

Ítalo Carlos Soares do Nascimento
Wênyka Preston Leite Batista da Costa
Jandeson Dantas da Silva
Géison Calyo Varela de Melo
Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Iriane Teresa de Araújo

G E S T Ã O

**Contabilidade
e Tributos.**



UNICATÓLICA
DO RIO GRANDE DO NORTE

MOSSORÓ/RN
2025

Ítalo Carlos Soares do Nascimento
Wênyka Preston Leite Batista da Costa
Jandeson Dantas da Silva
Géison Calyo Varela de Melo
Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Iriane Teresa de Araújo

G E S T Ã O

**Contabilidade
e Tributos.**



UNICATÓLICA
DO RIO GRANDE DO NORTE

MOSSORÓ/RN

2025

Editora Chefe: Wênyka Preston Leite Batista da Costa
Projeto Gráfico/Designer: Antônio Laurindo de Holanda Paiva Filho e
Edvaldo Rodrigues Júnior
Diagramação: Ítalo Carlos Soares do Nascimento
Publicação: Centro Universitário Católica do Rio Grande do Norte.

Centro Universitário Católica do Rio Grande do Norte
Praça Dom João Costa, 511 - Bairro Santo Antônio.
Mossoró/RN | CEP 59.611-120 (84) 3318-7648
E-mail: propec@unicatolicadorn.com.br
Site: www.unicatolicadorn.com.br

Editoração:
Ítalo Carlos Soares do Nascimento
Wênyka Preston Leite Batista da Costa
Jandeson Dantas da Silva
Géison Calyo Varela de Melo
Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Iriane Teresa de Araújo

Catálogo da Publicação na Fonte
Associação Santa Teresinha de Mossoró
Biblioteca Dom Mariano Manzana

U58

UniCatólica do Rio Grande do Norte.

Gestão, Contabilidade e Tributos [recurso eletrônico] / Organização de Ítalo Carlos Soares do Nascimento, Wênyka Preston Leite Batista da Costa, Jandeson Dantas da Silva, Geison Calyo Varela de Melo, Sérgio Luiz Pedrosa Silva, Iriane Teresa de Araújo. - Mossoró, RN: UniCatólica do RN, 2025.

Dados eletrônicos (1 arquivo PDF : ca 3100 Mb)

E-book com artigos completos, resultado da parceria interinstitucional do Grupo de Estudos em Gestão, Contabilidade e Tributos da UniCatólica e do Grupo de Pesquisa: Ensino e Pesquisa em Contabilidade, da UERN.

ISBN: 978-65-80565-18-4

1. Gestão. 2. Tributos. 3. Contabilidade. I. Nascimento, Ítalo Carlos Soares do. II. Costa, Wênyka Preston Leite Batista da. III. Silva, Jandeson Dantas da. IV. Melo, Geison Calyo Varela de. V. Silva, Sérgio Luiz. VI. Araújo, Iriane Teresa de. VII. Título.

CDD: 657

Andreana Tavares Veloso - Bibliotecária - CRB 15/0999

Os conteúdos, a formatação de referências e as opiniões externadas nesta obra são de responsabilidade exclusiva dos autores de cada texto.

Todos os direitos de publicação e divulgação em língua portuguesa estão reservados ao Centro Universitário Católica do Rio Grande do Norte e aos organizadores da obra.



PREFÁCIO

Em meio às mudanças sociais, econômicas e tecnológicas que marcam o cenário atual, a contabilidade se destaca como uma ferramenta estratégica, não apenas para organizar e gerir informações financeiras, mas também para fomentar a transparência, a equidade e a sustentabilidade. O e-book *Gestão, Contabilidade e Tributos* reúne uma coletânea de estudos que dialogam com as diversas áreas da contabilidade, oferecendo reflexões que vão além dos números e se conectam com os desafios e as transformações da sociedade contemporânea.

Este e-book busca ampliar o horizonte de compreensão sobre o papel da contabilidade na vida econômica e social. Por meio de investigações com temáticas e metodologias diversificadas, a obra oferece subsídios teóricos e práticos que favorecem tanto a atuação profissional quanto a reflexão crítica sobre as práticas vigentes. Ao integrar diferentes perspectivas e enfoques, fomenta o debate acadêmico, estimula o desenvolvimento de soluções inovadoras e contribui para a construção de um campo contábil mais alinhado às demandas de um mundo em constante transformação.

Ao tratar de assuntos como o controle dos gastos com pessoal conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal, a efetividade dos relatórios fiscais e da transparência, os desafios da tributação no comércio eletrônico, os impactos sociais dos incentivos fiscais, as tendências da contabilidade consultiva e a análise da percepção dos contribuintes quanto ao REFIS, esta obra convida o leitor ser inserido em um espaço de análise aprofundada, com a interligação da teoria e prática.

Resultado do trabalho conjunto entre professores, estudantes e grupos de pesquisa da UniCatólica do Rio Grande do Norte e da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, este e-book se propõe a disseminar o conhecimento, fortalecer a formação crítica e estimular à produção científica. Esperamos

que a leitura inspire novas investigações, estimule discussões relevantes e reafirme o papel da contabilidade como uma força atuante na construção de uma sociedade mais justa e consciente.

Ítalo Carlos Soares do Nascimento
Wênyka Preston Leite Batista da Costa
Jandeson Dantas da Silva
Geison Calyo Varela de Melo
Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Iriane Teresa de Araújo



APRESENTAÇÃO

O e-book "*Gestão, contabilidade e tributos*" propõe uma leitura atenta e atualizada das múltiplas interfaces da contabilidade com os desafios da contemporaneidade. Composto por sete artigos desenvolvidos por autores vinculados a instituições como o Centro Universitário Católica do Rio Grande do Norte e a Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, o livro apresenta um panorama que vai além da técnica contábil, abrangendo aspectos de governança, gestão e transformação social.

Os capítulos exploram temas atuais e relevantes, como o controle dos gastos públicos, a presença feminina na carreira contábil, os desafios trazidos pela tributação digital, os efeitos dos incentivos fiscais, o futuro da contabilidade voltada à consultoria e a visão dos contribuintes sobre o REFIS. Cada uma dessas abordagens é desenvolvida por diferentes metodologias (quantitativas, qualitativas e mistas), ampliando a profundidade das análises e favorece a aplicação prática dos resultados.

Além de fortalecer a formação acadêmica e profissional, este e-book reforça a relevância da contabilidade como uma ciência social aplicada, voltada para a gestão ética e eficiente dos recursos públicos e privados. Mais do que isso, destaca seu papel na promoção de uma sociedade mais justa, transparente e equilibrada, refletindo sobre o compromisso com uma contabilidade engajada na transformação social.

Desejamos a todos uma excelente leitura!

Os organizadores.



SUMÁRIO

Capítulo 01 - GASTOS COM PESSOAL: UMA ANÁLISE SOB A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	10
Capítulo 02 - A DESIGUALDADE DE GÊNERO NA CARREIRA CONTÁBIL: PERCEPÇÕES E DESAFIOS ACERCA DO MERCADO DE TRABALHO.....	31
Capítulo 03 - TRIBUTAÇÃO E COMÉRCIO DIGITAL NO BRASIL: DESAFIOS E PERSPECTIVAS.....	52
Capítulo 04 - IMPACTO SOCIAL DOS INCENTIVOS FISCAIS: UM ESTUDO DE CASO NA MINERADORA VALE S/A.....	75
Capítulo 05 - A CONTABILIDADE CONSULTIVA COMO FUTURO DA PROFISSÃO CONTÁBIL.....	101
Capítulo 06 - PERCEPÇÃO DOS CONTRIBUINTES EM RELAÇÃO AO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL (REFIS).....	127
Capítulo 07 - ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA COM MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA EM UNIVERSIDADES PÚBLICAS ESTADUAIS.....	154



Capítulo 01

GASTOS COM PESSOAL: UMA ANÁLISE SOB A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Jordy de Oliveira Fernandes

Graduação em Ciências Contábeis pela UniCatólica do RN

Iriane Teresa de Araújo

Doutorado em Administração

E-mail: iriane.araujo@professor.catolicadorn.com.br.

Ítalo Carlos Soares do Nascimento

Doutorando em Administração e Controladoria

E-mail: italocarlos25@gmail.com

Geison Calyo Varela de Melo

Doutorando em Administração e Controladoria

E-mail: geisoncalyo@hotmail.com

RESUMO

A Lei Complementar 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) surgiu com a necessidade de adequar as finanças públicas com maior responsabilidade, sendo uma ferramenta para o controle de gastos, impondo limites e regras em que se objetiva manter o equilíbrio das contas no setor público. Nesse contexto, o objetivo do trabalho é analisar o cumprimento dos limites impostos pela LRF com gastos com pessoal no município de Mossoró-RN. Quanto aos aspectos metodológicos, a pesquisa classifica-se como quanti-qualitativa e descritiva, por meio de um estudo de caso, cujo o procedimento de coleta foi documental, utilizando-se o Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Com esta pesquisa observamos que o poder executivo do município teve dificuldades para manter-se dentro dos parâmetros estabelecidos pela lei complementar; o maior índice dos gastos ocorreram no período de 2016 chegando a totalidade de 60% dos gastos com pessoal - 2018 foi o período com menor índice devido ao crescimento da receita corrente líquida e planejamento por parte do poder executivo. O objetivo da pesquisa foi alcançado e observou-se que aos poucos o município está se enquadrando ao que se propõe a lei de responsabilidade fiscal.

Palavras chaves: Lei de Responsabilidade Fiscal. Poder Executivo. Despesa com Pessoal.

ABSTRACT

Complementary Law 101/2000, better known as the Fiscal Responsibility Act (LRF) came about with the need to adjust public finances with greater responsibility, being a tool for the control of spending, imposing limits and rules that aim to maintain the balance of accounts in the public sector. In this context, the objective of the study is to analyze the compliance with the limits imposed by the LRF with personnel expenses in the municipality of Mossoró-RN. Regarding the methodological aspects, the research is classified as quanti-qualitative and descriptive, through a case study, whose collection procedure was documented, using the Tax Management Report (RGF). With this research we observed that the executive branch of the municipality had difficulties to keep within the parameters established by the complementary law; the highest rate of spending occurred in the period of 2016 reaching 60% of the expenditures on staff - 2018 was the period with the lowest index due to the growth of net current revenue and planning by the executive branch. The objective of the research was reached and it was observed that little by little the municipality is falling into what is proposed the tax liability law.

Keywords: *Fiscal Responsibility Law. Executive Government. Personnel Expenses.*

1 INTRODUÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) utiliza princípios normativos para controle fiscal; partindo do pressuposto que as atividades públicas se baseiam em planejamentos de modo que os riscos aos saldos nas contas de caráter público possam ser previstos e corrigidos antecipadamente por ações articuladas e que possam ser amplamente divulgadas à sociedade (Bartoluzzio, Coelho e Anjos (2019).

Neste sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabeleceu limites buscando promover uma gestão pública preventiva, transparente e planejada, tendo como foco o controle dos gastos com pessoal nos três níveis de governo (federal, estadual e municipal). Dessa forma, a Lei nº 101/2000 surgiu com a intenção de coibir irregularidades nas finanças públicas, adotando princípios de boa conduta e responsabilidade na aplicação dos recursos públicos (Pelegrini, 2013).

Santos e Sell (2016) corroboram com o pensamento de Pelegrini (2013) ao relatarem que os órgãos de controles externos vêm aumentado a quantidade de auditorias em contas públicas, dando ênfase as que possuem um caráter continuado, como por exemplo as despesas de pessoal. Uma vez que os gastos com pessoal pesam no momento de estipular um orçamento, e geram obrigações continuadas que podem exceder o exercício.

Segundo Bandeira, Brito e Serrano (2018), ao longo do século XX observou-se um crescimento contínuo dos gastos públicos

em escala global. Esse aumento está fortemente relacionado a fatores demográficos, como o envelhecimento da população, e à intensificação da urbanização, que eleva a demanda por serviços públicos, especialmente nos grandes centros urbanos.

Diante desse cenário, a Lei Complementar nº 101/2000 estabelece normas que reforçam o compromisso com a gestão fiscal responsável. Conforme disposto no § 1º do artigo 1º, a atuação do gestor público deve se pautar pelo planejamento e pela transparência, com o propósito de prevenir riscos e corrigir desvios que possam comprometer o equilíbrio das contas públicas, assegurando o cumprimento das metas fiscais, respeitando os limites e condições legais para a arrecadação e aplicação dos recursos públicos (BRASIL, 2000).

Nessa ótica, Cruz e Afonso (2018) demonstram que os dispositivos legais da governança fiscal responsável se encontram vinculadas aos conceitos de planejamento, controle, transparência e responsabilidade. Já Decat (2009) menciona que devido ao cumprimento da LRF, surgiram discordâncias entre os especialistas do poder executivo. A principal causa desses conflitos era sobre gestores seguir ou não os limites de gastos que a lei fixa em seu texto.

Considerando a representatividade dos gastos com pessoal no total da despesa pública em períodos que se busca serviços de qualidade com a menor alocação de recursos, este estudo traz o seguinte questionamento: o Município de Mossoró cumpriu com os limites de gastos com pessoal previstos na LRF no período de 2014 a 2018?

O presente artigo tem como objetivo analisar o cumprimento dos limites impostos pela LRF com gastos com pessoal no município de Mossoró-RN. Para isso serão analisados os relatórios da gestão fiscal dos referidos períodos a fim de identificar se a gestão foi eficiente ou eficaz no que tange os limites impostos pela LRF.

O estudo justifica-se pela necessidade de aprofundar a análise especificamente nas despesas com pessoal no âmbito do governo municipal. Além de preencher essa lacuna, a pesquisa pode ser utilizada por gestores públicos para aprimoramento da administração dos gastos correntes e servir de base para futuras investigações na área.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 INSTITUIÇÃO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, houve avanços significativos na área das finanças públicas. Costa e Silva (2016) destacam que, assim como a Lei de Diretrizes Orçamentárias trouxe regras mais rígidas para a contratação de operações de crédito, tornou-se necessária, no Brasil, a criação de uma lei complementar específica para regulamentar a gestão das finanças públicas no país. Naquele período, o país

apresentava fragilidades no que se refere à fiscalização e aos mecanismos preventivos de controle das contas públicas. Era comum a utilização dos recursos públicos de forma desordenada e, em muitos casos, sem responsabilidade por parte dos gestores, que chegavam a confundir bens e interesses públicos com o próprio patrimônio privado.

Ressalta-se que a população possuía déficits, e que a dívida pública vinha em uma crescente, renegociações recorrentes de dívidas com a União e instabilidade econômica, os investidores indagavam sobre a capacidade brasileira de honrar com suas dívidas, afetando assim os investimentos externos. Brito *et al.* (2016) relata que no período de 1995 a 1997 a maioria dos Estados possuíam endividamento e déficit recorrentes. E que posterior a LRF, os níveis de endividamento começaram a reduzir.

Nesse sentido, Giuberti (2005) em seus estudos aponta que apesar das necessidades em que o Brasil se encontrava, as mudanças só ocorreram cerca de dez anos com a edição a Lei Complementar 101/2000 que trata as finanças públicas, conhecida como a LRF. Sua publicação oficial se deu logo após o reconhecimento da crise dos estados brasileiros, tendo como consequência um refinanciamento das obrigações passivas dos estados da federação pelo Governo Federal.

Mendes (2015) relata que a LRF é para estudiosos como marco no tocante às finanças públicas, pois ele veio para disciplinar a responsabilidade na gestão dos recursos públicos nos três poderes e em todos os entes do governo, isto é, na União, nos Estados e nos Municípios. Sendo assim a LRF representa uma ferramenta eficaz no auxílio à gestão dos recursos públicos, haja vista consubstanciar-se em regras claras e precisas, as quais deverão ser aplicadas por todos os gestores de recursos públicos.

2.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF)

No que diz respeito ao controle das despesas, não é uma exclusividade trazida pela LRF. As constituições passadas já vinham demonstrando preocupações com o equilíbrio das contas; dando competência total ao Congresso Nacional a criação e a suprimimento de empregos públicos federais e as devidas fixações as atribuições, estipulando os vencimentos.

Com a expansão dos gastos provocados nos governos populistas, a Carta Magna de 1967, tem seu foco em aprimorar o controle orçamentário já que traz diretrizes em seu artigo 66 no parágrafo 4º: explicando que a despesa de pessoal tanto da União, Estados ou Municípios não deverá ultrapassar a percentagem de cinquenta por cento (50%) das respectivas receitas correntes. Já na Ementa constitucional de 1969 foi estabelecido que as Leis Complementares deveriam dispor sobre os limites para a despesa de pessoal em todos os entes e poderes (Araújo *et al.*, 2018).

A Emenda Constitucional número 1 demonstra a preocupação do governo em manter o equilíbrio orçamentário e controlar os gastos

públicos. Da mesma forma, a Constituição de 1988 estabelece regras para os gastos com pessoal, exigindo planejamento e controle no orçamento. A criação de cargos e o reajuste de salários, por exemplo, só podem ocorrer se houver previsão orçamentária (Fabre e Prade, 2018).

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi um marco para o controle das contas públicas, englobando o orçamento e as medidas que os gestores do executivo devem tomar para alcançar o equilíbrio nos gastos. Caso contrário, sanções previamente estabelecidas serão aplicadas conforme o parágrafo primeiro do artigo 1º, sabendo-se que a gestão fiscal possui três princípios básicos (Medeiros, 2018).

Ação planejada e transparente, sintetiza deste o princípio de planejamento antes da execução, com o propósito de se obter o cumprimento das metas. tendo transparência, a qual está interligado ao princípio da publicidade, dando a garantia que à sociedade terá total acesso às informações sobre os atos e ações praticados pelos governantes (BRASIL, 2000).

Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal reforça a necessidade da atuação preventiva do administrador público, que deve estar preparado para identificar riscos e corrigir eventuais falhas que possam comprometer o equilíbrio das contas públicas (BRASIL, 2000).

Ainda, o Equilíbrio das contas públicas quando o proposto é a de não gastar mais do que se arrecada, pois deve-se garantir um equilíbrio nas contas públicas mediante o cumprimento de metas de resultado entre receitas e despesas, buscando sempre observância dos limites e condições para a renúncia da receita e a geração de despesas (BRASIL, 2000).

Em estudos feitos por Sessa e Vargas (2016) os autores analisaram a concepção sobre a mudança na institucionalidade da cultura fiscal utilizando a teoria do neo-institucionalismo. As conclusões iniciais levaram o conhecimento de que não basta apenas a mudança no contexto institucional deve haver mudanças nos hábitos dos indivíduos como também nas rotinas de organizações públicas.

2.3 RENÚNCIAS DE RECEITA

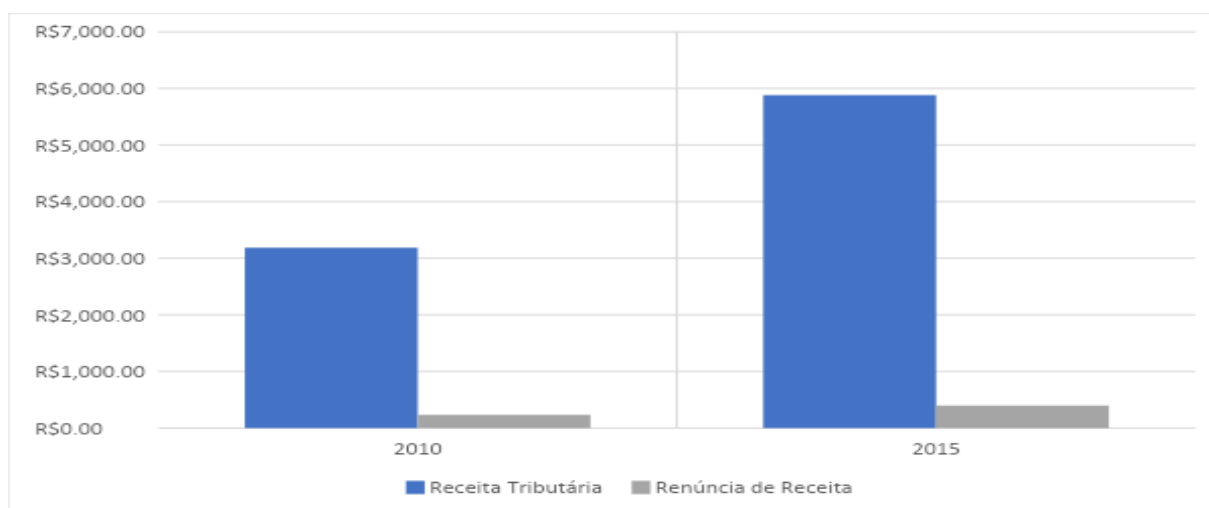
Os Entes Federativos são custeados pela arrecadação dos tributos para movimentação da máquina pública, o recolhimento dos tributos dá ao governo a possibilidade de pagamento das despesas de custos (diretos ou indiretos) e/ou investimentos. A receita vem de origem dos tributos e contribuições sociais compulsoriamente pagos por todos os cidadãos. Em troca, os governantes (presidentes, governadores e prefeitos) prestam os serviços públicos à população. Em outra via está o crescimento econômico de cada região, que na maioria é estimulado por meio dos benefícios fiscais (Piccoli e Arpini, 2018).

Em pesquisas feitas Pachêco (2017) menciona que a renúncia de receita pelo legislador do ente em sua competência não pode

ser usufruída em total gozo, pois para ser feita a dispensa da cobrança de tais dívidas, deverá ser feita pautas técnicas visando a afeição precisa em relação aos gastos.

Coelho e Maia (2017) apontam que a renúncia fiscal tem apresentado um crescimento acelerado nos últimos anos, o que gera preocupação, já que, em grande parte do país, esse tipo de renúncia tem aumentado em ritmo mais rápido do que a própria arrecadação de receitas. O Gráfico 1 demonstra a relação entre receitas e renúncias nos Estados da Federação, destacando que, no Rio Grande do Norte, o crescimento das renúncias fiscais ultrapassou 60%. Ressalta-se que esse mecanismo ocorre quando o governo renuncia à arrecadação de determinados tributos com o objetivo de incentivar a geração de empregos e fomentar o desenvolvimento socioeconômico da região.

Gráfico 1: Crescimento da renúncia e receita no Rio Grande do Norte (2010 a 2015)



Fonte: Coelho e Maia (2017) - Dados da Pesquisa - LOA e LDO de cada estado e Distrito Federal obtidas dos sites das Secretarias de Estado de Planejamento (SEPLAN, SEPLAG), Secretarias da Fazenda (SEFAZ, SEF), Assembleias Legislativas e Diários Oficiais respectivos.

A concessão de renúncia de receita deve ser autorizada por lei, conforme previsto no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. De acordo com Pacheco (2017), esse mecanismo pode ocorrer, basicamente, de duas formas: pela redução das receitas ou pelo aumento das despesas. No caso da redução das receitas, isso pode se dar por meio de anistia, remissão, crédito presumido, isenção em caráter geral, alteração de alíquotas ou mudanças na base de cálculo dos tributos. Já pelo lado do aumento das despesas, a renúncia se materializa na concessão de subsídios, que passam a representar novos gastos para o poder público.

Os gestores devem buscando certificar-se que as demonstrações de renúncia foram levadas em consideração no momento de estimar a receita orçamentária e que também não afetará os resultados e metas fiscais que foram previstos no

anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias ou acompanhada por medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (Cruz e Afonso, 2018).

2.4 LIMITES CONSTITUCIONAIS: DESPESA COM PESSOAL

O controle das despesas públicas é necessário para evitar desequilíbrios financeiros e manter uma gestão municipal eficiente. Quando os gastos não são acompanhados, há risco de déficits que comprometem a administração. Por isso, a legislação impõe limites para as despesas com pessoal, atrelando-os a um percentual da receita corrente líquida, buscando garantir o uso responsável e transparente dos recursos públicos (Rabelo e Rodrigues Júnior, 2018).

O artigo 18 da LRF define a despesa para os efeitos da lei, sendo o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência (Araújo et al., 2018).

Neste sentido, Santo, Bacchi e Nascimento (2016) explicam que dos 60% da RLC destinados ao gasto com pessoal 6% destina-se ao Legislativo e 54% ao Executivo. Ressalta-se que os contratos de terceirização de mão-de-obra para a eventual substituição dos servidores e empregados públicos devem ser contabilizados em outras despesas de pessoal.

Rodrigues et al (2019) afirmam que a Receita Corrente Líquida (RCL) é utilizada com conceito para compreensão da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que a RCL é utilizada como base para todos os cálculos. Sendo assim, ela é composta pelo somatório das receitas tributárias, de contribuições patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes.

Em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal, os artigos 19 e 20 estabelecem os percentuais máximos para os gastos com pessoal em cada esfera de governo, bem como os limites globais a serem respeitados. O artigo 19 determina que a despesa total com pessoal não pode ultrapassar 50% da Receita Corrente Líquida (RCL) no âmbito da União, 60% nos Estados e 60% nos Municípios. Já o artigo 20 especifica os limites por poder: no Poder Executivo, o máximo é de 54% da RCL; no Poder Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas do Município quando houver, o limite é de 6% da RCL; e, no total do Município, somando Executivo e Legislativo, o teto é de 60% da RCL. Essas regras, conforme destacam Fabre e Prade (2018), têm como objetivo assegurar o

equilíbrio fiscal e um controle mais rigoroso sobre a utilização dos recursos públicos.

O gasto com pessoal tem como despesa o pessoal ativo, inativo e pensionista, incluindo vencimentos e vantagens, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais, bem como os encargos sociais e as contribuições às entidades de previdência. A LRF traz ainda em seu texto no artigo 59, que dispõe sobre fiscalização e gestão fiscal, limitando em 90% (noventa por cento) o montante da despesa total com pessoal, atribuindo aos agentes fiscalizadores o cumprimento do limite em questão. Esse limite é conhecido como Limite de Alerta (Medeiros, 2018).

Devem-se ser excluídas as despesas com as indenizações por demissão, os incentivos à demissão voluntária, as decorrentes de decisão judicial de competência de períodos anteriores e de inativos, custeadas por recursos provenientes da arrecadação de contribuições dos próprios segurados. Quando o ente federativo exceder algum destes limites deverá adotar medidas de redução dos gastos com despesas com pessoal (Piccoli e Arpini, 2018).

As restrições ao ente começam a partir do atingimento de 95% (noventa e cinco) do limite máximo, isto quer dizer que, mesmo sem atingir o limite total o gestor já deverá iniciar as medidas corretivas e preventivas buscando adequação na sua gestão.

Confessor et al. (2017) fizeram em seu estudo uma tabela demonstrativa com alguns municípios da Paraíba sobre os gastos públicos com pessoal. Concluiu que nos municípios investigados para o período proposto de 2014 a 2016 em sua maior parcela os gestores ultrapassaram o estabelecido em lei (Tabela 1)

Tabela 1: Número de municípios que cumpre a LRF

Ano	Acima da LRF	%	Cumpre a LRF	%	Total	%
2014	69	80,23	17	19,77	86	100
2015	72	83,72	12	16,28	86	100
2016	57	66,27	29	33,73	86	100
Total	200		58		258	

Fonte: Confessor et al. (2017).

No ano de 2014 mais de 80% dos municípios obtiveram gastos acima do proposto em lei, os demais conseguiram se manter nos parâmetros, no ano de 2015 houve uma pequena elevação percentual dos não cumpridores. Já em 2016 um acréscimo no percentual dos cumpridores.

Em parágrafo único da LRF estão previstas as sanções ao atingir do limite máximo com a vedação a concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual; a criação de cargo, emprego ou função; alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa; o

provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança; e a contratação de hora extra (BRASIL, 2000).

Outra diferença relevante é que a apuração não considera apenas as despesas do quadrimestre como ocorre com os outros limites constitucionais, neste caso a despesa com pessoal é computada considerando-se os gastos no mês de referência e nos onze meses anteriores.

2.5 LEI DE TRANSPARÊNCIA EM AUXÍLIO A LRF

A Lei Complementar nº 131 de 27 de maio de 2009, a Lei da Transparência, conforme seu enunciado, surgiu para acrescentar dispositivos a LRF. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, para 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 (Rabelo e Rodrigues Júnior, 2018).

A Lei de Transparência acrescentou alguns dispositivos a Lei Complementar 101/00, como o incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; a liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; da adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no artigo 48-A (Araújo et al., 2018).

A Lei Complementar nº 131/09 acrescentou dispositivos para que a sociedade possa ter acesso, em tempo real da execução orçamentária, adoção de sistemas integrados, facilitando assim o acesso e o confronto das informações geradas pelos entes Federados, bem como informações da receita, lançamento e o recebimento, bem como da despesa, referente aos atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa. Além disso, determina sanções que estão previstas na LRF, caso o gestor público não cumpra o que determina a legislação em questão (BRASIL, 2009).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo classifica-se ainda quanto aos objetivos como descritivo, adotando o procedimento de estudo de caso para coleta de dados, segundo Gil (2017) o estudo de caso pode ser considerado um dos procedimentos completos e a pesquisa descritiva tem por objetivo a descrição das individualidades de determinados habitantes, fenômeno e/ou as relações entre as variáveis.

A abordagem do problema é classificada como quanti-qualitativa, pois contempla tanto aspectos quantitativos quanto qualitativos. De acordo com Souza e Kerbauy (2017), pesquisas de natureza quantitativa e qualitativa possuem características próprias e distintas, mas se complementam, podendo ser utilizadas de forma integrada para tornar a análise mais ampla e aprofundada, enriquecendo os resultados obtidos.

A coleta de informações foi realizada pela abordagem documental, sendo como objeto de estudo os relatórios contábeis como o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e/ou Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Ambos podem ser utilizados para fins de cálculos da LFR. Tanto o RREO quanto o RGF estão disponíveis no portal da transparência do município, nos portais da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE - RN) e na própria prefeitura do Município.

O estudo teve como objetivo analisar o comportamento e a evolução das despesas com pessoal no período de 2014 a 2018, verificando se o Município de Mossoró - RN cumpriu os limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Para isso, os dados foram coletados no site oficial da prefeitura, em uma seção específica destinada à LRF. Após a coleta, as informações foram organizadas e tabuladas no Microsoft Excel 2011, permitindo a elaboração de gráficos e tabelas com os percentuais apurados. Os resultados foram calculados tendo como referência a Receita Corrente Líquida.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A LRF é um instrumento de transparência da gestão fiscal que tem o principal objetivo o controle, monitoramento e mostrar para a população em publicação de relatórios o que está sendo cumprido nos entes federativos mediante os limites que estão estabelecidos na lei complementar. Para realizar o cálculo da análise dos limites de alerta, prudencial e máximo; a base utilizada será a receita corrente líquida (RCL), em que percentuais são determinados como parâmetros de controle dos gastos, sendo apurados e registrados em demonstrativos próprios criados e publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Ao analisar os dados do período de 2014 a 2018 presentes no RGF, que se encontram no portal da transparência da prefeitura municipal de Mossoró - RN. Sob a luz da lei complementar 101/2000 e do artigo 48º da lei de responsabilidade fiscal - que estabelece os instrumentos de transparência da gestão onde deverão ser amplamente divulgados. A transparência será assegurada mediante: incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em

meios eletrônicos de acesso público; adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no artigo 48 - A (BRASIL, 2000).

