa indicam a atualidade do Projeto Pedagógico aprovado em 2012, com preceitos que sinalizam a formação cidadã e a presença das competências previstas nas diretrizes curriculares, replicadas na íntegra. No entanto, nem sempre tais preceitos se apresentam em fina sintonia e isso fica ainda mais evidente se forem consideradas as críticas à educação por competências, retratadas neste artigo, dada a divergência de premissa de ambos, conforme abordagem de Laffin (2014).

Isto posto, identifica-se a necessidade de revisão do texto do PPC e de seus preceitos. Tal revisão pode ser ainda mais efetiva após a coleta de dados entre os membros da comunidade acadêmica, que tende a evidenciar lacunas entre o texto do PPC e seu desdobramento em sala de aula por meio dos métodos e técnicas de ensino-aprendizagem aplicados pelos professores.

Há suspeita de algumas desconexões entre os fundamentos teóricos previstos no PPC e a prática dos docentes, dado o fato desse processo envolver variáveis em constante mutação, que requer a revisão contínua de um Projeto Pedagógico. Também há de se destacar que os professores de disciplinas afins, em sua maioria, são de outros cursos e, não necessariamente, conhecem o Projeto Pedagógico de Ciências Contábeis.

Entretanto, a responsabilidade pelas desconexões não devem recair apenas sobre os docentes, haja vista que eles resultam de processos formativos tradicionais, que não tinham a educação por competências como preceito; logo, já que a Faculdade incorporou a formação cidadã e a educação por competência, precisa criar condições para implementá-los, dentre essas condições está a capacitação dos professores. Da mesma forma, precisa-se rever o papel dos alunos no contexto das metodologias ativas, essenciais para viabilizar a educação por competências; os discentes precisam assumir novas responsabilidades com o saber.

## **CONCLUSÃO**

Considerando que este artigo tem o objetivo de resgatar abordagens teóricas que se alinham à análise da proposta de capacitação docente, com base em fundamentos da educação por competências prevista nas diretrizes curriculares nacionais e no projeto pedagógico de uma Universidade Pública, conclui-se que se trata de um tema amplo, com diferentes vertentes, nem sempre unânimes.

Por tratar de um segmento específico do campo educacional (ensino superior em Ciências Contábeis), o artigo partiu do conceito de Educação para Adultos definido na VI Conferência Internacional de Educação de Adultos, que anuncia a necessidade desses alunos desenvolverem capacidades, enriquecerem seus conhecimentos e aperfeiçoarem suas qualificações técnicas e profissionais, ou redirecionarem, para atender as suas necessidades e as da sociedade.

Apesar da polêmica em torno da educação por competência, devido ao risco de limitar a formação do contador às demandas do mercado de trabalho, em detrimento da formação cidadã, há um contra-argumento de que mesmo a formação cidadã requer o desenvolvimento de competências, daí o desdobramento em competências de aprendizagem, competências sociais e competências de carreira, pois o aumento da complexidade e da dinâmica da realidade requer do profissional algo além do domínio de conhecimentos para responder às demandas sociais.

Portanto, o artigo cumpre seu propósito de fomentar uma reflexão teórica, na busca do alinhamento da política de capacitação docente ao PPC no que tange à educação por competências, compreendendo o contexto social a partir da atividade profissional e da participação social do

contador no exercício de sua profissão e, assim, perceber o produto de seu trabalho e as exigências que o contexto produtivo requer na relação com os conhecimentos que precisam ser problematizados.

Como próxima etapa da pesquisa será realizada a coleta de dados por meio de uma pesquisa de campo junto à comunidade acadêmica da Universidade estudada, no intuito de mapear a percepção destes agentes quanto: (1) ao entendimento de educação por competências; (2) à metodologia de ensino-aprendizagem e as competências trabalhadas em sala de aula; (3) às necessidades de capacitação docente; e (4) às propostas de ajustes do PPC em relação à educação por competências e as metodologias de ensino-aprendizagem.

Ressalta-se que este estudo é parte de um projeto de ensino, e, futuramente, deve ser ampliado com a coleta e análise dos dados de avaliação junto a professores, alunos e técnicos-administrativos.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. In CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO - CÂMARA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 2004. Disponível em: <[http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10\\_04.pdf](http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf)>. Acesso em: 15 de set. 2018.

DANTAS, J. A. et al. Normatização contábil baseada em princípios ou em regras? Benefícios, custos, oportunidades e riscos. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 9, p. 3-29, 2010. Disponível em:

<[file:///C:/Users/nadso/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge\\_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/34765-Texto%20do%20artigo-40717-1-10-20120722%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/nadso/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/34765-Texto%20do%20artigo-40717-1-10-20120722%20(1).pdf)>. Acesso em: 20 set. 2018.

ESPEJO, M. M. dos S. B.; CRUZ, A. P. C. da; ESPEJO, R. A.; COMUNELLO, A. L. Evidências empíricas do ensino no curso de ciências contábeis – uma análise das respostas às alterações provenientes da lei 11.638/07. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 15, n. 1, p. 36-39, jan./abril, 2010. Disponível em:

<<http://repositorio.furg.br/handle/1/3096>>. Acesso em: 17 out. 2018.

FEITOSA, M. J. da S.; SOUZA, N. M. O. de; GÓMEZ, C. R. P. Princípios da responsabilidade social empresarial nas relações “empresa-stakeholders” como fonte de vantagem competitiva. **REVISTA REUNIR**, v. 4, n. 1, p. 42-61, 2014. Disponível em:

<<http://revistas.ufcg.edu.br/reunir/index.php/uacc/article/view/137>>. Acesso em: 02 out. 2018.

GADOTTI, M. **Educação de adultos como direito humano**. São Paulo: Editora e Livraria Instituto Paulo Freire, 2009.

GIROUX, H. A. **Os professores como intelectuais: rumo a uma pedagogia crítica da aprendizagem** / Trad. Daniel Bueno. Porto Alegre: Artes Médicas, 1997.



GUEDES, C. S.; LOUREIRO, A. de P. F. Educação de adultos: de onde viemos e para onde vamos? **Laplage em Revista**, v. 2, n. 1, p. 7-21, 2016. Disponível em: <<http://www.laplageemrevista.ufscar.br/index.php/lpg/article/view/116>>. Acesso em 30 de set. 2018.

GUIMARÃES, M. L. F.; VOLPATO, G. Formação pedagógica: a percepção dos docentes do Curso de Ciências Contábeis em uma Instituição de Ensino Catarinense. **Revista de Ensino, Educação e Ciências Humanas**, v. 17, n. 2, p. 164-171, 2016. Disponível em: <<http://www.pgskroton.com.br/seer/index.php/ensino/article/view/3947>>. Acesso em: 03 dez. 2018.

KEHL, S. M. et al. Profissionais da tecnologia da informação e comunicação [tic] e a operacionalização dos sistemas de informações contábeis: um Estudo Sobre Suas Dificuldades de Compreensão dos Conceitos e Teorias Contábeis. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 4, n. 2, p. 92-114, 2017. Disponível em: <<http://www.ojs.ufpi.br/index.php/gecont/article/view/5830>>. Acesso em 06 out. 2018.

KESSELS, J. The knowledge revolution and the knowledge economy: the challenge for HRD. In: **New frontiers in HRD**. Londres: Routledge, 2004. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/264858067\\_The\\_knowledge\\_revolution\\_and\\_the\\_knowledge\\_economy\\_the\\_challenge\\_for\\_HRD](https://www.researchgate.net/publication/264858067_The_knowledge_revolution_and_the_knowledge_economy_the_challenge_for_HRD)>. Acesso em: 01 out. 2018.

KLINK, M. V. D.; BOON, J.; SCHLUSMANS, K. Competências e ensino superior profissional: presente e futuro. **Revista Europeia de Formação Profissional**, v. 40, n. 1, p. 72-89, 2007. Disponível em: <[http://www.cedefop.europa.eu/files/etv/Upload/Information\\_resources/Bookshop/468/40\\_pt\\_vanderklink.pdf](http://www.cedefop.europa.eu/files/etv/Upload/Information_resources/Bookshop/468/40_pt_vanderklink.pdf)>. Acesso em 01 out. 2018.

LONGO, C. da S.; NARITA, S. Para uma proposta de capacitação docente em psicologia pedagógica concreta. **Interfaces da Educação**, v. 3, n. 7, p. 107-127, 2015. Disponível em: <<http://periodicosonline.uems.br/index.php/interfaces/article/view/577>>. Acesso em: 25 set. 2018.

MASETTO, M.T. **Professor universitário: um profissional da educação na atividade docente**. In: MASETTO, M.T. (Org.). **Docência na universidade**. Campinas, SP, Papirus, 1998.

SANTOS, A. C. dos; STAROSKY FILHO, L.; KLANN, R. C. Efeitos do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no value relevance das demonstrações contábeis de organizações brasileiras. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 11, n. 22, p. 95-118, 2014. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2014v11n22p95>>. Acesso em: 15 set. 2018.

SILVA, U. B. da et al. **Concepções pedagógicas e mudanças nas práticas contábeis: um estudo sobre o Modelo Educacional adotado em uma universidade pública e a formação crítico-reflexiva do Contador**. 2014. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/21911>>. Acesso em: 15 set. 2018.

SALOMON, G.; PERKINS, D.N. Rocky roads to transfer: rethinking mechanisms of a neglected phenomenon. In: **Educational Psychologist**, v. 24, n. 2, 1989, p. 113-142.

TARDIF, M.; LESSARD; LAHAYE. Os professores face ao saber: esboço de uma problemática do saber docente. **Teoria & Educação** nº 4, Porto Alegre: Pannônica, 1991.

VYGOTSKY, L. S. A psicologia e o mestre, 1924a. In: VYGOTSKY, L.S. **Psicologia pedagógica**. Trad. de Paulo Bezerra. 3ª. Ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010. p.445-464. (Coleção textos de psicologia).

# LIMITES E POTENCIALIDADES DO ICMS VERDE COMO MECANISMO DE TRANSFERÊNCIA FISCAL PARA GESTÃO DE BASE COMUM DE RECURSOS

*Ynis Cristine de Santana Martins Lino Ferreira*  
*Universidade Federal Rural da Amazônia*  
*Campus Tomé-Açu – PA*  
*E-Mail: yniscristine@gmail.com*

*Josué de Lima Carvalho*  
*Universidade Federal Rural da Amazônia*  
*Campus Tomé-Açu – PA*  
*E-Mail: josuecarvalho@gmail.com*

*Salene Pinto Cordeiro*  
*Universidade Federal Rural da Amazônia*  
*Campus Tomé-Açu – PA*  
*E-Mail: sassa\_pc@hotmail.com*

*Ticiane Lima dos Santos*  
*Universidade Federal Rural da Amazônia*  
*Campus Tomé-Açu – PA*  
*E-Mail: ticiane.ufra@gmail.com*

*Ariane Lima Batista*  
*Universidade Federal Rural da Amazônia*  
*Campus Tomé-Açu – PA*  
*E-Mail: Ariane.lima.batista@gmail.com*

## RESUMO

O presente artigo pretende entender quais os limites e potencialidades do ICMS-V na receita pública dos Municípios do Estado do Pará. Trata-se de uma pesquisa de cunho exploratório, por ser um instrumento relativamente novo em termos de aplicação. As Unidades de Conservação, consideradas nesta pesquisa como base comum de recurso, são abundantes no Estado do Pará e estão presentes em cerca de 60% dos municípios. Nesse contexto, o ICMS-V assume o pressuposto de ser um incentivo fiscal para a preservação ambiental. Utilizou-se a pesquisa documental e dados secundários retirados de sites oficiais. Adicionalmente, utilizou-se uma abordagem quantitativa com a utilização do coeficiente de correlação de *Pearson* efetuado no software SPSS. As variáveis utilizadas foram: a) Cota-parte de repasse de ICMS-V, cuja fonte foi o site do Programa Municípios Verdes, b) Incremento de Queimadas, cuja fonte foi o Projeto Prodes/INPE, c) Áreas Protegidas, d) Unidades de Conservação e, e) Terras indígenas, as últimas cujas fontes foram o Zoneamento Ecológico-Econômico do Estado do Pará. Os resultados observados confirmam a associação que é pressuposta entre o valor do ICMS-V repassado aos municípios e seus respectivos desempenhos na questão da preservação de suas áreas protegidas, posto que os valores apresentados para o ICMS-V, para o exercício de 2014, estão fortemente correlacionados de modo positivo com o incremento de áreas queimadas nos anos de 2013 (0,996) e de 2014 (0,992). Tal entendimento é ainda mais reforçado quando se observa a completa desassociação expressada nas baixas correlações dos valores totais de ICMS-V repassados com as quantidades de queimadas.

**Palavras-chave:** ICMS Verde (ICMS-V), Unidade de conservação (UC), Áreas de preservação.

## 1 INTRODUÇÃO

O ICMS Verde (ICMS-V) é um instrumento de política ambiental de cunho regulador, que introduz um critério ambiental para distribuição da receita de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) a que os municípios têm direito. No decorrer de 15 anos de existência, sua

abordagem vai da busca de alternativas para o financiamento público em municípios cujas restrições ao uso do solo impedem que sejam desenvolvidas atividades econômicas clássicas a um instrumento de incentivo da preservação e ainda, a uma abordagem de que possa servir de remuneração pelos serviços ambientais.

No Pará, a construção institucional ICMS-V interfere, além da distribuição de receita pública advinda do ICMS, na dinâmica do controle de desmatamento, na regularização ambiental das propriedades e posses rurais por meio do Cadastro Ambiental Rural (CAR), até na configuração da institucionalização e gestão de áreas protegidas pelos municípios. Todas essas instâncias provocam limitações, contribuições e implicações para o desencadeamento do desenvolvimento dos municípios paraenses.

Enquanto países do mundo inteiro estão buscando melhorias para o manejo florestal, as florestas abundantes na Amazônia Paraense, região a qual se delimita este estudo, vêm cada vez mais sendo colocadas sob proteção. Essa proteção tem sido feita por meio de legislação e inclui a medição e monitoramento dos recursos florestais e um maior envolvimento das comunidades locais no planejamento e nas políticas de desenvolvimento (FAO, 2015). Quanto ao uso dessas áreas, cabe destacar que, no mundo inteiro, mesmo que a maioria das florestas permaneça propriedade pública, a apropriação por indivíduos e comunidades aumentou, salientando-se a importância de práticas sustentáveis de manejo florestal (FAO, 2015). No entanto, as florestas de propriedade privada e de outras formas de propriedade estão aumentando, e o poder público muitas vezes reserva áreas para uso por comunidades (AGRAWAL, 2007).

As florestas se enquadram no conceito de base comum de recurso, “*Common Pool Resources (CPR)*”. Isso porque estes possuem duas características (MCKEAN; OSTROM, 2011): primeiro, há dificuldade para o desenvolvimento de instrumentos de exclusão dos potenciais beneficiários, demandando custos para as soluções dessas dificuldades, implicando em possibilidade de uso predatório, caso não haja incentivo para a preservação e manejo; segundo, unidades de recursos exploradas por um indivíduo não estarão mais disponíveis para outros, ou seja, são subtraíveis ou concorrentes no consumo e, assim, exauridos.