4.1 PROGRESSÃO DESPESA COM PESSOAL (DP) E RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (RCL)

A Constituição Federal (Brasil, 1988) dispõe que a fiscalização dos municípios será exercida pelo Poder Legislativo, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo. O texto constitucional acrescenta que o controle externo será exercido com o auxílio dos tribunais de contas.

Sessa e Vargas (2016) relata a que as estratégias de restrições teriam sido formuladas inicialmente no âmbito do Banco Mundial e que tal visão persegue a construção de institucionalidades que teriam a influência de promover restrições fiscais e financeiras em contextos governamentais. Considerando tal raciocínio, a LRF é um dos instrumentos para controle no setor público que delimita gastos e puni os Entes não cumpridores

Observando-se o comportamento das despesas com pessoal no período estabelecido de 2014 a 2018 pode-se perceber que os gastos com pessoal no poder executivo do município de Mossoró vêm em uma crescente. Ao analisar os dados dos períodos (2014, 2015, 2016, 2017 e 2018) utilizando como ano base 2014, pode-se visualizar que em 2015 ocorreu um aumento percentual de 6,49% significando que a despesas com pessoal de um período para o outro foi superior a 15.000.000,00; em 2016 o aumento foi quatro vezes o de 2014 com valores superior a 41.000.000,00 (6,88%) da despesas com pessoal, no ano de 2017 os gastos com pessoal foram inferiores ao exercício anterior devido às medidas tomadas pelo poder executivo para que o município de Mossoró voltasse a enquadrar-se dentro dos limites da LRF. Mas a progressão foi cerca de três vezes maior que o ano base, um crescimento em torno de 28.000.000,00; e finalmente no ano de 2018 os gastos com pessoal chegaram próximo a duplicar em relação ao ano de 2017 com gastos superiores a 45.000.000,00; mas no comparativo com ano base de 2014, o crescimento dos gastos com pessoal em 2018 quadruplicou seus valores.

Os resultados apresentados pela prefeitura de Mossoró no período analisado, mostra que desde o ano de 2014, a gestão do poder executivo do município manteve-se acima do limite prudencial de 51,30% e apresentou dificuldades no ano de 2016 e 2017 para se manter abaixo dos limites máximos permitidos pela LRF que é de 54%. Rodrigues et al (2019) relata em sua pesquisa que ao questionar o ex-secretário de finanças do município de Conceição do Castelo -ES, no quesito gastos com folha de pagamento, o ex. secretário relatou que a prefeitura estava

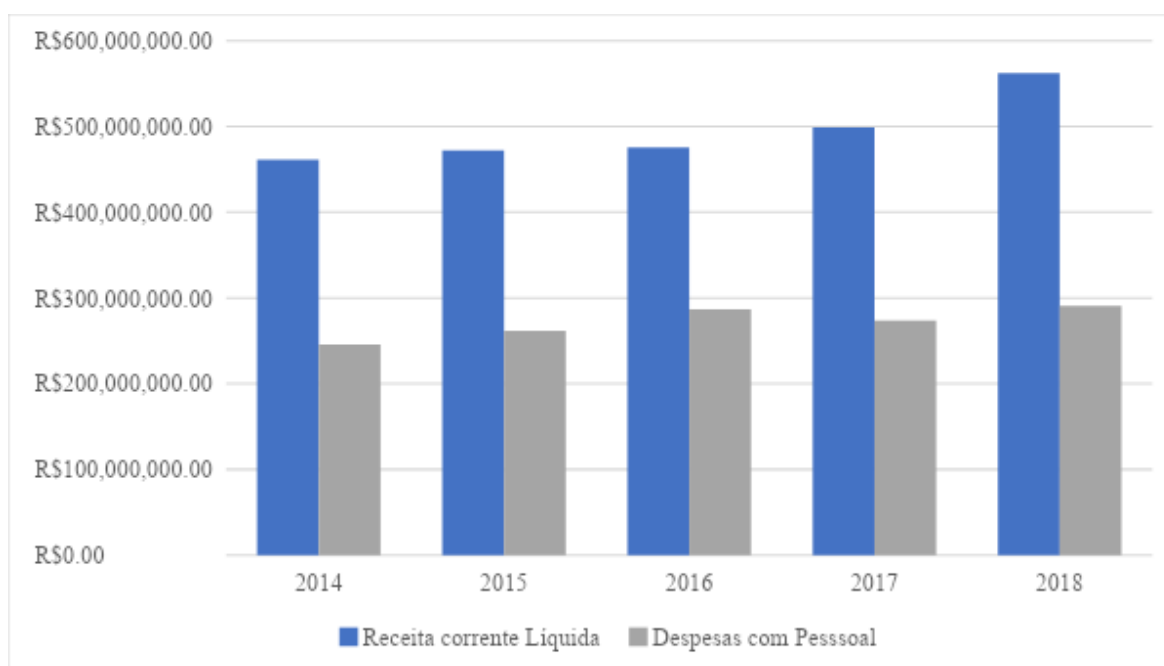
abaixo do limite máximo de 54%, mas acima do limite prudencial 51,30%.

Corroborando com o estudo de Confessor *et al.* (2017) no ano de 2014 cerca de 80% dos municípios gastaram acima do limite estabelecido em Lei com a Despesa de pessoal. Já no ano de 2015 Confessor relata que o percentual dos não cumpridores subiu para 84%, seguindo na mesma direção o poder executivo de Mossoró teve gastos superiores a 53% nos dois primeiros quadrimestres de 2015 chegando a superar os 55% de gastos com pessoal no terceiro quadrimestre. O município de Mossoró chegou a gastar 60,37% da receita corrente líquida com pessoal no período de 2016.

Quando observado o comportamento da RCL no mesmo período, que também vem em uma crescente, incorreram aumentos de 2,25% em 2015, em 2016 aumento de 3,02%, 2017 crescimento de 8,12% e 2018 um aumento de 21,80% em relação ao ano base de 2014. Já em 2018 ao confrontar com a receita do ano antecedente, o crescimento foi de 12,66%. Conforme a LRF, o aumento da RCL traz a possibilidade para o município aumentar o limite para operações de crédito internas e externas, mas tal aumento que se deu entre os anos de 2017 e 2018 possivelmente foi pelo crescimento dos recursos não vinculados.

No Gráfico 2, são visualizados a relação entre a DP e a RCL, onde se constata a crescente evolução da RCL e dos gastos com pessoal.

Gráfico 2: RCL em relação a despesa com pessoal no período de 2014 a 2018



Fonte: Dados da pesquisa - RGF (2014 - 2015 - 2016- 2017 -2018).

Os dados evidenciados pelos achados da pesquisa, coadunam com Bandeira, Brito, Serrano (2018), quando ressaltam que a conta com pessoal é um dos gastos que chama a atenção dos órgãos e

gestores públicos, devido os valores significativos. Sendo considerada, como o ponto crítico nas contas fiscais do país, o aumento da participação dos gastos com pessoal tem se enfatizado, sendo responsável pelo crescimento das despesas públicas de forma continuada.

4.2 SANÇÕES E PUNIÇÕES DECORRENTES DO DESCUMPRIMENTO

De acordo com os dados analisados, verificou-se que o poder executivo descumpriu o limite máximo que é de 54% da RCL. Os períodos de destaque são o último quadrimestre de 2015 com gastos superiores a 55%, todo o ano de 2016 com pico nos gastos de até 60%, no primeiro quadrimestre de 2017 superou os 55% e no terceiro quadrimestre do mesmo ano um pouco abaixo dos 55%. A LRF em seu artigo 23º explique que se a despesa com pessoal ultrapassar ao estabelecido, deve-se pegar o excedente e diluir nos quadrimestres restantes (BRASIL, 2000).

Seguindo as diretrizes estabelecidas pela LRF, pode-se ver que no final do ano de 2016 o ente municipal já era para estar dentro do percentual adequado de 54% da receita corrente líquida, pois já tinha se passado dois quadrimestres do descumprimento dos percentuais do mesmo ano. A secretaria do tesouro nacional informa que caso o limite da despesa com pessoal seja ultrapassado e não ocorra a adequação no prazo estabelecido o mandato do chefe do poder executivo pode ser cassado, conforme previsto no decreto da lei 201, artigo 4º (BRASIL, 1967). No Quando 2 apresenta as sanções ao não cumprimento dos limites estabelecidos pela LRF.

Quadro 1 - Sanções ao não cumprimento dos limites estabelecidos pela RLF

Sanções excedentes aos 95% do limite	I- Concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do artigo 37 da Constituição;
	II - Criação de cargo, emprego ou função;
	III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;
	IV - Provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
	V - Contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6o do artigo 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Fonte: Elaborado com base na Lei complementar nº 101 (2000).

Pode-se notar que em todo o período analisado de 2014 a 2018 o único quadrimestre que ficou nos limites estipulados pelo artigo 22 (despesa total com pessoal exceder a 95% do limite) LRF foi o terceiro do ano de 2018. Todos os outros quadrimestres analisados continuaram a descumprir o estabelecido em lei.

4.3 PERCENTUAIS ATINGIDOS PELO MUNICÍPIO

Ao se basear na LRF, foram criados os gráficos a seguir que evidenciam os valores atingidos pelo ente municipal no período de 5 anos (2014 a 2018) e uma tabela com os percentuais atingido do período através da relação entre a RCL e os gastos com pessoal.

Como se pode visualizar na tabela 2, o período em que incorreu o maior percentual de gastos com pessoal, foi ano de 2016, curiosamente ano de eleição na cidade e último ano do mando do ex. prefeito. Já em 2018, foi o período com o menor índice de gastos com pessoal. Santos e Sell (2016) apontam em suas pesquisas sobre a despesa pública com pessoal e os limites da LRF nos municípios de Florianópolis, palhoça e são José que apenas um dos três municípios ficou dentro dos parâmetros estabelecidos pela lei de responsabilidade fiscal (Fabre; Prade, 2018).

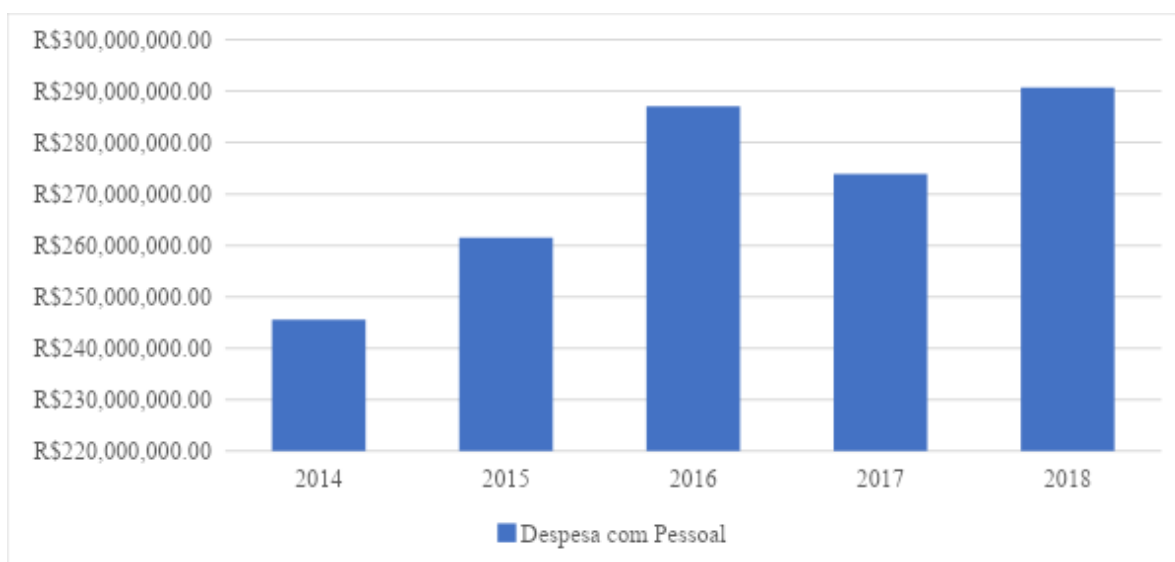
Tabela 2: Percentuais compreendidos no poder executivo municipal - Quadrimestres

Período	Receitas (R\$)	Despesa (R\$)	Percentual (%)
2014 (quadrimestre)	456.085.231,08	238.475.089,01	52,29%
	459.311.097,84	240.452.499,22	52,35%
	461.459.408,91	245.552.881,21	53,21%
2015 (quadrimestre)	474.107.622,21	252.424.223,92	53,24%
	480.383.648,95	257.806.588,90	53,67%
	471.831.684,91	261.478.836,78	55,42%
2016 (quadrimestre)	464.772.689,98	269.506.901,29	57,99%
	461.079.793,17	261.166.230,22	56,64%
	475.401.299,52	287.010.593,85	60,37%
2017 (quadrimestre)	490.619.148,12	272.623.745,20	55,57%
	499.018.852,23	261.679.498,20	52,44%
	498.929.142,96	273.877.010,80	54,89%
2018 (quadrimestre)	540.883.903,89	285.270.783,08	52,74%
	542.937.323,91	285.673.382,30	52,62%
	562.069.329,92	290.688.222,74	51,72%

Fonte: Dados da pesquisa - RGF (2014 - 2015 - 2016- 2017 -2018).

Santos, Bacchi e Nascimento (2016) realizam uma pesquisa onde foi utilizado o método de econométrico de diferenças em diferenças com ajuste de poligonais procurando verificar a dinâmica comportamental das despesas com pessoal em relação às RCL. Os resultados por eles encontrados mostrou que os gastos com pessoal em relação a RCL no período de 2005 a 2014 reduziram, após implantação da LRF. Ao confrontar os dados das pesquisas anteriores observa-se que a prefeitura de Mossoró em determinados períodos, contrariando os resultados encontrados pelos autores.

Gráfico 3: Evolução da despesa no período de 5 anos

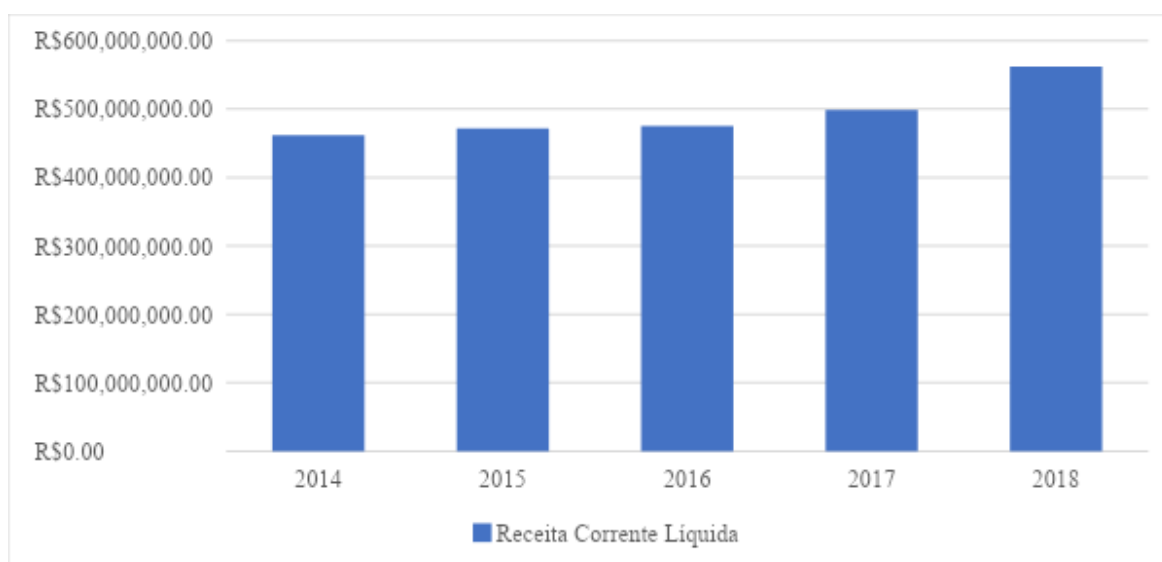


Fonte: Dados da pesquisa - RGF (2014 - 2015 - 2016- 2017 -2018).

No gráfico 3 visualiza-se é que após o exercício de 2016 ter superado os 54% estabelecidos pela LRF, no ano de 2017 incorreu uma redução nos gastos com pessoal passando de R\$287.010.593,85 para R\$ 273.877.010,80 que equivale a 4,58%. Essa redução pode ser consequência de exonerações de cargos em massa associado ao crescimento da RCL.

Ao observar o gráfico 4, constata-se que a RCL cresceu significativamente entre os anos de 2014 e 2018. Passando de R\$ 461.459.408,91 para R\$ 562.069.329,92. Um aumento percentual de 21,80%. Tal crescimento da RCL dá a possibilidade de uma maior margem para os gastos com Despesas. Segundo Rodrigues *et al* (2019) um dos principais objetivos da RCL é servir como base de parâmetro para os limites de despesas com pessoal.

Gráfico 4: Evolução da RCL (Receita corrente líquida)



Fonte: Dados da pesquisa - RGF (2014 - 2015 - 2016- 2017 -2018).

No ano de 2018, por ser o ano com a maior RCL, o poder Executivo municipal teve a oportunidade para atualizar melhor a LDO e assim conseguindo manter-se nas metas de equilíbrio fiscal. 2018 também foi o período em que a prefeitura de Mossoró conseguiu obter o melhor resultado com as despesas de pessoal dos cinco anos analisados chegando a cerca de 51,72%, ressalta-se que o limite de alerta é 48,60% e o prudencial é 51,30%. Nesse contexto, Brito et al. (2016) destacam que a Lei de Responsabilidade Fiscal apresentou relevantes instrumentos de controle das finanças públicas, com ênfase nos limites para despesas com pessoal e no endividamento. Além disso, a lei contribuiu para ampliar a transparência e fortalecer a fiscalização sobre a atuação dos gestores, aprimorando mecanismos de controle que já existiam.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo analisar o cumprimento dos limites impostos pela LRF com gastos com pessoal no município de Mossoró-RN. Para saber se o gestor obteve sucesso ao cumprimento da LRF. Sendo assim, foram identificados os pontos da LRF sobre a conta de despesa com pessoal; em seguida, buscou-se analisar os percentuais da despesa em cada período em relação à RCL e suas eventuais progressões.

O município de Mossoró ultrapassou o limite prudencial de 51.3% em todos os períodos analisados, chegando a ultrapassar limite máximo de 54% no último quadrimestre de 2015 e todo ano de 2016 incluindo-se também o primeiro quadrimestre de 2017. Concluindo-se que o município foi eficiente nos períodos de 2014 e 2018. Tendo como consequência os percentuais de despesas com pessoal elevados em determinados intervalos.

O objetivo do trabalho foi alcançado, uma vez que a pesquisa conseguiu coletar e analisar os dados relacionados às despesas com pessoal e verificar se o município de Mossoró cumpriu os limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Além disso, buscou-se avaliar se a gestão pública no período analisado foi eficiente ou eficaz. Como contribuição, o estudo oferece à população local uma visão mais clara sobre a situação das contas públicas, destacando a importância do cumprimento da LRF, cujo descumprimento pode gerar sanções que afetam tanto a administração municipal quanto os cidadãos.

Entretanto, a pesquisa apresentou algumas limitações, sobretudo pela ausência de informações detalhadas nas Notas Explicativas (NE) referentes aos períodos analisados. Essa lacuna dificultou a identificação precisa dos fatores que levaram os gastos com pessoal a se manterem acima do limite prudencial, chegando a ultrapassar o limite máximo em alguns momentos, e das razões que contribuíram posteriormente para sua redução. Outro ponto que poderia constar nas NE seriam as possíveis sanções aplicadas ao município pelo descumprimento dos limites.

Este trabalho limita-se a analisar a relação entre a receita corrente líquida e os gastos com pessoal, mas carece de um aprofundamento em relação à eficiência do uso desses recursos e à busca por estratégias que maximizem a utilidade da força de trabalho disponível, ao mesmo tempo em que reduzam custos. Para investigações futuras, recomenda-se a comparação do desempenho dos gastos com pessoal entre municípios de porte populacional e econômico semelhantes, bem como a análise de possíveis impactos da redução dessas despesas sobre a capacidade de investimento dos municípios.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, J. C. O. *et al.* Controladoria na gestão pública: um estudo na unidade de controle interno (UCI) do município de Castanhal sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). **Brazilian Journal of Development**, v. 4, n. 7, p. 3755-3772, 2018. Doi: <https://doi.org/10.34117/bjdv4n7-397>

BANDEIRA, M. L.; BRITO, Paulo A. P. de; SERRANO, A. L. M.; Gestão Fiscal Dos Estados Brasileiros: Análise Dos Gastos Com Pessoal Entre 2008 E 2016. **Revista Negócios e Projeção**, v. 2, p. 123-144, 2018. Disponível em: <http://revista.faculdadeprojecao.edu.br/index.php/Projecao1/article/view/1190>.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**, teoria e prática. 3. ed. São Paulo: atlas, 2008. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/135600117/Como-Elaborar-Trabalhos-Monograficos-Em-Contabilidade-Beuren-Cap03>

BRASIL. **Constituição**. Decreto Legislativo nº 6, 1935. Presidência da República Casa Civil: CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE 16 DE JULHO DE 1934. Brasília, DF: Senado Federal, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui caocompilado.htm

BRASIL. Nova Constituição de 16 de jul. de 1934. Presidência da República Casa Civil: CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE 24 DE FEVEREIRO DE 1891. BRASÍLIA, DF: Senado Federal, 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui cao91.htm. Acesso em: 26 out.

BRASIL. Vide Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969. Presidência da República Casa Civil: CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1967. Brasília, DF: Senado Federal, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui cao67.htm.

BRASIL. Vide Emenda Constitucional nº 107, de 2020. Presidência da República Casa Civil: CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

BRASIL. Vide Emenda Constitucional nº 27, de 28.11.1985. Presidência da República Casa Civil: CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE 18 DE SETEMBRO DE 1946. Brasília, DF: Senado Federal, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm.

BRASIL. **Emenda**. Presidência da República Casa Civil: EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 19, DE 04 DE JUNHO DE 1998. Brasília, DF: Senado Federal, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm.

BRASIL. Vide Constituição de 1988. Presidência da República Casa Civil: EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 1, DE 17 DE OUTUBRO DE 1969. Brasília, DF: Senado Federal, 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm.

BRASIL. Lei Complementar n. 101. **Diário Oficial da União**. DF, 04 de maio de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

BRASIL. Senado. Lei Complementar n. 131. **Diário Oficial da União**. DF, 27 de maio de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil. Decreto n. 201, de 27 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial da União**. DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0201.htm.

BARTOLUZZIO, A. I. S. de S.; COELHO, R. P.; ANJOS, L. C. M. dos. Um Convite à Reflexão Sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal e Sua Efetividade nos Municípios Brasileiros. **Revista de Contabilidade e Gestão Contemporânea**, Niterói, V. 2, p. 24-38, dezembro 2019. Disponível em: [https://www.researchgate.net/profile/Alann_Bartoluzzio2/publication/344431151_Um_Convite_a_Reflexao_sobre_a_LRF_e_sua_Efetividade_nos_Municipios_Brasileiros/links/5f7487f1a6fdcc008648f7ff/U](https://www.researchgate.net/profile/Alann_Bartoluzzio2/publication/344431151_Um_Convite_a_Reflexao_sobre_a_LRF_e_sua_Efetividade_nos_Municipios_Brasileiros/links/5f7487f1a6fdcc008648f7ff/Um-Convite-a-Reflexao-sobre-a-LRF-e-sua-Efetividade-nos-Municipios-Brasileiros.pdf)m-Convite-a-Reflexao-sobre-a-LRF-e-sua-Efetividade-nos-Municipios-Brasileiros.pdf

BRITO, Jansen Lima et al. Avaliação do impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre os gastos com pessoal no Poder Legislativo do Estado do Amazonas. **Revista de Administração e Contabilidade**, Feira de Santana, v. 8, p. 19-27, dezembro 2016. Disponível em: <http://www.reacfat.com.br/index.php/reac/article/view/179>.

COELHO, R. da S.; MAIA, R. G.. **Guerra Fiscal**: uma Análise Comparativa da Renúncia Fiscal Praticada pelos Estados Brasileiros. Niterói, f. 12, 2017. 12 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Administração pública) - UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE, Niterói, 2017. Disponível em: <https://app.uff.br/riuff/handle/1/3393>.

CONFESSOR, Kliver Lamarthine Alves et al. Gasto Público: uma análise das despesas com pessoal nos municípios paraibanos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XXIV. 2017. **Anais eletrônicos [...]** Florianópolis, 2017. 16 p. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4323/4323>.

COSTA, J. A.; SILVA, W. S.. Lei de Responsabilidade Fiscal: Observância dos Limites de Gastos com Pessoal no Poder Executivo dos Estados da Região Nordeste de 2013 a 2015, Período de Início da Recessão Econômica Brasileira. **Revista Controle - Doutrina E Artigos**, v.14 ed. 2, p.328-356. Dezembro de 2016. 29 p. Disponível em: <https://doi.org/10.32586/rcda.v14i2.34>

CRUZ, C. F. da; AFONSO, L. E.. Gestão fiscal e pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: evidências em grandes municípios. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 52, p. 126-148, fevereiro 2018. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122018000100126&lng=pt&tlng=pt.

DECAT, Erich. Municípios: Contabilizando prejuízos. **Desafios do Desenvolvimento**, Brasília, v. 47, p. 56-62, 19 Fevereiro 2009. Disponível em: http://desafios.ipea.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1208&catid=28&Itemid=39.

FABRE, V. V.; PRADÉ, A. J. Gastos com pessoal no poder legislativo municipal: comparativo nos municípios catarinenses. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 12, n. 2, p. 60-78, 2018. Doi: <https://doi.org/10.9771/rc-ufba.v12i2.18326>

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GIUBERTI, Ana Carolina. **Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal Sobre os Gastos dos Municípios Brasileiros**. São Paulo, f. 61, 2005. 54 p. Trabalho de Conclusão de Curso (pós graduação em economia) - UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO, São Paulo, 2005. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12138/tde-06052005-160301/en.php>

MEDEIROS, Smith Rafael Cordeiro. Despesa com pessoal e Lei de Responsabilidade Fiscal: uma análise da situação do município de Serra Caiada/RN. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, v. 10, n. 1, 2018. Disponível em: <https://www.reacfat.com.br/index.php/reac/article/view/138>
Acesso em: 22 fev. 2018.

MENDES, Sergio. **Administração financeira e orçamentária: teoria e questões**. 5. ed. São Paulo: Método, 2015.

PACHÊCO, Marco Philippo Moreira. **Renúncia de receita na lei de responsabilidade fiscal**. Brasília, f. 59, 2017. 58 p. Monografia (Especialização Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas) - Instituto Brasileiro de Direito Público, Brasília, 2017. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/2308?mode=full>.

PELEGRINI, Simone. A Lei de Responsabilidade Fiscal e suas implicações nas esferas municipais. **Revista Controle - Doutrinas e Artigos**, v. 11, n. 2, p. 168-185, 2013. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/304>

PICCOLI, M. R.; ARPINI, M. A accountability e os motivos que ensejaram a rejeição de contas dos municípios catarinenses. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, v. 10, n. 1, 2018. Disponível em: <https://reacfat.com.br/index.php/reac/article/view/139> Acesso em: 21 fev. 2018.

PREFEITURA DE MOSSORÓ - RN; **Portal da Transparência**; Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em <http://187.19.199.132/transparencia/rgf.aspx>

RABELO, N. C.; RODRIGUES JÚNIOR, M. S. Análise das despesas com pessoal dos Poderes Executivos dos estados do Nordeste quanto aos limites estabelecidos na lei de responsabilidade fiscal. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**, v. 16, n. 1, p. 243, 2018. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6558141>
Acesso em 12 fev. 2018.

RODRIGUES, Carina Aparecida Silva *et al.* Lei de Responsabilidade Fiscal: Uma Análise do Controle dos Gastos com Pessoal na Prefeitura Municipal de Conceição do Castelo – Es no Período de 2008 A 2016. **Revista Opara: Ciências Contemporâneas Aplicadas**, Espírito Santo, v. 9, n. 1, p. 02-15, 21 maio 2019. Disponível em: <http://revistaopara.facape.br/article/view/221>.

SANTOS, R. G. dos; BACCHI, M. D.; NASCIMENTO, S. Pereira do. A dinâmica dos gastos com pessoal em municípios do estado de São Paulo: uma análise sob os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Economia e Região**, Londrina, v. 4, n. 2, p. 127-139, dezembro 2016. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/ecoreg/article/view/27714>.

SANTOS, T. R. S. L. dos; SELL, I.. A Despesa Pública com Pessoal e os Limites da Lei de Responsabilidade Fiscal: Uma Pesquisa Documental dos Municípios de Florianópolis, Palhoça e São José. **Revista EDUICEP**, Santa Catarina, v. 1, n. 1, p. 67-85, 2016. Disponível em: <http://www.icepsc.com.br/ojs/index.php/eduicep/article/view/131>.

SESSA, C. B.; VARGAS, N. C.. A Lei da Transparência e a Lei de Responsabilidade Fiscal e sua Aplicação ao Governo Subnacional no Brasil. **Revista Pesquisa e Debate**, São Paulo, v. 27, n. 2, p. 104-121, dezembro 2016. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/rpe/article/view/27026>.

SOUZA, K. R.; KERBAUY, M. T. M.. Abordagem quanti-qualitativa: superação da dicotomia quantitativa-qualitativa na pesquisa em educação. **Revista Educação e Filosofia**, São Paulo, V.31 n.61, p. 21-44, abril 2017. Disponível em: <http://www.seer.ufu.br/index.php/EducacaoFilosofia/article/view/29099/21313>



Capítulo 02

TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA: um estudo sobre a publicação do relatório resumido da execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal nos municípios do Rio Grande do Norte

Larissa de Oliveira Jales

Graduação em Ciências Contábeis pela UniCatólica do RN

Iriane Teresa de Araújo

Doutorado em Administração

E-mail: iriane.araujo@professor.catolicadorn.com.br.

Ítalo Carlos Soares do Nascimento

Doutorando em Administração e Controladoria

E-mail: italocarlos25@gmail.com

Geison Calyo Varela de Melo

Doutorando em Administração e Controladoria

E-mail: geisoncalyo@hotmail.com

RESUMO

A pesquisa objetivou verificar o nível de conformidade da publicação dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO) e dos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) nos municípios do Rio Grande do Norte com mais de 60.000 habitantes, conforme exige a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A metodologia adotada foi descritiva, com abordagem qualitativa e análise documental. Os dados foram coletados nos sites oficiais dos sete municípios pesquisados, abrangendo o período de 2017 a 2020. Os principais achados indicam que, embora todos os municípios possuam um portal da transparência, a efetiva publicação dos relatórios varia significativamente. Municípios como Parnamirim, São Gonçalo do Amarante e Macaíba demonstraram conformidade ao longo dos anos, enquanto outros, como Ceará-Mirim e Mossoró, apresentaram falhas na disponibilização dos demonstrativos, descumprindo a LRF. Observou-se uma evolução na transparência fiscal ao longo do período analisado, mas ainda com lacunas que dificultam o acesso da população a informações essenciais sobre a gestão dos recursos públicos. O estudo contribui para o debate sobre transparência e controle social, reforçando a necessidade de maior comprometimento dos gestores públicos e de ações que incentivem a participação cidadã na fiscalização das contas públicas.

Palavra-Chave: Lei de Responsabilidade Fiscal. RGF. RREO. Transparência.

ABSTRACT

The research aimed to verify the level of compliance in the publication of the Summarized Budget Execution Reports (RREO) and the Fiscal Management Reports (RGF) in municipalities of Rio Grande do Norte with more than 60,000 inhabitants, as required by the Fiscal Responsibility Law (LRF). The methodology adopted was descriptive, with a qualitative approach and documentary analysis. Data were collected from the official websites of the seven municipalities studied, covering the period from 2017 to 2020. The main findings indicate that, although all municipalities have a transparency portal, the effective publication of reports varies significantly. Municipalities such as Parnamirim, São Gonçalo do Amarante, and Macaíba demonstrated compliance over the years, while others, such as Ceará-Mirim and Mossoró, showed deficiencies in the availability of the reports, failing to comply with the LRF. An evolution in fiscal transparency was observed throughout the analyzed period, yet gaps remain, making it difficult for the population to access essential information on public resource management. This study contributes to the debate on transparency and social control, reinforcing the need for greater commitment from public managers and actions that encourage citizen participation in overseeing public accounts.

Keywords: Fiscal Responsibility Law. RGF. RREO. Transparency.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública desempenha um papel fundamental para a sociedade, atuando no desenvolvimento, controle e gestão dos recursos públicos e das entidades que compõem o setor público no país, tendo como objetivo fornecer informações claras e transparentes sobre as variações nas contas públicas, permitindo mensurar a situação orçamentária, financeira e social do patrimônio público (Moraes, 2019).

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2012), através das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), o campo de aplicação da Contabilidade Pública abranja todas as entidades do setor público, entidades governamentais, serviços sociais e os conselhos profissionais.

Assim, com o surgimento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) pela Lei Complementar nº 131/2009 levou a uma nova forma de fiscalização e controle do Estado, fortalecendo uma nova ideia de obrigação e responsabilidade, fazendo com que os órgãos institucionalizados acompanhassem e fiscalizassem as contas públicas e a Administração Pública deve prestar contas sobre a utilização dos recursos públicos (Keunecke; Tele e Flach, 2011).

O artigo 48 da LRF deixa claro sobre a publicação de informações financeiras por meio eletrônico, na intenção que a comunidade possa acompanhar as ações governamentais e a Lei

Transparência teve como objetivo deixar evidente a transparência das contas públicas, com o intuito de que a sociedade cobre o que estiver de errado nos relatórios, acrescentando dispositivos à LRF objetivando determinar a disponibilização, em tempo real, de informações detalhadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Garcia, 2011).

Desse modo, a transparência pública pode auxiliar ao cidadão a monitorar as ações do Estado em relação aos gastos públicos (Zuccolotto; Texeira; Rico, 2015). Segundo Carvalho et al. (2014) a transparência é uma das bases da Lei de LRF. Portanto a transparência garante que sejam publicados da forma originais e simplificadas, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF), e com o intuito que quando houver a publicação desses relatórios ocorra a participação da população e a realização de audiências públicas. Além disso, Silva et al. (2020) discorrem que ausência da transparência afeta negativamente a reputação junto à sociedade.

Assim, questiona-se: Qual o nível de conformidade da publicação dos relatórios exigidos pela LRF pelos municípios potiguares? Dessa forma, o objetivo dessa pesquisa é verificar se os municípios do Rio Grande do Norte com mais de 60.000 habitantes estão de acordo com o nível de conformidade da publicação do RREO e do RGF exigido pela Lei de Responsabilidade Fiscal pelos municípios potiguares.

O presente estudo justifica-se o propósito da LRF foi respeitado no estado do Rio Grande do Norte, contemplando os anseios do cidadão contribuinte desejos do cidadão contribuinte, no que diz respeito a transparência sobre a aplicação dos recursos públicos, orientando-os ao exercício da vigilância e da cidadania. O estudo tem ainda o intuito de contribuir com o entendimento no conhecimento das contas públicas, incentivando os alunos a buscarem informações acerca dos assuntos relacionados a Contabilidade Pública, tendo assim a proximidade e conhecimento sobre a área. O campo de pesquisa foi delimitado nos municípios do Rio Grande do Norte, visando obter resultados que possam contribuir para o crescimento do interesse e o desenvolvimento da disciplina de Contabilidade Pública na instituição.

2 REFERENCIAL TEORICO

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade Pública, refere-se ao ramo da contabilidade voltado para administrar, controlar, acompanhar e analisar os gastos públicos, a execução orçamentária e o patrimônio pertencente à administração pública (Castro e Andrade, 2013).

Segundo Castro (2013) a contabilidade pública busca explicar os efeitos das ações do governo, bem como o reflexo no patrimônio e nas finanças públicas, do atendimento as demandas da sociedade. Desse modo, a CASP vem passando por transformações

para se ajustar a nova regra de controle dos gastos públicos, exigidos pela LRF e Lei Complementar nº 131, e é por meio de relatórios contábeis e sistemas que são divulgados as informações necessárias para que a população saiba o que acontece com o dinheiro público (Silva, 2012).

Além disso, a contabilidade pública é definida como "O ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações" (Kohama, 2016, p. 25). Assim, a contabilidade pública tem por função deixar claro as informações necessárias para tomada de decisão, instrumento de controle social e prestação de contas, usando o Princípio de Contabilidade e das Normas Contábeis direcionada ao controle patrimonial de entidade do setor público (NBCASP - NBC T 16.1).

De acordo com referida a norma, para existir um controle social tem que ter um compromisso fundado pela ética profissional, que pressupõe o exercício cotidiano de fornecer informações que sejam compreensíveis e uteis aos cidadãos no desempenho de sua atividade de controle do uso de recursos e patrimônio público pelos agentes públicos (Costa et al. 2015, p.5).

Desse modo, o principal objetivo da contabilidade pública, segundo Coelho et al. (2014) é garantir informações atualizadas e exatas para administração pública, que essas informações possam informar os reflexos das transações realizadas de modo que possibilite as tomadas de decisões, para que cumpra o que está na legislação, e ainda demonstrando a situação econômico-financeira da entidade em um determinado momento.

Assim, a contabilidade é uma técnica capaz de produzir, como oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade (Kohama, 2016, p. 25).

Além disso, para Haddad e Mato (2010), a ciência contábil que usa as técnicas de atos e fatos administrativos para serem aplicados na administração pública, fazendo a apuração dos resultados e elaboração dos relatórios periódicos, considerando as normas de Direito Financeiro (Lei n. 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

De acordo com Marion (2015), a contabilidade é um instrumento de apoio à tomada de decisão, tendo surgido justamente para auxiliar as pessoas nesse processo. Com o passar do tempo, sua aplicação foi ampliada, passando também a ser utilizada pelo governo como ferramenta para a arrecadação de impostos e para o controle do patrimônio das entidades públicas.

Desse modo a contabilidade pública tem como base no campo de atuação do Profissional de Contabilidade, que debate o estudo, execução, mensuração, controle, registro e a comprovação de dados contábeis, nas variações patrimoniais das entidades do setor público e de entidades que movimentem recursos públicos (Silva, 2012).

A contabilidade pública faz parte de uma ciência aplicada, no processo gerador de informações, os princípios contábeis e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial da entidade no setor público. Além disso, tem como objetivo fornecer informações necessárias sobre o resultado atingido em relação aos aspectos de categoria, orçamentaria, financeira do patrimônio público na tomada de decisão dos gestores (MCASP, 2019). Para Piscitelli e Timbó (2010), o objetivo da contabilidade pública é mostrar o patrimônio público, direitos, obrigações e bens a eles vinculados a entidade.

2.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Com a busca pelo controle e eficiência das ações do poder público foi criada a LRF em maio de 2000, assim, ela visa introduzir métodos que ampliassem o controle dos gastos públicos e a transparência dos atos dos gestores, com a publicação diária dos relatórios de gestão, observa os índices orçamentários, controle das despesas públicas e aumento na arrecadação da receita, forçando a eficiência da gestão e obtenção do equilíbrio das contas públicas (Santos e Alves, 2011).

Assim, no artigo 1º a Lei de Responsabilidade Fiscal compreende a responsabilidade da gestão pública:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Por outro lado, Gadelha (2012), afirma que a LRF é conhecida como lei de orçamento equilibrado, que vai ter como objetivo o controle dos gastos públicos e a transparência da administração pública, assim, podendo acompanhar o controle dos gastos, bem como a estabilidade das contas públicas.

Dessa forma, Leite e Fialho (2015) falam que a referida lei teve como objetivo principal aumentar o controle e responsabilizar os gestores mediante as contas públicas, objetivando a eficiência na ação de recursos e a melhora de custos da máquina pública, estimulando o desenvolvimento e direcionando os recursos públicos em investimentos que promovam a qualidade de vida das pessoas.

Por outro lado, LRF tem várias regras que devem ser cumpridas, por exemplo: os limites para gastos com pessoas e indicadores de endividamento. Assim, a legislação brasileira preferiu definir ex-ante os fatos, o que causa inflexibilidade

no manuseio das contas públicas, com repercussões negativas sobre a eficiência governamental, o que aumenta relativamente a incapacidade para punir infratores (Dalmonech; Teixeira; Sant'anna, 2011).

Este fato ocorre porque as leis brasileiras têm como base a tradição do direito romano-germânico, que tenta antecipar a atuação dos indivíduos. Assim, fica prejudicada a avaliação de riscos e de ações que corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, destacando-se o planejamento, controle, transparência e a responsabilização como premissas básicas (Dalmonech; Teixeira e Sant'anna, 2011). Além disso, vale ressaltar que muitas informações ainda não ficam disponibilizadas, como é o exemplo da gestão de custos.

No mais, a LRF está apoiada em quatro eixos: planejamento, no qual são estabelecidas as metas a serem atingidas durante a gestão; transparência, que consiste na ampla divulgação das contas da administração pública; controle, que se refere ao monitoramento, realizado tanto pelos órgãos competentes, quanto pela sociedade; e responsabilização, que são as sanções previstas pela lei em decorrência da má utilização dos recursos públicos (Cruz; Afonso, 2018).

2.3 TRANSPARÊNCIA

A transparência, segundo Martins Junior (2010, p. 23) "representa um ritual de passagem de um modelo administrativo autoritário e burocrático à administração de serviço e participativa, em que a informação sobre todos os aspectos da Administração Pública é o pressuposto fundamental da participação". Por outro lado, a transparência, ainda não tem um conceito concreto, pois sua aplicação se refere à diferentes questões, como o envolvimento que ocorre frente a divulgação de dados, sendo ainda atrelada aos aspectos de acessibilidade e observando os atos que devem ser empregados (Zuccolotto; Teixeira e Riccio, 2015).

Filgueiras (2011) destaca a transparência como um valor essencial na gestão pública atual, com o propósito de reduzir as divergências de informação entre os gestores e a sociedade, por meio de ações que evidenciem suas atividades. Nesse sentido, Paludo (2010) reforça que a disponibilização de informações eletrônicas fortalece o controle social e a fiscalização dos recursos públicos, contribuindo para a prevenção da corrupção e para o atendimento das reais necessidades da população.

A transparência torna-se necessária na gestão pública, pois garante a divulgação de informações que permitem à sociedade acompanhar e fiscalizar as ações dos gestores, cobrando deles responsabilidade por seus atos. Esse processo fortalece o papel do cidadão como fiscalizador e incentiva sua participação nas decisões relacionadas às políticas públicas, possibilitando o conhecimento das contas governamentais e promovendo um controle social mais efetivo (Figueiredo e Santos, 2013). Essa

participação ativa da sociedade contribui para reduzir fraudes e evita que interesses particulares prevaleçam em benefício de poucos (Pires et al., 2013).

No entanto, para que a transparência cumpra sua função, é indispensável que as informações sejam divulgadas de forma correta, clara e acessível, garantindo a coerência e eliminando qualquer possibilidade de distorção ou fraude (Cruz et al., 2012). Dessa forma, a administração pública, para ser socialmente legítima, precisa demonstrar integridade e veracidade em seus atos, transmitindo confiança e segurança à população (Pires et al., 2013).

Posto a isso, a transparência objetiva permitir um controle social eficaz, indicando que o cidadão conhecendo a, situação das contas públicas terá mais condições de cobrar, exigir e fiscalizar. Com esse objetivo, a LRF estabelece alguns instrumentos para incrementar o controle social (Garcia, 2011). Assim, qualquer pessoa tem o direito de ter acesso as contas públicas sem que seja questionado o "porque" ou "para que" ela pretende conhecer essas informações (Vieira; Leite e Fonseca; 2012).

Além disso, Machado (2011) define como instrumento de controle social o RGF como sendo o instrumento que possibilita assegurar a transparência dos gastos públicos e a consecução das metas fiscais contendo os limites estabelecidos na lei a ser encaminhado aos Tribunais de Contas e RREO como sendo o que trata dos assuntos pertinentes a receitas e despesas e conforme previsto na LRF deverá ser elaborado e publicado até 30 dias após o final de cada bimestre. Assim para Aquino (2017, p.124) o descumprimento do prazo previsto sujeita o ente ao não reconhecimentos de transferências voluntarias e o impede de contratar operação de crédito.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Nesse tópico apresentam-se os estudos anteriores acerca da temática, destacando os objetivos e os principais resultados (Quadro 1).

Quadro 1: Estudos anteriores relacionados à contabilidade Pública

Título	Autor	Objetivo	Principais Resultados
Transparência na gestão pública: um estudo sobre a publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentaria e Relatório de Gestão Fiscal dos municípios de Rondônia à Luz da LRF	Santos (2015)	Verifica a disponibilidade do Relatório Resumido da Execução Orçamentaria (RREO) e do Relatório de Gestão de Fiscal (RGF), exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), publicados na internet, pelos	Os resultados mostram que ainda é insatisfatório o número de demonstrativos disponibilizados em meios eletrônicos para consulta da população, pelo fato de não se encontrarem na integra os demonstrativos exigidos e um total descumprimento da Lei.

		municípios com população superior a 50.000 habitantes	
A transparência das contas públicas na era da informação: controle social na administração pública municipal.	Alves e Silva (2020)	Analisar o comportamento da administração e dos cidadãos em relação a fiscalização e acompanhamento das ações públicas	Os municípios de Icapuí apresenta a transparência em relação ao portal e por outro lado o governo municipal é insuficiente no que retrata a Lei referente a informação.
Os instrumentos de transparência e controle e o papel da contabilidade aplicada ao setor público: a percepção dos gestores dos municípios da Região Sul com mais de 50.000 habitantes.	Born (2012)	Descrever a percepção dos gestores dos municípios mais populosos do Brasil e dos gestores dos municípios da Região Sul com s de 50.000 habitantes sobre os principais instrumentos de transparência e controle social de gestão pública e sobre o papel da contabilidade neste processo.	A pesquisa constatou que todos os relatórios divulgados no site dos municípios são para prestação de contas, principalmente o relatório das despesas públicas, que é para manter o equilíbrio dos gastos.
Transparência na gestão pública: um estudo sobre a publicação do RREO e RGF dos municípios da Microrregião São João Del Rei à Luz da LRF.	Silva et al. (2014)	Verificar se os municípios da microrregião São João Del Rei estão publicando os demonstrativos da RREO e RGF em meios eletrônicos, exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.	Os resultados mostram que ainda é incipiente o número de demonstrativos disponibilizados em meios eletrônicos para consulta da população. Conforme demonstrado verificou-se que alguns demonstrativos não foram encontrados em nenhum momento da pesquisa, um total descumprimento da Lei.

Fonte: Dados da Pesquisa.

Os estudos sobre transparência na gestão pública revelam desafios na disponibilização de informações fiscais à população. Santos (2015) destaca que, apesar das exigências da LRF, muitos municípios ainda não publicam integralmente os RREO e os RGF na internet, dificultando o acesso à informação. Da mesma forma, Silva et al. (2014) apontam que a situação se repete na

microrregião de São João Del Rei, onde a disponibilização desses documentos ainda é insuficiente.

Nesse sentido, Alves e Silva (2020) ampliam essa discussão ao abordar o papel dos cidadãos no controle social, mostrando que, embora existam ferramentas de transparência, a efetividade da fiscalização ainda depende do compromisso da administração pública. Já Born (2012) enfatiza a necessidade dos relatórios contábeis para o equilíbrio dos gastos municipais, ressaltando que os gestores reconhecem seu papel na transparência, mas ainda há dificuldades na prática. Esses estudos indicam que, apesar dos avanços tecnológicos e das regulamentações, a transparência fiscal nos municípios brasileiros ainda precisa evoluir para garantir um controle social eficiente e uma gestão pública responsável.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Considerando os procedimentos metodológicos, quanto à natureza da presente pesquisa classifica-se como descritiva, e tendo como abordagem qualitativa. Desse modo, a pesquisa descritiva tem como objetivo principal estudar as características de um determinado grupo. Além disso, pode ser incluída como pesquisa descritiva aquela que levanta as opiniões e atitudes da população (Gil, 2010). Assim, pesquisa delimitou-se no método da análise descritiva, cujo foco foi resumir e organizar a informação relevante de uma massa de dados a partir de um conjunto de medidas e verificar se há regularidade ou padrão nas observações de cada município com a conformidade legal exigida.

Além disso, o universo da pesquisa são os municípios pertencentes ao Estado do Rio Grande do Norte que são composta pelos 167 municípios existentes, e a definição da amostra analisada foi feita com base em dados do IBGE (Instituto Brasileiro De Geografia E Estatística, 2010), que apresentou 7 municípios no Estado com cerca de 60 mil habitantes, esses municípios são obrigados a publicar informações detalhadas sobre a execução orçamentaria e financeira, em meios eletrônicos para que a população tem acesso a esses dados.

Assim, Vergara (2013, p. 43) afirma que a pesquisa documental é "aquela realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza ou com pessoas". Além disso, quanto ao procedimento de coleta de dados, este ocorreu por meio da abordagem documental.

Foram coletados os dados nos sites de cada prefeitura, através do link de acesso ao Portal da Transparência conforme evidenciado no Quadro 2:

Quadro 2: População e endereços eletrônicos dos Municípios

Município	População	Site
Caicó	68.343	https://caico.rn.gov.br/
Ceará-Mirim	73.886	https://cearamirim.rn.gov.br/

Macaíba	81.821	https://www.macaiba.rn.gov.br/
Mossoró	300.618	https://www.prefeiturademossoro.com.br/
Natal	890.480	https://www.natal.rn.gov.br/
Parnamirim	267.036	https://parnamirim.rn.gov.br/
São Gonçalo do Amarante	103.672	https://saogoncalo.rn.gov.br/

Fonte: Dados da Pesquisa

Observa-se que os sete municípios pesquisados possuem página na rede internacional de computadores identificada com a extensão apropriada de "rn.gov.br", vinculada ao Governo do Estado do Rio Grande do Norte e que em todos os sites foram encontrados os links do portal da transparência em suas homepages.

Assim, foram consultados em sites de sete municípios com população superior a sessenta mil habitantes no Estado do Rio Grande do Norte: Caicó, Ceará-Mirim, Macaíba, Mossoró, Natal, Parnamirim, São Gonçalo do Amarante; e a coleta de dados foi realizada no período de 2017 a 2020, portanto, utilizando-se dados documentais dos 04 (quatro) últimos anos (2017, 2018, 2019 e 2020). A tabulação e análise dos dados se deram através do software Microsoft Office Excel 2018.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados apresentados foram resultantes de informações coletadas através do link de acesso ao Portal da Transparência disponível no site oficial de cada um dos municípios, referente a presença dos demonstrativos exigidos em cada um dos relatórios a saber: RREO e RGF. O período de análise dos relatórios foi de 2017 a 2020, em atendimento às obrigatoriedades impostas pela LRF. Em seguida, os dados foram organizados em quadros para assim realizar um comparativo quanto a publicidade de cada município resultando assim na discussão em relação a transparência dos mesmos. Nos Quadros 3 e 4 são evidenciados os relatórios e municípios que atenderam ou não o cumprimento da LRF.

Quadro 3: Relatório de Gestão Fiscal

		Demonstrativo -RGF	Municípios						
2017	1 Quadrimestre		1	2	3	4	5	6	7
		Despesa com pessoal	-	-	x	x	x	x	x
		Dívida consolidada	-	-	x	x	x	x	x
		Concessão de garantias e contragarantias	-	-	x	x	x	x	x
		Operação de crédito	-	-	x	x	x	x	x
		Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	-	-	x	x	x	x	x
	2 Quadrimestre	Despesa com pessoal	-	-	x	x	x	x	x
		Dívida consolidada	-	-	x	x	x	x	x
		Concessão de garantias e contragarantias	-	-	x	x	x	x	x
		Operação de crédito	-	-	x	x	x	x	x
		Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	-	-	x	x	x	x	x

3	Quadrimestre	Despesa com pessoal	-	-	x	x	x	x	X
		Dívida consolidada	-	-	x	x	x	x	X
		Concessão de garantias e contragarantias	-	-	x	x	x	x	X
		Operação de crédito	-	-	x	x	x	x	X
		Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	-	-	x	x	x	x	x

Legenda: 1 - Caicó; 2- Ceara-Mirim; 3- Macaíba; 4- Mossoró; 5 - Natal; 6- Parnamirim; 7- São Gonçalo do Amarante

(x) disponível no site oficial do município; e(-) não está disponível.

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim, no que se refere ao cumprimento da lei referente a publicação do RGF evidenciada no Quadro 3 para o ano de 2017, observa-se que apenas os municípios de Caicó e Ceara-Mirim não disponibilizaram o devido relatório no site do portal da transparência, e que apesar de já ser obrigatória a publicação para todos os setes municípios em questão desde o ano de 2011. Conforme o censo do IBGE no ano de 2010, essas cidades citadas acima já possuíam população superior a sessenta mil habitantes o que as obrigaria a disponibilizar tais informações de acesso público. Que no caso de não cumprimento da Lei pode gerar multa.

Dessa forma, o Aquino (2017) ressalta que quando o responsável não encaminha ao Tribunal de Contas o Relatório de Gestão Fiscal nos prazos e condições estabelecidos fica sujeito ao pagamento de multa previsto no artigo 5º da lei nº 10.028/00, a qual corresponde a 30% dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal.

Dessa forma, toda sociedade tem o direito de saber em que e como está sendo gasto os recursos para que tenha um controle social. Desse modo, a transparência é fundamental para que exista um controle social sobre administração pública. Por esta razão, à Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu no intuito de ter transparência dos gastos públicas e fez com que fosse obrigatório a publicação do RGF e o (RREO) (Carvalho, et al., 2014).

Ao analisar-se o Quadro 4, identificou-se os municípios que não teve o cumprimento da LRF para o ano de 2017, foi somente Caicó que não publicou ao longo dos bimestres o RREO.

Quadro 4: Relatório Resumido da Execução Orçamentaria						
Municípios	Bimestre					
	1º	2º	3º	4º	5º	6º
Caicó	3	3	3	3	3	3
Ceara-Mirim	1	1	1	1	1	1
Macaíba	1	1	1	1	1	1
Mossoró	1	1	1	1	1	1
Natal	1	1	1	1	1	1
Parnamirim	1	1	1	1	1	1
São Gonçalo do Amarante	1	1	1	1	1	1

Legenda:

(1) dados que são disponibilizados e atende o cumprimento da LRF

(2) dados que atende parcialmente ao cumprimento da LRF

(3) dados que não atendem o cumprimento da LRF

Fonte: Dados da pesquisa.

Portanto, o RREO fornece informações para a sociedade sobre a execução orçamentaria e sua provisão, assim o relatório vai servir como um instrumento de transparência para a sociedade e trazendo informação relevante sobre a arrecadação e os gastos governamentais, facilitando a atuação dos controles interno e externo (Carvalho et al. 2014). Nos quadros 4 e 5, referentes ao ano de 2018, pode ser observado uma evolução do RGF e o RREO.

Durante o ano de 2018 pode-se observar no Quadro 5 uma maior incidência de publicação do Relatório de Gestão Fiscal nos três quadrimestres, e só o município de Ceara-Mirim que não teve a publicação dos relatórios. Além disso, os dados mostram que os demonstrativos recorrentes encontrados nos relatórios foram os demonstrativos de despesa com pessoal.

Entende-se como despesa com pessoal as despesas de natureza salarial decorrentes de cargos, empregos e funções de confiança no setor público, bem como os encargos sociais incidentes sobre a folha de salário. Dessa maneira, as despesas com pessoal são as que se destacam perante a população, pois a lei estabelece limites para o gasto com despesas com pessoal em relação à receita corrente líquida para os três poderes e para cada nível de governo, União, Estados, Distrito Federal e Municípios (Castro e Andrade, 2013).

Quadro 5: Relatório de Gestão Fiscal

Demonstrativo -RGF			Municípios						
			1	2	3	4	5	6	7
	1 Quadrimestre	Despesa com pessoal	x	-	x	x	x	x	x
		Dívida consolidada	x	-	x	x	x	x	x
		Concessão de garantias e contragarantias	x	-	x	x	x	x	x
		Operação de crédito	x	-	x	x	x	x	x
		Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	x	-	x	x	x	x	x
2018	2 Quadrimestre	Despesa com pessoal	x	-	x	x	x	x	x
		Dívida consolidada	x	-	x	x	x	x	x
		Concessão de garantias e contragarantias	x	-	x	x	x	x	x
		Operação de crédito	x	-	x	x	x	x	x
		Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	x	-	x	x	x	x	x
	3 Quadrimestre	Despesa com pessoal	x	-	x	x	x	x	x
		Dívida consolidada	x	-	x	x	x	x	x
		Concessão de garantias e contragarantias	x	-	x	x	x	x	x
		Operação de crédito	x	-	x	x	x	x	x
		Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	x	-	x	x	x	x	x

Legenda: 1 - Caicó; 2- Ceara-Mirim; 3- Macaíba; 4- Mossoró; 5 - Natal; 6- Parnamirim; 7- São Gonçalo do Amarante

(x) disponível no site oficial do município

(-) não está disponível no site oficial do município

Fonte: Dados da pesquisa.

No Quadro 6, pode-se observar, que os municípios de Caicó, Ceara-Mirim, Natal, Macaíba, Mossoró, Parnamirim e São Gonçalo do Amarante atente totalmente ao cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, porém durante o levantamento dos dados para o ano de 2018, apenas o município de Natal não disponibilizou o Relatório de Gestão Fiscal, mesmo com várias tentativas de entrar no portal da transparência através do site para ter certeza de que não tinha a publicação do relatório.

Dessa forma, o não envio dos Relatórios Resumido da Execução Orçamentaria para o tribunal de contas gera uma penalidade, onde está sujeita o responsável ao pagamento de multa prevista nas leis orgânicas dos respectivos tribunais e ficam sujeitos a sanções diversas, que nesse caso é tratado como crime de responsabilidade de prefeitos e vereadores (Aquino, 2017).

Quadro 6: Relatório Resumido da Execução Orçamentaria

Municípios	Bimestre					
	1º	2º	3º	4º	5º	6º
Caicó	1	1	1	1	1	1
Ceará-Mirim	1	1	1	1	1	1
Macaíba	1	1	1	1	1	1
Mossoró	1	1	1	1	1	1
Natal	1	1	1	1	1	1
Parnamirim	1	1	1	1	1	1
São Gonçalo do Amarante	1	1	1	1	1	1

Legenda:

- (1) dados que são disponibilizados e atende o cumprimento da LRF
- (2) dados que atende parcialmente ao cumprimento da LRF
- (3) dados que não atendem o cumprimento da LRF

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise do Quadro 5 demonstra que, em 2018, os municípios pesquisados cumpriram integralmente a exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal quanto à publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), o que reflete um compromisso com a transparência e a prestação de contas. No entanto, como ressaltam Cruz e Afonso (2018), esse cumprimento formal precisa vir acompanhado de uma divulgação clara e acessível, que permita à população compreender as informações apresentadas. O acesso contínuo e atualizado a esses dados é fundamental para fortalecer o controle social e prevenir irregularidades na gestão pública.

Analisando o Quadro 7, é possível constatar que o município de Ceará-Mirim continuam a não efetuar a publicação dos Relatório de Gestão Fiscal para o ano de 2019, mesmo que tal publicação é obrigatorias para que a sociedade, conheça, acompanhe e analise o desempenho da execução orçamentária do governo. Além disso, o RGF é um instrumento de controle e transparência da gestão responsável intentada pelo legislador, pois é por esse relatório que se observará se o administrador está cumprindo as determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal, no que diz respeito ao controle de gastos com pessoal, grau de endividamento público, demonstrativo de disponibilidades de caixa, bem como a

obediência às restrições de inscrição de Restos a pagar (Castro e Andrade, 2013).

Quadro 7: Relatório de Gestão Fiscal

		Demonstrativo -RGF	Municípios						
			1	2	3	4	5	6	7
2019	1 Quadrimestre	Despesa com pessoal	x	-	x	x	x	x	x
		Dívida consolidada	x	-	x	x	x	x	x
		Concessão de garantias e contragarantias	x	-	x	x	x	x	x
		Operação de crédito	x	-	x	x	x	x	x
		Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal							
			x	-	x	x	x	x	x
	2 Quadrimestre	Despesa com pessoal	x	-	x	x	x	x	x
		Dívida consolidada	x	-	x	x	x	x	x
		Concessão de garantias e contragarantias	x	-	x	x	x	x	x
		Operação de crédito	x	-	x	x	x	x	x
		Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal							
			x	-	x	x	x	x	x
	3 Quadrimestre	Despesa com pessoal	x	-	x	x	x	x	x
		Dívida consolidada	x	-	x	x	x	x	x
		Concessão de garantias e contragarantias	x	-	x	x	x	x	x
		Operação de crédito	x	-	x	x	x	x	x
		Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal							
			x	-	x	x	x	x	x

Legenda 1 - Caicó; 2- Ceará-Mirim; 3- Macaíba; 4- Mossoró; 5 - Natal; 6- Parnamirim; 7- São Gonçalo do Amarante

(x) disponível no site oficial do município

(-) não está disponível no site oficial do município

Fonte: Dados da pesquisa.

A ausência do RGF por parte do município de Ceará-Mirim em 2019 levanta preocupações sobre o descumprimento legal e sobre o impacto dessa falta de transparência na confiança da população na administração pública. Quando um município não publica informações detalhadas sobre sua gestão financeira, a sociedade perde a oportunidade de acompanhar de perto como os recursos estão sendo utilizados, comprometendo o controle social e dificultando a fiscalização dos gastos públicos. Além disso, a não disponibilização desses relatórios pode acarretar sanções, prejudicando a governança municipal. O acesso à informação orçamentária não deve ser visto como mera formalidade burocrática, mas como um direito essencial da população, que precisa dessas informações para participar ativamente das decisões que afetam sua cidade (Silva et al., 2020).

No Quadro 8 evidencia que apenas o município Ceará-Mirim não se encontra publicado no ano de 2019 nenhum demonstrativo do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Quadro 8: Relatório Resumido da Execução Orçamentaria

Municípios	Bimestre					
	1º	2º	3º	4º	5º	6º
Caicó	1	1	1	1	1	1
Ceará-Mirim	3	3	3	3	3	3
Macaíba	1	1	1	1	1	1
Mossoró	1	1	1	1	1	1
Natal	1	1	1	1	1	1
Parnamirim	1	1	1	1	1	1
São Gonçalo do Amarante	1	1	1	1	1	1

Legenda:

(1) dados que são disponibilizados e atende o cumprimento da Lei

(2) dados que atende parcialmente ao cumprimento da Lei

(3) dados que não atendem o cumprimento da Lei

Fonte: Dados da pesquisa.