Em âmbito brasileiro, há o modelo de base comum de recursos concebido como Unidade de Conservação (UC), ou seja, um espaço territorial com seus recursos ambientais, incluindo as águas jurisdicionais, com características naturais relevantes (BRASIL, 2000). É regulamentado pelo Sistema Nacional de Unidades de Conservação (SNUC), considerado como “bem de uso comum” (BRASIL, 1988), de livre acesso (OSTROM, 1990; HARDIN, 1968) e, no caso das Reservas Extrativistas (RESEX) e das Reservas de Desenvolvimento Sustentável, propriedade comunal, pela existência de comunidades (FEARNSIDE apud DIEGUES, 2001), tendendo a ser sobre-exploradas.

Assim, assume-se a hipótese de que o ICMS-E, entendido como um mecanismo de transferência fiscal ecológica, é implementado objetivando reduzir a perda de biodiversidade (FÉRES; MARCHAND; SAUQUET, 2014).

Dessa forma, questiona-se quais os limites e potencialidades do ICMS-V na receita pública dos Municípios do Estado do Pará?

No Pará, o ICMS-V foi instituído em 2012 e regulamentado em 2013. O funcionamento efetivo só se deu em janeiro de 2014, quando foram distribuídos os valores relativos ao ICMS-V por meio de cotas-parte de ICMS estabelecidas no exercício financeiro de 2013. Entende-se que é demasiadamente cedo para analisar os resultados de tal política. Porém, a resposta para a problemática levantada possui o objetivo de subsidiar a problematização que culminará em pesquisas futuras.

Este artigo está estruturado em cinco seções incluindo esta introdução. A segunda seção aborda a Gestão de base comum de recursos. A terceira seção apresenta discussões sobre ICMS Ecológico em âmbito nacional, e o ICMS-V no contexto paraense, apresentando resultados preliminares da implantação deste no Pará. A quarta seção busca realizar uma reflexão crítica sobre a aplicação e limites do ICMS-V no Pará.

## 2 ASPECTOS TEÓRICOS

### 2.1 Gestão de Base Comum de Recursos

Recursos comuns ou base comum de recursos podem ser considerados como um sistema de recursos onde o potencial excludente de apropriação ou a limitação de direitos de apropriação de usuários existentes não é simples, porém não necessariamente impossível, e o rendimento do sistema de recurso é subtraível (OSTROM; GARDNER; WALKER 1994). Ou seja, possuem duas características: “dificuldade de desenvolvimento de instrumentos de exclusão dos potenciais beneficiários” onde “soluções para essas dificuldades geram custos, o que abre possibilidades para o uso predatório” (MCKEAN; OSTROM, 2011) e “as unidades de recursos exploradas por um indivíduo deixam de estar disponíveis para outros – como bens privados, são subtraíveis ou concorrentes no consumo e, portanto, podem ser exauridos” (MCKEAN; OSTROM, 2011). Assim, essa classe de recursos apresenta as características de exclusão difícil e o uso conjunto envolve alta subtração, conforme o Quadro 1:

Quadro 1: Classificação geral dos bens

| EXCLUSÃO | SUBTRAÇÃO |                      |                   |
|----------|-----------|----------------------|-------------------|
|          |           | Baixa                | Alta              |
|          | Difícil   | Recursos Públicos    | Recursos comuns   |
|          | Fácil     | Recursos Tributáveis | Recursos Privados |

Fonte: Adaptado de Ostrom, Gardner e Walker (1994).

Segundo Ostrom, Gardner e Walker (1994), cada um dos bens caracterizados no Quadro 1 são diferentes, não obstante, existe uma variedade substancial presente dentro de cada tipo caracterizado. Os bens privados são caracterizados pela relativa facilidade de exclusão em um sentido econômico e jurídico e pela subtrabilidade alta, sendo matérias-primas e melhor analisadas usando a teoria econômica neoclássica dos mercados. Os bens públicos são o oposto de bens privados em relação a ambos os atributos, ou seja, é difícil impedir o acesso e apresentam baixa subtrabilidade. Os bens tributáveis possuem uma relativa facilidade de exclusão e, como os bens públicos, relativa falta de subtração. Já os recursos comuns possuem alta subtrabilidade de unidades de recursos, e com bens públicos, é difícil a exclusão de usuários interessados em seu uso.

Base Comum de recursos “se referem a uma classe de recursos para qual a subtração é difícil e o uso conjunto envolve subtração; incluem peixes, vida selvagem, águas superficiais e subterrâneas, pastagens e florestas”. Existem quatro categorias no âmbito das quais os podem ser manejados: (FEENY et al., 2011, p. 19).

- Livre acesso: ausência de direitos de propriedade bem definidos, não sendo regulamentado o acesso aos recursos por ser livre e aberto para qualquer pessoa, a exemplo da atmosfera global.
- Propriedade privada: os direitos são geralmente reconhecidos e impostos pelo Estado e geralmente exclusivos e transferíveis. São delegados a indivíduos ou a grupos de indivíduos [organizações] os direitos de regulação e exploração dos recursos.

- Propriedade Comunal: “os recursos são manejados por uma comunidade identificável de usuários interdependentes que excluem a ação de indivíduos externos ao mesmo tempo em que regulam o uso dos recursos”.

- Propriedade Estatal: os direitos de acesso aos recursos, o nível e a natureza de exploração são regulamentados exclusivamente pelo governo.

Por fim, as UC regulamentadas pelo SNUC são consideradas como “bem de uso comum” (BRASIL, 1988) e se caracterizam por serem de livre acesso e de propriedade comum (OSTROM, 1990), tendendo a ser sobre-exploradas.

## 2.2 Unidades de Conservação

A expressão áreas protegidas é utilizada internacionalmente como sinônimo da UC brasileira, significando “espaço territorial e seus recursos naturais (biodiversidade) nos quais recaem objetivos de conservação da natureza” (MACHADO; COSTA; VILANI, 2012).

No Brasil, as UC, integrantes do SNUC, se dividem em dois grupos: Proteção Integral (com o objetivo de preservar a natureza) e Uso Sustentável (com o objetivo de compatibilizar a conservação da natureza com o uso sustentável de parcela dos seus recursos naturais), conforme o Quadro 2:

Quadro 2 – Grupos de Unidades de Conservação

| GRUPO             | OBJETIVO  | CATEGORIA   |
|-------------------|---|---|
| Proteção Integral | Preservar a natureza, sendo admitido apenas o uso indireto dos seus recursos naturais.                | Estação Ecológica, Reserva Biológica, Parque Nacional, Monumento Natural, Refúgio de Vida Silvestre.  |
| Uso Sustentável   | Compatibilizar a conservação da natureza com o uso sustentável de parcela dos seus recursos naturais. | Área de Proteção Ambiental (APA), Área de Relevante Interesse Ecológico, Floresta Nacional, Reserva Extrativista (RESEX), Reserva de Fauna, Reserva de Desenvolvimento Sustentável e Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN). |

Fonte: Brasil (2000).

Atualmente as populações tradicionais que vivem em RESEX e Reserva de Uso Sustentável, áreas de propriedade estatal, exploram os recursos naturais dessas áreas de maneira comunal, por meio da concessão de uso (BRASIL, 2000; DIEGUES, 2001). Nesse contexto, a legislação brasileira as obriga a constituir instituições coletivas para a exploração e gestão desses recursos. Além disso, para explorá-los, as comunidades devem seguir regras e normas padronizadas, a exemplo do Plano de Manejo, e que em determinadas situações produzem resultados ambíguos e não adequados à realidade local (SANTOS; BRANNSTROM, 2015).

Não obstante, a criação de uma UC deve ser precedida de estudos técnicos e de consulta pública, com o intuito de permitir a identificação da localização, da dimensão e dos limites mais adequados para a UC (BRASIL, 2000). Toda UC deve possuir um conselho gestor (espaço formal de consulta ou deliberação) com a finalidade de auxiliar o chefe da UC na gestão, integrando-a à população e, ao mesmo tempo, às ações realizadas no seu entorno (BRASIL, 2015). As RESEX devem possuir conselhos gestores deliberativos e as demais categorias de UC de caráter consultivo. A participação nos conselhos consultivos acontece por meio de ações que se restringem à opinião, à consulta e ao aconselhamento, sem poder de decisão e deliberação (TEIXEIRA *et al.*, 2010). Já a participação no conselho deliberativo se dá ao fazer parte do processo de gestão (TEIXEIRA *et al.*, 2010), com ações de cogestão, de decisão, de gerência e de execução. Porém, o processo de cogestão,

por meio do conselho gestor deliberativo, apresenta limites, pois a participação dos atores não é paritária, predominando atores públicos (MACHADO; COSTA E VILANI, 2012; TEIXEIRA et al, 2010).

### 2.3 ICMS Verde (ICMS-V)

O ICMS-V, também conhecido como ICMS Ecológico ou Lei Robin Hood é considerado como uma transferência intergovernamental, ou seja, ocorre entre diferentes esferas de governo (do estado para o município). Nesse sentido, o Brasil, em nível internacional, possui um papel de destaque, pois atualmente somente Brasil e Portugal (recentemente) instituíram transferências fiscais intergovernamentais para a conservação da biodiversidade. Destaque-se, porém, que em outros países (Suíça, Alemanha, Austrália, Indonésia), esses tipos de transferências têm sido propostos (FÉRES; MARCHAND; AUQUET, 2014).

O ICMS-V consiste na adoção de critérios ambientais na distribuição de ICMS pelos estados brasileiros aos municípios, de acordo com o disposto no art. 158 da Constituição Federal. Assim, o ICMS-V não se constitui na criação de um novo imposto, não havendo ônus financeiro para o estado ou aumento da carga tributária dos contribuintes, existindo 15 experiências de utilização do ICMS-E no Brasil.

O conceito de ICMS-V tem assumido diferentes conotações que, por sua vez, influenciam sua aplicabilidade nos estados que o assumem. Existe a conotação da compensação ambiental, onde o ICMS-V possui o objetivo de compensar municípios que possuem parcelas ou o todo de seus territórios ocupados por UC, mananciais de abastecimento de água e/ou terras indígenas, possuindo uma relação com o princípio do Protetor-Recebedor: “[...] possibilidade do agente público ou privado, que de alguma forma protege o bem ambiental em benefício da comunidade, receba uma compensação ou prêmio pela conservação ou proteção do bem ambiental” (SMITH *apud* MENDES, 2009). No âmbito da compensação ambiental, destaca-se que o ICMS-E funciona sem qualquer financiamento externo, havendo um favorecimento para os municípios com recursos adicionais advindos do ICMS (FERNANDES et al, 2011). Porém, questiona-se sobre em que medida o ICMS-V efetivamente é uma compensação ambiental que contempla todos os municípios que possuem AP homogeneamente, contribuindo para o desencadeamento do desenvolvimento local a partir de aumento da receita de ICMS.

Grieg-Gran (2000) demonstra que o fator de conservação (porcentagem do total de UC no território do estado) aumenta à medida que as UC são criadas. Como o critério ambiental é calculado pela divisão do fator de conservação do município (porcentagem da UC no território do município) pelo fator de conservação do estado, um município pode criar uma nova UC, mas ainda apresentar diminuição no ICMS-E, pois muitos outros municípios também possuem e/ou estão criando UC.

Destaca-se também que os resultados apontados no estudo desenvolvido por Mendes (2009) a respeito do Amapá demonstram três pontos importantes: 1) em dez anos de existência, o ICMS-V não gerou nenhuma UC municipal. Salienta-se que 61,60% do território amapaense é ocupado por diversas categorias de UC e AP (TI e áreas quilombolas) não consideradas para o ICMS-V; 2) entre os dez critérios de distribuição de ICMS no Amapá, pelo menos seis critérios causam impactos e antropizam o meio ambiente, em especial, por favorecerem os municípios de Macapá e Santana, os mais populosos e dinâmicos economicamente do Amapá; e 3) após a adoção do ICMS-V, a concentração da repartição da receita de ICMS aos municípios de Macapá e Santana aumentou, ao contrário da lógica observada em outros estados, em que os municípios mais ricos perdem arrecadação em função do benefício obtido por municípios que desenvolvem ações de proteção ao meio ambiente.

O ICMS-V pode também ser interpretado como um subsídio (TUPIASSU, 2003; NERY, 2006) e atua como recompensa por reduzir emissões ou degradações sobre o meio natural (FIELD *apud* NERY,

2006), apresentando-se como um forte instrumento econômico de incentivo fiscal, objetivando não somente alcançar a preservação ambiental prevista na Constituição Brasileira, mas promover a justiça fiscal (TUPIASSU, 2003).

Porém, segundo Fernandes et al (2011), em um estudo sobre o estado de Minas Gerais, o ICMS possui uma função incentivadora relacionada à preservação e à conservação do meio ambiente, uma vez que há uma relação direta entre o montante recebido pelo município e o crescimento de áreas protegidas. Porém, esse resultado é percebido para somente uma parte dos municípios (a maior), mas vem perdendo sua importância nos últimos anos.

## **2.4 ICMS Verde no Pará**

O ICMS Verde instituído no Estado do Pará, segundo IDESP (2013), considera para estabelecimento das cotas-parte de ICMS aos municípios, a adoção de medidas de mitigação do desmatamento, a existência de Áreas Protegidas e a realização do Cadastro Ambiental Rural (CAR), compensando municípios que possuem áreas protegidas em seus territórios e incentivando os municípios a adotarem iniciativas de conservação e desenvolvimento sustentável. Destaca-se que o ICMS Verde foi instituído pela Lei 7.638, de 12 de julho de 2012, regulamentado pelo Decreto 775, de 26 de junho de 2013 e pela Portaria SEMA 1.562, de 27 de junho de 2013 (PARÁ, 2014). Dessa forma, afasta-se da lógica do Estado formulando e implementando políticas públicas por meio uma norma emanada pelo governo central de cunho punitivo, com ações de comando e controle voltadas para assegurar a produtividade e o desenvolvimento econômico.

Entende-se o ICMS-V paraense, como um instrumento inserido em um processo de tentativa de entrelaçamento de arcabouços institucionais de regras, instituições e processos, exige a colaboração de esforços conjuntos de diversos órgãos do estado, sociedade civil e mercado para o seu sucesso.

A Constituição Brasileira promulgada em 1988 possui um capítulo sobre meio ambiente. No art. 225, Capítulo 6 do Título VIII, dispõe sobre o direito ao meio ambiente:

Todos têm 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 e preservá-lo para as presentes e futuras gerações (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, é dever do Estado Brasileiro, ou seja, de todos os entes federados bem como dos atores sociais a defesa e preservação do meio ambiente, sendo que ao Poder Público cabe a implementação de políticas públicas voltadas à preservação, conservação do meio natural, desenvolvimento com base no uso racional dos recursos naturais e a garantia de qualidade de vida para a população. São deveres da sociedade civil o controle e a avaliação da gestão ambiental, resguardada a sua participação no processo decisório.

A partir da Política Nacional do Meio Ambiente, com o objetivo de preservar a qualidade ambiental propícia à vida, “visando assegurar, no País, condições no desenvolvimento socioeconômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana” (BORDALO, 2007), percebe-se uma perspectiva sistêmica e complexa para a Governança Ambiental, ou seja, incluindo-se aí a natureza e os aspectos culturais, sociais e econômicos das sociedades humanas, contemplando as quatro dimensões da Boa Governança (WORLD BANK *apud* CAMARA, 2013): administração do setor público; quadro legal; participação e prestação de contas (accountability); e informação e transparência.