Desse modo, mesmo em desacordo com a transparência proposta pela LRF, é necessário que tenha a divulgação dos dados que são fundamentais para que a população entenda o que está acontecendo com o dinheiro público, onde a população tem papel fundamental frente às decisões tomadas, auxiliando para que ocorra o controle e verificação desses dados (Pires et al., 2013)

A ausência da publicação do RREO por parte de Ceará-Mirim em 2019 é um indicativo preocupante na transparência fiscal do município. Esse relatório é essencial para que os cidadãos possam acompanhar a gestão dos recursos públicos. Quando um município não disponibiliza essas informações, a população fica sem acesso a um dos principais instrumentos de controle social. Além disso, a falta de divulgação pode comprometer a credibilidade da administração e gerar consequências legais. Em um cenário em que a transparência é valorizada, falhas como essa reforçam a necessidade de comprometimento pelos gestores municipais para garantir à cidadania da população (Cruz; Afonso, 2018).

No Quadro 9 pode-se observar que os municípios de Caicó, Ceará-Mirim, Macaíba, Natal, Parnamirim e São Gonçalo do Amarante foram encontrados os demonstrativos atendendo totalmente ao dispositivo legal imposto pela LRF, já o município de Mossoró atende parcialmente ao dispositivo legal, e não consta no portal da transparência nenhum tipo de informação que posso justificar o motivo da não publicação do relatório de gestão fiscal.

A ausência do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) por Mossoró em 2020, sem justificativa no portal da transparência, compromete a fiscalização e a credibilidade da administração municipal. Esse relatório é fundamental para garantir o cumprimento dos limites fiscais, e sua não publicação dificulta o controle social. Embora a maioria dos municípios tenha atendido à LRF, a falta de transparência em casos como esse evidencia a necessidade de medidas rigorosas para assegurar uma gestão pública acessível e confiável (Silva et al., 2020).

Quadro 9: Relatório de Gestão Fiscal

		Demonstrativo -RGF	Municípios						
			1	2	3	4	5	6	7
2020	1 Quadrimestre	Despesa com pessoal	x	x	x	x	x	x	x
		Dívida consolidada	x	x	x	x	x	x	x
		Concessão de garantias e contragarantias	x	x	x	x	x	x	x
		Operação de crédito	x	x	x	x	x	x	x
		Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	x	x	x	x	x	x	x
	2 Quadrimestre	Despesa com pessoal	x	x	x	-	x	x	x
		Dívida consolidada	x	x	x	-	x	x	x
		Concessão de garantias e contragarantias	x	x	x	-	x	x	x
		Operação de crédito	x	x	x	-	x	x	x
		Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	x	x	x	-	x	x	x
	3 Quadrimestre	Despesa com pessoal	x	x	x	-	x	x	x
		Dívida consolidada	x	x	x	-	x	x	x
		Concessão de garantias e contragarantias	x	x	x	-	x	x	x
		Operação de crédito	x	x	x	-	x	x	x
		Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	x	x	x	-	x	x	x

Legenda: 1 - Caicó; 2- Ceara-Mirim; 3- Macaíba; 4- Mossoró; 5 - Natal; 6- Parnamirim; 7- São Gonçalo do Amarante

(x) disponível no site oficial do município

(-) não está disponível no site oficial do município

Fonte: Dados da pesquisa.

O Quadro 10 destaca a conformidade dos municípios na publicação do RREO em 2020, com a maioria atendendo plenamente à LRF. No entanto, Mossoró apresentou publicações parciais, comprometendo a transparência e o controle social.

Quadro 10: Relatório Resumo de Execução Orçamentaria

Municípios	Bimestre					
	1º	2º	3º	4º	5º	6º
Caicó	1	1	1	1	1	1
Ceara-Mirim	1	1	1	1	1	1
Macaíba	1	1	1	1	1	1
Mossoró	2	2	2	2	2	2
Natal	1	1	1	1	1	1
Parnamirim	1	1	1	1	1	1
São Gonçalo do Amarante	1	1	1	1	1	1

Legenda :

(1) dados que são disponibilizados e atende o cumprimento da LRF

(2) dados que atende parcialmente ao cumprimento da LRF

(3) dados que não atendem o cumprimento da LRF

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com Keunecke, Tele e Flach (2011), é de esperar mais transparência nas contas públicas por partes dos gestores, dado que se podem encontrar maiores mecanismos de controle social por meio dos cidadãos. Diante desse contexto pode-se observar que o município de Mossoró atende parcialmente a LRF. Além disso,

os únicos municípios de Parnamirim, São Gonçalo do Amarante, Macaíba e Natal são os que publicaram os demonstrativos tanto na Quadro 10 quanto nas demais presentes na pesquisa, também é possível constatar evolução da publicação dos Demonstrativos dos demais municípios.

O Quadro 10 demonstra que, embora a maioria dos municípios tenha cumprido integralmente as exigências da LRF, Mossoró apresentou falhas na publicação do RREO, o que compromete a transparência e dificulta a fiscalização dos gastos públicos. Em contraste, municípios como Parnamirim, São Gonçalo do Amarante, Macaíba e Natal mantiveram regularidade na divulgação desses relatórios, evidenciando maior comprometimento com a transparência fiscal. Apesar dos avanços observados na prestação de contas, o cenário mostra que ainda existem desafios a serem superados para que todos os municípios cumpram plenamente suas obrigações legais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A transparência é considerada um princípio da gestão fiscal responsável, inserido a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal. Conforme a bibliografia analisada e a legislação pode-se observar que é obrigatório a publicação de informações fiscais para todos os níveis de governo e que essas informações têm que ser transparentes, utilizando a tecnologia para fomentar o acesso por parte do cidadão e de toda a sociedade ou de quaisquer interessados, inclusive, de fora da cidade, aos dados e informações, visando facilitar o devido controle social e promoção da cidadania. A presente pesquisa tinha como objetivo, verificar se os municípios do Rio Grande do Norte com mais de 60.000 habitantes estão de acordo com o nível de conformidade da publicação do RREO e do RGF exigido pela Lei de LRF pelos municípios potiguares.

A Lei de Responsabilidade Fiscal contempla aspectos fundamentais como o equilíbrio das contas públicas, a transparência das informações e o controle do endividamento. No que diz respeito à transparência, ela garante que documentos como o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal sejam divulgados de forma clara e acessível, permitindo que a população compreenda o significado desses dados. A disponibilização dessas informações na internet demonstra o compromisso dos gestores municipais em dar visibilidade às contas públicas e em adotar estratégias de divulgação que orientem tanto os usuários da informação contábil quanto os cidadãos em geral sobre os resultados da aplicação dos recursos públicos.

A pesquisa realizada junto aos sites da internet dos sete municípios mais populosos do Estado do Rio Grande do Norte revelou que, estes possuem endereço em página vinculada à extensão "rn.gov.br". Contudo, observou-se que a evolução da transparência fiscal nos sete municípios pesquisados do estado do Rio Grande do Norte é baixa e lenta e faltam ações efetivas

por parte do governo municipal para atender as necessidades de informação ao cidadão. Desse modo, considera-se o objetivo proposto alcançado.

A pesquisa apresentou algumas limitações, no que se refere ao número de municípios abordados na pesquisa, considerando que os resultados encontrados não podem ser generalizados. Sendo assim, sugere-se que estudos futuros realizem pesquisas em diferentes regiões e microrregiões, abrangendo os resultados da pesquisa e da temática.

REFERÊNCIAS

AQUINO, N. A. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 6.e.d São Paulo: Atlas, 2017.

ALVES, G. C.; SILVA, A. M. S. A transparência das contas públicas na era da informação: controle social na administração pública municipal. **Revista Controle**. Fortaleza, v. 18, n.1, p. 292-315, jan./jun. 2020. Disponível: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/572> Acesso em: 28 abr. 2021

BRASIL. **Lei Complementar n.101**, 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para responsabilização na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Presidente da República, 2000. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 28 abr. 2021.

CASTRO, D. P. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público, Integração das Áreas do Ciclo de Gestão: Planejamento, Orçamento, Finanças, Contabilidade e Auditoria e Organização dos Controles Internos**, como suporte à Governança Corporativa Brasil. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CASTRO, A. T. X.; ANDRADE, F. N. F. O comprometimento da receita corrente líquida com as despesas com pessoal evidenciado no Relatório de Gestão Fiscal dos anos de 2010 a 2012 - um estudo aplicado ao município de Maranguape. **Revista Controle - Doutrina E Artigos**. Maranguape, v. 1, n. 1, p. 299-323, jan. 2013. Disponível: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/269>. Acesso: 01 mai. 2021.

CARVALHO, W. K.; MELO, M. P. S.; RESENDE, L. S.; SILVA, F. B.; VALE, C. R.; Transparência na gestão pública: um estudo sobre a publicação do RREO e RGF dos municípios da microrregião São João Del Rei à Luz da LRF. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA. 22, 23, 24, 2014, São João Del Reis/MG.

Anais... São João Del Reis:2014. Disponível:
<https://www.aedb.br/seget/fotos2014.php>. Acesso em: 19 set. 2020.

COELHO, J. K.; COSTA, H. R.; SOUSA, M. A. A importância da contabilidade pública como instrumento de controle na administração pública. **Revista Pensar**. Minas Gerais, v. 3, n; 1, jan. 2014. Disponível em:
http://revistapensar.com.br/tecnologia/pasta_upload/artigos/a73.pdf Acesso em: 12 dez. 2020.

COSTA, A. Q.; PIAS, D. M.; COSTA, J.C.Q.; CRUZ, R.M.
Contabilidade Pública de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao setor público, MCASP e a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CHIZZOTTI, A. **Pesquisa qualitativa em ciências humanas e sociais**. 6. ed. Petrópolis: Vozes, 2014.

CRUZ, F. **Lei de responsabilidade fiscal comentada: Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CRUZ C. F.; FERREIRA, A. C. de S; SILVA, L. M.; MARCEDO, M. A. da S. Transperencia da gestao públina municipal: um estudo a partir dos portais eletronicos dos maiores municipios brasileiros. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v 46, n 1 , p .153-176, 2012. Disponível:
<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7080>. Acesso em: 12 dez. 2020.

CRUZ, C. F.; AFONSO, L. E. Gestão Fiscal e Pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: Evidências em Grandes Municípios. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 52, n. 1, p. 126-148, jan/fev ,2018. DIO:
<https://doi.org/10.1590/0034-7612165847>. Disponível:
<http://www.spell.org.br/documentos/ver/48919/gestao-fiscal-e-pilares-da-lei-deresponsabilidade-fiscal--evidencias-em-grandes-municipios/i/pt-br>. Acesso em: 29 out. 2020.

DALMONECH, L. F.; TEIXEIRA, A.; SANT'ANNA, J. M . B. O impactor ex-post da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000 nas finanças dos estados brasileiros. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v 45, n 4, p. 196, jul/ago,2011. DOI:
[10.1590/S0034-76122011000400012](https://doi.org/10.1590/S0034-76122011000400012).Disponível:
http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_issues&pid=0034-7612&lng=en&nrm=iso. Acesso: 12 dez. 2020.

FRANCO, L. M. G.; Rezende, D. A.; Figueredo, F.de C.; Nascimento, C. Nivel de divulgação eletrônica da contabilidade pública dos municípios do Paraná no ambiente da internet.

Revista de ciências da administração. Paraná, v16, n 34, p. 140-153, 2014. DIO: <https://doi.org/10.5007/2175-8077.2014v16n38p140> Disponível: <https://periodicos.ufsc.br>. Acesso em: 22 set. 2020.

FILGUEIRAS, F. Além da transparência: accountability e política da publicidade. **Lua Nova: Revista de cultura e política.** São Paulo, v. 84, p. 65-94, 2011. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S010264452011000300004>. Disponível: <http://www.scielo.br/scielo>. Acesso em: 15 set. 2020.

GARCIA, A. M. **A transparência na gestão pública da Câmara dos Deputados sob a égide da legislação brasileira.** 2011. 68f. Monografia (Pós-Graduação). Centro de formação treinamento e aperfeiçoamento do programa de pós-graduação, Brasília, 2011.

GADELHA, S. R. de B. Análise dos Impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a Despesa de Pessoal e a Receita Tributária nos Municípios Brasileiros: um estudo com modelo probit aplicado a dados em painel. **Revista Brasileira de Economia de Empresas.** Brasília, v. 11, n. 1, 2012. Disponível: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rbee/article/view/3106/1883>. Acesso em: 28 nov. 2020.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HADDAD, R. C.; MOTA, F. G. **Contabilidade Pública.** CAPES: UAB, 2010.

KEUNECKE, L.P.; TELES, J.; FLACH, L. Práticas de Accountability: uma análise do índice de transparência nos municípios mais populosos de Santa Catarina. **Revista Contemporânea de Contabilidade.** Florianópolis, v.8, n°16, 2011. Disponível: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2011v8n16p153>. Acesso em: 10 mai.2021.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: teoria e prática.** 15 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Censo Demográfico 2010.** Disponível: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/rn.html>. Acesso em: 20 abri. 2021.

LEITE, G. A. F.; FIALHO, T. M. M. Relação entre indicadores de gestão pública e de desenvolvimento dos municípios brasileiros. **Gestão Pública e Cidadania.** Montes Claros, v. 20, n. 67, p. 277-295, 2015. DOI: <http://dx.doi.org/10.12660/cgpc.v20n67.52080>. Disponível: <http://bibliotecadigital.fgv.br>. Acesso em :29 nov. 2020.

MAIRON, J. C. **Contabilidade básica: atualizada conforme os pronunciamentos do CPC (comitê de pronunciamento contábeis) e as normas brasileiras de contabilidade NBC TG 1000 e ITG 1000.** 11ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS JÚNIOR, W. P. **Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública.** 11.ed São Paulo: Atlas, 2010.

PIRES, A. M, SHCERER, SANTOS M B; CARPES, A de M. Transparência da gestão pública municipal: um estudo dos municípios de santa maria e novo Hamburgo/RS. **Revista Estudos do CEPE.** Santa Cruz do Sul, n38, p.131-160, jul./dez. 2013. DIO: <http://dx.doi.org/10.17058/cepe.v0i0.3439>. Disponível: <https://online.unisc.br/seer/index.php/cepe/article/view/3439>. Acesso em: 20 out. 2020.

POLUDO, A. V. **Administração Pública :teoria e questão.** 2 ed. Elsevier,2010.

SILVA, D. F.; COSTA, G. G. G.; FURTADO, L. G.; LOPES, D. F.; LOPES, M. do S. B. Transparência e universalização dos Índices de Água e Esgoto no Estado do Pará. Brasil. **Research, Society and Development**, v. 9, n. 8, p.e898986341, 2020. DOI: 10.33448/rsd-v9i8.6341. Disponível: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/6341>. Acesso em: 11 set.2020.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 12 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

VIEIRA, A. F. C.; LEITE, G. A. F.; FONSECA, I. C. A. Transparência na gestão pública:um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do estado de Minas Gerais. **Revista Contabilidade Vista & Revista.** Belo Horizonte, v. 26, n. 2, p. 114-136, maio/ago. 2015. Disponível: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/2647>. Acesso em: 28 abr. 2021

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C.; RICCIO, E. L. Transparência Reposicionando o Debate. **Revista Contemporânea de Contabilidade.** Florianópolis, v. 12, n. 25, p.137-158, jan./abr.2015.DOI: <https://doi.org/10.5007/21758069.2015v12n25p137>. Disponível: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n25p137>. Acesso em: 11 set. 2020.



Capítulo 03

TRIBUTAÇÃO E COMÉRCIO DIGITAL NO BRASIL: DESAFIOS E PERSPECTIVAS

Maria Clara Gomes Bernardino Dantas

Graduação em Ciências Contábeis pela UERN

Sérgio Luiz Pedrosa Silva

Doutorado em Geografia

E-mail: sergiopedrosa@uern.br

Wênka Preston Leite Batista da Costa

Pós-doutorado em Ciências Contábeis

E-mail: wenykaleite@uern.br

Jandeson Dantas da Silva

Doutorado em Ciências Contábeis

E-mail: jandesondantas@uern.br

Ítalo Carlos Soares do Nascimento

Doutorando em Administração e Controladoria

E-mail: italocarlos25@gmail.com

Geison Calyo Varela de Melo

Doutorando em Administração e Controladoria

E-mail: geisoncalyo@hotmail.com

RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi analisar a relação entre o sistema tributário brasileiro e as práticas de sonegação fiscal em operações de importação, com foco no comércio eletrônico. O estudo revelou que a expansão do comércio eletrônico tem gerado dificuldades no sistema tributário brasileiro, especialmente nas operações de importação, dificultando a fiscalização e abrindo espaço para crimes fiscais, como o descaminho. Embora a alta carga tributária contribua para a prática de sonegação, a pesquisa destacou que o maior problema é a burocracia complexa do sistema, que leva importadores a evitarem impostos de através de meios ilícitos, gerando concorrência desleal e desvalorizando produtos nacionais. Em contrapartida, a Reforma Tributária de 2023 surge como uma oportunidade de simplificar o sistema, unificando impostos sobre bens e serviços, o que pode facilitar a arrecadação e diminuir a sonegação. Contudo, destaca-se a complexidade do sistema tributário e a irregularidade do comércio eletrônico, como fatores influentes a estas práticas. Se implementada de maneira eficiente, a nova estrutura tributária

pode diminuir o volume de mercadorias importadas irregularmente, fortalecer a arrecadação e criar um ambiente de negócios transparente. Este estudo documental, através da análise de conteúdo traz para a academia, novas perspectivas sobre o impacto do sistema tributário no comércio eletrônico e importações. Para a sociedade, enfatiza políticas que promovam justiça fiscal e transparência. Em termos práticos, sugere estratégias para combater a evasão fiscal, como cooperação internacional e uso de tecnologias avançadas.

Palavras-chave: Varejo digital, Sonegação; fiscalização; tributação digital; tributação unificada.

ABSTRACT

The objective of this research was to analyze the relationship between the Brazilian tax system and tax evasion practices in import operations, focusing on e-commerce. The study revealed that the expansion of e-commerce has created difficulties within the Brazilian tax system, particularly in import operations, complicating oversight and creating opportunities for tax crimes, such as smuggling. While the high tax burden contributes to tax evasion, the research highlighted that the bigger problem is the complex bureaucracy of the system, which leads importers to evade taxes through illicit means, generating unfair competition and devaluing domestic products. In contrast, the 2023 Tax Reform emerges as an opportunity to simplify the system by unifying taxes on goods and services, which could facilitate tax collection and reduce evasion. However, the complexity of the tax system and the irregularities in e-commerce are identified as influential factors in these practices. If implemented efficiently, the new tax structure could reduce the volume of irregularly imported goods, strengthen tax collection, and create a transparent business environment. This documentary study, through content analysis, brings new perspectives to academia regarding the impact of the tax system on e-commerce and imports. For society, it emphasizes policies that promote fiscal justice and transparency. In practical terms, it suggests strategies to combat tax evasion, such as international cooperation and the use of advanced technologies.

Keywords: Digital retail; evasion; inspection; digital taxation; unified taxation.

1 INTRODUÇÃO

É evidente que a internet e as mídias sociais se expandiram globalmente, e a humanidade tem se ajustado progressivamente a essa nova realidade tecnológica, desde os primeiros meios de comunicação até a atual "era digital". Silva (2023) aponta que o avanço das telecomunicações não apenas influencia as relações interpessoais, mas também desempenha um papel fundamental na

contribuição socioeconômica, evidenciado pelo crescimento do comércio eletrônico. De acordo com a Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM), em 2023 foram contabilizadas 610.000 lojas virtuais no Brasil, número que cresceu expressivamente nos últimos quatro anos, especialmente durante a pandemia de COVID-19. Esse período de isolamento forçou o comércio a adaptar-se às vendas online, desde o fornecimento de produtos até a entrega ao consumidor.

Considerando o impacto do comércio eletrônico na economia nacional, Tomé (2021) define o e-commerce como o conjunto de todas as etapas do processo de compra e venda realizadas pela internet, seja por meio de lojas virtuais, redes sociais ou *marketplaces*. Além disso, evidencia que o e-commerce pode aumentar a rentabilidade de micro e pequenos empresários, dado que a adoção de novas tecnologias permite que acompanhem as tendências de mercado e os comportamentos dos consumidores.

Nesse contexto, Mata (2021) observa que o desenvolvimento do e-commerce ampliou o alcance dos consumidores, oferecendo uma variedade de opções, tanto nacionais quanto internacionais, permitindo que eles escolham produtos com o custo-benefício eficaz. No que tange às relações comerciais, Rocha (2023) afirma que a complexidade tributária também está relacionada às operações de importação envolvendo o consumidor, visto que o tratamento aduaneiro é destinado à mercadoria originária do país beneficiário, quando se trata de compras internacionais, a atuação da fiscalização aduaneira é essencial para garantir que as regras sejam seguidas e os tributos devidamente aplicados.

No entanto, segundo dados do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ), o Brasil registrou em 2017 uma perda aproximada de 145 bilhões de reais em razão da sonegação fiscal. A sonegação consiste em uma forma ilegal de evasão fiscal, caracterizada pela omissão no pagamento de tributos por meio de práticas ilícitas. No comércio, essas operações costumam estar associadas ao descaminho, que envolve a comercialização de produtos sem emissão de notas fiscais e, consequentemente, o não recolhimento de tributos como o Imposto sobre a Importação (II).

Nesse cenário, a economia nacional enfrenta um ambiente de competitividade desleal, em que comerciantes que operam legalmente e pagam seus tributos corretamente concorrem com aqueles que praticam descaminho. Gomes *et al.* (2021) argumentam, com base na Teoria dos Jogos, que a complexidade do Sistema Tributário Brasileiro (STB) influencia os contribuintes a recorrerem a práticas ilícitas para contornar as exigências fiscais. Com isso, o estudo busca explorar a relação entre o sistema tributário brasileiro e as operações de sonegação no comércio eletrônico.

A complexidade tributária, somada à falta de fiscalização eficaz no comércio eletrônico, pode abrir espaço para essas irregularidades, gerando concorrência desleal com empresas que cumprem as obrigações fiscais. Assim, a reforma tributária surge

como uma solução possível para simplificar o sistema, reduzir a evasão fiscal e promover uma economia justa e equilibrada (Pestana, 2024). O novo Sistema Tributário propõe a simplificação do pagamento de tributos para os contribuintes, unificando os impostos sobre serviços e mercadorias em um único tributo, que também incidirá sobre a importação de bens materiais e imateriais, conforme a Emenda Constitucional Nº 132 (Brasil, 2023).

A questão central deste estudo é: qual é a relação entre o sistema de tributação brasileiro e o comércio eletrônico? Essa pergunta visa entender como as falhas ou dificuldades do STB podem estimular práticas ilícitas, como o descaminho, onde produtos são vendidos sem o devido recolhimento de tributos, como o Imposto sobre a Importação (II). Assim, a pesquisa objetivou analisar a relação entre o sistema tributário brasileiro e o comércio eletrônico.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. A EVOLUÇÃO DO *E-COMMERCE*: DESAFIOS E OPORTUNIDADES

O comércio eletrônico, ou e-commerce, conforme Costa *et al.* (2021), foi introduzido na década de 1990. No entanto, devido à limitação de acesso digital naquela época, o varejo tradicional continuava predominando como o principal meio de comercialização. Segundo Vale, Silva e Moreira (2022), o e-commerce envolve a comercialização de produtos por meio de lojas e plataformas virtuais, estabelecendo uma relação comercial online entre vendedores e consumidores.

O comércio eletrônico começou a se fortalecer nos anos 2000, impulsionado pela crescente popularização da internet. Dessa forma, sua expansão foi gradual, acompanhando o desenvolvimento das relações comerciais e o avanço das tecnologias digitais (Costa *et al.* 2021).

No Brasil, o desenvolvimento do e-commerce atingiu seu auge em 2020. De acordo com dados da Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM), cerca de 467.036 lojas virtuais com sites próprios foram registradas nesse período. Esse crescimento expressivo esteve diretamente relacionado aos efeitos da pandemia da COVID-19, considerando que as medidas de distanciamento social e o fechamento do comércio físico levaram a uma forte migração das compras para o ambiente online. Para muitos empreendedores, o e-commerce foi a alternativa que garantiu a continuidade dos negócios, consolidando-se como um elemento central do comércio e da economia nacional.

Por outro lado, Valadares (2023) ressaltam para a desigualdade competitiva entre o varejo físico e o digital, principalmente no que diz respeito aos custos. Enquanto os lojistas que atuam em estabelecimentos físicos arcam com despesas significativas, como aluguel, manutenção e estrutura, os vendedores online operam com custos mais reduzidos.

Segundo a Pesquisa Anual de Comércio (PAC), realizada pelo IBGE, o número de empresas de comércio varejista em 2020 caiu para 1.006.431 milhões, o menor índice registrado entre 2007 e 2021. Valadares (2023) reforça que o varejo físico foi duramente impactado pelas medidas de isolamento social, que reduziram a presença de consumidores nas lojas físicas, afetando diretamente o volume de vendas e a predisposição de compra. Esse cenário evidenciou a vulnerabilidade do varejo tradicional diante das transformações do mercado, aceleradas pelo avanço do *e-commerce*.

Entretanto, Fernandes e Morett (2024) apresentam uma visão otimista, afirmando que o varejo tradicional pode expandir-se em harmonia com o mercado digital. Eles defendem a integração entre lojas físicas e plataformas online como uma estratégia viável para o crescimento e diversificação dos negócios. Em agosto de 2023, o *e-commerce* já representava 9,22% do varejo offline, com um faturamento superior a dois bilhões de reais (ABCOMM, 2023). Essa integração não só aprimora a experiência do consumidor, oferecendo uma jornada de compra fluida, como também amplia as oportunidades de negócio para os comerciantes físicos, que podem se beneficiar do alcance e da conveniência proporcionados pelo *e-commerce*.

Para Vale, Silva e Moreira (2022), em um cenário econômico competitivo, as empresas devem investir no comércio eletrônico devido à facilidade de acesso à informação e à capacidade de ampliar sua participação no mercado, permitindo que as organizações alcancem novos públicos e explorem oportunidades que seriam limitadas no varejo tradicional. De forma semelhante, Vieira (2019) afirma que o *e-commerce* está em constante inovação, beneficiando diversos setores da economia. A tecnologia não só facilita as transações comerciais, mas também promove parcerias entre empresas, fortalecendo a competitividade no mercado por meio da colaboração e da integração de serviços.

Nesse contexto, Silva e Nunes (2022) afirmam que o varejo nacional é essencial na transformação dos hábitos de consumo. Em 2023, 50% dos compradores online relataram que foram influenciados por propagandas nas redes sociais (EBIT, 2024). Lourenço, Lima e Rodrigues (2020) enfatizam que, com a facilidade de acesso que as ferramentas digitais proporcionam, é necessário que as empresas fortaleçam suas redes sociais, criando proximidade com os consumidores e facilitando o processo de compra. Assim, a tecnologia e os meios de comunicação se consolidam como pilares para o sucesso do *e-commerce*.

Valadão e Araújo (2021) destacam que o avanço da internet modificou as relações comerciais, tornando desnecessária a interação física, abrindo espaço para que empresas atuem em mercados globais. Nesse sentido, Tolstoi, Nordman e Vu (2022) ressaltam que o comércio eletrônico tem permitido que pequenas e médias empresas ultrapassem barreiras físicas antes intransponíveis, estabelecendo conexões comerciais internacionais e ampliando suas possibilidades de crescimento.

Em resumo, o comércio eletrônico consolidou-se na economia global, acompanhando a velocidade das transformações tecnológicas e dos novos padrões de consumo. A internet e as plataformas digitais não apenas criaram oportunidades de negócio, como também redefiniram a forma de interação entre empresas e consumidores. A integração entre o comércio físico e o digital tem se mostrado essencial para a expansão das atividades econômicas e para a manutenção da competitividade em um mercado cada vez mais globalizado. No entanto, esse crescimento acelerado também traz desafios, entre eles a necessidade de intensificar o debate sobre as fragilidades da economia nacional, em especial no que diz respeito às dificuldades de fiscalização, conforme aponta o Instituto para Desenvolvimento do Varejo (2022).

2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E AS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro (STB) é fundamental na regulação das atividades econômicas e na arrecadação de recursos que financiam serviços públicos essenciais. De acordo com o Artigo 3º da Lei N° 5.172/66 (Brasil, 1966), tributo é toda prestação pecuniária compulsória instituída por lei. Nesse contexto, Matte (2021) destaca que os tributos podem ser classificados em três categorias: impostos, taxas e contribuições de melhoria, cada uma com finalidades específicas.

Os impostos, diferentemente das taxas, não exigem uma contrapartida direta do Estado, ou seja, são cobrados independentemente da prestação de um serviço. Já as taxas estão diretamente vinculadas à oferta de um serviço público ao contribuinte, enquanto as contribuições de melhoria decorrem de obras públicas que valorizam imóveis. O Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei Ordinária N° 5.172 de 1966, serve como a base normativa para a arrecadação de tributos no Brasil e define as competências tributárias dos diferentes níveis de governo. (Brasil, 1966)

O STB foi formalizado pela Emenda Constitucional n° 18/65, estabelecendo padrões para a cobrança de tributos ligados ao comércio exterior, produção e circulação de mercadorias (Caparroz, 2019). Embora frequentemente associado a impostos, o STB abrange uma ampla gama de tributos diretos e indiretos que incidem sobre diversas atividades econômicas. Nesse cenário, tributos diretos são aqueles pagos diretamente ao governo, enquanto os tributos indiretos, como o Imposto de Importação (II), incidem sobre operações comerciais e são repassados ao consumidor final. A complexidade do STB, contudo, as vezes impõe desafios aos contribuintes, levando a casos de sonegação e evasão fiscal, conforme observam Gomes et al. (2021).

As operações de importação, no contexto do STB, ocupam uma posição de destaque, devido a relevância para o comércio internacional e para a economia do país considerando que o Brasil é um dos países que tributam sobre bens e consumo, segundo dados

da Receita Federal (Brasil, 2021). Portanto o processo de importação, conforme estabelecido pelo Decreto nº 6.759 de 2009, refere-se à entrada de mercadorias estrangeiras no território aduaneiro brasileiro, o qual abrange todo o território nacional. Assim, qualquer mercadoria de origem estrangeira que entra no Brasil é considerada importada. De acordo com o Balanço Aduaneiro de 2023, divulgado pela Receita Federal, o Brasil registrou US\$ 280,942 bilhões em operações de importação de janeiro a dezembro de 2023. Além disso, 2.808.093 volumes foram importados via remessa expressa, com 64,40% desses bens tributáveis, imunes ou isentos.

A importação de mercadorias está sujeita à cobrança do Imposto de Importação (II), um tributo indireto que incide sobre produtos provenientes do exterior. O fato gerador desse imposto é a entrada das mercadorias no território brasileiro, conforme o Decreto-Lei Nº 37/66. Os importadores e os destinatários de remessas internacionais são os responsáveis pelo pagamento desse tributo. Para que uma mercadoria seja legalizada no Brasil, é necessário que ela passe pelo processo de despacho de importação, um procedimento conduzido pela fiscalização aduaneira. Nesse processo, são verificados os dados fornecidos pelo remetente e se os tributos aplicáveis foram devidamente recolhidos. (Brasil, 1966)

A integração entre o Sistema Tributário Brasileiro (STB) e as operações de importação é necessária para o bom funcionamento da economia do país. Por meio de tributos como o Imposto de Importação, o STB regula essas atividades e garante a arrecadação de recursos necessários para a manutenção do Estado. No entanto, a própria complexidade do sistema tributário brasileiro pode acabar favorecendo práticas de evasão fiscal, em razão do volume de normas e exigências legais. Um estudo de Olenike *et al.* (2024) aponta que, em média, cerca de 57 normas tributárias são editadas por dia no Brasil, o que evidencia a necessidade urgente de simplificação e modernização das regras tributárias, a fim de torná-las mais claras e eficientes.