## **3 METODOLOGIA**



Trata-se de uma pesquisa de cunho exploratório por se tratar de um instrumento relativamente novo em termos de aplicação no Estado do Pará. Utilizou-se a pesquisa documental e dados secundários retirados de sites oficiais (SEFA e Programa Municípios Verdes).

Adicionalmente, utilizou-se uma abordagem quantitativa com a utilização do coeficiente de correlação de Pearson efetuado no software SPSS. As variáveis utilizadas foram: a) Cota-parte de repasse de ICMS-V cuja fonte foi o site do Programa Municípios Verdes, b) Incremento de Queimadas cuja fonte foi o Projeto Prodes/INPE, c) Áreas Protegidas, d) Unidades de Conservação e e) Terras indígenas, as últimas cujas fontes foram o Zoneamento Ecológico-Econômico do Estado do Pará.

Destaca-se que se utilizou as cotas-partes de repasse para o ICMS-V relativas ao exercício financeiro de 2014, pois foram os dados mais atualizados disponíveis no site do Programa Municípios Verdes.

#### **4 RESULTADOS E DISCUSSÃO**

O Site do Programa Municípios Verdes se encontra desatualizado e os links relativos à Base de Dados não abrem. No site da Secretaria da Fazenda do Estado do Pará (SEFA) não existem informações atualizadas sobre os cálculos de cota-parte de ICMS e sobre os critérios utilizados para formação e distribuição das cotas-parte de ICMS-V. Esse é o principal limite desta pesquisa. Isso porque a essência da contabilidade é o fornecimento de informações úteis e relevantes para a tomada de decisão, e não existem dados para o processamento da informação.

Quanto à dimensão da administração do setor público, em relação ao ICMS-V paraense, até o momento, segundo Pará (2014), somente os municípios de Monte Alegre, Óbidos e Curuá regulamentaram a Lei Estadual necessária para transferência automática da totalidade dos recursos advindos do ICMS-V para o Fundo Municipal de Meio Ambiente, constituindo-se em uma fragilidade para gestão do recurso e obtenção de informações necessárias para o controle social.

Ainda segundo Pará (2014), para receber o ICMS-V é requisito que o município possua um Sistema de Gestão Ambiental com no mínimo: Conselho Municipal de Meio Ambiente, de caráter deliberativo e composição socialmente paritária; Fundo Municipal de Meio Ambiente; Órgão público administrativo executor da Política Municipal de Meio Ambiente; Instrumentos de política pública necessárias à plena execução da Política Municipal de Meio Ambiente.

Quanto às dimensões da prestação de contas (accountability); e informação e transparência, observa-se que o ICMS-V está contido no ICMS arrecadado pelo estado e transferido aos municípios, seguindo uma lógica de devolução. Isso porque municípios mais desenvolvidos economicamente tendem a receber maior repasse, respeitando o maior critério, ou seja, o valor adicionado (3/4 do repasse). Assim, a prestação de contas do ICMS-V observa o mesmo trâmite para prestação de contas dos demais recursos repassados pelo Estado junto ao Tribunal de Contas do Estado (TCE). Porém, para municípios, esse recurso é transferido diretamente para o Fundo Municipal de Meio Ambiente, a prestação de contas deve observar a lei municipal que a estabeleceu e o Conselho Municipal de Meio Ambiente (CMMA), responsável pelas diretrizes de uso dos recursos do fundo. Porém o Fundo Municipal de Meio Ambiente não possui natureza contábil, o que impossibilita a identificação da aplicação dos recursos advindo do ICMS-V por meio de relatórios contábeis.

##### **4.1 Reflexões Críticas Sobre ICMS Verde no Pará**

Embora o ICMS-V esteja no início do processo de implantação, esta pesquisa parte de inquietações a partir da aprovação da Lei e regulamentações posteriores. Assim, o que se visa é fazer

reflexões críticas, que culminarão em uma problematização capaz de subsidiar futuras pesquisas, quando a implantação desse instrumento estiver consolidada.

O critério ambiental equivalerá a 8% do ICMS, quando consolidado a partir da seguinte configuração: 50% proporcionais a área de CAR, 25% referente à cobertura do território por AP (UCs e TIs) e áreas especiais, além de territórios quilombolas e 25% em relação à performance na redução do desmatamento (PARÁ, 2014).

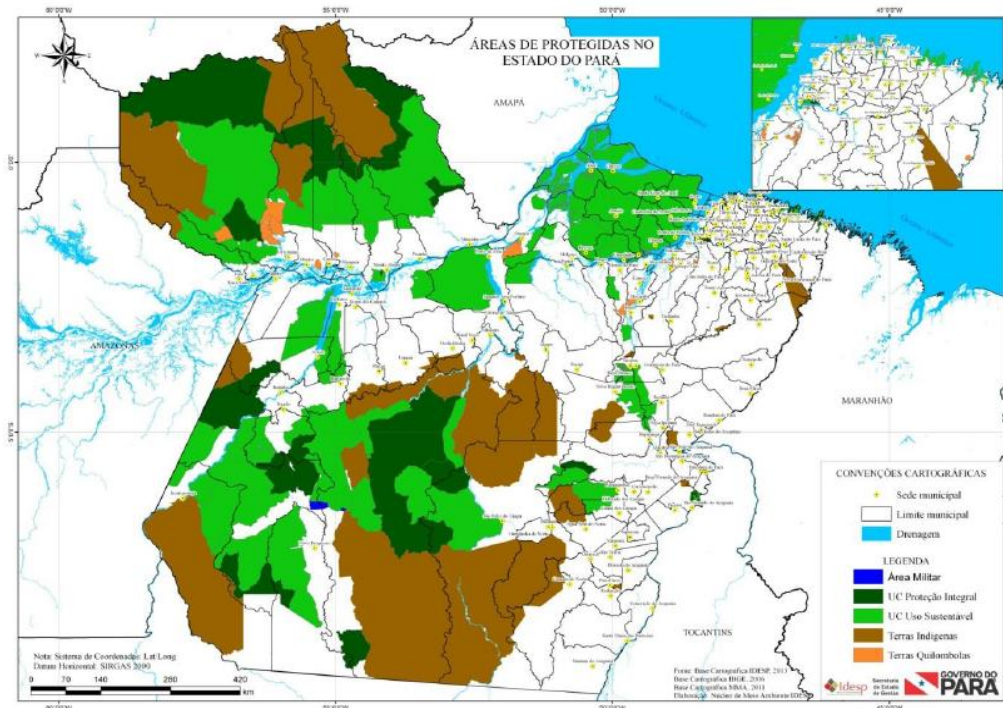


Figura 1 – Áreas Protegidas dos Municípios do Estado do Pará  
Fonte: IDESP (2013).

Em relação aos 25% do ICMS V relativo à cobertura do território do município por Áreas Protegidas (UCs e TIs) e áreas especiais, além de territórios quilombolas, segundo Idesp (2013), atualmente 52 dos 144 municípios paraenses possuem áreas protegidas (Figura 1). Nesse caso, levanta-se a questão tratada anteriormente: Efetivamente o ICMS V é uma compensação ambiental que contempla todos esses municípios homogeneamente? Isso por que, na medida em que os municípios forem instituindo novas áreas protegidas, o incentivo do ICMS Verde perde seu impacto positivo.

O repasse de ICMS-V se diluiu e contemplou a todos os municípios paraenses no primeiro semestre de 2014. Porém, observa-se a partir da Tabela 1 que o ICMS Verde não foi capaz causar uma reconfiguração da distribuição do ICMS e nem causou justiça fiscal, proporcionando ganhos para todos os municípios que possuem AP em seus territórios. Isso porque, apesar dos municípios terem sido contemplados com o repasse de ICMS Verde, houve redução da cota-parte de ICMS entre 2013 e 2014 (Tabela 1). Destaca-se que 25% do critério ambiental está relacionado à performance do município na redução do desmatamento.

A porcentagem de área cadastrável no Cadastro Ambiental Rural (CAR) do município perfaz 50% do critério ambiental do ICMS Verde. Isso quer dizer que o município recebe transferência de ICMS a partir do aumento do cadastro de CAR. Destaca-se o objetivo secundário de diminuição dos passivos ambientais, por exemplo, desmatamento por meio de Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) ou

Termo de Compromisso (TC). Porém, aos produtores rurais cabem os custos das medidas de conservação e obtenção da Licença Ambiental. Partindo desse pressuposto, é necessário que se pense em medidas que garantam benefícios socioeconômico-ambientais tanto para os municípios quanto para a sociedade como um todo e para os produtores.

Tabela 1- Desenho do ICMS em municípios paraenses com Áreas Protegidas no primeiro semestre de 2014.

| Região de Integração | Município | Cota-Parte ICMS 2014 (%) | Cota-Parte ICMS 2014 (%) | Diferença | Áreas Protegidas (km <sup>2</sup> ) | ICMS Verde (R\$) 2014.1 | ICMS (R\$)    | (%) do ICMS Verde em relação ao ICMS |
|----------------------|-----------|--------------------------|--------------------------|-----------|-------------------------------------|-------------------------|---------------|--------------------------------------|
| Baixo Amazonas       | Almeirim  | 0,88                     | 0,83                     | -0,05     | 57.469,48                           | 375.491,78              | 6.887.248,22  | 5,45                                 |
| Baixo Amazonas       | Santarém  | 1,97                     | 1,94                     | -0,03     | 8.342,12                            | 215.931,64              | 16.097.905,47 | 1,34                                 |
| Baixo Amazonas       | Praíha    | 0,22                     | 0,20                     | -0,02     | 9.824,59                            | 78.306,22               | 1.659.577,88  | 4,72                                 |
| Marajó               | Portel    | 0,35                     | 0,33                     | -0,02     | 1.892,69                            | 147.040,02              | 2.738.303,51  | 5,37                                 |
| Rio Caeté            | Bragança  | 0,36                     | 0,35                     | -0,01     | 226,12                              | 31.382,00               | 2.904.261,30  | 1,08                                 |
| Guamá                | Maracanã  | 0,14                     | 0,13                     | -0,01     | 186,64                              | 107.156,47              | 1.078.725,62  | 9,93                                 |

Fonte: Programa Municípios Verdes e SEFA.

Segundo Vasconcelos e Vasconcellos Sobrinho (2012), a experiência mostra que, se um programa de governo pretende ter um impacto positivo sobre os aspectos sociais, culturais, políticos, econômicos e ambientais, as estratégias devem ser desenvolvidas para as situações específicas em que o conhecimento é criado, estruturado e usado. Assim, o grande desafio que se impõe ao ICMS-V é reestruturar o sistema produtivo, garantindo desenvolvimento econômico local, preservação e conservação das AP, melhorias na qualidade ambiental municipal e atender aos interesses dos diversos atores sociais existentes no território municipal.

#### 4.2 Algumas Correlações e Observações Relevantes

Os resultados observados para a correlação das variáveis selecionadas confirmam a associação que é pressuposta entre o valor do ICMS-V repassado aos municípios e seus respectivos desempenhos na questão da preservação de suas áreas protegidas, posto que os valores apresentados para o ICMS-V para o exercício de 2014 estão fortemente correlacionados de modo positivo com o incremento de áreas queimadas nos anos de 2013 (0,996) e de 2014 (0,992). Tal entendimento é ainda mais reforçando quando se observa a completa desassociação expressada nas baixas correlações dos valores totais de ICMS-V repassados com as quantidades de queimadas.

Também é válido observar a evidente correlação positiva entre os incrementos de áreas queimadas nos anos de 2013 e de 2014, indicando uma tendência de continuidade das ações que podem ou não propiciar o bom desempenho em termos de preservação ambiental nos municípios (Quadro 3).

Quanto à questão dos tipos de área protegida, observa-se uma correlação positiva ligeiramente mais forte entre o quilômetro quadrado de Terras Indígenas e as ocorrências de queimadas no ano de 2014 (0,752) quando comparada com as correlações apresentadas para as queimadas com a Áreas de Proteção Ambiental, e as Unidades de Conservação (0,668 e 0,573, respectivamente). Este indicativo que permite a inferência de que as Áreas Indígenas estão mais suscetíveis à supressão de suas reservas florestais é reforçado ainda mais quando vai ao encontro da observação das correlações obtidas entre os tipos de áreas de reserva e o ICMS-V para os municípios: A correlação para as Terras Indígenas (0,392) é ligeiramente menor do que as demais apresentadas para as APA e UC (0,447 e 0,421, respectivamente), ainda que estas correlações não tenham um grau tão significativo em seus coeficientes (Quadro 3, em Apêndice).

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As Unidades de Conservação, consideradas nesta pesquisa como base comum de recurso, são abundantes no Estado do Pará e estão presentes em cerca de 60% dos municípios. Nesse contexto, o ICMS-V assume o pressuposto de ser um incentivo fiscal para a preservação ambiental. Do ponto de vista contábil não é possível inferir quais os resultados e como se dá a aplicação desse recurso financeiro, haja vista a inexistência de um fundo de natureza contábil que possibilite a emissão de relatórios contábeis. É importante salientar que a fonte de recurso ICMS-V é um imposto, sendo vetada a destinação específica dessa fonte para a área ambiental.

Adicionalmente, o cálculo do índice de correlação de Pearson para o valor do ICMS-V de cada município no ano de 2014 em relação às outras variáveis revela uma situação intrigante: o comportamento de variação do valor total de ICMS-V arrecadado por cada município em 2014 está muito mais ligado e é diretamente proporcional à variação da extensão de áreas queimadas em preterimento ao das áreas de preservação que fundamentaram a instituição desse tributo.

Os resultados preliminares apontam algumas limitações. É necessário que haja informações atualizadas e pesquisas futuras.

## REFERÊNCIAS

- AGRAWAL, A. Forests, Governance, and Sustainability: common property theory and its contributions. **International Journal of the Commons**, v. 1, n. 1, outubro, 2007. p. 111-136.
- BORDALO, Carlos Alexandre Leão. Gestão Ambiental No Estado do Pará. In: ROHA, Gilberto de Miranda (org.). **Gestão Ambiental: Desafios e Experiências Municipais no Estado do Pará**. Belém: NUMA/UFPA, EDUFPA, 2007. p. 117 - 126.
- BRASIL. Lei nº 9.985, de 18 de Julho de 2000. Regulamenta o artigo 225, § 1º, incisos I, II, III e VII da Constituição Federal, institui 5o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza e dá outras providências. Ministério do Meio Ambiente, Brasília. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9985.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9985.htm). Acesso em: 15 jun. 2015.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) . Acesso em: 12 out. 2009.
- DIEGUES, A. C. S. **O Mito Moderno da Natureza Intocada**. 3ª Ed. São Paulo: Editora Hucitec, 2001.
- FENZL, Norbert. Desenvolvimento Sustentável e a Agenda 21: Um Desafio para os Municípios da Amazônia. In: ROHA, Gilberto de Miranda (org.). **Gestão Ambiental: Desafios e Experiências Municipais no Estado do Pará**. Belém: NUMA/UFPA, EDUFPA, 2007. p. 87-98.
- FAO. Global Forest Resources Assessment (FRA2015). Disponível em: <http://www.fao.org/forest-resources-assessment/current-assessment/en/>. Acesso em 10jan.2017.
- McKEAN, M. A; OSTROM, E. Regimes de propriedade comum em florestas: somente uma relíquia do passado? In: DIEGUES, Antonio Carlos; MOREIRA, André de Castro C. **Espaços e recursos naturais de uso comum**. São Paulo: Napaub-USP, 2011
- OSTROM, E. **Governing the Commons: the evolution of institutions for collective action**. Indiana University: University Press. Cambridge, 1990.

## APÊNDICE

Quadro 3 - Valor do ICMS-V repassado aos municípios e seus respectivos desempenhos

|                 |                       | icms 2014 | qieim 2013 | queim 2014 | % icms 2014 | ICMS VERDE 2014 | AP km2 | UC km2 | TI km2 |
|-----------------|-----------------------|-----------|------------|------------|-------------|-----------------|--------|--------|--------|
| icms 2014       | Correlação de Pearson | 1         | -,018      | ,032       | -,298**     | ,105            | ,054   | ,051   | ,009   |
|                 | Sig. (2 extremidades) |           | ,831       | ,702       | ,000        | ,210            | ,519   | ,543   | ,955   |
|                 | N                     | 144       | 141        | 143        | 144         | 144             | 143    | 143    | 43     |
| qieim 2013      | Correlação de Pearson | -,018     | 1          | ,997**     | -,138       | ,996**          | ,453** | ,423** | ,429** |
|                 | Sig. (2 extremidades) | ,831      |            | ,000       | ,103        | ,000            | ,000   | ,000   | ,004   |
|                 | N                     | 141       | 142        | 142        | 141         | 142             | 141    | 141    | 43     |
| queim 2014      | Correlação de Pearson | ,032      | ,997**     | 1          | -,124       | ,992**          | ,668** | ,573** | ,752** |
|                 | Sig. (2 extremidades) | ,702      | ,000       |            | ,139        | ,000            | ,000   | ,000   | ,000   |
|                 | N                     | 143       | 142        | 144        | 143         | 144             | 143    | 143    | 43     |
| % icms 2014     | Correlação de Pearson | -,298**   | -,138      | -,124      | 1           | ,483**          | -,081  | -,088  | -,177  |
|                 | Sig. (2 extremidades) | ,000      | ,103       | ,139       |             | ,000            | ,337   | ,294   | ,256   |
|                 | N                     | 144       | 141        | 143        | 144         | 144             | 143    | 143    | 43     |
| ICMS VERDE 2014 | Correlação de Pearson | ,105      | ,996**     | ,992**     | ,483**      | 1               | ,447** | ,421** | ,392** |
|                 | Sig. (2 extremidades) | ,210      | ,000       | ,000       | ,000        |                 | ,000   | ,000   | ,009   |
|                 | N                     | 144       | 142        | 144        | 144         | 145             | 143    | 143    | 43     |
| AP km2          | Correlação de Pearson | ,054      | ,453**     | ,668**     | -,081       | ,447**          | 1      | ,936** | ,924** |
|                 | Sig. (2 extremidades) | ,519      | ,000       | ,000       | ,337        | ,000            |        | ,000   | ,000   |
|                 | N                     | 143       | 141        | 143        | 143         | 143             | 143    | 143    | 43     |
| UC km2          | Correlação de Pearson | ,051      | ,423**     | ,573**     | -,088       | ,421**          | ,936** | 1      | ,726** |
|                 | Sig. (2 extremidades) | ,543      | ,000       | ,000       | ,294        | ,000            | ,000   |        | ,000   |
|                 | N                     | 143       | 141        | 143        | 143         | 143             | 143    | 143    | 43     |
| TI km2          | Correlação de Pearson | ,009      | ,429**     | ,752**     | -,177       | ,392**          | ,924** | ,726** | 1      |
|                 | Sig. (2 extremidades) | ,955      | ,004       | ,000       | ,256        | ,009            | ,000   | ,000   |        |
|                 | N                     | 43        | 43         | 43         | 43          | 43              | 43     | 43     | 43     |

\*\* . A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Fonte: Base de dados Programa Municípios Verdes

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO SETOR DE MEDICAMENTOS: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DISTRIBUIDORA NA CIDADE DE SANTA MARIA DO PARÁ – PA

**Everton Feitosa**

*Faculdade Estácio de Sá*

*Campus Castanhal – PA*

*E-Mail: alvfeitosa@gmail.com*

**Douglas Gonçalves**

*Faculdade Estácio de Sá*

*Campus Castanhal – PA*

*E-Mail: douglasbrito427@gmail.com*

**Ingrid Aleixo**

*Faculdade Estácio de Sá*

*Campus Castanhal – PA*

*E-Mail: ingridaleixo-14@hotmail.com*

**Ivanete Campos**

*Faculdade Estácio de Sá*

*Campus Castanhal – PA*

*E-Mail: Ivanete.campos07@gmail.com*

## RESUMO

Objetiva-se com este artigo demonstrar como o planejamento tributário pode auxiliar as empresas no ramo de distribuição de medicamentos quanto à redução de carga tributária relativa ao ICMS (Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação). Por meio de análise da sistemática utilizada no setor fiscal e de uma pesquisa bibliográfica de natureza quanti-qualitativa de método dedutivo, baseada na legislação tributária pertinente, apresenta a redução do custo tributário dentro de um processo de elisão fiscal, possibilitando também a permanência da entidade em um mercado competitivo. Foi realizado um estudo de caso em uma distribuidora de medicamentos no Estado do Pará localizada no município de Santa Maria do Pará, o qual, após a comparação dos resultados com a utilização dos incentivos fiscais, resultou em economia tributária.

**Palavras-chave:** Legislação tributária. Carga tributária. Elisão Fiscal.

## 1 INTRODUÇÃO

Diante do contexto em que as empresas são as principais geradoras de riquezas, as quais repassam as maiores arrecadações para os cofres públicos e geram empregos, faz-se necessário que os gestores busquem formas de manter a organização em crescimento contínuo. Mas, para que isso aconteça, é imprescindível nortear cada decisão de forma adequada.

Um dos fatores que preocupam os gestores é o pagamento de tributos, tendo em vista que a alta carga tributária brasileira impede, muitas vezes, que as empresas ampliem seus negócios. Scherrer

(2003) afirma que o contribuinte tem direito de estruturar seu negócio da melhor forma que lhe couber, desde que seja fundamentada juridicamente, de modo a reduzir seus custos e os impostos.

Partindo desse pressuposto, pode-se dizer que a forma mais adequada e lícita de economizar com tributos configura-se no planejamento tributário, o qual analisa a legislação tributária e aponta os benefícios existentes que irão possibilitar menor onerosidade. O presente artigo se justifica por apresentar um modelo legal de reduzir o custo tributário no setor de medicamentos, fora de embaraços fiscais e possíveis prejuízos aos cofres públicos.

O planejamento tributário é uma ferramenta que se adapta a cada ramo de atividade, considerando ainda fatores como: localidade, fornecedores, faturamento e etc. Para exemplificação, destaca-se o setor de medicamentos, o qual possui regulamentação pela ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária) quanto à precificação, chamado de PF (Preço de Fábrica), sendo este determinante para o estudo dos tributos. Desse modo, procura-se responder a seguinte problemática: de que forma o planejamento tributário pode auxiliar as empresas do ramo de distribuição de medicamentos quanto à redução de carga tributária do ICMS?

Assim, para responder a problemática, foi realizada uma pesquisa de campo de natureza quanti-qualitativa, com objetivo geral de demonstrar como o planejamento tributário pode auxiliar as empresas no ramo de distribuição de medicamentos quanto à carga tributária relativa ao ICMS, estabelecidos os seguintes objetivos específicos para se alcançar os resultados pretendidos: apresentar características do planejamento tributário, mostrar os incentivos para o setor de medicamento relativos à ICMS e evidenciar os impactos tributários ocasionados na DRE de uma distribuidora de medicamentos após a identificação dos incentivos.

O artigo divide-se em 4 tópicos apresentados da seguinte forma: definição da carga tributária, características do planejamento tributário, incentivos fiscais para o setor de medicamentos, no que se refere ao ICMS, metodologia, resultados - evidenciação dos incentivos tributários na DRE da distribuidora de medicamentos - e considerações finais.

A pesquisa poderá contribuir não somente para o ramo de distribuição de medicamentos, mas também para outras atividades e pesquisadores da contabilidade tributária, tendo em vista a importância de analisar a legislação e buscar meios lícitos de economia. Os resultados da pesquisa apontaram, em valores monetários e percentuais, uma redução significativa se a empresa optasse em utilizar os benefícios apontados na ferramenta do planejamento tributário.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Contabilidade Tributária**

Fabretti (1999, pág. 25) define que “a contabilidade tributária é o ramo da contabilidade que tem por objetivos, na prática, conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”.

Considerando a elevada carga tributária nacional, torna-se necessário que o profissional da contabilidade detenha um vasto conhecimento das legislações e, assim, possa administrar os tributos de forma adequada, oportunizando para a entidade a permanência no mercado competitivo, cumprindo suas obrigações com o governo e a sociedade. Assim entende-se que a contabilidade tributária é a base para a realização do planejamento tributário.

### **2.2 Planejamento Tributário**

De acordo com Scherrer (2003, p. 75), “o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos [...] inclusive dos impostos. Se a forma é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la”.

O planejamento tributário, também conhecido como elisão fiscal, é um ato preventivo que, dentro da estrita observação da legislação brasileira vigente, visa encontrar mecanismos que permitam diminuir o desembolso financeiro com o pagamento de tributos tornando-se algo latente nas administrações empresariais (GALHARDO, 2011).

Planejar é imprescindível antes de qualquer ação, e planejar tributos torna-se um fator essencial dentro da estratégia empresarial. A redução de custos alcançada por meio de uma excelente gestão fiscal gera reflexos na situação financeira e patrimonial da empresa (ARMACHUK, 2008).

Rodrigues (2012, p. 41) afirma que “o planejamento tributário constitui numa atividade [...] estritamente preventiva que visa analisar os atos e fatos tributáveis e seus efeitos, comparando-se os resultados prováveis [...] sem extrapolar o campo da licitude”.

Em termos gerais os principais objetivos do planejamento tributário consistem em reduzir ou eliminar a carga fiscal, postergar o pagamento de tributos, eliminar contingências tributárias, reduzir o custo (CREPALDI, 2017).

O profissional da contabilidade pode e deve pesquisar o adequado planejamento tributário para a empresa, como forma de melhorar as estratégias de competitividade, sendo de forma lícita este planejamento, conhecido como elisão fiscal, o qual obedece às normas e princípios da legislação tributária aceita pelo fisco.

Crepaldi (2017) define ainda que a finalidade da elisão fiscal é obter a maior economia possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei, havendo duas espécies, aquela decorrente da própria lei e aquela que resulta de lacunas e brechas da própria lei.

Observa-se também outro lado de economia fiscal, porém esta é ilegal e denominada de evasão fiscal, visto que, ao contrário da elisão, consiste na lesão do fisco, onde o contribuinte de alguma forma negligencia o pagamento do tributo devido, ou paga menos de forma deliberada.

Uma vez que o contribuinte não busca formas de tributação em conformidade com a legislação, caracteriza-se como evasão fiscal, podendo esta ocorrer de dois modos, quando a evasão é planejada antecedendo o fato gerador, e quando há ocultação do fato gerador.

Para a obtenção de um bom planejamento tributário, é necessário que esteja bem definido o processo operacional da empresa, bem como a expectativa de receita, quais os produtos a se comercializar, de quem se compra a quem se vende, e quais os custos dentro desse processo.

Assim, com as informações definidas, é possível obter um relatório de alternativas aplicáveis para a implementação do planejamento. Desse modo, quando a empresa evita com antecedência o surgimento da obrigação, ela pode evitar a incidência do fato gerador do tributo, por meio dessas alternativas aplicáveis, e pode definir qual o melhor regime tributário a ser utilizado, e também quais os incentivos fiscais para atividade em questão.

Crepaldi (2017) define as fases do planejamento tributário conforme demonstrado no Quadro 1.

Quadro 2 - Fases do planejamento tributário

| Fases do Planejamento                 | Descrição  |
|---------------------------------------|--|
| Levantamento de informações           | Expectativa de faturamento, definição do público alvo, localização dos fornecedores, margem de lucro, etc. |
| Verificação do mecanismo dos tributos | Base de cálculos, alíquotas, prazos de recolhimento, identificação de possíveis incentivos, etc.           |



|                                       |   |
|---------------------------------------|---|
| Definição do melhor regime tributário | Lucro Presumido, Lucro Real, ou Simples Nacional.                       |
| Estabelecimento de metas e ações      | Estabelecimento de metas e ações para os próximos exercício.            |
| Implementação                         | Implementação das alternativas aprovadas pelos responsáveis da entidade |

Fonte: elaborado pelos autores.

### 2.3 Incentivos Fiscais para o Setor de Medicamentos

O setor de medicamentos possui uma regulamentação de preços determinada pela ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária), em que os preços a serem praticados pelas distribuidoras têm um limite chamado PF (Preço de Fábrica), que leva em consideração a tributação específica do setor.

A palavra “incentivo”, conforme o Dicionário Aurélio, deriva daquilo que causa estímulo, incita e encoraja. Trazendo este conceito para o cenário tributário, incentivo fiscal consiste na medida que permite isenção ou abatimento de determinada parcela da carga tributária, assim as entidades podem realizar economia fiscal e continuar gerando riquezas; por outro lado, o governo utiliza dessas ações para impulsionar arrecadação e promover a implantação de certos programas de interesse nacional, tais como eventos educacionais, da saúde, culturais, Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT e dentre outros incentivos previsto na legislação brasileira.

O estudo sobre incentivos fiscais para o setor de medicamentos, especificamente para as distribuidoras, revela a existência de Regimes Tributários Diferenciados - RTD, para tributação do ICMS, definidos por meio de decretos publicados por cada estado, como por exemplo, o RICMS-PA (Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços do Pará), instituído pelo Decreto 4.676/01.

O RTD estabelecido no Estado do Pará está caracterizado por dispor de Regime de Tributação Diferenciada, formulado individualmente por estabelecimento, o qual pode reduzir a carga tributária total do ICMS para 8%.

O Estado também disponibiliza, para os estabelecimentos que não possuem RTD, o benefício de redução da base de cálculo em operações de aquisições interestaduais, de modo que a carga tributária total resulte no percentual de 12% de alguns produtos farmacêuticos, como soro, vacina, medicamentos, ataduras e outros, exceto os de uso veterinário, conforme estabelecido no art. 708 do RICMS-PA.

O setor possui também tratamento tributário diferenciado para PIS e COFINS. Consta na Lei nº 10.147/00, que trata das contribuições para PIS/PASEP e COFINS, uma forma diferenciada de tributação, a qual permite para as distribuidoras de medicamentos redução à zero das alíquotas das referidas contribuições, porém, tendo em vista a delimitação da pesquisa, essas contribuições não serão tratadas.

#### 2.3.1 ICMS

O ICMS (Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação), de competência dos estados e Distrito Federal, é regido pela Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir.

O art. 4º da referida lei, diz que qualquer pessoa ao realizar com hábito ou volume que caracterize intenção de comercializar, mesmo que essas operações se iniciem no exterior, torna-se CONTRIBUINTE.

De acordo com a Constituição Federal CF/88, previsto no art.155, existem princípios para o ICMS, como o Princípio da Não Cumulatividade, que consiste na compensação no que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal; e o Princípio da Seletividade, em que a alíquota do imposto será determinada em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Por se tratar de imposto de competência do estado, cada Unidade Federativa regulamenta o recolhimento do ICMS. Sendo assim, cabe a cada estado instituir como serão aplicados os regimes diferenciados, no qual a forma de apuração da base de cálculo e alíquota tem diferenciação.