2.2.1 A Complexidade Tributária e a Reforma como Caminho para a Justiça Fiscal

Segundo Matte (2021), a complexidade do Sistema Tributário Nacional (STN) é um fator que contribui para a ocorrência de sonegação fiscal. Nessa linha, Araújo (2023) complementa que, além da complexidade tributária, a deficiência na prestação de serviços públicos acaba incentivando os contribuintes a optarem pela sonegação. Dessa forma, a insatisfação dos cidadãos em relação ao sistema tributário deve ser considerada como um fator relevante que pode levar ao não pagamento dos tributos. Gomes *et al.* (2021) também compartilham dessa visão e, utilizando a teoria dos jogos, argumentam que a complexidade do sistema tributário estimula a desobediência fiscal por parte dos contribuintes.

Em relação às operações comerciais, Rocha (2023) aponta que a complexidade tributária também impacta as operações de importação, especialmente no que envolve o consumidor, visto que o tratamento aduaneiro é destinado à mercadoria originária do país beneficiário, conforme o artigo 8º do Decreto-Lei Nº 37/66 (Brasil, 1966). No entanto, é competência de a União instituir os impostos sobre as operações de importação e exportação, como reforça Moraes (2023), que destaca o papel da Receita Federal Brasileira na gestão, fiscalização e controle de mercadorias estrangeiras no país.

Além disso, a evasão fiscal, conforme explicado por Araújo (2023), dificulta a arrecadação de tributos e afeta diretamente os cofres públicos. O Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ) estimou que, em 2022, a arrecadação teria aumentado em 23% se não houvesse sonegação fiscal, resultando em um prejuízo de aproximadamente R\$ 626,8 bilhões. Diante desse cenário, a fiscalização aduaneira torna-se fundamental, como enfatizam Santos (2022), que destacam a necessidade de normas eficazes para regulamentar as relações comerciais e combater essa prática.

Esse contexto de evasão fiscal está diretamente relacionado ao sistema tributário brasileiro, que, segundo Souza (2023), é um legado do regime militar. O CTN, instituído nesse período, reflete um sistema complexo e uma elevada carga fiscal, que se distanciava dos princípios de justiça fiscal estabelecidos pela Constituição Federal de 1988. Com a promulgação da Emenda Constitucional Nº 132 em 2023, o Brasil busca simplificar o sistema tributário, adotando princípios de simplicidade, transparência e justiça fiscal, conforme disposto no artigo 145, parágrafo 3º da Constituição de 1988 (Brasil, 1988).

A reforma aprovada em dezembro de 2023, por meio dessa emenda, unifica diversos impostos sobre bens e serviços – ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI – criando o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Esse novo imposto será de competência compartilhada entre os Estados, Distrito Federal e Municípios e incidirá também sobre bens importados, conforme estabelecido no artigo 156-A da emenda. Essa unificação dos tributos tem o potencial de reduzir os autos de infração relacionados à evasão fiscal, dado que a simplificação das alíquotas e a redução da carga tributária tornam o sistema compreensível e menos suscetível a distorções (Pestana, 2024). Gomes et al. (2021) sugerem que a redução da complexidade tributária pode incentivar o cumprimento das obrigações fiscais, reduzindo a desobediência e promovendo o pagamento correto dos impostos.

Entretanto, o atual Sistema Tributário Nacional (STN) ainda se afasta dos princípios de neutralidade e eficiência e não cumpre adequadamente o princípio da justiça, que exige uma distribuição equitativa da carga tributária, como lembra Matte (2021). A Confederação Nacional da Indústria (2024?) destaca pontos referentes ao processo burocrático da tributação como fatores incisivos na desvalorização do mercado nacional. A nova

reforma tributária, regida pela Emenda Constitucional N° 132, busca alinhar o sistema brasileiro aos modelos adotados por países desenvolvidos, adotando a progressividade dos tributos, a não cumulatividade e a unificação de impostos em operações comerciais. A reforma também propõe a cobrança dos tributos no destino, promovendo a eficiência e justiça fiscal.

2.3 EVASÃO FISCAL E DESCAMINHO DIGITAL

Embora os entraves do sistema tributário brasileiro, com a complexidade e a alta carga tributária desproporcional ao retorno em serviços para os contribuintes, tenham sido citados, constata-se que esses fatores contribuem para o aumento da evasão fiscal, caracterizada como um crime de natureza tributária, em que o contribuinte utiliza meios ilícitos para evitar o pagamento dos tributos devidos, conforme o Artigo 1° da Lei 8.137/90 (Brasil, 1990). Esses meios incluem a falsificação de documentos relacionados a operações tributáveis, a omissão de informações à fiscalização, a emissão de documentos inidôneos, o não fornecimento de notas fiscais e a ocultação de rendimentos, com o objetivo de se isentar da obrigação de pagar impostos.

Essa prática de sonegação fiscal gera um impacto nas operações fiscais e de controle. Em 2023, por exemplo, a Receita Federal Brasileira apreendeu R\$ 3,8 bilhões em mercadorias irregulares, resultado do controle aduaneiro e das operações de combate ao contrabando e ao descaminho (Brasil, 2023). Esses dados reforçam a visão de Araújo (2023) sobre a necessidade de uma fiscalização rigorosa para combater tais práticas. Nesse contexto, Moraes (2023) discute a evasão fiscal no âmbito do Imposto de Importação (II), cuja alíquota é de 60% sobre o valor do produto importado. A prática de sonegação ocorria, em parte, por meio da isenção de US\$ 50, instituída pela Portaria MF N° 156/99, parágrafo 2° (Brasil, 1999), que foi posteriormente revogada, destinando-se apenas a pessoas físicas, com o objetivo de regularizar as remessas internacionais.

Além disso, Araújo (2023) evidencia que comerciantes estrangeiros aproveitavam os benefícios fiscais concedidos a pessoas físicas para burlar a fiscalização, utilizando a isenção de impostos para mercadorias e remessas postais de valor inferior ou igual a US\$ 50, enviadas entre pessoas físicas. No entanto, essa isenção foi revogada pela Portaria MF N° 612/23 (Brasil, 2023) e substituída pelo programa de Remessa Conforme da Receita Federal. A revogação da isenção em 2024, pelo Ministro da Fazenda, foi uma resposta às crescentes ocorrências de sonegação fiscal.

A evasão fiscal gerada por essa isenção criava, como aponta Araújo (2023), uma competição desleal no mercado, visto que mercadorias estrangeiras, isentas de tributos, eram vendidas a preços baixos no comércio nacional. Essa prática foi enquadrada no Artigo 334 do Código Penal Brasileiro (Brasil, 2014), que define o crime de descaminho como o ato de iludir o pagamento de

impostos na entrada, saída ou consumo de mercadorias. A maioria das práticas de descaminho estava associada à venda de produtos através de plataformas de comércio eletrônico. Nesse cenário, Valadão e Araújo (2021) ressaltam que as importações de produtos de baixo valor, especialmente de empresas chinesas, resultavam em prejuízos à economia nacional, pois a isenção de impostos sobre essas importações reduzia a arrecadação do governo.

Para enfrentar esses desafios, empresas internacionais de *e-commerce*, como Amazon, Aliexpress, SHEIN e Shopee, que importam mercadorias para o Brasil, aderiram ao programa Remessa Conforme da Receita Federal. Esse programa oferece benefícios em termos de tratamento aduaneiro e maior agilidade na fiscalização e liberação dos produtos no território nacional (Brasil, 2023), contribuindo para uma maior regularização das operações comerciais internacionais e para o fortalecimento da arrecadação fiscal no país.

3 METODOLOGIA

O estudo apresentado teve por objetivo analisar a relação entre o sistema tributário brasileiro em operações de importação, com foco no comércio eletrônico, além de discutir como a reforma tributária de 2023 pode impactar esse cenário, abordando o caráter descritivo, abordagem qualitativa e, com relação ao tempo da pesquisa, transversal.

A pesquisa utilizou a análise documental como método de coleta de dados, onde foram escolhidos documentos que atendiam aos critérios de relevância e que estivessem diretamente ligados aos objetivos do estudo. A seleção focou em materiais que apresentassem de forma clara e consistente as conexões entre o comércio eletrônico, o sistema tributário brasileiro, as operações de importação e os casos de evasão fiscal.

A coleta de dados foi realizada por meio de estudos de relatórios de domínio público disponibilizados pela Receita Federal Brasileira como o Balanço Aduaneiro de 2023 com dados das operações de importação e crimes fiscais, e o estudo da Carga Tributária no Brasil (2021). Também foram utilizados dados do Instituto de Desenvolvimento para o Varejo (2022) abordando a falha do fisco em relação aos produtos importados do exterior, bem como do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (Olenike et al. 2024) cuja amostra remete à quantidade de normas tributárias no Brasil reforçando a sua complexidade, esta que também foi reforçada nos aspectos abordados pela Confederação Nacional da Indústria (2024). Com isso, foi utilizado o método da revisão de literatura para constituir o embasamento teórico, remetendo à análise de pesquisas científicas de outros autores, conforme exposto nas seções inclusas no Referencial Teórico do presente estudo, através da revisão de leitura de artigos, sites e livros. Todavia foram realizadas interpretações de leis, decretos e portarias referentes à legislação nacional através do

ordenamento jurídico pátrio. Com isso, o material mostrou-se suficiente e necessário no que tange à argumentação da temática.

Haja vista a abordagem do problema de pesquisa se refere à natureza qualitativa, considerando que a base do estudo foi, em tese, subjetiva cuja amostra se deu por uma análise sucinta e profunda através dos documentos citados em conformidade com discussões teóricas acerca do tema. Outrossim, constata-se que a classificação é verídica pois a base teórica não se fundamentou na coleta de dados amostrais.

No que concerne ao objetivo, a fundamentação bibliográfica foi selecionada com a finalidade de atender ao que foi definido no objetivo geral da pesquisa, sendo está o pilar principal para o desenvolvimento deste estudo, tendo em vista que Sousa, Oliveira e Alves (2021) ressaltam a relevância do embasamento teórico para a construção da pesquisa científica.

Para a análise dos documentos relacionados à interação entre o sistema tributário brasileiro e o comércio eletrônico, considerando ainda os impactos da reforma tributária de 2023, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo proposta por Bardin (2016). Esse método possibilitou um exame detalhado do material coletado, permitindo organizar e interpretar as informações de forma sistemática. O processo envolveu a seleção criteriosa dos documentos mais relevantes, a identificação dos temas centrais e, por fim, a síntese e interpretação dos resultados obtidos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 E-COMMERCE E IMPORTAÇÕES BRASILEIRAS: DESEMPENHO DE 2021 A 2023

É de conhecimento que o comércio deve adaptar-se ao meio econômico para se desenvolver, este meio que pode ser impactado por fatores externos, como a crise de saúde pública decorrente da pandemia da COVID-19. O *e-commerce*, conforme pontuam Tolstói, Nordman e Vu (2022), proporcionou abertura da margem para a acessibilidade ao comércio em escala internacional, simplificando o processo de importação, sendo esse também o entendimento de Santos (2022). Já na opinião de Valadares (2023), tal avanço do comércio eletrônico trouxe um cenário de competitividade com o comércio varejista tradicional, tese esta que foi reafirmada pela análise dos dados da Pesquisa Anual de Comércio realizada pelo IBGE, evidenciando a queda no número de empresas de comércio varejista na última década.

Ademais, foi apurado no Balanço Aduaneiro de 2023 realizado pela RFB, que no mesmo ano o Brasil importou um total de US\$ 280,94 bilhões, volume inferior ao ano de 2022, que contabilizou US\$ 313,68 bilhões e US\$ 239 bilhões em 2021. Contudo, verifica-se que o volume de importações aumentou consideravelmente de 2021 para 2022, cerca de US\$ 74,68 bilhões de diferença, já no ano de 2023 houve uma queda de aproximadamente 10,44%.

Considerando o contexto do comércio eletrônico e a inclinação do consumidor a acessar o mercado estrangeiro, observa-se um cenário econômico de concorrência desleal entre as transações digitais e varejistas bem como nota-se a atuação do fisco como elemento primordial para garantir a segurança fiscal no comércio brasileiro. Tal necessidade da regulamentação fiscal, gerou debates no âmbito do legislativo nacional, uma vez que os representantes deste setor econômico discutiram na Comissão de Indústria, Comércio e Serviços da Câmara dos Deputados acerca da urgência de fiscalizar as operações de importação por e-commerce.

O Instituto para Desenvolvimento do Varejo (2022) também enfatiza este entrave diante da expansão do comércio digital, destacando que entre os anos 2018 e 2022 houve um aumento de 100% na quantidade de remessas enviadas do exterior para o Brasil, sendo fiscalizados menos de 10% desses pacotes. Com isso, constatou-se que a ausência de uma fiscalização eficaz abre margem para a concorrência desleal com relação ao varejo nacional, uma vez que os contribuintes lojistas pagam mais tributos e demandam de obrigações tributárias, enquanto aqueles que lucram com o comércio eletrônico exterior detêm de um policiamento menos severo devido à dificuldade de controle e supervisão por parte das autoridades tributárias, fato que contribui com a ocorrência de Evasão Fiscal no sistema de tributação brasileiro.

Contudo, no ano de 2023 o Governo Federal anunciou o fim da isenção de U\$ 50,00 em compras internacionais para pessoas físicas, sob o viés de que comerciantes estrangeiros estariam burlando a fiscalização utilizando desta isenção para reduzir a as alíquotas dos impostos devidos, dado este que é embasado de acordo com a Receita Federal alegando que no início do ano de 2022 a média de produtos importados para o Brasil com registro de importação foi cerca de 2%. Com isso, o fisco instituiu o Programa Remessa Conforme, de modo que os produtos enviados por empresas cadastradas neste programa, cujo valor constitua até U\$ 50,00 destinados às pessoas físicas serão tributados em 20% a título do Imposto de Importação (II) e 17% de ICMS, incluso no momento da transação comercial.

4.2 DESCAMINHO E CRIMES FISCAIS

Diversos entraves podem constituir um auto de evasão fiscal. Matte (2021) aponta a complexidade do Sistema Tributário Brasileiro como um fator influente nas práticas que levam o contribuinte a cometer o crime de sonegação, sufragam a mesma opinião Araújo (2023) e Gomes et al. (2021). Rocha (2023) destaca também a influência da complexidade tributária nas operações de importação em razão do papel da fiscalização aduaneira, conforme determina o artigo 8º do Decreto Lei Nº 37/66, com isso, Moraes (2023) reafirma a necessidade da atuação do fisco.

Tabela 1 - Descaminhos no período de 2021 a 2023.

Ano	Mercadorias Apreendidas (US\$ bilhões)
2021	2.1
2022	2.4
2023	2.8

Fonte: Receita Federal do Brasil.

A Tabela 1 evidencia uma tendência de crescimento nas apreensões de mercadorias relacionadas a crimes fiscais, como o descaminho, no Brasil entre 2021 e 2023. O volume apreendido nesse período apresenta um aumento expressivo, em torno de 33%, quando comparado ao ano inicial. Esse crescimento no valor das mercadorias apreendidas, por outro lado, também demonstra a continuidade dessas práticas ilícitas em larga escala. Apesar das ações e esforços empreendidos pela Receita Federal do Brasil (RFB), as redes de contrabando continuam a se adaptar e encontrar brechas no sistema aduaneiro. Assim, embora os números de apreensões estejam em ascensão, a prevenção ainda não se mostra suficiente para conter o fluxo dessas mercadorias ilegais, reforçando a necessidade de estratégias eficazes de combate e de uma atuação articulada com parceiros internacionais.

No que concerne ainda à evasão fiscal, conforme foi discutida a complexidade tributária como um fator de influência considerável na prática de tais atos de infração, cabe retomar o embate acerca da tese defendida por Gomes et al. (2021), que defende uma justificativa para a desobediência tributária baseada na Teoria dos Jogos, seguindo a ideia de que os contribuintes avaliam os riscos ao aderirem às práticas relativas à negligência fiscal comparando-as aos benefícios incertos ao reduzir o pagamento de seus impostos. Tal pesquisa constatou que a elevada complexidade do sistema tributário proporciona condições para que contribuintes sonegadores pratiquem sonegação de forma deliberada, ao passo que contribuintes responsáveis, em razão da dificuldade na interpretação e aplicação da legislação, acabam incorrendo em erros que resultam em inadimplência involuntária, bem como ressalta a necessidade de uma nova reforma que simplifique o atual Sistema Tributário Brasileiro.

4.3 COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA E EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132

É comum o entendimento de que o Sistema Tributário Brasileiro detém de uma das cargas elevadas entre os países em desenvolvimento, representando cerca de 32,95% do PIB no ano de 2021 segundo dados apurados pela Receita Federal. No entanto, cabe ressaltar que em escala internacional, a carga tributária brasileira esteve na 28ª posição entre os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), representando cerca de 30,90% do PIB em 2020, sendo 13,95% correspondentes à tributação de bens e serviços (Brasil, 2021).

Porém, o principal entrave referente ao STN não está diretamente relacionado à elevada carga dos tributos, mas sim a sua complexidade.

No que tange aos embaraços acerca da carga tributária brasileira, observa-se um sistema burocrático e abstruso, constituído por um número excessivo de normas e tributos, fato que tende a ocasionar distorções na tributação. Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), o Brasil dispõe de um total de 517.338 normas tributárias editadas desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 sendo desse total 45.814 equivalente à normas tributárias federais, 170.758 estaduais e 300.816 municipais, estando em vigor um total de 35.996 normas atualmente, bem como um total de 96 tributos, incluindo impostos, taxas e contribuições (Olenike *et al.* 2024). Com isso, verifica-se um ambiente fiscal de insegurança jurídica, haja vista que o Brasil divide seus tributos em competências federais, estaduais e municipais com cada competência dispondo de suas normas e aplicações, como o ICMS por exemplo, que possui uma alíquota diferente para cada estado, onde pode haver a necessidade da apuração do diferencial de alíquota (DIFAL), e assim tornando o sistema complexo na visão dos contribuintes.

Ademais, os tributos sobre o consumo compõem a maior parte da tributação nacional, equivalente a 44,02% da arrecadação total apurado no ano de 2021 pela RFB, sendo o Brasil como o 7º país da OCDE que mais tributou sobre bens e serviços (Brasil, 2021). No entanto, a incidência desses tributos sobre o processo de produção desses bens possui seu impacto negativo na economia. Um exemplo comum é o princípio da cumulatividade, onde o imposto é cobrado em cada etapa do processo de produção de um bem sem abater este valor arrecadado na etapa seguinte, fazendo com que o imposto pago na etapa anterior, componha a base de cálculo da etapa seguinte e, conseqüentemente, o valor final do bem. Assim, gerando uma desvalorização e uma concorrência desfavorável do mercado nacional com preços elevados em relação aos produtos internacionais (Confederação Nacional da Indústria, 2024).

4.4 REFORMA TRIBUTÁRIA COMO CAMINHO PARA A JUSTIÇA FISCAL

Ainda cabe ressaltar que o atual Sistema Tributário Nacional (STN) diverge dos princípios de neutralidade e da eficiência (Pestana, 2024) assim como diverge do princípio da justiça do imposto, que tem como fundamento a distribuição de forma equitativa da carga tributária entre os contribuintes (Matte, 2021). Quando um produto é tributado com uma alíquota menor em relação a outro, o governo está aplicando impostos diferentes sobre eles. Observa-se que isso quebra o princípio da neutralidade, que seria tratar todos os produtos da mesma forma, sem favorecer ou prejudicar nenhum.

A recente reforma tributária, instituída pela Emenda Constitucional nº 132 de 2023, trouxe como principal proposta a unificação dos tributos incidentes sobre o consumo, com a

finalidade de simplificar o processo de arrecadação e facilitar o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes. Essa emenda incluiu o artigo 156-A na Constituição Federal, estabelecendo que o novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) seja regulamentado de forma uniforme em todo o território nacional. No entanto, preserva-se a autonomia dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a definição das respectivas alíquotas, garantindo, assim, a aplicação do princípio da neutralidade no sistema tributário.

O Imposto tributado sobre o consumo incidirá sobre as operações de compra e venda, incluindo as de importações realizadas por pessoas físicas e jurídicas mesmo que uma das partes não seja contribuinte, bem como também foi determinado que o imposto não adotará o regime de cumulatividade e nem integrará sua própria base de cálculo, de modo que possibilite maior eficiência econômica e valorização das mercadorias nacionais, assim como o comércio. (Brasil, 2023). Dessa forma, estima-se que a execução deste projeto promova a efetividade do STB na opinião de Pestana (2024), a simplificação tributária no Brasil resultará na baixa das práticas de evasão e da sonegação fiscal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi analisar a relação entre o sistema tributário brasileiro em operações de importação, com foco no comércio eletrônico, além de discutir como a reforma tributária de 2023 pode impactar esse cenário. A pesquisa revelou que o sistema tributário brasileiro, embora necessário para a arrecadação de recursos que financiam serviços públicos, ainda apresenta uma complexidade que incentiva a evasão fiscal. A alta carga tributária e a burocracia envolvida nas operações de importação contribuem para o aumento de práticas ilícitas, como o descaminho e o subfaturamento, prejudicando tanto a arrecadação quanto a competitividade de empresas que operam dentro da legalidade.

Dentre os principais resultados, destaca-se o impacto negativo da expansão do comércio eletrônico no atual Sistema Tributário Nacional, especialmente nas operações de importação tendo em vista a dificuldade do fisco em fiscalizar e tributar os produtos advindos dessas operações, assim dando evasão aos contribuintes infringirem a legislação aplicada e recorrerem às práticas de crimes fiscais, como o descaminho de mercadorias.

Constatou-se também que, embora a carga tributária brasileira seja um fator tendencioso às práticas de sonegação, esse não é o principal entrave. Através de dados coletados dos relatórios disponibilizados pela Receita Federal e pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação dados estes que também foram reforçados com base na discussão teórica de Matte (2021) e Gomes et al. (2021) verificou-se a complexidade burocrática do fisco como um entrave preocupante, desde a

quantidade de normas que regula o sistema até o processo de tributação de um bem. Tal fato cria incentivos econômicos para que os contribuintes, com destaque aos importadores, busquem meios ilícitos para evitar o pagamento de impostos, resultando em uma concorrência desleal, prejudicando empresas que cumprem com suas obrigações fiscais e promovendo uma desvalorização dos produtos nacionais, além de afetar a arrecadação do governo.

A pesquisa destacou como ponto favorável a aprovação da Reforma Tributária de 2023, que promete simplificar e tornar mais eficiente o sistema tributário brasileiro, especialmente nas operações relacionadas ao comércio exterior. A unificação dos impostos sobre bens e serviços prevista na reforma deve facilitar o pagamento dos tributos e ajudar a diminuir a sonegação fiscal, reforçando o controle e a clareza na arrecadação.

No entanto observou-se que, por ser uma temática recente, não apresenta muita disponibilidade de materiais científicos e fidedignos acerca do assunto, sobretudo em relação à Reforma Tributária, cuja implementação é prevista que será lenta e gradativa. Portanto, é válido que a área da pesquisa demanda a necessidade de aprofundamento ao longo deste processo de execução.

Contudo, este trabalho contribui ao fornecer uma visão detalhada de como a fiscalização aduaneira enfrenta novos desafios no contexto do crescimento exponencial do e-commerce. As contribuições deste estudo são variadas. Para a academia, oferece uma nova perspectiva sobre o impacto do sistema tributário no comércio eletrônico e nas operações de importação, destacando a necessidade de modernização e maior integração tecnológica. As lacunas de pesquisa identificadas neste estudo foram abordadas por meio de uma análise detalhada que conectou o sistema tributário brasileiro às operações de importação no comércio eletrônico. A investigação revelou como a complexidade tributária e a alta carga fiscal incentivam práticas ilícitas, destacando a relevância do descaminho e da sonegação fiscal.

Além disso, a pesquisa preencheu a lacuna ao explorar como a fiscalização aduaneira enfrenta desafios crescentes com a expansão do comércio eletrônico, algo pouco discutido na literatura. Com isso, o estudo contribuiu para ampliar a compreensão sobre os impactos do sistema tributário no e-commerce, propondo soluções práticas como a modernização tecnológica e estratégias de cooperação internacional para combater irregularidades fiscais. Para a sociedade, o trabalho mostra a relevância de políticas públicas que promovam a justiça fiscal e a transparência no comércio exterior, beneficiando tanto consumidores quanto empresas que atuam de forma legal. Na prática, o estudo ressalta a necessidade de estratégias eficazes para combater a evasão fiscal e aprimorar a eficiência da fiscalização, propondo maior cooperação internacional e o uso de tecnologia avançada como soluções viáveis.

Para futuras pesquisas, sugere-se uma análise aprofundada sobre o impacto da Reforma Tributária a médio e longo prazo, principalmente no que diz respeito ao comércio eletrônico e os desafios em relação a fiscalização digital, bem como uma análise do cenário em que o esteja instituído o novo sistema tributário proposto. Essas investigações podem oferecer percepções para a criação de um sistema tributário eficiente e justo, capaz de lidar com as demandas de um mercado global digitalizado e interconectado.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, M, V, S. **Evasão fiscal e compras internacionais: o varejo internacional e a fuga das obrigações tributárias**. 2023. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais - Direito). Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, Universidade Federal de Campina Grande, Sousa/PB, 2023. Disponível em: <http://dspace.sti.ufcg.edu.br:8080/jspui/handle/riufcg/33170>. Acesso em: 29 jun. 2024

Associação Brasileira de Comércio Eletrônico. **Indicadores**. São Paulo: Associação Brasileira de Comércio Eletrônico, 2023. Disponível em: <https://dados.abcomm.org/numeros-do-ecommerce-brasileiro>. Acesso em 30 de jun 2024.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Edição revista e ampliada. São Paulo: Edições 70 Brasil, 2016.

BRASIL, Governo Federal. **Definição de importação**. Brasília, DF; Governo Federal, 11 jul. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/invest-export-brasil/importar/entenda-o-processo-de-importacao/definicao-de-importacao-1>. Acesso em: 29 jun. 2024

BRASIL. Confederação Nacional da Indústria. **Problemas do Sistema Tributário**. Brasília, DF: Confederação Nacional da Indústria, [2024?]. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/reforma-tributaria/entenda/problemas-do-sistema-tributario/>. Acesso em 18 out 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [1988]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 jun. 2024

BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de

comércio exterior. Brasília: Diário Oficial da União, [2009]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm. Acesso em 29 jun 2024

BRASIL. **Decreto-lei nº 37, 18 de novembro de 1966**. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, [1966]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm. Acesso em: 29 jun. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 7 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 29 jun. 2024

BRASIL. Instituto para o Desenvolvimento do Varejo. **Comissão debate impactos do crescimento do comércio eletrônico no Brasil**. Instituto para o Desenvolvimento do Varejo (2022). Disponível em: <https://www.idv.org.br/sala-de-imprensa/agenda-do-dia-comissao-debate-impactos-do-crescimento-do-comercio-eletronico-no-brasil/>. Acesso em 18 out 2024.

BRASIL. **Lei Nº 13.008, de 26 de junho de 2014**. Dá nova redação ao artigo 334 do Decreto- Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal e acrescenta-lhe o artigo 334-A. Brasília: Diário Oficial da União, [2014]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13008.htm. Acesso em: 29 jun. 2024

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Diário Oficial da União, [1966]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 29 jun. 2024.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, [1990]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 29 jun. 2024.

BRASIL. **Portaria MF Nº 156, de 24 de junho de 1999**. Estabelece requisitos e condições para a aplicação do Regime de

Tributação Simplificada instituído pelo Decreto-Lei N° 1.804, de 3 de setembro de 1980. Brasília: Ministério da Fazenda, [1999]. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=23977>. Acesso em: 29 jun 2024

BRASIL. Receita Federal Brasileira. **Balanco Aduaneiro**. Brasília, DF: Receita Federal, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/aduana/balanco-aduaneiro-2023/view>. Acesso em 29 jun 2024

BRASIL. Receita Federal Brasileira. **Carga Tributária no Brasil**. Brasília, DF: Receita Federal, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em 15 out 2024

CAPARROZ, R. **Direito tributário esquematizado**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
COSTA, P. T. G. C.; ALMEIDA, J. F. F. A.; FERNANDES, J. M.; ORTEGA, L. M.

E-commerce no Brasil: revisão sistemática de literatura de 2011 a 2021 / E-commerce in Brazil: systematic literature review from 2011 to 2021. **Brazilian Journal of Business**, v. 3, n. 4, p. 2969-2982, 2021. DOI: 10.34140/bjbv3n4-014. Disponível em:

<https://doi.org/10.34140/bjbv3n4-014>. Acesso em: 29 jun. 2024.

FERNANDES, G, A; MORETT, A, J. Desafios e oportunidades para as lojas físicas na era digital: estudo de caso em um bairro na cidade de Ilhéus. **Revista Ibero-Americana de**

Humanidades, Ciências e Educação, v. 10, n. 5, p. 3780-3797, 2024. DOI: 10.51891/rease.v10i5.14088. Disponível em: <https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/14088>. Acesso em: 29 jun. 2024.

GOMES, A, P, M; CUNHA, J, V, A; FRANCISCO, J, S; LARA, F, T, R. Um modelo teórico para discutir a elisão fiscal com base na teoria dos jogos. **Brazilian Business Review**, v. 20, n. 3, p. 281-300, 2023. DOI: 10.15728/bbr.2023.20.3.3.en. Disponível em: <https://www.bbronline.com.br/index.php/bbr/article/view/755>. Acesso em: 28 jun. 2024

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa Anual do Comércio**. Brasil, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2020. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/comercio/9075-pesquisa-anual-de-comercio.html?=&t=resultados> . Acesso em: 29 jun. 2024

LOURENÇO, P; LIMA, C. M; RODRIGUES, E. C. C. Influência do Instagram no comportamento do consumidor. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 19, n. 2, p. 89-102, 2020. Disponível em: <http://revista.fumec.br/index.php/facesp/article/view/7523>. Acesso em: 29 jun. 2024.

MATA, K, B, C. **E-commerce**: análise de dados sobre o comércio eletrônico no Brasil. 2021. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Engenharia de Computação) – Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Escola de Ciências Exatas e da Computação, Goiânia, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/handle/123456789/1761> . Acesso em: 29 jun. 2024.

MATTE, G, R. **Uma análise do atual sistema tributário brasileiro**. 2021. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, Ijuí, 2021. Disponível em: <https://bibliodigital.unijui.edu.br/items/3840034b-f33f-47f6-97f2-cac2c3b47457> . Acesso em: 29 jun. 2024.

MORAES, T, S, N. **Evasão fiscal e e-commerce**: Análise de casos de grandes varejistas internacionais. 2023. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Maranhão, São Luís, 2023. Disponível em: <https://monografias.ufma.br/jspui/handle/123456789/6949>. Acesso em: 29 jun. 2024.

Nielsen Consumer. **49a Ed. Webshoppers**. Brasil, 2024. Disponível em: <https://nielseniq.com/global/pt/landing-page/ebit/nielseniq-ebit-brasil/webshoppers/>. Acesso em: 29 jun. 2024

OLENIKE, J, E; AMARAL, G, L; AMARAL, L, M, F; YAZBEK, C. **Quantidade de normas editadas no Brasil**: 36 anos da Constituição Federal de 1988. Paraná: Instituto Brasileiro de

Planejamento e Tributação, 2024. Disponível em:
<https://ibpt.org.br/estudos/>. Acesso em 10 out 2024.

PESTANA, M. **Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos**. Estudo especial nº 19, 04 de março 2024. Disponível em:
https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf. Acesso em: 29 jun. 2024

ROCHA, V, M, A. **O Sistema Tributário Brasileiro e a Economia Digital Globalizada: Perspectivas Atuais, Reforma Tributária e as Diretrizes da OCDE acerca da Tributação de Operações Digitais**. Monografia (Graduação em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2023. Disponível em: <https://bdm.unb.br/handle/10483/35968> . Acesso em: 29 jun. 2024.

SAMPAIO E SILVA, L.; NUNES, R. O desempenho das empresas de comércio varejista listadas na B3 sob a perspectiva de alguns indicadores. **ConTexto - Contabilidade em Texto**, Porto Alegre, v. 22, n. 52, p. 74-91, 2022. Disponível em:
<https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/125300>. Acesso em: 29 jun. 2024.

SANTOS, J, L. **Importações brasileiras por e-commerce**. 2022. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Evangélica de Goiás, 2022.

Disponível em:
<http://repositorio.aee.edu.br/jspui/handle/aee/19790> . Acesso em: 29 jun. 2024.

SILVA, K, D, P. **E-commerce: o grau de importância do Comércio eletrônico no mercado varejista do município do Natal**. 2023. Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Curso de Administração. Natal, RN, 2023. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/57211>. Acesso em 30 de jun 2024

Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional:
Sonegômetro fecha o ano com valor superior a R\$ 626 bilhões. 27 de dez 2022. Disponível em:
<https://sinprofaz.org.br/2024/noticias/sonegometro-fecha-ano-com-valor-superior-a-r-626-bilhoes/>. Acesso em 30 jun 2024

SOUSA, A, S; OLIVEIRA, S, G; ALVES, H, L. A pesquisa bibliográfica: princípios e fundamentos. **Cadernos da Fucamp**, v. 20, n. 43, 2021. Disponível em: <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/cadernos/article/view/2336>. Acesso em 14 de out 2024

SOUZA, S, E, R. Tributação, instituições e elites no Brasil: teoria e evidência. In: Encontro de Economia da Região Sul, 26., 2023, Niterói. **Anais eletrônicos** [...]. Niterói, 2023. Disponível em: <https://www.anpec.org.br/novosite/br/xxvi-encontro-de-economia-da-região-sul--trabalhos-selecionados>. Acesso em: 29 jun. 2024.

TOLSTOI, D; NORDMAN, E, R; VU, U. The indirect effect of online marketing capabilities on the international performance of e-commerce SMEs. **International Business Review**, v. 31, n. 3, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2021.101946> . Acesso em 30 jun 2024

TOMÉ, L, M. Comércio eletrônico. **Banco do Nordeste do Brasil**, ano 6, n.205, dez. 2021 (Caderno Setorial Etene). Disponível em: <https://www.bnb.gov.br/s482-dspace/handle/123456789/1114>. Acesso em 30 jun 2024

VALADÃO, M, A, P; ARAÚJO, A, C, M, S. Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace no comércio exterior eletrônico. **Revista do Programa de Pós-graduação em Direito**, v. 41, n. 1, 2021. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/61237> . Acesso em 30 jun. 2024

VALADARES, R, T. **O impacto da COVID19 e da Guerra da Rússia no valor das empresas de varejo tradicional e e-commerce brasileiro**: um estudo de caso sobre a Magazine Luiza S.A. 2023. Dissertação (Mestrado) - Escola Brasileira de Economia e Finanças, Rio de Janeiro, 2023, Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/34016> . Acesso em 30 jun. 2024

VALE, F; SILVA, V, L, J; MOREIRA, J, V, B. E-commerce: a transformação do comércio eletrônico. **Revista Latino-Americana de Estudos Científicos**, p. e38920-e38920, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.55470/relaec.38920> . Acesso em 29 de jun 2024

VIEIRA, G, L, S. Integração da Cadeia de Suprimentos no Comércio Eletrônico: Estudo de casos múltiplos em pequenas e médias empresas no Brasil. **Gestão. Org**, v. 18, n. 1, p. 116-135, 2020. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7540300> . Acesso em 30 jun 2024



Capítulo 04

IMPACTO SOCIAL DOS INCENTIVOS FISCAIS: UM ESTUDO DE CASO NA MINERADORA VALE S/A

Letícia Alves dos Santos

Graduação em Ciências Contábeis pela UERN

Sérgio Luiz Pedrosa Silva

Doutorado em Geografia

E-mail: sergiopedrosa@uern.br

Wênkyka Preston Leite Batista da Costa

Pós-doutorado em Ciências Contábeis

E-mail: wenykaleite@uern.br

Jandeson Dantas da Silva

Doutorado em Ciências Contábeis

E-mail: jandesondantas@uern.br

Ítalo Carlos Soares do Nascimento

Doutorando em Administração e Controladoria

E-mail: italocarlos25@gmail.com

Geison Calyo Varela de Melo

Doutorando em Administração e Controladoria

E-mail: geisoncalyo@hotmail.com

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo analisar o impacto dos incentivos fiscais concedidos à Vale S/A sobre o desenvolvimento socioeconômico das regiões onde a empresa opera. Utilizando uma análise qualitativa e exploratória com base nas demonstrações contábeis, relatório institucional, fiscal e da administração da Vale, o estudo avaliou os índices de geração e distribuição de riqueza, visando compreender como os recursos provenientes dos incentivos fiscais são aplicados. Os achados indicam que, embora a Vale apresente um índice de geração de riqueza estável (média de 4,76), esse valor é moderado em comparação com outras grandes mineradoras globais, como BHP e Rio Tinto, que registram índices superiores. A distribuição de riqueza revelou uma prioridade para acionistas (30,33) e credores (11,14), enquanto o retorno direto para desenvolvimento regional e infraestrutura local permanece limitado. Além disso, a parcela destinada ao governo (14,34) é impactada pela carga tributária reduzida da empresa

devido aos incentivos fiscais, sugerindo que uma compensação poderia refletir o impacto ambiental e social das operações da Vale. Outro ponto é a alocação de apenas 20,08 da riqueza para o pessoal, evidenciando uma oportunidade de fortalecer investimentos em capital humano nas regiões beneficiadas. A redução gradual de lucros retidos (24,12) também demonstra uma limitação no reinvestimento para inovação e sustentabilidade, setores fundamentais no setor de mineração. As contribuições deste estudo incluem o enriquecimento da literatura sobre o impacto dos incentivos fiscais em grandes empresas e o fornecimento de percepções para que empresas como a Vale alinhem seus incentivos com investimentos regionais.

Palavras-chave: desenvolvimento regional; responsabilidade social corporativa; distribuição de riqueza; políticas públicas fiscais; elisão fiscal.

ABSTRACT

This research aimed to analyze the impact of tax incentives granted to Vale S/A on the socioeconomic development of the regions where the company operates. Using a qualitative and exploratory analysis based on Vale's financial statements, institutional report, fiscal report and management report, the study evaluated wealth generation and distribution indices to understand how resources from tax incentives are allocated. Findings indicate that, although Vale shows a stable wealth generation index (average of 4.76), this value is moderate compared to other major global mining companies, such as BHP and Rio Tinto, which report higher indices. Wealth distribution revealed a priority for shareholders (30.33) and creditors (11.14), while the direct return to regional development and local infrastructure remains limited. Additionally, the portion allocated to the government (14.34) is impacted by the company's reduced tax burden due to incentives, suggesting that increased compensation could better reflect the environmental and social impact of Vale's operations. Another point is the allocation of only 20.08 of wealth to personnel, highlighting an opportunity to strengthen investments in human capital in the benefited regions. The gradual reduction in retained earnings (24.12) also demonstrates a limitation in reinvestment in innovation and sustainability, crucial areas in the mining sector.

Keywords: regional development; corporate social responsibility; distribution of wealth; public fiscal policies; tax avoidance.

1 INTRODUÇÃO

De acordo com a Constituição Federal brasileira de 1988, tributo é qualquer pagamento obrigatório, feito em dinheiro ou em outras formas de valor, que não esteja relacionado a atos

ilícitos. Em outras palavras, trata-se de uma obrigação financeira estabelecida por lei e cobrada por meio de procedimentos administrativos específicos. Nesse contexto, os tributos incluem impostos, taxas e contribuições de melhoria. Segundo Rodovalho (2023), do ponto de vista tributário, uma empresa demonstra eficiência quando consegue, de forma legal, reduzir sua carga tributária. Isso aumenta as chances de crescimento e facilita a captação de recursos. Dessa forma, os empresários têm a responsabilidade de planejar cuidadosamente para aumentar a receita e diminuir os custos, com o objetivo de alcançar um maior crescimento patrimonial.

De acordo com Crepaldi (2018) o Brasil é conhecido pela sua alta e complexa carga tributária, embora esteja no topo do ranking quando se é comparado com a quantidade de impostos de outros países, em contrapartida, apresenta a classificação de último lugar quando se trata do retorno desses tributos. Nesse viés, uma boa alternativa para o país obter um retorno positivo por meio da tributação é concedendo incentivos fiscais às empresas.

Vieira *et al.* (2020) defende que os incentivos fiscais são métodos que uma pessoa física ou jurídica pode aderir para uma redução de alíquota em alguns impostos cobrados por entidades governamentais. Além de representar a contrapartida da união que recompensa esses contribuintes que investem em causas sociais. Conforme estabelecido no inciso I do Artigo 151, existe a proibição de diferenciação tributária desvantajosa entre estados, municípios ou o Distrito Federal, entretanto, a União tem o direito de fomentar o desenvolvimento socioeconômico em áreas menos desenvolvidas por meio da concessão de incentivos fiscais desde que seja para garantir o equilíbrio entre as regiões do país (Brasil, 1988).

No Brasil, existem autarquias regionais que são órgãos do Governo Federal criados com a finalidade de promover o desenvolvimento econômico e social de regiões menos favorecidas por meio de incentivos concedidos às empresas. É o caso da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) que foi criada pela Lei nº 5.173, com o objetivo de promover o desenvolvimento econômico e social da região amazônica (Colombo, 2021).

Nesse contexto, muitas empresas se beneficiam dos incentivos fiscais disponíveis, sendo a Vale S.A. um exemplo de destaque. Essa multinacional do setor de mineração exerce um papel significativo na economia brasileira, com forte presença especialmente nas regiões Norte e Nordeste, onde estão localizadas suas principais operações. A atuação da Vale não se limita às suas atividades produtivas: ela também influencia diretamente o desenvolvimento regional, ao gerar empregos, investir em infraestrutura e impulsionar diferentes setores da cadeia produtiva (Alves, 2023).

Diante do exposto, apresenta-se a questão de pesquisa: como os incentivos fiscais da mineradora Vale S/A concedidos pela

SUDAM impactam diretamente no desenvolvimento das comunidades locais?

Sendo assim, o objetivo dessa pesquisa é investigar os efeitos dos incentivos fiscais concedidos à mineradora Vale S/A no âmbito do progresso socioeconômico onde a empresa opera. Para isso, o estudo é realizado por meio de uma análise qualitativa das suas demonstrações contábeis.

Esta pesquisa se justifica pela relevância dos incentivos fiscais na promoção do desenvolvimento socioeconômico das regiões em que grandes empresas, como a Vale S/A, estão inseridas. Esses benefícios quando concedidos estrategicamente, têm o potencial de beneficiar as organizações e impulsionar o progresso das comunidades locais, criando empregos, fortalecendo a infraestrutura e reduzindo desigualdades sociais. Além disso, ao investigar o impacto desses incentivos na região Norte do Brasil, busca-se entender como políticas tributárias podem ser eficazes para promover um desenvolvimento equilibrado e sustentável, refletindo na qualidade de vida dos cidadãos. Dessa forma, este estudo contribui para a discussão sobre a relação entre incentivos fiscais, crescimento econômico e responsabilidade social corporativa para o desenvolvimento sustentável do país (Nogueira; De Oliveira, 2023).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário objetiva estruturar as finanças, bens, rendas, negócios e demais operações que possam gerar impactos tributários, reduzindo legalmente seus encargos tributários, possibilitando a liberação de recursos que podem ser direcionados a áreas estratégicas, como inovação, expansão de mercado ou aprimoramento de processos internos (De Macedo et al., 2024).

Além disso, um planejamento tributário eficiente não só minimiza os custos fiscais, mas também garante que a empresa esteja em conformidade com a legislação, evitando riscos legais e aumentando a sua competitividade no mercado. Dessa forma, o planejamento tributário se torna uma ferramenta estratégica para o crescimento sustentável das organizações (Martins, 2021).

O planejamento tributário é um método eficaz para a contabilidade tributária tendo em vista a redução de custos com tributos que as empresas podem adquirir ao aplicar essa estratégia (Paz, 2021). Por meio da Lei nº 6.404/1976, Lei das Sociedades Anônimas, há a obrigatoriedade do planejamento tributário pelos administradores conforme o artigo 153, no qual descreve que o administrador da companhia deve ter o cuidado e a diligência que todo homem ativo e íntegro costuma pregar na administração dos seus próprios negócios.

De acordo com Lima (2021), no direito tributário, a elisão é uma maneira legítima e legal de reduzir ou adiar o pagamento de tributos, feita antes que a obrigação tributária se concretize. Em outras palavras, a elisão é uma estratégia permitida pelo ordenamento jurídico e pelos princípios da Constituição, oferecendo aos contribuintes a chance de planejar suas finanças adequadamente. Por outro lado, temos a evasão, que é o oposto da elisão, acontece quando o contribuinte realiza ações ilícitas, ilegais ou fraudes após a ocorrência do fato gerador, com o objetivo de evitar ou diminuir o pagamento dos tributos devidos.

Nessa mesma ótica, Candiottto (2023) define a ética como um conjunto de "bons costumes", uma disciplina que analisa e avalia os comportamentos de pessoas e organizações, determinando o que é certo ou errado. Essa análise se dá pela comparação entre o comportamento real e a conduta ideal estabelecida por um código de ética. No campo tributário, a ética tem papel fundamental, pois norteia tanto a postura dos profissionais quanto a maneira como os tributos são administrados. Nesse contexto, Araújo e Moreira (2019) realizaram um estudo para entender as percepções de estudantes e profissionais de Ciências Contábeis em relação à ética e à evasão fiscal. Por meio de uma pesquisa descritiva e quantitativa, os resultados mostraram que, de modo geral, os estudantes tendem a não dar relevância à evasão fiscal, suavizando a questão ao relacioná-la com a corrupção política e o mau uso dos recursos públicos. Em contrapartida, os profissionais da área consideram a evasão fiscal um tema fundamental em seu trabalho, evidenciando uma percepção ética entre quem está em formação e quem atua no mercado.

Essa discussão se alinha ao que está previsto no artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), que determina que qualquer ato ou negócio jurídico realizado com a intenção de evitar o pagamento de tributos de forma indevida configura uma fraude à lei. Diante disso, a Receita Federal pode desconsiderar tais atos e recalcular os impostos, cobrando os valores devidos (Brasil, 1988). Essa regulamentação ressalta a postura ética nas práticas contábeis, reforçando a necessidade de um comportamento íntegro tanto por parte dos profissionais quanto dos estudantes de Ciências Contábeis.

Quando uma empresa consegue organizar sua situação fiscal eficientemente, ela passa a ter impactos positivos, como a redução da carga tributária, melhoria na sua liquidez e vantagem competitiva no mercado. Algumas estratégias comuns para alcançar esse objetivo incluem a escolha do regime tributário vantajoso, como o Simples Nacional, Lucro Real ou Lucro Presumido. Além disso, a utilização de incentivos fiscais por empresas localizadas em regiões menos desenvolvidas, em projetos de pesquisa e desenvolvimento, ou até mesmo o acúmulo de créditos de impostos, como o ICMS, que podem ser usados para compensar futuras obrigações tributárias, são práticas recorrentes e eficazes (Lourenço; Peres, 2023).

2.2 INCENTIVOS FISCAIS

Os incentivos fiscais constituem instrumentos jurídicos de natureza extrafiscal, destinados a fomentar o desenvolvimento econômico e social por meio da redução ou da exclusão, total ou parcial, de tributos. Essa exclusão pode ocorrer de diversas formas, como as isenções e outros benefícios fiscais. A isenção, nesse contexto, configura-se como uma modalidade de incentivo fiscal, especialmente quando direcionada a estimular atividades capazes de promover crescimento econômico e social (Milagres, 1986).

Esses incentivos são ferramentas estratégicas, criadas para impulsionar o desenvolvimento de regiões específicas, setores da economia ou empresas de diferentes tamanhos. Eles têm como objetivo estimular a economia, promovendo a geração de empregos e oportunidades, e atuam também na redução das desigualdades sociais, tanto entre classes sociais quanto entre as regiões do país. Ao favorecer a economia local ou nacional, os incentivos fiscais ajudam a aprimorar os resultados macroeconômicos, tornando produtos e atividades competitivos nos mercados interno e internacional (Santos; Grando; Paulo, 2020).

Segundo Soares e Borges (2020), os incentivos fiscais regionais têm como objetivo atrair grandes empresas para áreas menos desenvolvidas do país, sendo mais comuns nas regiões Nordeste e Amazônia. Previsto em lei, esse tipo de benefício constitui uma forma legítima de elisão fiscal, possibilitando a redução ou até mesmo a isenção de determinados tributos.

Nesse cenário, muitas empresas incorporam esses incentivos em seu planejamento estratégico, utilizando-os como fator de decisão. Um exemplo é o estudo de Carneiro et al. (2024), que analisou os impactos dos benefícios concedidos pela SUDENE (Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste) no período de 2011 a 2019. Utilizando o método DiD proposto por Callaway e Sant'Anna, a pesquisa constatou que os incentivos fiscais proporcionaram um aumento de até 9,8% nos vínculos formais de emprego, evidenciando resultados positivos para o desenvolvimento regional.

Entretanto, apesar dos benefícios dos incentivos fiscais, eles podem dar origem à chamada "guerra fiscal", definida como a concorrência entre os entes federativos em busca da atração de investimentos ou atividades produtivas privadas. Essa situação ocorre, com maior frequência, em cenários de descentralização fiscal, onde há uma distribuição de poderes financeiros e responsabilidades fiscais entre diferentes níveis de governo, federal, estadual e municipal. Em outras palavras, quando os governos locais possuem autonomia para controlar suas finanças e políticas econômicas (Cavalcante, 2021).

O termo "guerra fiscal" refere-se à disputa entre entes federativos que, no exercício de suas competências, concedem benefícios como isenções, reduções tributárias, anistias e remissões para atrair investimentos, aumentar a arrecadação e

estimular o desenvolvimento econômico (Anunciação, 2019).

Nesse contexto, Nestor (2022) analisou os impactos da Lei nº 8.960/2020 sobre o setor metalmeccânico no estado do Rio de Janeiro, evidenciando que este setor representa 4,9% do PIB fluminense. Verificou-se que os incentivos fiscais concedidos contribuíram para atrair novas empresas, gerando efeitos socioeconômicos positivos, como o fortalecimento da economia regional e o aumento da arrecadação.

Um exemplo prático desse desenvolvimento é a Zona Franca de Manaus, criada com o objetivo de impulsionar a economia da região Norte. Essa iniciativa foi fundamental para a urbanização e o crescimento econômico da região, que sofreu um processo de urbanização tardio, iniciado somente no século XIX. Por conta desse atraso, houve dificuldade em estabelecer um mercado consumidor local, levando à implementação de incentivos fiscais para fomentar a economia. Com a instituição de uma área de livre comércio com baixa incidência de tributos, conforme descrito pelo Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a Zona Franca atraiu empresas, gerando empregos e impulsionando a economia regional (Santos Junior, 2019).

Por sua vez, Alves et al. (2021) reforçam essa perspectiva ao analisarem os incentivos fiscais concedidos pela SUDENE a uma empresa produtora de melão localizada em Mossoró, no Rio Grande do Norte. Eles evidenciam que a redução da carga tributária é essencial para o aumento dos lucros, já que a empresa em questão recebe uma redução de 75% no IRPJ. Além disso, os autores destacam que o crescimento econômico e social depende da colaboração entre o governo e os empresários, demonstrando a relevância dessa parceria para o desenvolvimento regional.

A busca por vantagem competitiva é um fator necessário para impulsionar a inovação tecnológica e a geração de empregos, funcionando como um motor de desenvolvimento em sinergia com o ambiente econômico. A competitividade de uma região está diretamente relacionada à capacidade das empresas locais de inovar e criar soluções que estimulem, inclusive, o surgimento de novos negócios. No entanto, Sausen (2021) alerta que a chamada "guerra fiscal" pode levar a uma dependência excessiva dos incentivos fiscais, fazendo com que estes se tornem o principal diferencial competitivo das organizações. Essa dependência, a longo prazo, pode enfraquecer a economia, já que empresas acomodadas com os benefícios fiscais tendem a investir menos em inovação e desenvolvimento tecnológico.

2.3 A POLÍTICA NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL E A SUDAM

A Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR) foi criada em 2007, por meio de um decreto presidencial, com o objetivo de equilibrar economicamente as regiões do Brasil que apresentavam desigualdades históricas desde a década de 1980. Essa política busca combater a guerra fiscal e a competição

prejudicial entre os territórios do país (Colombo, 2021).

As regiões prioritárias para a PNDR foram identificadas por meio do cruzamento do rendimento domiciliar médio e do crescimento do PIB por renda per capita. Essa análise resultou na classificação das regiões em quatro grupos.

O primeiro grupo, chamado de microrregiões de alta renda, inclui o Sul, Sudeste e Centro-Oeste, que apresentam alto rendimento, correspondendo a 76% do PIB em relação a 53,7% da população. Por esse motivo, essas áreas não são consideradas prioritárias para a política. O segundo grupo, denominado de regiões dinâmicas, é composto por áreas do Centro- Oeste e Nordeste que possuem rendimentos médios ou baixos, mas apresentam crescimento econômico significativo, com 4% do PIB e 9% da população. O terceiro grupo reúne regiões estagnadas, que estão espalhadas por todo o país, apresentam rendimento médio e baixo crescimento econômico, correspondendo a 18% do PIB e 29% da população. O último grupo, que inclui áreas de baixa renda, é caracterizado pelas regiões Norte e Nordeste, com baixo rendimento e dinamismo, representando apenas 1,7% do PIB e 8,4% da população. Este grupo é considerado a principal prioridade da PNDR (Rodrigues, 2006).

Nesse sentido. Cavalcante (2020) afirma que os custos das políticas de desenvolvimento regional adotadas no Brasil são segmentados em três grupos: incentivos fiscais, incentivos financeiros e investimentos. O primeiro é concedido às empresas que se instalam nas áreas de atuação das superintendências de desenvolvimento regional, como a Zona Franca de Manaus. Já o segundo são recursos orçamentários destinados aos fundos de financiamento e desenvolvimento regional. Por fim, o terceiro grupo envolve a aplicação direta de recursos do governo ou de empresas estatais para promover o desenvolvimento. No caso dos incentivos fiscais, destacam-se a SUDAM, a SUDENE e a Superintendência de Desenvolvimento do Centro-Oeste (SUDECO). Em 1966, a Superintendência do Plano de Valorização da Amazônia (SPVEA) foi substituída pela SUDAM devido ao não cumprimento dos planos de desenvolvimento da região, ocasionado por desvios de verbas e excesso de burocracia. A SUDAM tinha como principais instrumentos os fundos de desenvolvimento e os incentivos fiscais. Em 2001, a SUDAM foi substituída pela Agência de Desenvolvimento da Amazônia (ADA) devido a irregularidades. Posteriormente, em 2007, a SUDAM foi recriada e estabelecida em Belém, no Pará, tornando-se uma autarquia alinhada às diretrizes da PNDR, coordenada pelo Ministério do Desenvolvimento Regional. Atualmente, a SUDAM conta com mecanismos, como patrocínios, fundos de investimento, planos de desenvolvimento, incentivos fiscais, convênios e outras ferramentas definidas por lei, atuando como catalisadora e facilitadora do desenvolvimento regional (Falese, 2022).

Conforme descrito por Silva (2024), o Fundo de Desenvolvimento da Amazônia (FDA) é um instrumento criado pela PNDR e administrado pela SUDAM. O FDA abrange todos os estados

da Amazônia Legal, estabelecida pela Lei nº 5.173/66, também conhecida como Lei da Amazônia, e atualizada por legislações subsequentes e decretos regulamentadores. O principal objetivo do FDA é financiar projetos de empresas interessadas em investir na região, utilizando recursos provenientes do Orçamento Geral da União. A Lei nº 5.173/66 estabelece diversos incentivos para aqueles que investem na região, incluindo a redução do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), isenção ou redução de impostos sobre máquinas e equipamentos, amortização de bens utilizados na produção, entre outros benefícios.

3 METODOLOGIA

O objetivo deste estudo consistiu em analisar os impactos dos incentivos fiscais da SUDAM concedidos à empresa global no ramo de mineração Vale S/A no ano de 2023 para encontrar padrões e evoluções no desenvolvimento socioeconômico onde a empresa opera.

O estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva e qualitativa, utilizando estudo de caso e análise documental como procedimentos de coleta de dados. A abordagem descritiva possibilita examinar e interpretar fatos, como as demonstrações financeiras e os efeitos dos incentivos fiscais recebidos pela Vale S.A, tendo como propósito identificar características de uma população ou fenômeno e analisar as relações entre variáveis, oferecendo uma compreensão detalhada e contextualizada do tema investigado (Gil, 2022).

O estudo de caso é uma abordagem aprofundada focada em explorar aspectos específicos de um fenômeno. Nesta pesquisa, o estudo de caso é centrado na mineradora Vale S/A e nos incentivos fiscais que ela recebeu da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) no ano de 2023. A opção por um estudo de caso visa tornar o tema familiar e detalhado, permitindo uma análise concentrada nos efeitos e no retorno social gerado pela empresa para a região onde atua (Gil, 2021)

Os dados para este estudo foram coletados de fontes secundárias, especificamente das demonstrações, onde foi realizada por meio de uma análise qualitativa das suas demonstrações financeiras, relatório da administração, fiscal e institucional, disponíveis no site da empresa. As demonstrações financeiras são documentos contábeis que refletem a situação econômica e financeira da empresa e, neste caso, foram fundamentais para calcular os índices de geração e distribuição de riqueza (Gil, 2021).

A análise proposta foi dividida em duas etapas. Na primeira a quantificação dos Incentivos Fiscais: A primeira etapa consistiu em quantificar os incentivos fiscais recebidos pela Vale S/A em reais, destacando os valores concedidos pela SUDAM. Esse levantamento permite observar o montante destinado a reduzir a carga tributária da empresa e os setores em que essa economia poderia potencialmente ser aplicada.

A segunda tratou da Avaliação do Retorno Social e Distribuição de Riqueza: Em seguida, foi realizada a análise detalhada dos índices de geração e distribuição de riqueza, com base nas demonstrações contábeis e nos relatórios mencionados anteriormente. Os índices analisados no quadro 1.

Quadro 1: Indicadores de geração e distribuição de riqueza

Indicadores	Fórmulas
Geração de riqueza (Quociente entre valor adicionado e ativo total)	$\frac{\text{Valor adicionado total a distribuir}}{\text{Ativo total}} \times 100$
Distribuição de riqueza com pessoal (Quociente entre gastos com pessoal e valor adicionado)	$\frac{\text{Gastos com pessoal} \times 100}{\text{Valor adicionado total a distribuir}}$
Distribuição de riqueza com governo (Quociente entre gastos com tributos e valor adicionado)	$\frac{\text{Gastos com tributos} \times 100}{\text{Valor adicionado total a distribuir}}$
Distribuição de riqueza com credores (Quociente entre gastos com remuneração de capital de terceiros e valor adicionado)	$\frac{\text{Gastos com remuneração de capital de terceiros} \times 100}{\text{Valor adicionado total a distribuir}}$
Distribuição de riqueza com acionistas (Quociente entre dividendos e valor adicionado)	$\frac{\text{Gastos com dividendos} \times 100}{\text{Valor adicionado total a distribuir}}$
Distribuição de riqueza com reservas de lucros (Quociente entre lucros retidos e valor adicionado)	$\frac{\text{Gastos com lucros retidos} \times 100}{\text{Valor adicionado total a distribuir}}$

Fonte: Adaptado de Silva e Ribeiro (2023)

Esses índices foram calculados utilizando as fórmulas adaptadas de Silva e Ribeiro (2023) e têm o objetivo de mensurar como a riqueza gerada pela Vale é distribuída entre acionistas, governo, colaboradores, credores e para reinvestimento.

A metodologia adotada permite fornecer uma visão ampla e detalhada sobre o impacto dos incentivos fiscais da SUDAM nas operações da Vale e nas regiões onde atua. Os resultados obtidos com essa abordagem podem contribuir para a literatura e auxiliar formuladores de políticas e gestores empresariais a entender os benefícios e as oportunidades de melhoria no uso dos incentivos fiscais para promover desenvolvimento regional.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 O MAIOR COMPLEXO MINERADOR DO BRASIL

Por meio do site da Vale S/A, na aba 'o que fazemos' filtrado para pesquisa a região do Pará, foi obtido que a região abriga

o maior complexo de mineração do país, ademais, a companhia é responsável pelo maior investimento privado já realizado no Brasil desde a década de XX. Possui o S11D localizado no Canaã dos Carajás composto por mina, usina, logística ferroviária e portuária focado no minério de ferro, a produção também se encontra na região de Serra Norte, Serra Leste e Serra Sul. Sendo no Norte, ferro e manganês. Já nas minas de Sossego (Canaã dos Carajás), Salobo (Marabá) e Onça Puma (Parauapebas), a produção de cobre e níquel. Reforçando o pensamento de Nestor (2022), onde novas empresas em uma região trazem diversos benefícios e podem representar grande parte do PIB local.

4.2 REDUÇÃO FIXA DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Diante das análises por meio do Relatório de Contribuições Fiscais da referida empresa, foi constatado que a organização em questão recebeu incentivos fiscais referente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ quanto aos resultados obtidos na comercialização dos produtos extraídos em sua mineração. O valor total dos incentivos que a empresa recebeu no Brasil, teve o total de R\$1,2 bilhões sendo 88% desse valor correspondente a operações na região Norte do Brasil. Com o uso do incentivo, a empresa conseguiu uma redução de 75% do valor de seus impostos na região da Amazônia, correspondendo a R\$ 998 milhões no ano de 2023.

De acordo com a SUDAM (2023), esse tipo de incentivo fiscal consiste na redução de até 75% do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica para Empresas com operações na região Norte do país, por um período de 10 anos. Nesse viés, a empresa que se instala na área da SUDAM obtém vantagens ao obter redução no IRPJ, tendo em vista que pode alavancar a competitividade empresarial ao obter abertura na região e geração de emprego e renda à população.