O ICMS dos produtos farmacêuticos é tributado pelo regime de Substituição Tributária (ST), o qual consiste em atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido, conforme descrito no art. 150, § 7º, CF/88. Veja abaixo o exemplo de cálculo do ICMS no Regime Normal:

**ICMS Normal**

**Compra:** R\$ 10.000 x 17% = R\$ 1.700,00

**Venda:** R\$ 25.000 x 17% = R\$ 4.250,00

**Apuração do ICMS:** 4.250,00 – 1.700,00 = R\$ 2.550,00

Alíquota  
interna

Compensação

Non-Cumulatividade

⇒ **ICMS NO SETOR DE MEDICAMENTOS SEM RTD**

No Pará, a Regulamentação do ICMS para as operações realizadas pelo segmento atacadista de medicamentos está disposta no Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001, do Título IX, Capítulo V, nos seus artigos art. 708 a 709.

Conforme disposto no art. 708 a 709, os produtos das classificações 3002, 3003, 3004, 3005 e outros de uso não veterinários da NBM/SH (Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado), são divididos em três listas: Negativa, Positiva e Neutra. Os referidos produtos são tributados pelo regime de Substituição Tributária (ST) e possuem benefício de redução de base de cálculo em um percentual de 29,4117% (vinte e nove inteiros, quatro mil, cento e dezessete centésimos milésimo por cento), de modo que a carga tributária resulte em 12% (doze por cento). Para fins de tributação no regime de ST deve ser aplicada a MVA (Margem de Valor Agregado). Veja no Quadro 2 (em apêndice) as classificações e suas respectivas listas.

Como citado anteriormente, a tributação desses produtos para ICMS se dá por Substituição Tributária, visto que devem ser obedecidos os preços contidos na tabela da ANVISA, se inexistir esse valor, a base de cálculo será o preço praticado pelo remetente nas operações com comércio varejista, incluindo os valores referentes a frete, seguros e outros. Sobre esse montante deve ser aplicado o percentual da Margem de Valor Agregada Ajustada (MVA Ajustada), como prevê o art. 709 § 1º do Decreto nº 4.676/01, conforme a seguinte fórmula:

$$\text{MVA ajustada} = [(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$$

Ainda no § 1º e seus respectivos incisos do art. 709, “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação, e a “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou ao percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto, nas operações com as mesmas mercadorias listadas no Anexo XIII.

Para melhor entendimento, veja Tabela 1, dos percentuais da Margem de Valor Agregada Original “MVA-ST Original”, quando a alíquota interna da UF for 17%, de acordo com as listas:

Tabela 1 - Percentuais da Margem de Valor Agregada Ajustada.

|                            | LISTA NEGATIVA                        | LISTA NEUTRA                          | LISTA POSITIVA                        |
|----------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|
| Estado de origem           | Alíquota interna da UF de destino 17% | Alíquota interna da UF de destino 17% | Alíquota interna da UF de destino 17% |
| Operação interna           | 33,05%                                | 41,34%                                | 38,24%                                |
| Alíquota interestadual 7%  | 49,08%                                | 58,37%                                | 54,89%                                |
| Alíquota interestadual 12% | 41,06%                                | 49,86%                                | 46,56%                                |
| Alíquota importação 4%     | 53,89%                                | 63,48%                                | 59,89%                                |

Fonte: Adaptado pelos autores (Anexo III, RICMS/PA Decreto nº 4.676 de 18 de junho de 2001).

Para fins de exemplificação, considera uma operação no valor total de aquisição R\$ 20.399,98, adquirida da região Sul, em que alíquota de origem é de 7% e a alíquota de destino é de 17%, onde a redução de base de cálculo é no percentual de 29,4117% (vinte e nove inteiros, quatro mil, cento e dezessete centésimos milésimo por cento), de modo que a carga tributária resulte em 12% (doze por cento), conforme disposto na legislação, Tabela 2:

Tabela 2 - Carga tributária resulte conforme disposto na legislação:

| DESCRIÇÃO                           | LISTA POSITIVA | LISTA NEGATIVA | LISTA NEUTRA  |
|-------------------------------------|----------------|----------------|---------------|
| VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO             | R\$ 20.399,98  | R\$ 20.399,98  | R\$ 20.399,98 |
| M. V. A.                            | 54,89%         | 49,08%         | 58,37%        |
| OPERAÇÃO C/ MVA                     | R\$ 31.597,53  | R\$ 30.412,29  | R\$ 32.307,45 |
| ALÍQUOTA DE ORIGEM                  | 7%             | 7%             | 7%            |
| ALÍQUOTA DE DESTINO                 | 17%            | 17%            | 17%           |
| RED. BASE DE CALCULO DE 29,4117%    | R\$ 9.293,37   | R\$ 8.944,25   | R\$ 9.501,62  |
| BASE DE CALCULO S.T.                | R\$ 22.304,16  | R\$ 21.468,04  | R\$ 22.805,83 |
| ICMS S.T. 17%                       | R\$ 3.791,71   | R\$ 3.649,57   | R\$ 3.876,99  |
| ICMS PAGO NA OPERAÇÃO               | R\$ 1.428,00   | R\$ 1.428,00   | R\$ 1.428,00  |
| REDUÇÃO BASE DE CALCULO DE 29,4117% | R\$ 420,00     | R\$ 420,00     | R\$ 420,00    |
| ICMS A RECOLHER                     | R\$ 2.783,71   | R\$ 2.641,54   | R\$ 2.868,99  |

Fonte: elaborado pelos autores

### ⇒ICMS - Regime Tributário Diferenciado - RTD

As normas referentes do RTD estão nos artigos 207 a 218, Anexo I do Capítulo XXXIII, do Decreto nº 4.676/01. No art. 209 do parágrafo 1º concede, nas operações internas com os produtos farmacêuticos classificados nas posições 3002, 3003, 3004, 3005 e 3006 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH, redução no percentual de 52,9412% (cinquenta e dois inteiros, nove mil, quatrocentos e doze centésimos milésimo por cento), de forma que a carga

tributária resulte em 8% (oito por cento). Abaixo, Tabela 3, com cálculo do Regime Tributário Diferenciado:

Tabela 3 - Cálculo do Regime Tributário Diferenciado

| DESCRIÇÃO                           | LISTA POSITIVA | LISTA NEGATIVA | LISTA NEUTRA  |
|-------------------------------------|----------------|----------------|---------------|
| VALOR DA OPERAÇÃO                   | R\$ 20.399,98  | R\$ 20.399,98  | R\$ 20.399,98 |
| M. V. A.                            | 54,89%         | 49,08%         | 58,37%        |
| OPERAÇÃO C/ MVA                     | R\$ 31.597,53  | R\$ 30.412,29  | R\$ 32.307,45 |
| ALÍQUOTA DE ORIGEM                  | 7%             | 7%             | 7%            |
| ALÍQUOTA DE DESTINO                 | 17%            | 17%            | 17%           |
| RED. BASE DE CALCULO DE 52,9412%    | R\$ 16.728,11  | R\$ 16.100,63  | R\$ 17.103,95 |
| BASE DE CALCULO S.T.                | R\$ 14.869,42  | R\$ 14.311,66  | R\$ 15.203,50 |
| ICMS S.T. 17%                       | R\$ 2.527,80   | R\$ 2.432,98   | R\$ 2.584,59  |
| ICMS PAGO NA OPERAÇÃO 7%            | R\$ 1.428,00   | R\$ 1.428,00   | R\$ 1.428,00  |
| REDUÇÃO BASE DE CALCULO DE 52,9412% | R\$ 756,00     | R\$ 756,00     | R\$ 756,00    |
| ICMS A RECOLHER                     | R\$ 1.855,80   | R\$ 1.760,98   | R\$ 1.912,59  |

Fonte: elaborado pelos autores

Para que se possa obter o RTD, o contribuinte precisa atender a alguns requisitos, conforme estabelecido no Decreto 4.676/01 do art. 210 no Anexo I, tais como: a entidade deve estar em situação cadastral regular, não possuir débito do imposto (com exceções), ser usuário de Nota Fiscal Eletrônica, dentre outras exigências previstas.

O § 2º do art. 210 prevê prazos iniciais do incentivo fiscal em que o regime diferenciado terá concessão de um ano, podendo ser prorrogado sucessivamente por período igual após avaliação da Secretaria da Fazenda. Além disso, no art. 210, § 3º diz que para os estabelecimentos com menos de um ano de funcionamento, o prazo do regime cai para seis meses.

### 3 METODOLOGIA

Para melhor entendimento do objetivo deste artigo, faz-se necessária apresentação da metodologia aplicada. Conforme Lakatos e Marconi (2010, p. 243), “Os artigos científicos, por serem completos, permitem ao leitor, mediante a descrição da metodologia empregada, do processamento utilizado e resultados obtidos, repetir a experiência.”

O estudo foi elaborado de forma descritiva em uma pesquisa aplicada. “A pesquisa descritiva está interessada em descobrir e observar fenômenos procurando descrevê-los, classificá-los e interpretá-los” (RUDIO, 2015, p. 71). Assim, pretendeu-se realizar uma observação da sistemática utilizada no setor fiscal da entidade objeto do estudo, onde foi efetuado um levantamento de dados, visando obter resposta quanto à problemática em questão.

O desenvolvimento da pesquisa será bibliográfico. Conforme Lakatos e Marconi (2010, p. 166), “A pesquisa bibliográfica, [...] abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros [...]”. Diante disso, foram utilizados livros, artigos e a legislação tributária vigente e pertinente ao setor de distribuição de medicamentos. Para levantamento, cálculos e apuração de dados, também se utilizou as ferramentas de Excel e a calculadora HP 12C, na qual se aplicou, nos documentos fiscais de entrada, os percentuais com as deduções dos respectivos benefícios e, assim, verificou-se a redução do custo.

Considera-se a abordagem do texto de natureza quanti-qualitativa de método dedutivo, de modo que a comparação demonstre um planejamento tributário de elisão fiscal e obtenha uma redução de custos. A análise quanti-qualitativa visa quantificar com qualidade (COSTA FILHO, 2013).

Segundo Lakatos e Marconi (2010, p. 110), “O método dedutivo, parte das teorias e leis, na maioria das vezes prediz a ocorrência dos fenômenos particulares”.

Quanto à população e amostra, trata-se de uma pesquisa de campo que foi realizada em uma distribuidora de medicamentos sediada no município de Santa Maria do Pará. “A pesquisa de campo é aquela utilizada com objetivo de conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema, para o qual se procura uma resposta” (LAKATOS; MARCONI, 2010, p. 169).

No que se refere aos procedimentos técnicos, o trabalho classifica-se como um estudo de caso, em que foi observado o método de tributação utilizado pela entidade, para então propor uma forma de tributação menos onerosa; e quanto à procedência dos dados, foram originados por meio de coletas de dados primários. As fontes primárias são: “dados históricos, bibliográficos e estatísticos, informações, pesquisas [...], arquivos oficiais e particulares, registros em geral, documentação pessoal e etc.” (LAKATOS; MARCONI, 2010, p. 143).

## 4 RESULTADOS

### 4.1 Evidenciação dos Incentivos Tributários

Com intuito de responder a problemática da pesquisa, foi realizado um estudo de caso em uma empresa, Distribuidora de Medicamentos, a qual exerce suas atividades desde junho de 2011 na cidade de Santa Maria do Pará, possui como principal atividade econômica o comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano, atualmente seu regime de tributação é o Lucro Presumido. Para efeito de levantamento de dados, a empresa forneceu suas notas fiscais de compra e planilhas de Excel, assim como sua Demonstração do Resultado do Exercício de 2016, para fins de comparação de resultados.

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 26, o objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira. Ainda em conformidade com este CPC, a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), deve conter basicamente as seguintes rubricas: receitas, custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos, lucro bruto, despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais, resultado antes das receitas e despesas financeiras, despesas e receitas financeiras, resultado antes dos tributos sobre o lucro, despesa com tributos sobre o lucro, resultado líquido.

A DRE, possibilita para os gestores e empresários o resultado econômico da entidade em um determinado período, de maneira que ele possa obter informações necessárias para tomada de decisão. A fim de atingir o principal objetivo desta pesquisa, que é a redução do custo tributário por meio da elisão fiscal, foi evidenciada a DRE do exercício de 2016, cujas informações sem o benefício fiscal são apresentadas no Quadro 6; já no Quadro 7, são apresentadas as informações com incentivo fiscal.

Ao observar o demonstrativo, nota-se que o ICMS não incide sobre a receita bruta, mas está alocado juntamente com o custo de aquisição. Isso acontece pelo fato do imposto ser de Substituição Tributária, em que seu pagamento é efetuado na compra. O parágrafo 1º do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda), no art. 289, diz que os tributos devidos na aquisição ou importação irão compor o custo de aquisição das mercadorias.

Quadro 3 - DRE 2016 – Sem Regime Tributário Diferenciado.

| DRE 2016- SEM INCENTIVO FISCAL |                  |
|--------------------------------|------------------|
| RECEITA DE VENDAS              | R\$ 6.781.428,73 |
| (-) PIS                        | R\$ 15.158,91    |
| (-) COFINS                     | R\$ 69.960,23    |

|                                    |     |                       |
|------------------------------------|-----|-----------------------|
| (=) REC. OPERACIONAL LÍQUIDA       |     | R\$ 6.696.309,59      |
| * (-) CUSTO TOTAL DE AQUISIÇÃO     |     | R\$ 5.311.384,68      |
| (=) LUCRO BRUTO                    |     | R\$ 1.384.924,91      |
| (-) DESPESA OPERACIONAL            |     | <b>R\$ 571.955,53</b> |
| ADMINISTRATIVAS                    |     | R\$ 252.589,88        |
| VENDAS                             |     | R\$ 203.442,86        |
| FINANCEIRAS                        |     | R\$ 115.922,79        |
| (=) LAIR                           |     | R\$ 812.969,38        |
| (-) IRPJ                           | 15% | R\$ 111.628,57        |
| (-) CSLL                           | 9%  | R\$ 73.239,43         |
| <b>(=) LUCRO LÍQ. DO EXERCÍCIO</b> |     | <b>R\$ 628.101,38</b> |

Fonte: elaborado pelos autores

Quadro 4 - DRE 2016- Com Regime Tributário Diferenciado.

| <b>DRE 2016- COM INCENTIVO FISCAL</b> |     |                       |
|---------------------------------------|-----|-----------------------|
| RECEITA DE VENDAS                     |     | R\$ 6.781.428,73      |
| (-) PIS                               |     | R\$ 15.158,91         |
| (-) COFINS                            |     | R\$ 69.960,23         |
| (=) REC. OPERACIONAL LÍQUIDA          |     | R\$ 6.696.309,59      |
| *(-) CUSTO DE TOTAL AQUISIÇÃO         |     | R\$ 5.212.553,82      |
| (=) LUCRO BRUTO                       |     | R\$ 1.483.755,77      |
| (-) DESPESA OPERACIONAL               |     | <b>R\$ 571.955,53</b> |
| ADMINISTRATIVAS                       |     | R\$ 252.589,88        |
| VENDAS                                |     | R\$ 203.442,86        |
| FINANCEIRAS                           |     | R\$ 115.922,79        |
| (=) LAIR                              |     | R\$ 911.800,24        |
| (-) IRPJ                              | 15% | R\$ 111.628,57        |
| (-) CSLL                              | 9%  | R\$ 73.239,43         |
| <b>(=) LUCRO LÍQ. DO EXERCÍCIO</b>    |     | <b>R\$ 726.932,24</b> |

Fonte: elaborado pelos autores

Em relação aos valores de PIS/PASEP e CONFIS apresentados, cabe ressaltar que eles correspondem aos medicamentos de lista neutra, visto que os de lista positiva e negativa são monofásicos, de acordo com a Lei 10.147/2000.

Partindo de uma análise vertical, no Quadro 6, os custos representam 79,32% (setenta e nove inteiros e trinta e dois centésimos por cento) em relação à Receita Operacional Líquida (ROL), e no Quadro 7, ao aderir o RTD, o percentual dos custos são de 77,84% (setenta e sete inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento) no tocante ao ROL.

Ao realizar apuração do ICMS ST, valor este que está incluso dentro do custo de aquisição, no Quadro 6, notou-se um gasto com o imposto no valor de R\$ 300.102,27 (trezentos mil e cento e dois reais e vinte e sete centavos), e no Quadro 7 esse valor passou a ser R\$ 201.271,41 (duzentos e um mil e duzentos e setenta e um reais e quarenta e um centavo), uma economia em valor monetário de R\$ 98.830,86 (noventa e oito mil oitocentos e trinta reais e oitenta e cinco centavos), que configura em percentual uma redução aproximada de 32,93239% (trinta e dois inteiros, noventa e três mil ,

duzentos e trinta e nove centésimo milésimo por cento). Assim, comparando os dois demonstrativos, observou-se que o lucro líquido aumentaria aproximadamente em 15,73% (quinze inteiros e setenta e três centésimos por cento) optando pelo benefício fiscal. Cabe ressaltar que para apurar os valores do ICMS ST, a metodologia de cálculo utilizada foi à mesma demonstrada nas tabelas 3 e 4.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Perante a responsabilidade em gerir uma entidade, a carga tributária é um dos principais fatores a se analisar. Partindo desse pressuposto, o artigo teve como objetivo auxiliar as empresas no ramo de medicamentos quanto à redução de carga tributária, e, para que isso fosse alcançado, o planejamento tributário foi utilizado como ferramenta principal.

Ao analisar o ramo em questão, identificou-se na legislação Regime Tributário Diferenciado, o qual permite tratamento distinto na tributação do ICMS que utiliza da sistemática por Substituição Tributária.

A aplicação do regime diferenciado no caso estudado possibilitou comparar, por meio da DRE, o valor do benefício econômico alcançado, constatando uma variação percentual aproximada de 15,73% (quinze inteiros, setenta e três centésimos por cento) em relação à DRE sem benefício fiscal, onde a empresa economiza R\$ 98.830,86 (noventa e oito mil oitocentos e trinta reais e oitenta e seis centavos), possibilitando reinvestir esse valor em compras de mercadorias, máquinas e equipamentos etc. Dessa forma, pode-se dizer que o planejamento tributário é imprescindível.

Este estudo contribuiu para enriquecimento científico concernente ao planejamento tributário, em especial no setor de medicamentos voltado para distribuidoras. Além de proporcionar o conhecimento referente ao regime de tributação para os gestores das organizações e leitores afins. Para próximas pesquisas propõe-se um estudo do RTD, dentro de uma empresa do mesmo segmento com o regime tributação do Lucro Real.

## REFERÊNCIAS

ANVISA, **Lista de preço de medicamento**. Disponível em: <<http://portal.anvisa.gov.br/consulta-lista-de-preco-de-medicamento>>. Acesso em: 18 out. 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil DE 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 24 out. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**: Regulamento do Imposto de Renda. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 28 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar N° 70, de 30 de dezembro de 1991**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm)>. Acesso em: 27 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.718, DE 27 de novembro de 1998**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm)>. Acesso em: 27 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**: Lei Kandir. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 17 out. 2017.

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade, IAS. **Pronunciamento Técnico CPC 26** : Apresentação das Demonstrações Contábeis. R1. ed. [S.l.: s.n.], 2011. 42 p. Disponível

em:<[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312\\_CPC\\_26\\_R1\\_rev%2003.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2003.pdf)> Acesso em: 23 out. 2017.

COSTA FILHO, Arruda Filho Cruz. **Planejamento de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2013.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário** . 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 334 p.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Prática tributária da micro e pequena empresa** . 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 25 p.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini Aurélio**: Mini dicionário da língua portuguesa. 4. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001. 790 p.

GALHARDO, Alexandre. **Como fazer um planejamento tributário** . Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/pme/como-fazer-um-planejamento-tributario/>>. Acesso em: 12 out. 2017.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico** . 7. ed. São Paulo: ATLAS, 2010. 320 p.

PARÁ. **Decreto nº 4.676, de 18 de junho. de 2001, RICMS**: Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços do Pará . PARÁ, p. 1-944, jun. 2001. Disponível em: <[http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001\\_04676.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_04676.pdf)>. Acesso em: 28 out. 2017.

RANCIARO, Elisabete. **Produtos Farmacêuticos Substituição Tributária**: ICMS/PA. Disponível em: <[http://www.econeteditora.com.br/boletim\\_icms/bo-icms-pa/pa-12/boletim-02/icms\\_pa\\_produto\\_farmaceuticos.php](http://www.econeteditora.com.br/boletim_icms/bo-icms-pa/pa-12/boletim-02/icms_pa_produto_farmaceuticos.php)>. Acesso em: 10 out. 2017.

RODRIGUES, Aldemir Ortiz. **Aspectos Jurídicos do Planejamento Tributário** . 1. ed. São Paulo: IOB, 2012. 41 p.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica** . 43. ed. Rio de Janeiro: VOZES, 2015. 100 p.

SCHERRER, Alberto Manuel. **Contabilidade Imobiliária** : Abordagem Sistêmica, Gerencial e Fiscal. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 75 p.



## APÊNDICE

### Quadro 2 – produtos farmacêuticos sujeitos à Substituição Tributária

| Medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário (Convênio ICMS 76/94). |           |                          |   |
|--|-----------|--------------------------|---|
| ITEM   | CEST      | NCM/SH                   | DESCRIÇÃO   |
| 1  | 13.001.00 | 3003<br>3004             | Medicamentos de referência – positiva, exceto p/ uso veterinário  |
| 1.1  | 13.001.01 | 3003<br>3004             | Medicamentos de referência – negativa, exceto p/ uso veterinário  |
| 1.2  | 13.001.02 | 3003<br>3004             | Medicamentos de referência – neutra, exceto p/ uso veterinário  |
| 2.   | 13.002.00 | 3003<br>3004             | Medicamentos genérico – positiva, exceto p/ uso veterinário   |
| 2.1  | 13.002.01 | 3003<br>3004             | Medicamentos genérico – negativa, exceto p/ uso veterinário   |
| 2.2  | 13.002.02 | 3003<br>3004             | Medicamentos genérico – neutra, exceto p/ uso veterinário   |
| 3.   | 13.003.00 | 3003<br>3004             | Medicamentos similar – positiva, exceto p/ uso veterinário  |
| 3.1  | 13.003.01 | 3003<br>3004             | Medicamentos similar – negativa, exceto p/ uso veterinário  |
| 3.2  | 13.003.02 | 3003<br>3004             | Medicamentos similar – neutra, exceto p/ uso veterinário  |
| 4.   | 13.004.00 | 3003<br>3004             | Outros tipos de medicamentos – positiva, exceto para uso veterinário  |
| 4.1  | 13.004.01 | 3003<br>3004             | Outros tipos de medicamentos – negativa, exceto para uso veterinário  |
| 4.2  | 13.004.02 | 3003<br>3004             | Outros tipos de medicamentos – neutra, exceto para uso veterinário  |
| 5.   | 13.005.00 | 3006.60.00               | Preparações químicas contraceptivas à base de hormônios, de outros produtos da produção 29,37 ou espermicidas-positiva  |
| 5.1  | 13.005.01 | 3006.60.00               | Preparações químicas contraceptivas à base de hormônios, de outros produtos da produção 29,37 ou espermicidas-negativa  |
| 6  | 13.006.00 | 2936                     | Provitaminas e vitaminas, naturais ou reproduzidas por síntese (incluídos os concentrados naturais), bem como os seus derivados utilizados principalmente como vitaminas misturados ou não entre si, mesmo em quaisquer soluções – neutra |
| 7.   | 13.007.00 | 3006.30                  | Preparações opacificantes (contrastantes) para exames radiográficos e reagentes de diagnóstico concebidos para serem administrados ao paciente- positiva  |
| 7.1  | 13.007.01 | 3006.30                  | Preparações opacificantes (contrastantes) para exames radiográficos e reagentes de diagnóstico concebidos para serem administrados ao paciente- negativa  |
| 8.   | 13.008.00 | 3002                     | Antissoro, outras frações do sangue, produtos imunológicos modificados, mesmo obtidos por via biotecnológica, exceto para uso veterinário- positiva   |
| 8.1  | 13.008.01 | 3002                     | Antissoro, outras frações do sangue, produtos imunológicos modificados, mesmo obtidos por via biotecnológica, exceto para uso veterinário- positiva   |
| 9.   | 13.009.00 | 3002                     | Vacinas e produtos semelhantes, exceto para uso veterinário- positiva   |
| 9.1  | 13.009.01 | 3002                     | Vacinas e produtos semelhantes, exceto para uso veterinário- negativa   |
| 10.  | 13.010.00 | 3005.10.10               | Curativos (pensos) adesivos e outros artigos com uma camada adesiva, impregnados ou recobertos de substância farmacêuticas – positiva   |
| 10.1   | 13.010.01 | 3005.10.10               | Curativos (pensos) adesivos e outros artigos com uma camada adesiva, impregnados ou recobertos de substância farmacêuticas – negativa   |
| 11.  | 13.011.00 | 3005                     | Algodão, atadura, esparadrapo, gazes, pensos, sinapismos, e outros, acondicionados para venda a retalho para usos medicinais, cirúrgicos ou dentários, não impregnados ou recobertos de substâncias                                       |
| 12.  | 13.013.00 | 4014.10.00               | Preservativo – neutra   |
| 13   | 13.014.00 | 9018.31                  | Seringas, mesmo com agulhas- neutra.  |
| 14.  | 13.015.00 | 9018.32.1                | Agulhas para seringas- neutra   |
| 15.  | 13.016.00 | 3926.90.90<br>9018.90.99 | Contraceptivos (dispositivos intra- uterinos- DIU) – neutra   |

Fonte: Adaptado pelos autores do Anexo III, RICMS/PA. de 18 de junho. de 2001.

# CONFORMIDADE MUNICIPAL DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA FRENTE AO MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

**Joelma Suzana Lima Rodrigues**  
Universidade Federal Rural da Amazônia  
Campus Capanema – PA  
E-Mail: joelma88suzana@gmail.com

**José Alessandro Oliveira da Silva**  
Universidade Federal Rural da Amazônia  
Campus Capanema – PA  
E-Mail: jose.alessandro@hotmail.com

**Maria de Nazareth Oliveira Maciel**  
Universidade Federal Rural da Amazônia  
Campus Capanema – PA  
E-Mail: nazarethmaciel@yahoo.com.br

## RESUMO

A contabilidade aplicada ao setor público no Brasil busca enquadrar-se na convergência às normas internacionais de contabilidade pública, tais como: a adoção da Demonstração dos Fluxos de Caixa - DFC, composta por cinco quadros, um principal e quatro acessórios, contendo informações sobre entrada e saída de caixa e equivalentes de caixa, conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. O Objetivo da pesquisa foi conhecer se os municípios da microrregião bragantina elaboraram a Demonstração dos Fluxos de Caixa conforme ou não as exigências do MCASP, no ano de 2015. Os dados que serviram de base foram obtidos no site do Tribunal de Contas dos Municípios do Pará – TCM/PA e no portal de transparência dos municípios, no período de 02 de janeiro a 05 de fevereiro de 2017. Dados secundários e aspecto exploratório, do tipo bibliográfico e documental e abordagem quantiquantitativa. Os resultados revelaram que os municípios de Peixe-Boi e São Francisco do Pará estão em conformidade com o MCASP, elaborando a DFC de forma completa. Os municípios de Augusto Corrêa, Bragança, Capanema, Igarapé Açu, Primavera e Tracuateua apresentaram apenas o quadro principal, deixando de demonstrar o detalhamento das informações contidas nos quatro quadros acessórios. O nível de inadimplência foi alto, em que 25% dos municípios apresentaram conformidade, enquanto 75% apresentaram não conformidade, em função de terem descumprido o manual.

**Palavras Chave:** Municípios, Contabilidade, Setor Público, MCASP, DFC.

## 1 INTRODUÇÃO

O processo de convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) é o caminho perseguido pelo órgão central do sistema de contabilidade federal, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que, por meio da publicação da portaria MF nº 184, determinou no ano de 2008 a criação do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis (GTCON). O GTCON é um conselho consultivo de representantes da União, dos Estados e dos Municípios para os fins de definir

diretivas no sentido da elaboração de normas, manuais e instruções de procedimentos contábeis alinhados às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), já naquela época publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), editadas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC).

Aquela iniciativa se alinhou aos preceitos de controle social, que exige a disponibilização das informações contábeis numa linguagem acessível ao cidadão. Isso só foi possível por meio da agregação de esforços dos entes da federação e dos profissionais de contabilidade, por meio de parceria com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

No ano de 2013, começaram a serem emitidas as Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC), publicações de caráter técnico e orientador com diretrizes de ordem prática para a implantação dos procedimentos das NBC T SP e das melhores práticas internacionais. A consolidação dos esforços conjuntos se deu com a edição da NBCT SP 16.6 pelo CFC e do Manual de Contabilidade Aplicada ao setor Público (MCASP), pela STN, contendo regras gerais da CASP para União, Estados e Municípios de uso.

O MCASP (2013) estabelece regras uniformizadas para os procedimentos contábeis e um plano de contas único no âmbito da federação denominado Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), além de padronizar as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), dentre outras diretivas contábeis.

Além de disposições para alterações nas estruturas das demonstrações contábeis já existentes no setor público, foram criadas duas novas demonstrações: a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), passando então a se exigir as seguintes demonstrações contábeis para as instituições públicas: Balanço Patrimonial (BP), Balanço Orçamentário (BO), Balanço Financeiro (BF), Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), bem como as Notas Explicativas.

Tais relatórios contábeis estão padronizados a toda a federação, com prazos para cumprimento por todo o território nacional, até o final de 2014, conforme dispõe a Portaria STN nº 753/2012, tanto das demonstrações, como do plano de contas, assim como dos procedimentos patrimoniais (BRASIL, 2013).

Assim, os municípios brasileiros estão obrigados a elaborar demonstrativos contábeis novos. Interessa aqui uma análise da conformidade da apresentação da DFC pelos municípios paraenses, mais especificamente a microrregião bragantina. Nos municípios, a falta de qualificação técnica imediata, de um pouco de boa vontade do gestor e de compromisso do contador municipal na busca de processos transparentes de elaboração e controle dos demonstrativos, principalmente daqueles demonstrativos que não eram elaborados antes do MCASP, como é o caso da DFC, a qual deve ser elaborada de forma a fornecer informações relevantes **sobre as entradas e saídas de caixa ou dos equivalentes de caixa** em um determinado período para possibilitar a tomada de decisões em cenários futuros (BRASIL, 2008).