Para obter a redução do IRPJ, as pessoas jurídicas precisam ser titulares de projetos de implantação, modernização, ampliação ou diversificação de empreendimentos. Além de obedecerem a alguns critérios para estarem habilitados ao incentivo, tais como: a unidade produtora deve estar situada na área da Amazônia Legal; a atividade do empreendimento deve estar relacionada dentre os setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional conforme o Decreto 4.212/2002; o empreendimento deverá estar produzindo ou operando com utilização superior a 20% da capacidade real instalada do empreendimento.

A Vale S/A possui incentivos com Anos Fiscais (AF) vigentes até 2023, 2024 e 2027. Isto é, a redução de IRPJ está disponível até o ano fiscal referente a cada ano mencionado. Sendo o de 2023 disponível para a região que produz Cobre (Salobo) e Níquel (Onça Puma), 2024 - Minério de Ferro (Carajás), 2027 - Minério de Ferro (S11D) e Cobre (Sossego).

Os incentivos fiscais concedidos à Vale S/A relacionados ao IRPJ para suas operações de mineração na Amazônia. Com a concessão desses incentivos, a Vale obteve uma redução de 75% no valor do IRPJ, totalizando uma economia de R\$ 998 milhões em 2023, o que fortalece a competitividade da empresa e impulsiona o desenvolvimento regional. A empresa atende aos requisitos estabelecidos pela SUDAM, incluindo a localização de suas unidades produtivas na Amazônia Legal, atuação em setores prioritários para o desenvolvimento regional, e operação com cerca de 20% da capacidade instalada (Portugal, 2024).

Além disso, os incentivos fiscais possuem prazos específicos, com validade até 2023, 2024 e 2027, conforme o tipo de minério explorado em cada localidade: cobre (Salobo) e níquel (Onça Puma) em 2023; minério de ferro (Carajás) em 2024; e minério de ferro (S11D) e cobre (Sossego) em 2027. Esses incentivos, alinhados com os requisitos regulamentares, contribuem para a geração de empregos e renda, impulsionando a economia local na Amazônia (Portugal, 2024).

4.2.1 Reinvestimento de 30% do IRPJ

Além da redução dos 75% do IRPJ, a empresa também detém o incentivo de reinvestimento de 30% do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica. A porcentagem de 30%, é aplicado sob o valor que sobra após a redução fixa, o valor resultante de acordo com o Relatório de Contribuições Fiscais foi equivalente a R\$ 81 milhões. Dessa forma, ele pode ser direcionado para projetos de expansão e modernização, como novas infraestruturas, aquisição de máquinas ou tecnologia avançada, gerando desenvolvimento local e empregos.

Dessa forma, a combinação desses dois tipos de incentivos cria uma vantagem financeira estratégica: de um lado, há a redução significativa da carga tributária; de outro, os recursos economizados podem ser direcionados para projetos que impulsionam a economia regional. Essa política de incentivos promove benefícios não apenas para as empresas, mas também para o desenvolvimento sustentável das regiões onde atuam (Portugal, 2024).

4.3 INDICADORES DE GERAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA DA VALE S/A

A Tabela 1 apresenta os indicadores de geração e distribuição de riqueza da Vale S/A ao longo de 2023, evidenciando como a empresa aloca os recursos entre pessoal, governo, credores, acionistas e lucros retidos. O índice de geração de riqueza da Vale mantém-se estável, com média de 4,76. Na distribuição, os acionistas recebem a maior parcela (30,33%), enquanto o pessoal e o governo têm percentuais menores, de 20,08% e 14,34%, respectivamente. Esses dados revelam as áreas

prioritárias para a empresa e indicam oportunidades para ampliar seu impacto socioeconômico.

Tabela 1: Indicadores de geração e distribuição de riqueza

Indicadores	1° T	2° T	3° T	4° T	Média	DP
Geração de riqueza	4,74	4,67	4,75	4,88	4,76	0,09
Distribuição de riqueza com pessoal	20	20,33	20	20	20,08	0,16
Distribuição de riqueza com governo	13,33	14,29	14,74	15	14,34	0,73
Distribuição de riqueza com credores	10	10,99	11,58	12	11,14	0,87
Distribuição de riqueza com acionistas	30	30,77	30,53	30	30,33	0,39
Distribuição de riqueza com Lucros retidos	26,67	23,63	23,16	23	24,12	1,72

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Passa-se a analisar os indicadores de geração e distribuição de riqueza da Vale S/A, nos indicadores de: Geração de riqueza, distribuição de riqueza com pessoal, distribuição de riqueza com o governo, distribuição de riqueza com os credores, distribuição de riqueza com os acionistas e distribuição de riqueza com lucros retidos, fazendo conjecturas e comparações com outras empresas

4.3.1 Geração de riqueza

O índice de geração de riqueza permaneceu estável, com média de 4,76 e um desvio padrão baixo (0,09), o que indica consistência na capacidade da empresa em gerar valor ao longo dos trimestres. Embora a estabilidade seja positiva, o valor absoluto parece modesto, considerando que a Vale S/A é uma das grandes mineradoras do mundo, com operações de grande porte e incentivos fiscais robustos. Uma expectativa razoável seria que essa geração de riqueza fosse superior, refletindo um retorno expressivo dos incentivos recebidos (Carneiro, 2024)

Quando comparada a outras mineradoras de grande porte, como BHP e Rio Tinto, a Vale apresenta índices mais baixos de geração de riqueza. A BHP, por exemplo, supera a marca de 6% nesse indicador, resultado de uma operação mais enxuta e da diversificação de seus ativos, o que contribui para a redução de riscos. Já a Rio Tinto mantém índices acima de 5%, impulsionados por investimentos constantes em sustentabilidade, tecnologia e processos mais eficientes, que agregam valor às suas atividades. Essas estratégias de inovação e eficiência se refletem diretamente nos melhores resultados de geração de valor alcançados por essas empresas.

O valor relativamente modesto da Vale S/A em geração de riqueza pode ser atribuído a desafios operacionais e altos custos de manutenção e expansão de suas instalações no Norte do Brasil. No entanto, considerando os incentivos fiscais de que dispõe,

como a redução de 75% no IRPJ e benefícios de reinvestimento de até 30%, esse índice poderia ser elevado. Espera-se que uma empresa com tais vantagens fiscais ofereça um retorno sólido, beneficiando não só os acionistas, mas também a economia local e o desenvolvimento das regiões onde atua (De Macedo *et al.*, 2024).

A dependência da Vale de incentivos fiscais para manter a competitividade sugere uma estrutura de custos que poderia ser aprimorada, por meio de práticas eficientes de gestão de ativos e controle de custos operacionais (Falese, 2022). Uma geração de riqueza superior implicaria um retorno expressivo dos recursos públicos investidos na empresa, que, por meio desses incentivos, deixa de recolher uma parcela representativa de tributos. De acordo com (Colombo, 2022) levanta uma crítica quanto à eficácia dos incentivos: se o retorno gerado pelo valor adicionado é apenas marginal, o impacto socioeconômico esperado para as regiões beneficiadas pela atuação da Vale fica abaixo do potencial.

Em suma, para maximizar o impacto social e econômico dos incentivos fiscais recebidos, a Vale poderia adotar estratégias de eficiência operacional observadas em concorrentes internacionais e, ao mesmo tempo, fortalecer o impacto de seus investimentos sociais. Dessa forma aumentaria seu índice de geração de riqueza, mas também proporcionaria um retorno alinhado com o propósito dos incentivos fiscais, cumprindo o papel de alavancar o desenvolvimento sustentável das regiões onde opera (Nestor, 2022).

4.3.2 Distribuição de riqueza com pessoal

O indicador de distribuição de riqueza com pessoal da Vale é relativamente constante, com uma média de 20,08 e um desvio padrão de apenas 0,16. Esse resultado evidencia uma política de remuneração estável, sem aumentos expressivos ao longo do ano, o que pode ser positivo para o controle de custos. No entanto, a parcela de riqueza destinada ao pessoal parece baixa, considerando a relevância de investimentos em capital humano para uma organização desse porte, que atua em áreas com carência de infraestrutura e oportunidades de desenvolvimento.

Em comparação com empresas de setores semelhantes, como a BHP e a Rio Tinto, nota-se que estas adotam uma abordagem robusta na distribuição de riqueza ao pessoal, frequentemente destinando cerca de 25% do valor gerado a remuneração, treinamento e benefícios de longo prazo. Esse foco na retenção de talentos e no desenvolvimento de habilidades técnicas demonstra uma visão integrada de capital humano, que abrange não apenas a remuneração básica, mas também capacitação, saúde e segurança, fatores essenciais em indústrias de alto risco como a mineração (Lima, 2021).

A política da Vale em destinar uma parcela relativamente baixa para investimentos em pessoal levanta dúvidas,

considerando os desafios da região onde atua. Nesses locais, a falta de infraestrutura e oportunidades de desenvolvimento reforça a relevância de um investimento maior em capital humano. Com os incentivos fiscais que possui, seria esperado que a Vale direcionasse mais recursos para fortalecer o capital humano local, aumentando salários de forma competitiva, benefícios e oportunidades de crescimento. Esse aumento beneficiaria tanto a empresa quanto a sustentabilidade social e econômica das comunidades onde está inserida (Colombo, 2021).

Os incentivos fiscais dos quais a Vale dispõe poderiam viabilizar maiores investimentos no quadro de pessoal, alinhando os interesses dos colaboradores com os objetivos da empresa e as expectativas sociais locais. Um investimento robusto em pessoal não só elevaria a produtividade e a qualidade do trabalho, como também ajudaria a atrair e reter talentos em uma região onde o desenvolvimento econômico depende fortemente de iniciativas privadas como as da Vale. Além disso, direcionar recursos ao pessoal fortaleceria a imagem da empresa como parceira no desenvolvimento regional, contribuindo para a qualidade de vida e o crescimento pessoal dos trabalhadores e de suas famílias (Portugal, 2024).

Assim, o indicador de distribuição de riqueza ao pessoal da Vale mostra uma política estável de remuneração, mas sugere espaço para expansão, especialmente considerando a o investimento em capital humano na região. Comparada a empresas como a BHP e a Rio Tinto, que dedicam uma parcela maior ao desenvolvimento de seus colaboradores, a Vale poderia ampliar seu compromisso com a remuneração e o bem-estar de seu quadro de pessoal, usando os incentivos fiscais como base para um investimento robusto (Lourenço; Peres, 2023).

4.3.3 Distribuição de riqueza com governo

A participação da Vale na distribuição de riqueza destinada ao governo apresenta tendência de leve crescimento, com média de 14,34 e desvio padrão de 0,73. Embora represente um percentual relevante, esse índice poderia ser mais elevado considerando o porte das operações da empresa e os impactos ambientais e sociais decorrentes da atividade mineradora. Além disso, observa-se que a concessão de incentivos fiscais contribui para a redução da carga tributária da companhia, limitando, assim, o montante efetivamente repassado ao governo.

Comparando a contribuição da Vale com outras mineradoras, como a BHP e a Rio Tinto, observa-se que essas empresas frequentemente destinam percentuais elevados aos governos nas regiões onde operam, especialmente onde recebem menos incentivos fiscais. Multinacionais do setor de mineração, que atuam em áreas de alto impacto ambiental e em economias emergentes, tendem a alocar uma parcela de sua riqueza para os governos locais. Essa prática não só compensa as comunidades afetadas, mas também reflete uma adaptação ao contexto regulatório, em que essas

contribuições são vistas como uma contrapartida pelo uso intensivo de recursos naturais e pelos impactos ambientais gerados (Portugal, 2024).

No caso da Vale, o percentual de distribuição para o governo é impactado diretamente pelos incentivos fiscais que a empresa recebe. Com uma redução de até 75% no Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) na região Norte do Brasil, além de incentivos adicionais para reinvestimento, a carga tributária efetiva da empresa é reduzida, levantando questionamentos sobre a adequação desse percentual no contexto de sua responsabilidade fiscal e social, considerando que a Vale se beneficia desses incentivos com o objetivo de promover o desenvolvimento regional (Pereira, 2021).

As contribuições para projetos de desenvolvimento sustentável e infraestrutura, ajudam a mitigar os impactos sociais e ambientais das operações da empresa. A Fundação Vale atua em oito municípios do Pará por meio do Programa de Educação e Saúde, que possui o Ciclo Saúde Proteção Social. O Ciclo tem foco na atenção básica e cooperação técnica para qualificação de equipes de Estratégia de Saúde da Família (ESF) e fornece instrumentos e mobiliários para melhorar os atendimentos das Unidades Básicas de Saúde (UBS) e Centros de Referência de Assistência Social (CRAS). No total, foram 111 unidades de UBS apoiadas e 590 mil usuários do SUS beneficiados na região do Pará. A Vale é uma empresa comprometida com o apoio às comunidades onde está presente, alinhando-se ao propósito dos incentivos fiscais (Santos; Grandor; Paulo, 2020).

A Vale apresenta programas como o Tecnored que amplia a produção de ferro-gusa e permite reduzir as emissões de carbono na atmosfera, por meio desse programa, foram iniciados cursos na área industrial para a formação de profissionais, com a seleção de 180 candidatos para a realização do curso de forma gratuita, sendo que metade dos selecionados era prioritariamente composta por mulheres. Além disso, houve a geração de 400 empregos diretos na fase de operação. Entretanto, por ter uma carga tributária reduzida, especialmente em comparação a outras mineradoras globais, a Vale tem potencial para destinar mais recursos a investimentos sociais e ambientais. Esse aumento não só reforçaria sua imagem de parceira comprometida, como também fortaleceria seu papel no desenvolvimento socioeconômico da região, contribuindo para uma visão sustentável e de compromisso com o futuro (Silva, 2024).

4.3.4 Distribuição de riqueza com credores

O índice de distribuição de riqueza com credores aumentou gradualmente, de 10 no primeiro trimestre para 12 no quarto trimestre, com uma média de 11,14 e um desvio de 0,87. Esse aumento pode indicar um crescimento na dependência de capital de terceiros ou uma elevação nos juros, o que merece atenção para evitar que a empresa comprometa parte excessiva de sua receita

com o pagamento de dívidas, especialmente em um setor que demanda altos investimentos em manutenção e expansão de infraestrutura.

No setor de mineração, empresas como a BHP e a Rio Tinto adotam políticas claras de gestão de dívida, diferenciando entre endividamento estratégico para expansão e o destinado a cobrir despesas operacionais. A BHP, por exemplo, costuma destinar cerca de 8-10% do valor adicionado para credores, enquanto a Rio Tinto mantém essa proporção menor, utilizando sua estrutura de capital para sustentar investimentos de forma equilibrada. Esses índices controlados contrastam com a tendência de aumento na Vale, levantando dúvidas sobre sua política de alavancagem e sua dependência de capital de terceiros (Alves, 2023).

A tendência de aumento na distribuição de riqueza com credores da Vale pode indicar uma dependência crescente de financiamentos externos, o que é preocupante para uma empresa com operações complexas e de alta exposição a riscos, como a volatilidade dos preços de commodities e os riscos ambientais. Se a empresa estiver aumentando seu endividamento para cobrir custos correntes, em vez de financiar projetos de expansão ou inovação, isso poderia representar um risco à sustentabilidade financeira de longo prazo (Nogueira; De Oliveira, 2023).

Os incentivos fiscais dos quais a Vale se beneficia, incluindo a redução no IRPJ e outras isenções, poderiam proporcionar à empresa uma folga financeira para reduzir sua dependência de capital de terceiros. Em vez de direcionar uma parcela crescente de sua riqueza para credores, a Vale poderia investir esses recursos economizados em infraestrutura, inovação e desenvolvimento social nas comunidades onde opera, alinhando-se aos objetivos dos incentivos fiscais. Além disso, o direcionamento de recursos para investimentos próprios em vez de dependência de dívida poderia fortalecer a posição da empresa em cenários de oscilação econômica e aumento de juros, tornando-a resiliente (Cavalcante, 2020).

O aumento gradual na distribuição de riqueza para credores pela Vale sugere uma dependência de capital externo, o que pode ser um ponto de atenção para um setor de alto custo como a mineração. Diferente de outras empresas como a BHP e a Rio Tinto, que controlam sua política de endividamento, a Vale poderia aproveitar seus incentivos fiscais para reduzir essa dependência e investir em infraestrutura e desenvolvimento social nas regiões onde atua. Esse ajuste fortaleceria tanto sua saúde financeira quanto seu compromisso com a sustentabilidade, beneficiando a empresa e as comunidades ao seu redor (Portugal, 2024).

4.3.5 Distribuição de riqueza com acionistas

Com média de 30,33 e desvio padrão de 0,39, a distribuição de riqueza destinada aos acionistas é a mais elevada entre todos os indicadores e se mantém estável ao longo do período analisado. Esse percentual expressivo evidencia a prioridade da empresa em assegurar retornos consistentes para seus investidores. No

entanto, tal direcionamento pode ser visto de forma crítica sob a ótica social e do desenvolvimento regional, especialmente considerando que a empresa se beneficia de incentivos fiscais criados justamente para estimular o crescimento socioeconômico em áreas menos favorecidas.

Comparando a distribuição de riqueza da Vale com outras mineradoras, como BHP e Rio Tinto, nota-se que ambas também direcionam uma alta parcela aos acionistas, mas com uma abordagem equilibrada. A BHP, por exemplo, destina cerca de 25-28% aos acionistas, investindo o restante em inovação, sustentabilidade e desenvolvimento regional. A Rio Tinto segue uma prática similar, priorizando reinvestimentos e responsabilidade social, mesmo que isso reduza o retorno imediato aos investidores. Essas práticas demonstram um compromisso com o retorno financeiro e o desenvolvimento sustentável das regiões onde atuam (Sausen, 2021).

A alta porcentagem de distribuição para acionistas na Vale sugere uma ênfase nos retornos financeiros, possivelmente em detrimento do impacto social e do desenvolvimento regional. Considerando que a empresa recebe incentivos fiscais, com reduções de até 75% no IRPJ em certas áreas, há uma expectativa de que parte desses recursos seja direcionada a iniciativas de desenvolvimento local e social. A destinação de cerca de 30% para os acionistas, embora atraente para investidores, levanta questionamentos sobre a real contribuição da Vale para as regiões que se beneficiam desses incentivos (Cavalcante, 2021).

Os incentivos fiscais recebidos pela Vale poderiam permitir uma redistribuição balanceada, destinando uma parcela adicional para programas de desenvolvimento social, ambiental e econômico das regiões onde atua. Essa prática não apenas cumpriria o propósito dos incentivos, fomentar o desenvolvimento de áreas menos favorecidas, mas também fortaleceria a reputação da Vale como uma parceira comprometida com o crescimento local sustentável. Ao destinar uma parte menor para acionistas e investir em inovação, infraestrutura e capacitação local, a empresa poderia gerar benefícios amplos, impactando positivamente tanto a comunidade quanto o meio ambiente e agregando valor de longo prazo. (Falese, 2022).

Em síntese, a alta destinação de recursos da Vale para os acionistas, embora vantajosa para investidores, questiona-se sobre o equilíbrio entre retorno financeiro e responsabilidade social. Com os incentivos fiscais que a empresa recebe, espera-se que a Vale também invista no desenvolvimento das comunidades. Esse compromisso com o desenvolvimento regional poderia fortalecer tanto a imagem da empresa quanto o impacto positivo de suas operações nas áreas que necessitam (Nestor, 2022).

4.3.6 Distribuição de riqueza com lucros retidos

Por fim, o indicador de distribuição de riqueza referente aos lucros retidos apresentou média de 24,12 e desvio padrão de

1,72, evidenciando uma leve redução ao longo do período analisado. A retenção de lucros é um fator essencial para o reinvestimento e a inovação, sobretudo em um setor como o de mineração, que exige constantes aportes em tecnologia e sustentabilidade. No entanto, a diminuição gradual desse índice indica que uma parte maior da riqueza está sendo destinada ao pagamento de dividendos e credores. Esse movimento pode limitar a capacidade da Vale S.A. de financiar projetos de longo prazo e de investir em iniciativas voltadas para o desenvolvimento sustentável.

Outras grandes mineradoras, como a BHP e a Rio Tinto, adotam uma política de retenção de lucros robusta, frequentemente destinando cerca de 30% do valor gerado para reinvestimentos. A BHP, por exemplo, direciona uma parte expressiva para projetos de mineração sustentável e descarbonização, visando diminuir o impacto ambiental. Da mesma forma, a Rio Tinto investe em iniciativas de longo prazo e em pesquisa para métodos de produção limpos, evidenciando uma estratégia de crescimento que prioriza o desenvolvimento sustentável e a inovação além do lucro imediato (Portugal, 2024).

A redução gradual da retenção de lucros da Vale S.A. levanta preocupações quanto à capacidade da empresa de manter uma política sólida de reinvestimento, especialmente diante das demandas impostas pelas questões ambientais e pelas mudanças climáticas. Ao destinar uma parcela menor dos lucros para reinvestimento, a companhia acaba limitando os recursos voltados à inovação e à expansão sustentável. Essa postura pode indicar uma estratégia mais voltada ao curto prazo, priorizando a distribuição de retornos imediatos aos acionistas e os pagamentos a credores em detrimento de investimentos estratégicos que poderiam fortalecer a competitividade e a sustentabilidade da empresa no longo prazo (Silva, 2024).

Considerando os incentivos fiscais recebidos pela Vale S.A., existe espaço para que uma parcela mais significativa dos lucros retidos seja direcionada a projetos de desenvolvimento socioambiental e tecnológico. Em vez de ampliar continuamente a distribuição de dividendos, a empresa poderia intensificar investimentos em tecnologias limpas, ações de recuperação ambiental e programas sociais voltados às comunidades locais. Além de atender ao propósito dos incentivos fiscais, tais iniciativas contribuiriam para fortalecer a imagem corporativa e ampliar a competitividade sustentável da companhia (Soares; Borges, 2020).

Aumentar a retenção de lucros e redirecioná-los para projetos de inovação e sustentabilidade traria benefícios de longo prazo para a Vale S/A, reduzindo a dependência de capital de terceiros e reforçando seu compromisso com o desenvolvimento regional. Essa mudança estratégica fortaleceria a resiliência da empresa, preparando-a para enfrentar os desafios econômicos e ambientais futuros e consolidando sua posição como uma liderança responsável no setor de mineração. O equilíbrio entre o retorno imediato para os investidores e o reinvestimento em iniciativas

sustentáveis resultaria em uma contribuição para as comunidades onde a Vale atua, promovendo um impacto positivo que se estende para além dos benefícios financeiros (Cavalcante, 2021).

O índice de geração de riqueza da Vale S/A, com média de 4,76, demonstra uma estabilidade ao longo de 2023, evidenciando que a empresa mantém uma consistência em sua capacidade de gerar valor. No entanto, o valor absoluto do índice é modesto quando comparado a empresas de mesmo porte e setor, como a BHP e a Rio Tinto, que alcançam percentuais superiores na maioria devido a práticas eficientes de gestão de ativos e de operações. Esse resultado relativamente baixo da Vale, considerando seus incentivos fiscais significativos, sugere uma oportunidade de aprimorar a eficiência interna e maximizar o retorno dos recursos públicos investidos na forma de incentivos (Colombo, 2021).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo atingiu seu objetivo ao investigar os efeitos dos incentivos fiscais concedidos à mineradora Vale S/A no âmbito do progresso socioeconômico onde a empresa opera, destacando sua geração e distribuição de riqueza nas regiões onde atua, especialmente no Norte do Brasil. Ao explorar a aplicação dos incentivos fiscais na perspectiva do desenvolvimento socioeconômico, a pesquisa contribui para o entendimento da relação entre políticas fiscais e responsabilidade social corporativa, algo ainda pouco explorado no contexto das empresas de mineração no Brasil.

Em 2023, o índice de geração de riqueza da Vale S.A. manteve-se estável, com média de 4,76, demonstrando uma criação de valor consistente ao longo do período. No entanto, esse desempenho ainda é modesto quando comparado ao de mineradoras globais como BHP e Rio Tinto, que registram índices mais elevados. Considerando os incentivos fiscais de que a Vale dispõe, existe potencial para aprimorar suas operações e maximizar os resultados obtidos, de forma a ampliar os benefícios gerados não apenas para a empresa, mas também para as regiões onde atua.

A pesquisa revelou que a maioria da riqueza gerada pela Vale é direcionada aos acionistas, com uma média de 30,33%, e aos credores, com média de 11,14%, priorizando o retorno financeiro em detrimento de investimentos de impacto social. Embora os acionistas tenham altos retornos, o efeito direto na infraestrutura e na qualidade de vida das comunidades locais é proporcionalmente menor. Essa distribuição é limitada ao desenvolvimento local, especialmente porque os incentivos fiscais recebidos poderiam ser fortemente direcionados para impulsionar melhorias nas comunidades.

A pesquisa aponta que, apesar do aumento gradativo de recursos destinados ao governo (média de 14,34%, essa parcela ainda é influenciada pela estrutura de incentivos fiscais que a

empresa usufrui. A Vale recebe uma redução de até 75% no IRPJ e pode reinvestir até 30% do imposto reduzido, resultando em uma carga tributária significativamente menor. A análise sugere que a proporção de riqueza destinada ao governo poderia ser aumentada para refletir uma compensação equilibrada pelo impacto ambiental e social das operações da empresa, potencializando o desenvolvimento das regiões beneficiadas.

Com uma média de 20,08, a distribuição de riqueza para o pessoal permanece estável e controlada, sugerindo uma política de remuneração voltada ao controle de custos. No entanto, essa média é inferior à observada em outras empresas do setor que investem de forma robusta no desenvolvimento de capital humano, incluindo capacitação e benefícios de longo prazo. A pesquisa sugere que, com os incentivos fiscais recebidos, a Vale poderia aumentar sua contribuição ao pessoal, especialmente em áreas com carência de infraestrutura e oportunidades de crescimento, o que ajudaria a fortalecer o impacto social dos incentivos e a retenção de talentos locais.

A análise revelou uma tendência de redução na retenção de lucros (média de 24,12) ao longo do ano, sugerindo que uma parcela maior dos recursos está sendo direcionada a acionistas e credores em vez de projetos de reinvestimento e desenvolvimento sustentável. A retenção de lucros é essencial para empresas do setor de mineração, que exigem capital intensivo e constante renovação de infraestrutura. A menor retenção de lucros limita a capacidade da Vale de financiar projetos de longo prazo voltados para inovação e sustentabilidade, o que poderia ser estratégico, principalmente em um cenário de pressão para práticas responsáveis e sustentáveis no setor.

A pesquisa amplia o debate sobre políticas fiscais e o papel das mineradoras no desenvolvimento regional, ao analisar como a riqueza é gerada e distribuída em cenários de incentivos fiscais. Para a sociedade, oferece uma reflexão sobre a responsabilidade das grandes corporações no fortalecimento das localidades onde estão inseridas, especialmente nas mais vulneráveis. No campo prático, evidencia que empresas beneficiadas por tais incentivos têm potencial para investir de forma mais expressiva na infraestrutura social e econômica das comunidades em que operam.

Para estudos futuros, seria interessante investigar o impacto dos incentivos fiscais em outros setores e a percepção das comunidades sobre o retorno social dessas empresas, além de explorar políticas fiscais alternativas que maximizem os benefícios locais, com foco em capital humano e infraestrutura.

REFERÊNCIAS

ALVES, A. F. et al. Planejamento Tributário e análise dos incentivos fiscais da SUDENE em uma empresa de fruticultura localizada em Mossoró/RN. **Revista Desenvolvimento Socioeconômico em Debate - RDSD**, v.7, n. 2, p. 87-101, 2021.

ALVES, E. B. Gestão de Espaço de Fala e Análise das Condições de Produção de Versões sobre um Crime Corporativo: O Caso do Rompimento da Barragem B1 da Vale S/A em Brumadinho (MG).

Revista Organizações & Sociedade, v. 30, p. 141-173, 2023.

ANUNCIAÇÃO, J. S. **Guerra Fiscal**. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós graduação em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2019

Disponível em:

<https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/34462/1/JOANNE%20DOS%20SANTOS%20ANUNCIA%c3%87%c3%83O.pdf>. Acesso em: 09 de junho de 2024.

ARAÚJO, M. R. S.; MOREIRA, C. S. **Ética e evasão fiscal**: análise da percepção dos discentes e profissionais de ciências contábeis. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal Rural do Semiárido. Mossoró, 2019. Disponível em:

<https://repositorio.ufersa.edu.br/server/api/core/bitstreams/e193b499-a586-4c5f-a207-33f5028b2257/content>. Acesso em: 05 de junho de 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República**

Federativa do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, [2024].

Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 13 de maio de 2024.

CANDIOTTO, C. Ética: definições, modelos e perspectivas. In: CANDIOTTO, C. (org.). **Ética abordagens e perspectivas**.

Curitiba: PUCPRESS, 2021. *E-book*:

https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=cA_XEAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT4&dq=conceito+de+etica&ots=YDPWbQl3bC&sig=fUHN9RAzCKeHVdKrK_5XdXZ7go8#v=onepage&q&f=false. Acesso em: 05 de junho de 2024

CARNEIRO, D. R. F. et al. Análises dos incentivos fiscais da SUDENE e seus impactos sobre o mercado de trabalho na região nordeste do Brasil. **Revista Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, Edição Especial, 2024.

CAVALCANTE, D. L. **Federalismo brasileiro e guerra fiscal**:

concorrência em prol do desenvolvimento regional, 2021. Tese (Doutorado em Desenvolvimento Regional e Agronegócio) –

Programa de pós graduação em Desenvolvimento Regional e Agronegócio, Universidade Estadual do Oeste do Paraná/UNIOESTE. Toledo – Paraná, 2021. Disponível em:

https://tede.unioeste.br/bitstream/tede/5707/2/Diogo_Cavalcante_2021.pdf. Acesso em: 08 de junho de 2024.

CAVALCANTE, L.R. Abrangência geográfica das políticas de desenvolvimento regional no Brasil. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, v. 16, n.2, 2020.

COLOMBO, L. A. Quando as janelas estão abertas: capacidade institucional da Sudene, Sudeco e Sudam na elaboração dos planos de desenvolvimento. **Econstor Make Your Publications Visible**, n. 2665, 2021.

CREPALDI, S.A. **Planejamento Tributário Teoria e Prática**. 3 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://crcpi.com.br/new/wp-content/uploads/2020/09/Planejamento-Tributário-CRC-PI-Material-do-Curso.pdf>. Acesso em: 14 de maio de 2024.

DE MACEDO, A. M. *et al.* agressividade tributária, diretor executivo em empresas familiares brasileiras. **Revista PRETEXTO**, v. 25, n. 1, 2024.

FALESE, S. G. S. **Avaliação normativa dos convênios federais firmados entre a SUDAM e os municípios do estado do Pará**, 2016-2019. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) - Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, Universidade Federal do Pará. Belém, 2022. Disponível em: https://repositorio.ufpa.br/bitstream/2011/15909/1/Dissertacao_AvaliacaoNormativaConvenios.pdf. Acesso em: 07 de junho de 2024.

FARAG, C. R. C. **Multas fiscais**: regime jurídico e limites de graduação. São Paulo, SP: Juarez de Oliveira, 2001.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. *E-book*. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559771653/>. Acesso em: 10 de junho de 2024.

LIMA, H. M. A. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal, uma análise conceitual no âmbito fiscal do Brasil. **Revista Científica BSSP**, v.1, n.2, 2021.

LOURENÇO, A. A, PERES, F. M. Estudo sobre os impactos de um planejamento tributário eficaz para o sucesso das organizações. **Revista Foco**, v.1, n.2, p. 01-11, 2023.