Segundo o MCASP (2013), a DFC deve demonstrar as atividades operacionais, de investimentos e financiamentos do ente público, e será composta por cinco quadros assim denominados: o quadro principal e quatro quadros complementares (de receitas derivadas e originárias, de transferências recebidas e concedidas, de desembolsos de pessoal e demais despesas por função e de juros e encargos da dívida). Os quadros complementares tornam os entes públicos mais transparentes por demonstrarem detalhadamente todas as contas de sua composição (CALADO e CAMPAGNARO, 2016).

Elaborar a DFC não é um exercício costumeiro para os entes públicos, por consequência, pode trazer desconforto na utilização pelos municípios brasileiros, afinal padecem por carência de profissionais qualificados para, de forma imediata, adaptarem-se às mudanças (BEZERRA FILHO e FEIJÓ, 2012).

Se 6ª edição MCASP, aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 10 de dezembro de 2014 e Portaria STN nº 700, de 10 de dezembro de 2014, exige aos entes federativos elaboração e publicação da DFC a partir do ano de 2015, quais os municípios da Microrregião Bragantina do Estado do Pará elaboraram o referido relatório contábil conforme ou não conforme com as exigências do MCASP?

O objetivo geral desta pesquisa foi conhecer se os municípios da microrregião Bragantina elaboraram a Demonstração dos Fluxos de Caixa conforme ou não com as exigências do MCASP, no ano de 2015, tendo como objetivos específicos: classificar as Demonstrações dos Fluxos de Caixa do ano de 2015 por meio dos portais de transparências dos municípios no site do TCM/PA; correlacionar as informações contidas nos quadros que compõe da DFC com o MCASP e por fim, indicar as distorções encontradas.

## **2. METODOLOGIA DA PESQUISA**

A amostra da pesquisa corresponde a oito municípios da microrregião Bragantina, que possui treze municípios. Os pesquisadores fizeram um recorte para analisar apenas os municípios, que na época da coleta de dados, tinham suas demonstrações contábeis disponíveis nos sites de transparência, dos quais: Augusto Corrêa, Bragança, Igarapé Açu, São Francisco do Pará e Traquateua. Os dados foram extraídos do sítio eletrônico do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará - TCM/PA e as informações de Capanema, Peixe-Boi e Primavera foram retiradas nos portais de transparência das respectivas prefeituras.

O protocolo de iniciação de sessão - SIP do TCM/PA, programa onde são armazenados dados de entrega e julgamentos das prestações de contas dos prefeitos e gestores municipais foi a principal ferramenta de apoio. O período de coleta e criação do banco de dados foi entre o dia 02 de janeiro de 2017 a 05 de fevereiro de 2017. Foram elaboradas análises e críticas considerando o MCASP, a teoria normativa e a NBC T 16.1.

Quanto aos objetivos, a pesquisa foi exploratória, o tipo de abordagem com aspecto quantitativo, dados representados por percentuais e resultados traduzidos em números. Quanto à abrangência temporal, a base de análise foi o ano de 2015, cujo período de entrega da prestação de contas dos municípios já estava finalizado no Tribunal de Contas dos Municípios.

Quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa teve aspecto bibliográfico e documental. Artigos, normas, manuais e cartilhas foram consultados para verificar como o tema estava sendo tratado em outras pesquisas, assim como as Demonstrações dos Fluxos de Caixa retiradas das prestações de contas remetidas ao Tribunal de Contas dos Municípios do Pará, que também formaram a base da pesquisa.

Tabela comparativa para cada quadro que compõe a DFC exigida pelo MCASP formou a modelagem no contraponto aos relatórios apresentados pelos oito municípios da Microrregião Bragantina, de forma a conhecer a conformidade e a não conformidade. A partir da comparação e avaliação sob a orientação da teoria normativa, da NBC T 16.1 e do MCASP, possibilitou-se comentários dos resultados encontrados.

Dentro desse contexto, este estudo se justifica tecnicamente por mostrar os parâmetros legais para feitura da Demonstração dos Fluxos de Caixa e sua realidade nos municípios cuja matéria ainda é

pouco estudada. E, diante dos esforços despendidos pelos organismos internacionais para a melhoria da qualidade das informações geradas nos demonstrativos contábeis das entidades públicas, este estudo vem apontar os elementos de conformidade e não conformidade sobre relatórios contábeis já publicados; portanto, será capaz de demonstrar como estão executadas essas demonstrações. Com isso traz um benchmark para o ritmo com que a convergência às normas internacionais da contabilidade pública acontece nos municípios paraenses.

De forma pedagógica o trabalho importa ao Tribunal de Contas dos Municípios como órgão de controle externo, que poderá observar como está sendo feita a implantação do novo modelo de contabilidade pública nos municípios paraenses e quiçá decidir sobre criação de ferramentas para fazer cumprir os ditames da na Portaria STN nº 700/2014, cuja dependência de sua atuação pedagógica e do acompanhamento *pari passu* das diretrizes previstas no MCASP é imensa. Nesse sentido, cabe ressaltar as contribuições acadêmicas para a área da contabilidade aplicada ao setor público.

### **3 REVISÃO DA LITERATURA E BASE TEÓRICA**

#### **3.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público**

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) é o ramo da ciência contábil que aplica os princípios de contabilidade e as regras contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades Públicas (BRASIL, 2008).

A finalidade da CASP é apoiar para a promoção do controle, fornecendo informações dos resultados alcançados, mostrando aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público (Bezerra Filho e Feijó, 2012). O intuito é subsidiar a tomada de decisão, a correta prestação de contas como fomento aos fins públicos de transparência na aplicação da receita e controle dos gastos públicos.

Inicialmente pautada nos dispositivos da Lei nº 4.320/1964 e foco no orçamento, ganhou com o processo de convergência, adoção das normas internacionais de contabilidade, quando o patrimônio passou a ser tratado como objeto da contabilidade (MENEZES; PETER, 2012).

#### **3.2 Processo de Convergência**

O marco do processo de convergência da contabilidade governamental brasileira aos padrões internacionais ocorreu com a publicação da Portaria 184/08 do Ministério da Fazenda, dispondo diretrizes ao setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. Nos ditames das IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público), editadas pelo IFAC (International Federation of Accounts), organização mundial composta por 173 membros e associados, incluindo o Brasil (BRASIL, 2013).

As normas internacionais se embasam no regime de competência e os gestores públicos são obrigados a gerenciar dados e informação de gestão contábil para a tomada de decisão e controle, rumo à transparência dos gastos públicos (BORGES et al., 2015). A Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal com ênfase na transparência e no controle.

O art. 48 da LRF reza que são instrumentos de transparência da gestão fiscal de acesso público os planos, os orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas com parecer prévio, o relatório resumido da execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal (BRASIL, 2000). Já o art. 50 da mesma lei estabelece para escrituração das contas públicas dos entes federativos que 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 (BRASIL, 2000).

A Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, acrescentou dispositivos na Lei de Responsabilidade Fiscal para assegurar transparência nas finanças públicas, determinando a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira por parte da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 2009).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem papel importante no processo de convergência. No ano de 2008 editou Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBCASP a serem observadas pelas entidades do setor público (BRASIL, 2013).

A Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda - STN é o órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, conforme inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001 c/c inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009.

Os registros contábeis das entidades públicas serão acompanhados por órgãos da própria administração municipal (controle interno) e estarão sujeitas à fiscalização do Tribunal de Contas (controle externo), além de disponibilizarem informações para toda a sociedade em sites de transparências do próprio ente (controle social). No estado do Pará, o controle externo dos entes municipais é exercido pelo TCM/PA.

O conjunto de Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) deverá ser apresentado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por ocasião da prestação de contas no final de cada exercício. O rol obedece às exigências do art. 101, da Lei nº 4.320/1964, atualizada pela Portaria STN nº 438/2012, c/c o disposto na NBC T 16.6 e pela Lei Complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2014).

Nas prestações de contas anuais serão incluídas: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstrações das Variações Patrimoniais, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (obrigatórias para as empresas estatais dependentes) e a Demonstração dos Fluxos de Caixa - DFC (BRASIL, 2008).

Os entes federativos devem enviar informações eficientes e no prazo, pois a não conformidades geradas pelos municípios os impossibilitam de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito (BRASIL, 2013).

### **3.3 Demonstração dos Fluxos de Caixa**

A Demonstração dos Fluxos de Caixa possibilita planejar cenários de fluxos futuros de caixa e realizar análise sobre possíveis mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular custeio dos serviços públicos (BRASIL, 2008). Além disso, oferece ao gestor visão ampla da real situação do caixa e equivalentes de caixa para o planejamento financeiro futuro.

A DFC evidenciará as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos: operacionais, investimentos e financiamentos (BRASIL, 2008), bem como identifica fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa, os itens de consumo de caixa durante o período e o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis. Tal providência gera condições para análise da capacidade da entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e utilizar recursos próprios e de terceiros em suas atividades (BRASIL, 2014).

A sexta edição do MCASP define a composição da DFC em cinco quadros: quadro principal, quadro de receitas derivadas e originárias, quadro de transferências recebidas e concedidas, quadro de desembolsos de pessoal e demais despesas por função e quadro de juros e encargos da dívida, conforme a seguir:

O quadro Principal é formado pelo Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais, Fluxo de Caixa das atividades de Investimento e Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento.

O Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais é composto por ingressos e desembolsos das operações. Os ingressos correspondem às receitas referentes às atividades operacionais líquidas das deduções e às transferências recebidas. O desembolso corresponde às despesas referentes às atividades operacionais como pessoal, juros e encargos da dívida e transferências concedidas (BRASIL, 2014).

O Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento é composto por ingressos e desembolsos de investimento. Os ingressos são receitas relacionadas à alienação de ativos não circulantes e de amortização de empréstimos e financiamentos concedidos. Os desembolsos de investimentos são as despesas relacionadas à aquisição de ativos não circulantes e as concessões de empréstimos e financiamentos.

O Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento é composto pelos ingressos e desembolsos de financiamento. Os ingressos correspondem aos empréstimos, financiamentos, demais operações de crédito e ao refinanciamento da dívida. Os desembolsos correspondem às despesas com amortização e refinanciamento da dívida (BRASIL, 2014).

O Caixa e Equivalente de Caixa são compostos pelo numerário em espécie e os depósitos bancários disponíveis e aplicações financeiras de curto prazo que são facilmente transformadas em dinheiro e a receita orçamentária arrecadada em posse da rede bancária.

O quadro das receitas derivadas e originárias é formado pelas receitas derivadas e originárias. As primeiras são receitas auferidas pelo poder público em função da soberania do estado por determinação constitucional ou legal. As segundas são receitas decorrentes da exploração das atividades econômicas pela administração pública. São exemplos os rendimentos do patrimônio mobiliário e imobiliário do Estado, como por exemplo, aluguel, serviços comerciais e vendas de produtos comerciais ou agropecuários (BRASIL, 2014).

O quadro das transferências recebidas e concedidas é formado pelas transferências recebidas e concedidas de três formas: intergovernamentais, intragovernamentais e outras transferências.

São transferências intergovernamentais a transferências de recursos entre diferentes entes da federação, enquanto que, as intragovernamentais são as transferências de recursos no âmbito de um mesmo ente da federação, e outras transferências são aquelas não contempladas nas duas transferências anteriores.

O quadro de desembolsos de pessoal e demais despesas por função detalha todos os gastos orçamentários, de qualquer natureza e de todos os poderes, relacionados com pessoal, ativos, inativos e pensionistas, assim como os recolhimentos dos encargos sociais e contribuições às entidades de previdência (BRASIL, 2014).

O quadro de juros e encargos da dívida detalha as despesas orçamentárias com juros, comissões e outros encargos relacionados a contratações de operações de crédito tanto internas como externas, assim como a dívida pública mobiliária.

Todas essas prescrições legais são cumpridas e organizadas pelos oito municípios que formam a microrregião bragantina.

### **3.4 Municípios da Microrregião Bragantina**

A Microrregião Bragantina pertence à Mesorregião do Nordeste Paraense, formada por treze municípios: Augusto Corrêa, Bonito, Bragança, Capanema, Igarapé-Açu, Nova Timboteua, Peixe Boi, Primavera, Quatipuru, Santa Maria do Pará, Santarém Novo, São Francisco do Pará e Tracuateua (BRASIL, 2016). Dos treze municípios, oito foram alcançados pela pesquisa: Augusto Correa, Bragança, Capanema, Igarapé Açu, Peixe-Boi, Primavera, São Francisco do Pará e Tracuateua.

### **3.5 Teoria da Base Analítica**

A contabilidade aplicada ao setor público tem foco no patrimônio público como sendo bens, direitos e obrigações de todos os cidadãos brasileiros. O pressuposto básico da abordagem normativa é demonstrar, de forma descritiva, como a contabilidade “deveria ser”, à luz de seus princípios contábeis (IUDÍCIBUS, 2010).

Essa abordagem indica a forma que deveria ser a prática contábil. Segundo Lopes e Martins (2005), a pesquisa com caráter normativo, preocupa-se principalmente com a avaliação de práticas contábeis, de acordo com padrões teóricos e legais daquilo que se considera como ideal. Tal premissa se baseia em conceitos normalmente aceitos em contabilidade.

Os autores ainda dizem que as pesquisas sob os ditames da abordagem normativa deverão exercitar as boas práticas e procedimentos profissionais da área. Tal abordagem surgiu dos trabalhos realizados por acadêmicos que eram membros da profissão contábil, ligados, dessa forma, à problemática do exercício da profissão.

Para Lopes e Martins (2005, p. 12), o caráter normativo da contabilidade pode ser observado desde Paton e Dixon (1959), que já diziam ser a principal tarefa da contabilidade: analisar os eventos financeiros, registrá-los de forma ordenada, agrupá-los e ordená-los em termos de relatórios úteis e compreensíveis

Para Iudícibus (2010, pag. 32) “a teoria normativa contábil caracteriza-se por ser aquela que explica o fenômeno contábil na perspectiva do ‘deve ser’ (como deveria ser o mais correto e adequado)”. A abordagem normativa determina que os procedimentos contábeis devam retratar da melhor forma possível a realidade econômica das organizações, sem a aplicação de testes empíricos que validem a proximidade conceitual de normas e práticas contábeis com os conceitos econômicos (LOPES; MARTINS, 2005).

Para Lopes e Martins (2005), o normativismo contábil se estrutura no método dedutivo, que pressupõe como condição básica uma sentença prévia sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, com seus Conceitos Fundamentais, com as características qualitativas das informações contábeis a serem observadas e nas definições dos elementos básicos patrimoniais e suas mutações.

Conforme Iudícibus, Lopes e Martins (2005), a teoria normativa tem como sustentáculo o método dedutivo e deriva de prescrições do conteúdo da informação contábil como ponto de partida para potencializar a utilidade dos relatórios elaborados para os mais variados tipos de usuários.

Assim, a pesquisa buscou descobrir se a demonstração dos fluxos de caixa dos municípios da microrregião bragantina do nordeste paraense está sendo apresentada conforme a composição exigida pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e usará a teoria normativa para fundamentar e embasar o trabalho.

## **4 RESULTADOS E DISCUSSÃO**

### **4.1 Composição Da Demonstração Dos Fluxos De Caixa**

No Quadro 1, realizou-se uma comparação entre os quadros que compõem a Demonstração dos Fluxos de Caixa exigidos pelo MCASP e a elaboração dos quadros apresentados por cada município pesquisado.

Verificou-se que, apesar de todos os oito municípios terem apresentado a DFC, nem todos eles estavam conformes quanto à composição dos quadros exigidos no MCASP. As divergências são



acentuadamente observadas nos quadros acessórios, assim definidos no MCASP, aquelas informações detalhadas apresentadas no quadro principal.

O resultado demonstra que os municípios, em sua maioria – 75% - executam seus relatórios de fluxos de caixa de forma irregular ou em não conformidade com a norma, situação que será discutida e partir das diretivas da abordagem normativa, em considerando de forma precípua que as boas práticas de contabilidade aplicada ao setor público não estão sendo observadas pela maioria dos municípios pesquisados, num desrespeito aos legais exigidos no Brasil, que estão em consonância com as práticas internacionais sobre a matéria.

O Quadro 1 demonstra que apenas os municípios de Peixe-Boi e São Francisco do Pará, dentre os oito municípios, estão conforme o MCASP e elaboraram a DFC completa, demonstrando os cinco quadros com as informações exigidas pela norma.

Quadro 1 - Conformidade dos quadros que compõem a Demonstração dos Fluxos de Caixa

| Composição   | MCASP  | Augusto Corrêa | Bragança     | Capanema     | Igarapé-Açu  | Peixe-Boi | Primavera    | São Francisco do Pará | Tracuateua   |
|--|--|----------------|--------------|--------------|--------------|-----------|--------------|-----------------------|--------------|
| <b>Quadro Principal</b>  | Fluxos de Caixa das Atividades Operacionais, Investimentos e Financiamentos. | Conforme       | Conforme     | Conforme     | Conforme     | Conforme  | Conforme     | Conforme              | Conforme     |
| <b>Quadro das Receitas Derivadas e Originárias</b>                   | Receitas Derivadas e Originárias   | Não Conforme   | Não Conforme | Não Conforme | Não Conforme | Conforme  | Não Conforme | Conforme              | Não Conforme |
| <b>Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas</b>               | Transferências Recebidas e Concedidas  | Não Conforme   | Não Conforme | Não Conforme | Não Conforme | Conforme  | Não Conforme | Conforme              | Não Conforme |
| <b>Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função</b> | Desembolso de Pessoal e Demais Despesas por Função                           | Não Conforme   | Não Conforme | Não Conforme | Não Conforme | Conforme  | Não Conforme | Conforme              | Não Conforme |
| <b>Quadro de Juros e Encargos da Dívida</b>                          | Juros e Encargos da Dívida   | Não Conforme   | Não Conforme | Não Conforme | Não Conforme | Conforme  | Não Conforme | Conforme              | Não Conforme |

Fonte: Produção dos autores (2017)

Também se observa que todos eles apresentaram, conjuntamente, conformidade na feitura do quadro principal, conforme o que determina o MCASP, respeitando a demonstração dos Fluxos de Caixa das

Atividades Operacionais, Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento e Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento.

O que significa que os outros seis municípios (Augusto Corrêa, Bragança, Capanema, Igarapé Açu, Primavera e Tracuateua) não apresentaram os quatro quadros acessórios, denominados no MCASP como: 1. quadro de receitas derivadas e originárias, 2. quadro de transferências recebidas e concedidas, 3. quadro de desembolsos de pessoal e demais despesas por função e 4. quadro de juros e encargos da dívida.

Essa ocorrência na maioria dos municípios analisados demonstra falta de transparência, além de infração aos ditames legais, contrariando o pressuposto básico da teoria normativa, de demonstrar, de forma descritiva, as demonstrações contábeis, no respeito à definição legal e forma de elaborar as demonstrações contábeis (IUDÍCIBUS, 2010).

A opção dos seis municípios, em não publicar os quatro demonstrativos acessórios, fere diretivas legais que melhorariam a evidenciação das informações, facilitariam o entendimento sobre as entradas e saídas de caixa ou dos equivalentes de caixa em um determinado período, assim como em cenários futuros.

Se for certo que as novas regras contábeis possibilitariam a sociedade visualizar nas demonstrações contábeis de forma mais detalhada, a opção de não informar as receitas derivadas e originárias, as transferências recebidas e concedidas, os desembolsos de pessoal, demais despesas por função, assim como o montante de juros e encargos da dívida, obscurece o controle social e dificulta o entendimento sobre detalhes das receitas e das despesas públicas.

O CASP determina a elaboração do quadro de receitas originárias e das receitas derivadas, sendo importantes itens elucidativos da gestão de entradas e saídas de caixa, compostos por receitas auferidas pelo poder público, em função da soberania do estado decorrente de determinação constitucional ou legal e receitas originárias que decorrem da exploração das atividades econômicas pela administração pública (BRASIL, 2014).

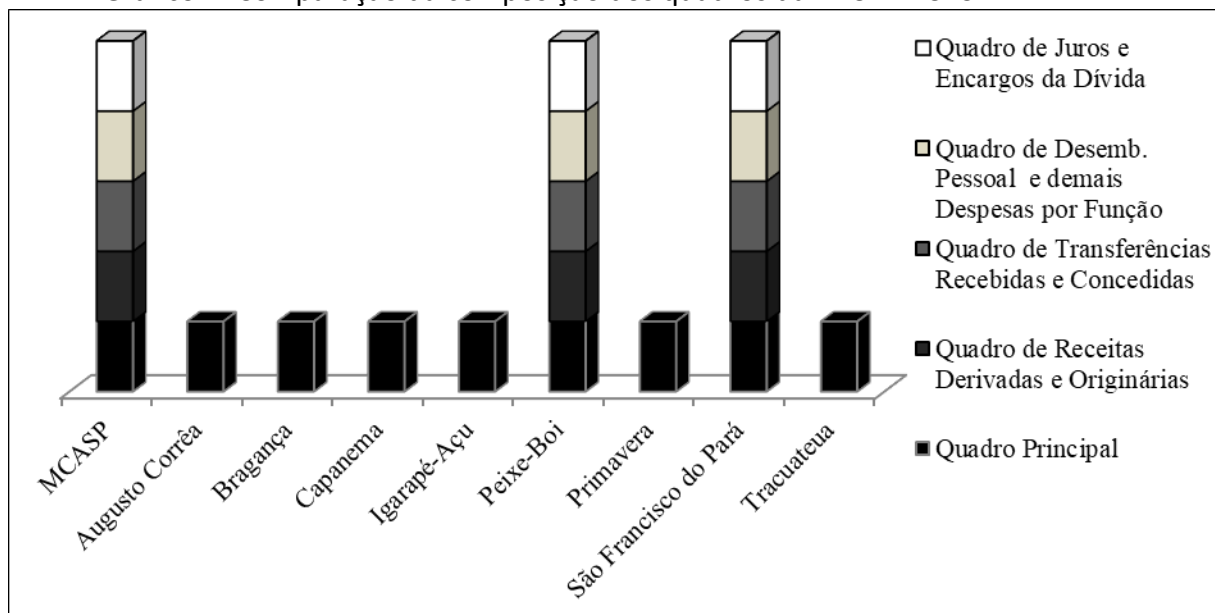
Em relação ao quadro de transferências recebidas e concedidas, a exigência do MCASP é que os municípios informem as transferências intergovernamentais e intragovernamentais recebidas e concedidas. No quadro de desembolsos de pessoal e demais despesas por função, os municípios devem apresentar seus gastos orçamentários, de qualquer natureza e de todos os poderes, relacionados com pessoal ativo, inativos e pensionistas, assim como os recolhimentos dos encargos sociais e contribuições às entidades de previdência.

O quadro de juros e encargos da dívida, os municípios devem elaborar e detalhar as despesas orçamentárias com juros, comissões e outros encargos relacionados a contratações de operações de crédito, tanto internas como externas e a dívida pública mobiliária. Houve por parte de seis municípios: Augusto Corrêa, Bragança, Capanema, Igarapé Açu, Primavera e Tracuateua, desrespeito com as diretivas do MCASP, mostrando uma fronteira de falta de transparência e dificultando o controle social.

#### **4.2 Análise Geral Das Demonstrações Dos Fluxos De Caixa**

No Gráfico 1 foi realizado uma comparação de todos os quadros da Demonstração dos Fluxos de Caixa exigidos no CASP e a composição dos quadros apresentados pelos municípios no ano de 2015.

Gráfico 1: Comparação da composição dos quadros da DFC X MCASP



Fonte:

Produção dos autores (2017).

No Gráfico 1 observou-se que os municípios de Peixe-Boi e São Francisco do Pará apresentaram a Demonstração dos Fluxos de Caixa, com todos os quadros exigidos pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. Os municípios de Augusto Corrêa, Bragança, Capanema, Igarapé-Açu, Primavera e Tracuateua apresentaram apenas o quadro principal.

A teoria normativa pressupõe gestar a informação contábil no cumprimento integral de seus princípios. Se um relatório contábil descumprir, mesmo que de forma parcial, a determinação legal, existe desrespeito aos preceitos normativos (IUDICIBUS, 2010).

A apresentação na íntegra dos quadros da Demonstração dos Fluxos de Caixa pelos municípios de Peixe-Boi e São Francisco do Pará possibilita inferir que, evidenciaram de forma mais detalhada as informações dos resultados financeiros: tipo de receita que mais contribui na arrecadação, quais as transferências que mais impactaram no resultado financeiro, qual a área que o ente desembolsa mais recurso com pessoal, quais foram os tipos de gastos com juros da dívida. Estão conforme os regramentos do MCASP, cumprindo o dever de oferecer transparência aos resultados contábeis comunicados no relatório dos fluxos de caixa.

## 5 CONCLUSÃO

A pesquisa buscou descobrir quais os municípios da Microrregião Bragantina do Nordeste Paraense que elaboraram a demonstração dos Fluxos de Caixa segundo as exigências do MCASP, no ano de 2015. Constatou-se que os municípios de Peixe-Boi e São Francisco do Pará foram os únicos que apresentaram o relatório contábil conforme o manual, enquanto que os municípios de Augusto Corrêa, Bragança, Capanema, Igarapé-Açu, Primavera e Tracuateua estão não conformes, pois apresentaram a DFC de forma incompleta, pois não elaboraram todos os quadros da DFC exigidos pelo MCASP.

O objetivo da pesquisa possibilitou comparar as estruturas dos quadros que compõem a DFC dos municípios com a estrutura proposta pelo MCASP. Nas análises foram encontradas conformidades em dois dos oito municípios pesquisados.

Foi possível inferir com a pesquisa que a falta de elaboração dos quadros acessórios impede a sociedade de perceber o total das receitas derivadas e originárias, transferências recebidas e concedidas, desembolsos de pessoal e demais despesas por função e juros e encargos da dívida, tais assuntos poderão ser mais bem abordados nas próximas pesquisas.

Os resultados da pesquisa mostraram que somente dois municípios (Peixe-Boi e São Francisco do Pará), apresentaram a DFC na íntegra, tornando assim municípios mais transparentes e conformes com a legislação em vigor, vez que especificam os grupos em receitas derivadas e originárias, transferências recebidas e concedidas, desembolsos de pessoal e demais despesas por função e juros e encargos da dívida.

Os seis municípios não conformes (Augusto Corrêa, Bragança, Capanema, Igarapé-Açu, Primavera e Tracuateua), em função de não terem apresentados todos os quadros da DFC exigidas pelo MCASP, mostram um nível de inadimplência alto na amostra analisada uma vez que representam 75% do total dos municípios pesquisados.

Os gestores e contadores dos municípios que apresentaram não conformidades nas peças analisadas devem providenciar organização contábil no sentido de atender todas as exigências impostas pelo MCASP, para que assim, possam oferecer transparência sobre receitas e despesas, tornando possível o controle social sobre os resultados das contas públicas, cumprindo os comandos legais na íntegra, de forma compatível com nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Outras pesquisas devem ser elaboradas para verificar o total dos municípios paraenses na entrega conforme desse relatório contábil, que é novo para a área pública, assim como análises precisam ser feitas nos portais de acesso ao controle social nos municípios paraenses, pois não exibem informações contábeis em cinco dos oito municípios analisados, descumprindo a lei de transparências, só tornando possível a pesquisa retirando os dados do portal do tribunal de contas dos municípios do estado do Pará, situação também em desconformidade com os preceitos de lei.

## REFERÊNCIAS

BORGES, Tiago Bernardo; MÁRIO, Poueri do Carmo; CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli. Desmistificação do Regime Contábil de Competência. **Rev. Adm. Pública** [online]. 2010: Disponível em:

<[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S003476122010000400006&lng=en&nrm=iso&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003476122010000400006&lng=en&nrm=iso&tlng=pt)>. Acesso em: 18 jun. 2016.

BRASIL. Decreto nº 6.976 de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências: Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm)>. Acesso em: 07 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.180 de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências: Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm)>. Acesso em: 07 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 15 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)>. Acesso em: 17 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2014: Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU\\_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o\\_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773)>. Acesso em: 12 mai. 2016.

\_\_\_\_\_. Resolução nº. 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008: Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)>. Acesso em: 13 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)>. Acesso em: 13 dez. 2016.

BEZERRA FILHO, J.E; FEIJÓ, P. H. A nova contabilidade aplicada ao setor público: o futuro chegou!. **Revista TCE-PE Recife**, v. 19, n. 19, p. 28-61, dez. 2012.

CALADO, J.E.S. ; CAMPAGNARO, A.M.T. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público: Um Estudo sobre a Percepção dos Profissionais que Elaboram e Divulgam as Demonstrações nos Estados e Capitais Brasileiras. In: **XL Encontro do ENANPAD**. Costa do Sauípe/BA, 2016. p. 01-13

CIDADE BRASIL: **Mesorregião do Nordeste Paraense**. Disponível em: <[www.cidade-brasil.com.br/4-mesorregiao-do-nordeste-paraense.html](http://www.cidade-brasil.com.br/4-mesorregiao-do-nordeste-paraense.html)>. Acesso em: 06 jun. 2016.

CNM, Confederação Nacional de Municípios. **Contabilidade Pública: A nova Contabilidade Pública Municipal**. – Brasília: CNM, 2012. Disponível em: <[http://www.cnm.org.br/cms/biblioteca\\_antiga/04.%20Contabilidade%20%20A%20nova%20Contabilidade%20P%C3%BAblica%20Municipal%20.pdf](http://www.cnm.org.br/cms/biblioteca_antiga/04.%20Contabilidade%20%20A%20nova%20Contabilidade%20P%C3%BAblica%20Municipal%20.pdf)>. Acesso em: 08 dez. 2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

MENESES, Anelise Florencio de; PETER, Maria da Glória Arrais. Evidenciação das Demonstrações Contábeis: Estudo sob a Óptica do Processo de Convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios**, Recife, v. III, n. 5, out. 2012. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/index.php/gestaopublica/article/view/1162/904>>. Acesso em: 05 dez. 2016.

STN, Secretaria do Tesouro Nacional. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal – Modernização da Gestão Pública**. Cartilha – Brasília: AGBR, 2013. Disponível em:  
<[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE\\_CARTILHA\\_NovaContabilidade\\_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE_CARTILHA_NovaContabilidade_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd)>. Acesso em: 02 jan. 2017.