MAGRI, G. L. P. M. F. G. M. **Simulação baseada em agentes para a análise do comportamento do contribuinte quanto à sonegação**: um modelo de evasão fiscal em redes complexas aleatórias, 2014. Dissertação (Mestrado em Sistemas Complexos) - Escola de Artes,

Ciências e Humanidades, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014.

Disponível em:

https://teses.usp.br/teses/disponiveis/100/100132/tde-05052015-233144/publico/Dissertacao_MAGRI_Glaucia_corrigida.pdf Acesso em: 18 de maio de 2024.

MARTINS, S. A. **Planejamento tributário como instrumento de apoio à tomada de decisão**. 2021. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdade Pitágoras. Belo Horizonte, 2021. Disponível em:

https://repositorio.pgsscogna.com.br/bitstream/123456789/43180/1/SABRINA_MOREIRA_MARTINS.pdf. Acesso em: 04 de junho de 2024

MILAGRES, D. M. Incentivos fiscais. **Revista de Ciência Política**, v. 29, n. 3, p. 103-117, 1986.

NESTOR, M. **Incentivos fiscais como Instrumentos de Desenvolvimento Regional: o caso do polo metalmeccânico do estado do Rio de Janeiro**, 2022. Dissertação (Mestrado em Economia Regional e Desenvolvimento) - Instituto de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2022. Disponível em:

<https://tede.ufrrj.br/jspui/bitstream/jspui/6627/2/2022%20-%20Melquisedec%20Nestor.Pdf>. Acesso em: 09 de junho de 2024.

NOGUEIRA, E.; DE OLIVEIRA, O. V. Inovação Tecnológica Empresarial e Políticas Públicas Fiscais no Brasil. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 15, n. 4, 2023.

PAZ, D. A. S. A importância do planejamento tributário nas empresas. **Revista Científica Novas Configurações - Diálogos Plurais**, v.2, n. 2, p. 113-121, 2021.

PEREIRA, W. E. N. O desenvolvimento econômico redução das desigualdades regionais frente as políticas incentivadoras da Guerra Fiscal. **Argumenta Journal Law**, n. 34, p. 263-284, 2021.

PORTUGAL, Rodrigo. Avaliação de desenho dos incentivos fiscais federais para o desenvolvimento regional. **Revista brasileira de estudos urbanos e regionais**, v. 26, p. e202405, 2024. Doi: <https://doi.org/10.22296/2317-1529.rbeur.202425>

RODOVALHO, G. M. R. **Planejamento tributário como ferramenta estratégica das empresas**. 2023. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Goiânia, 2023.

Disponível em:

<https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/bitstream/123456789/6517/1/TC2-DEFESA-GABRIEL%20RODOVALHO-B01-2023-2.pdf>. Acesso em: 18 de maio de 2024.

RODRIGUES, M.T. **Plano Nacional de Desenvolvimento Regional**. Brasília: Ministério da Integração Nacional, 2006. *E-book*. Disponível em: https://catalogo.ipea.gov.br/uploads/37_2.pdf. Acesso em: 07 de junho de 2024

SANTOS JUNIOR, L. H. **Incentivos fiscais: dos benefícios financeiros, guerra fiscal e imunidade tributária**. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós graduação em Direito Tributário) - Faculdade Baiana de Direito e Gestão. Salvador, 2019. Disponível em: <https://portal.faculadebaianadedireito.com.br/portal/monografias/Lu%C3%ADs%20Henrique%20Dos%20Santos%20Junior.pdf>. Acesso em: 09 de junho de 2024.

SANTOS, T. S.; GRANDO, R, M.; PAULO, E. Incentivos fiscais e desempenho econômico-financeiro das empresas: uma abordagem à luz da teoria do ciclo de vida organizacional. *In: Anais ICMA/CONGECONT 2020 - International Conferece in Management and Accouting. Anais eletrônicos [...]*. Blumenau: FURB, 2020. Disponível em: <https://www.even3.com.br/anais/cogecont2020/272693-INCENTIVOS-FISCAIS-E-DESEMPENHO-ECONOMICO-FINANCEIRO-DAS-EMPRESAS--UMA-ABORDAGEM-A-LUZ-DA-TEORIA-DO-CICLO-DE-VIDA>. Acesso em: 09 de junho de 2024.

SAUSEN, J. O. Competitividade Regional. *In: GRIEBELER, M. P. D. (org.). Dicionário de Desenvolvimento Regional e Temas Correlatos*. Uruguaiana: Editora Conceito, 2021. *E-book*: https://www.researchgate.net/profile/Marcos-Griebeler/publication/354647523_Dicionario_Developolvimento_Regional_Portugues_-_2VRA_2021/links/614416f48a9a2126664dd367/Dicionario-Desenvolvimento-Regional-Portugues-2VRA-2021.pdf#page=699. Acesso em: 05 de junho de 2024.

SILVA, C. C. **Desenvolvimento Regional: uma análise da origem e aplicação dos recursos dos fundos de desenvolvimento do Nordeste, da Amazônia e do Centro-Oeste**, 2024. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2024. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/76882/1/2024_dis_ccs_ilva.pdf. Acesso em: 08 de junho de 2024.

SILVA, I. V. M.; RIBEIRO, A. W. A. **Incentivos fiscais e o retorno social: um estudo de caso da companhia Guararapes S/A**. 2023. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Semiárido. Mossoró, 2023. Disponível em: <https://repositorio.ufersa.edu.br/server/api/core/bitstreams/c5>

988f10-5a5c-489c-a47c-7f2a3fb9bd53/content. Acesso em: 10 de junho de 2024.

SOARES, L. R.; BORGES, S. R. P. Estratégias de Elisão fiscal das empresas brasileiras: uma abordagem setorial a partir da análise dos incentivos fiscais. **Revista de Ciências Empresariais da UNIPAR**, v. 21, n.1, 2020.

VIEIRA, M.T. *et al.* **Incentivos Fiscais**: um passo a passo para doadores e captadores de recursos. Pará de Minas, MG: VirtualBooks Editora, 2020. *E-book*. Disponível em: https://www.crc.org.br/images/pvcc/pdf/Incentivos_fiscais_ebook.pdf Acesso em: 14 de maio de 2024.



Capítulo 05

A CONTABILIDADE CONSULTIVA COMO FUTURO DA PROFISSÃO CONTÁBIL

Caroline de Oliveira Soares

Graduação em Ciências Contábeis pela UERN

Sérgio Luiz Pedrosa Silva

Doutorado em Geografia

E-mail: sergiopedrosa@uern.br

Wênika Preston Leite Batista da Costa

Pós-doutorado em Ciências Contábeis

E-mail: wenykaleite@uern.br

Jandeson Dantas da Silva

Doutorado em Ciências Contábeis

E-mail: jandesondantas@uern.br

Ítalo Carlos Soares do Nascimento

Doutorando em Administração e Controladoria

E-mail: italocarlos25@gmail.com

Geison Calyo Varela de Melo

Doutorando em Administração e Controladoria

E-mail: geisoncalyo@hotmail.com

RESUMO

Este estudo teve como objetivo examinar como a contabilidade consultiva contribui para a longevidade da profissão contábil, analisando como essa prática pode agregar valor às empresas, especialmente às micro e pequenas (MPes). A metodologia adotada foi qualitativa e descritiva, com a coleta de dados realizada por meio de entrevistas com seis contadores atuantes, que responderam a perguntas sobre suas percepções e práticas na área consultiva. Entre os principais achados, destaca-se que a contabilidade consultiva oferece benefícios para a gestão financeira das MPes, como a otimização de tributos, a redução de custos e o aprimoramento do planejamento financeiro. Esses profissionais agregam um diferencial ao integrar uma visão gerencial à prática contábil, o que facilita o controle e a transparência dos indicadores econômicos. A pesquisa revelou que, ao adotar essa abordagem, contadores promovem maior organização financeira e ajudam empresários a identificar

oportunidades de crescimento sustentável, fornecendo percepções para tomadas de decisão estratégicas. Em termos de contribuição, o estudo preenche a lacuna de entendimento sobre o papel da contabilidade consultiva na gestão das MPEs e reforça a relevância da adaptação dos contadores às demandas tecnológicas e gerenciais contemporâneas. Para a sociedade e prática contábil, evidencia a contabilidade consultiva como uma ferramenta de valor estratégico, capaz de impactar positivamente a economia local ao auxiliar pequenos empresários na construção de um futuro estável e financeiramente saudável.

Palavras-chave: contabilidade consultiva; futuro; profissional contábil.

ABSTRACT

The aim of this study was to examine how advisory accounting contributes to the longevity of the accounting profession, analyzing how this practice can add value to companies, especially micro and small enterprises (MSEs). The methodology adopted was qualitative and descriptive, with data collected through interviews with six practicing accountants, who answered questions about their perceptions and practices in the advisory area. Among the main findings was that advisory accounting offers benefits for the financial management of MSEs, such as optimizing taxes, reducing costs and improving financial planning. These professionals make a difference by integrating a managerial vision into accounting practice, which facilitates the control and transparency of economic indicators. The research revealed that by adopting this approach, accountants promote greater financial organization and help entrepreneurs identify opportunities for sustainable growth, providing insights for strategic decision-making. In terms of contribution, the study fills the gap in understanding about the role of advisory accounting in the management of MSEs and reinforces the relevance of accountants adapting to contemporary technological and managerial demands. For society and accounting practice, it highlights advisory accounting as a tool of strategic value, capable of positively impacting the local economy by helping small business owners build a stable and financially healthy future.

Keywords: consultative accounting; future; professional accounting.

1 INTRODUÇÃO

É amplamente reconhecido que, no cotidiano empresarial, independentemente de seu porte ou segmento, a contabilidade desempenha um papel fundamental no cumprimento das obrigações legais, assegurando a continuidade das atividades. Nessa

perspectiva, o profissional contábil se torna imprescindível, pois, ao utilizar os recursos que sua profissão oferece, ele auxilia e orienta as atividades das empresas, promovendo a organização e facilitando sua competitividade no mercado (Moraes; Feitosa Filho, 2019).

Nesse contexto, a consultoria contábil destaca-se como uma aliada estratégica inestimável para o sucesso e a sustentabilidade dos negócios. Sousa *et al.* (2023) indicam que o contador, ao atuar como consultor, vai além da execução de tarefas burocráticas, desempenhando um papel indispensável na orientação e na tomada de decisões. Ele auxilia o empresário a compreender detalhadamente sua situação financeira, controlar seu patrimônio e otimizar o potencial de crescimento da empresa.

Segundo Gularte (2022), a contabilidade consultiva é o processo de apoio personalizado ao empresário na tomada de decisões de forma estratégica e planejada, com base nos dados contábeis gerados pela empresa. Um aspecto relevante dessa prática é que ela oferece um serviço personalizado; ou seja, por meio da análise dos dados registrados, referente a todas as movimentações e resultados, é fornecida uma consultoria específica que atende às necessidades individuais de cada cliente, de acordo com sua atividade-fim.

No cenário econômico atual, em que a globalização impulsiona avanços tecnológicos rápidos e contínuos, as empresas têm a necessidade de se adaptar a novos modelos de gestão. Queiroz (2021) sugere que esses modelos sejam baseados na competitividade, de modo que a gestão monitore e acompanhe de forma eficaz o desenvolvimento da concorrência.

A consultoria está diretamente ligada ao processo de globalização, dado que, com o surgimento da inteligência artificial, diversos processos contábeis que antes eram realizados manualmente agora são automatizados. Nesse sentido, Domingos *et al* (2021) argumentam que a contabilidade tradicional está perdendo espaço. Os impactos da constante introdução da tecnologia na atuação do profissional contábil resultam na substituição da mão de obra humana em tarefas rotineiras, e a tendência é que esse processo continue a se expandir (Camargo *et al*, 2022).

Um estudo realizado por Franco *et al* (2020) na cidade de Corumbá/MS revelou que 77% dos contadores entrevistados acreditam que os avanços tecnológicos na área estão relacionados à agilidade e economia de tempo. Outro estudo, conduzido por Camargo *et al* (2022), destaca que é imprescindível que o profissional contábil se adapte às novas exigências da profissão, incorporando inovações tecnológicas e seus instrumentos, além de estar disposto a enfrentar os desafios e mudanças para permanecer competitivo no mercado. Pimentel (2023) em sua pesquisa, verificou que a contabilidade consultiva gera inúmeras vantagens tanto ao empresário quanto ao contador, destacando que ela agrega maior valor à empresa, possibilita maior segurança para tomada de decisão, e uma maior interação com o cliente.

Diante de todo o exposto, tem-se a questão de pesquisa: quais são os fatores relevantes que direcionam a contabilidade consultiva? Nesse contexto, o objetivo da pesquisa visa explorar o impacto da contabilidade consultiva para a longevidade da profissão contábil.

Esta pesquisa justifica-se pela necessidade de ampliar o conhecimento dos profissionais de contabilidade, diante das mudanças que vêm transformando a área. A automação de processos, a volatilidade do mercado e os avanços tecnológicos exigem que esses profissionais estejam preparados para desempenhar funções mais amplas e estratégicas. No contexto atual, a contabilidade não se limita mais ao cumprimento das obrigações tributárias e trabalhistas, sendo necessária para o fornecimento de informações gerenciais relevantes, capazes de apoiar a tomada de decisão (Pereira, 2022).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONCEITO E FINALIDADE DA CONTABILIDADE

De acordo com Do Vale, Almeida e Chagas (2024), a contabilidade é uma ciência social que, utilizando suas técnicas, realiza o controle, a organização, a análise e a avaliação contínua do patrimônio de uma entidade. Benício (2021) destaca que a contabilidade é a ciência da riqueza e da prosperidade, sendo responsável pelo estudo, interpretação, análise e controle do patrimônio das entidades, tornando-se essencial tanto para a sobrevivência das empresas quanto para o desenvolvimento econômico e social do país. Do Nascimento; Negreiros (2024), destacam a relevância do contador na sociedade, pois, além de coletar e registrar dados essenciais, ele desempenha um papel fundamental ao ajudar seus clientes nas tomadas de decisão, oferecendo orientação e suporte para escolhas estratégicas.

Por meio dos registros contábeis, torna-se possível compreender com clareza tanto o passado quanto o presente da situação econômica de uma organização, já que esses registros refletem de forma precisa os fatos ocorridos, permitindo também uma visão prospectiva dos negócios (Pereira, 2022).

As demonstrações contábeis apresentam dados que refletem a situação financeira da empresa, divididos em aspectos econômicos e financeiros. As informações econômicas revelam os resultados das operações, como lucros ou perdas, enquanto as financeiras indicam os recursos disponíveis no curto prazo, como o caixa e o capital de giro. Juntas, essas informações oferecem uma visão abrangente e estratégica, fundamental para manter as atividades da empresa e planejar seu desenvolvimento (De Jesus Marques, 2024).

Os usuários dessas informações são variados e incluem sócios, administradores, fornecedores, clientes, funcionários, bancos, investidores, órgãos governamentais e demais interessados. Eles se dividem em usuários internos, como os

gestores, e externos, como instituições financeiras e investidores, o que demonstra a abrangência e relevância da contabilidade para diferentes públicos (Do Vale Almeida e Chagas, 2024).

A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), em seu artigo 1.179, obriga o empresário e a sociedade empresária a adotar um sistema de contabilidade e a elaborar, anualmente, o Balanço Patrimonial no órgão de registro competente. Assim, de acordo com o Código Civil, não há dúvida de que as empresas são obrigadas a manter sua escrituração contábil de forma regular.

O Conselho Federal de Contabilidade (2018) destaca que o empresário necessita de informações para a tomada de decisões, e a contabilidade fornece formalmente os dados necessários para atender essa demanda. Nesse contexto, o profissional contábil se destaca, pois, por meio desses dados, ele orienta e auxilia o empresário a entender sua situação financeira, a cumprir suas obrigações legais e a maximizar seu potencial de crescimento.

Pereira (2022) ressalta que as organizações estão inseridas em um contexto volátil, o que aumenta a necessidade de utilizar todas as informações fornecidas pela contabilidade. Diante dessa dinâmica, houve a exigência de transformações e novas atribuições, com o objetivo de segmentar claramente cada área da contabilidade, que passou a ser dividida em objetivos e normas específicas.

As empresas precisam apresentar suas informações fiscais e contábeis aos órgãos responsáveis, e a contabilidade fiscal é responsável por organizar, apurar e registrar esses dados (Pereira, 2022). Já a Contabilidade Financeira tem como função calcular, analisar e interpretar os dados contidos nas demonstrações contábeis, convertendo essas informações em material prático e acessível. Essa prática oferece uma visão clara da situação econômica e financeira da empresa, auxiliando os usuários a tomarem decisões fundamentadas em dados precisos e detalhados (De Jesus Marques, 2024).

Nesse sentido, Pereira (2022) destaca que a auditoria envolve o exame de documentos, livros e registros contábeis, inspecionando as informações relacionadas ao patrimônio da empresa. O profissional contábil que atua nessa área precisa ter seu cadastro ativo no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) e possuir o Certificado Nacional de Auditor Independente (CNAI), para poder auditar empresas obrigadas pela Lei nº 6.404/76 (que regula as Sociedades por Ações), conforme o Artigo 11, § 3º, sendo sua atuação guiada pelas Normas Brasileiras de Auditoria Independente (NBC TA).

Outra área, a perícia contábil é um meio de prova previsto no direito, equiparando-se às provas documental, testemunhal e ao depoimento pessoal. De acordo com a (NBC T 13), a perícia contábil é definida como "o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de laudo ou parecer sobre questões contábeis, por meio de exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, avaliação ou certificação". O contador certificado

como perito realiza um trabalho de notória especialização, com o propósito de fornecer prova ou opinião baseada em evidências, assegurando que o objeto de sua análise seja demonstrado com fidedignidade (Pereira, 2022).

2.2 CONTABILIDADE CONSULTIVA: CONCEITO, VANTAGENS E DESAFIOS

A contabilidade historicamente apresenta um viés consultivo, dado que sua principal função como ciência é fornecer suporte aos gestores das organizações, oferecendo informações que possibilitam a tomada de decisões assertivas em seus processos administrativos (Nichio; Vieira, 2023).

Segundo Gularte (2022), a contabilidade consultiva é o processo de apoio personalizado ao empresário na tomada de decisões de forma estratégica e planejada, com base nos dados contábeis gerados pela empresa. Um aspecto relevante dessa prática é que ela oferece um serviço personalizado; ou seja, por meio da análise dos dados registrados, referente a todas as movimentações e resultados, é fornecida uma consultoria específica que atende às necessidades individuais de cada cliente, de acordo com sua atividade-fim.

De acordo com Pereira (2022), a contabilidade consultiva representa uma nova tendência no âmbito empresarial, onde o contador e o gestor atuam em conjunto, desenvolvendo estratégias multifacetadas com foco no lucro e na prosperidade. Nesse sentido, Carvalho (2022) ressalta que a contabilidade consultiva vai além das funções tradicionais da contabilidade, que se limitam a fechar balanços, gerar guias de tributos e cumprir prazos para entrega de obrigações.

A contabilidade consultiva se desenvolve a partir de quatro etapas principais. A primeira é a análise do contexto da empresa, que busca compreender seu público-alvo, o mercado em que atua, a cultura organizacional e o perfil do empresário. Em seguida, realiza-se a análise de resultados, utilizando as demonstrações contábeis para extrair dados econômico-financeiros que indiquem o desempenho atual do negócio, permitindo ajustes conforme novas demandas surgem. O terceiro passo é o diagnóstico, no qual são avaliados indicadores como liquidez e capital de giro, que revelam a saúde financeira da empresa e indicam se ela está em trajetória de crescimento ou enfrentando dificuldades. Essa fase é crucial para a precisão da consultoria, pois mostra de forma clara a situação operacional e financeira, além dos pontos que precisam ser aprimorados. Por fim, a etapa de prescrição define as ações necessárias para o desenvolvimento do negócio, elaborando um plano de ação e, quando necessário, recomendando o apoio de outras consultorias para ajudar o empresário a tomar decisões mais seguras (Carvalho, 2022).

Ao assumir uma função consultiva, a contabilidade antecipa as informações necessárias para a adoção de métricas decisivas, o que exige que o contador esteja próximo da gestão para desenvolver estratégias específicas de acordo com a realidade

empresarial (Benício, 2021). Para que as empresas evitem a insolvência financeira e a falta de competitividade no mercado, a gestão precisa ter clareza dos números que envolvem seus custos, faturamento, estoques e Retorno Sobre Investimento (ROI). O contador, ao atuar como consultor, tem a expertise para calcular e interpretar esses dados, tratando-os eficaz e eficientemente, visando otimizar os resultados empresariais.

Nesse sentido, Gularte (2022) evidencia que as principais vantagens proporcionadas pela contabilidade consultiva, após a implementação de uma sistemática eficiente nos escritórios contábeis, incluem economia de tempo, aumento de produtividade e aumento do valor agregado aos serviços prestados. Além disso, a fidelização dos clientes está diretamente relacionada a essa modalidade, dado que a entrega de resultados que impulsionam o desempenho empresarial é evidente, fortalecendo a relação entre contador e gestor, resultando em uma carteira ampliada de clientes (Carvalho, 2022).

Atualmente, há uma certa resistência por parte dos profissionais contábeis em aderir à modalidade consultiva. Queiroz (2021) reforça que o próprio contador precisa reconhecer seu potencial profissional no contexto social. Outro ponto é a visão limitada dos clientes, que, em sua maioria, acreditam que o papel do contador se resume ao cumprimento de exigências legais e regulatórias. A esse respeito, Pereira (2022) observa que tais exigências possuem prazos rigorosos e que a entrega de obrigações acessórias aos órgãos reguladores demanda muito tempo. Além disso, os clientes não percebem a relevância das informações geradas pela consultoria contábil para a gestão de seus negócios.

Camargo *et al.* (2021) discutem que as constantes mudanças resultantes do avanço tecnológico estão reduzindo a necessidade de mão de obra para operações simples na contabilidade, exigindo que o conhecimento do profissional contábil seja renovado. Esse cenário desperta a necessidade de especialização em tarefas complexas, para que o contador possa se adequar às novas exigências do mercado.

Em seu mais recente levantamento, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) destaca a relevância dos profissionais contábeis em se preparar e acompanhar as transformações tecnológicas e mercadológicas que moldam a profissão contábil, vista como essencial para a continuidade e saúde das organizações. Em 2023, o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) revelou que a contabilidade se mantém entre as cinco profissões de nível superior com o maior número de contratações no Brasil, somando mais de 22 mil novas vagas preenchidas, o que evidencia o crescente valor desse profissional em um contexto de economia digital e complexa. (Da Costa Santos; Valença, 2023).

Além disso, a pesquisa atualizada do CFC coloca a carreira contábil entre as três mais bem remuneradas no país, atrás apenas das áreas de Tecnologia e Administração, com uma crescente valorização na área de consultoria financeira e contábil

estratégica. Esses dados abrangem uma análise de empresas em todas as capitais e principais regiões metropolitanas do Brasil, reforçando o amplo reconhecimento e a expansão da área contábil (Da Silva Sousa *et al.*, 2023).

Em síntese, destaca-se que a abrangência dos serviços contábeis é essencial para qualquer empresa. Nesse sentido, Benício (2021) destaca o contador consultor como um profissional qualificado e relevante, com a capacidade de utilizar informações estratégicas para desenvolver planos sustentáveis e indispensáveis para o sucesso empresarial.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

A consultoria contábil surgiu de forma inovadora para atender às novas demandas gerenciais das empresas, que emergiram com a ascensão tecnológica no contexto globalizado atual. Assim, ela amplia os serviços contábeis tradicionalmente oferecidos pelos escritórios, agregando maior valor ao cliente (Tisott *et al.*, 2022).

Conforme mencionado, seguem alguns estudos anteriores baseados na percepção de contadores e dirigentes de MPEs: Franco *et al.* (2020), Queiroz (2021), Tisott *et al.* (2022), Guerra (2023), Pimentel (2023) e Nichio e Vieira (2023). Esses artigos científicos foram obtidos no repositório de literatura acadêmica Google Acadêmico® por meio das palavras-chave 'contabilidade consultiva' e 'futuro da contabilidade'.

O estudo de Franco *et al.* (2020) teve como objetivo analisar os principais impactos da evolução da contabilidade 4.0 e identificar os desafios enfrentados pelos profissionais contábeis no município de Corumbá/MS. A pesquisa utilizou uma metodologia quali-quantitativa e a coleta de dados foi realizada por meio de um questionário. Dos 67 contadores entrevistados, 77% afirmaram que os avanços tecnológicos na área estão associados à agilidade e ao ganho de tempo, enquanto 35,7% relataram que aprendem a lidar com novos sistemas apenas na prática. Entre os desafios, foram mencionados os altos custos para adaptação às mudanças, o aumento da corrupção e a maior insegurança ao assinar balanços digitalmente, devido às frequentes mudanças nas legislações e à conciliação dos sistemas.

Queiroz (2021) realizou um estudo de caso em um escritório contábil, com uma amostra de 40 gestores que responderam a um questionário sobre a contabilidade consultiva e como sua aplicação pode contribuir para o crescimento das MPEs na cidade de Caicó/RN. Os resultados indicaram que a maioria dos gestores tinha entre 40 e 50 anos, com nível superior, o que favorecia a adoção da contabilidade consultiva. No entanto, de acordo com os contadores, muitas dessas empresas possuíam características familiares, com uma tendência para a tomada de decisões internas. O estudo concluiu que o nível de compreensão sobre a contabilidade consultiva está diretamente relacionado à sua

demanda, sendo que, na maioria das vezes, essa demanda parte dos próprios clientes, e não do prestador de serviço contábil.

Tisott et al. (2022) realizaram uma pesquisa com o objetivo de analisar os fatores restritivos e determinantes de sucesso na utilização da contabilidade consultiva nas MPes, a partir da percepção dos dirigentes empresariais em Três Lagoas/MS. A pesquisa utilizou uma abordagem quantitativa e obteve 103 questionários respondidos. O estudo identificou três fatores principais: benefícios estratégicos, redução de custos para o escritório de contabilidade e fatores restritivos relacionados à implementação de tecnologias e capacitação de pessoal. Esses fatores explicaram 71,34% das restrições e benefícios para o uso da contabilidade consultiva nas MPes. Concluiu-se que a maior proximidade entre o contador e o dirigente aumenta a assertividade das decisões empresariais, criando um ambiente mais seguro contra a alta taxa de mortalidade das MPes.

Guerra (2023) realizou um estudo com uma amostra de 244 contadores de diversas regiões do Brasil, com o objetivo de compreender como esses profissionais utilizam a tecnologia em seu favor e quais são os desafios para o futuro da profissão contábil. Entre os resultados, 88,7% dos respondentes indicaram um aumento no interesse por ferramentas tecnológicas que possam auxiliar na prática contábil e fiscal, 62% acreditam que a contabilidade tradicional dará lugar à contabilidade digital, e 95,7% concordaram que o contador do futuro será aquele que utilizar a tecnologia para otimizar processos, reduzir erros humanos e fornecer informações financeiras e de custos relevantes. O estudo concluiu destacando a relevância da tecnologia na profissão contábil, eliminando tarefas manuais, minimizando retrabalhos e proporcionando outros benefícios.

Dando continuidade aos estudos sobre o tema, as pesquisas de Pimentel (2023) e de Nichio e Vieira (2023) apresentaram resultados semelhantes, com o objetivo de explorar a contribuição da contabilidade consultiva na gestão das MPes. Ambas as pesquisas utilizaram questionários, aplicados a 17 contadores em Maceió/AL e a 52 contadores dos Contadores Consultores Associados (CCAs) da Contabilidade.Net, via online. Os entrevistados destacaram a eficiência da contabilidade consultiva para visualizar e compreender as operações do negócio do ponto de vista contábil e financeiro, fornecendo uma visão clara que auxilia nas tomadas de decisões estratégicas mais assertivas. Além disso, foi ressaltada a maior interação com o cliente, promovendo benefícios mútuos e contribuindo para a prosperidade de ambos.

Sintetizando as pesquisas mencionadas, conclui-se que a contabilidade consultiva representa um modelo inovador que alinha as atividades do contador como consultor com os interesses, preocupações e perspectivas dos gestores empresariais (Tisott et al., 2022).

3 METODOLOGIA

O método do presente estudo classificou-se como qualitativo, uma vez que possui caráter subjetivo e busca explicações para os fenômenos e comportamentos de um grupo (Beuren; Raupp, 2006). Além disso, foi caracterizado como descritivo, um método que visa analisar, registrar e documentar um fenômeno ou evento, com o objetivo de obter informações suficientes sobre o assunto investigado (Andrade, 2005); e exploratório, já que busca alcançar resultados específicos em um determinado nicho (Camargo et al., 2022).

Tratar-se-á de um estudo de caso múltiplo, pois o pesquisador teve a oportunidade de observar diretamente os fenômenos que foram investigados; e bibliográfico, já que incentiva o pesquisador a analisar publicações já existentes sobre o tema e a realizar novas investigações com base nos fragmentos identificados (Beuren; Raupp, 2006).

O propósito deste trabalho foi examinar como a contabilidade consultiva contribui para a longevidade da profissão contábil. A amostra escolhida para o alcance foi de 6 profissionais atuantes em escritórios de contabilidade na cidade de Mossoró (RN), no período de outubro a novembro de 2024, com o objetivo de observar e compreender suas perspectivas futuras em relação à área contábil.

Para a coleta de dados, foi desenvolvido um roteiro de entrevista estruturado, realizado de modo misto (Quadro 1), tanto na forma remota pelo aplicativo *Google Meet* como *in loco*, respeitando a disponibilidade e os contextos individuais dos respondentes.

Quadro 1 - Entrevistas com os Profissionais Contábeis

Entrevistados	Meio utilizado	Tempo de entrevista
Entrevistado 1 - E1	<i>Google Meet</i>	25 minutos
Entrevistado 2 - E2	Presencial	30 minutos
Entrevistado 3 - E3	<i>Google Meet</i>	20 minutos
Entrevistado 4 - E4	<i>Google Meet</i>	20 minutos
Entrevistado 5 - E5	<i>Google Meet</i>	25 minutos
Entrevistado 6 - E6	Presencial	30 minutos

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

Foram realizadas 12 perguntas abertas, onde no Quadro 2 encontra-se o roteiro de entrevista adaptado do estudo de Pimentel (2023), abordando temas como a caracterização dos entrevistados, prática e alcance da contabilidade consultiva, além de suas perspectivas futuras na profissão.

Quadro 2 - Roteiro de Entrevistas

Roteiro de Entrevista: Fatores relevantes que direcionam a contabilidade consultiva para o futuro da profissão contábil	
Caracterização dos entrevistados	1. Qual é a sua formação acadêmica e qualificações profissionais? 2. Há quanto tempo você atua na área contábil?

	3. Você tem experiência específica com contabilidade consultiva? Se sim, por quanto tempo?
Prática e alcance da contabilidade consultiva	4. Como você definiria a contabilidade consultiva na sua prática diária? 5. Quais serviços de contabilidade consultiva você oferece a seus clientes? 6. De que forma a contabilidade consultiva impacta as decisões dos seus clientes?
Análise dos resultados	7. Você percebe alguma mudança na demanda por contabilidade consultiva nos últimos anos? Quais fatores você acredita que influenciam essa mudança? 8. Na sua opinião, quais são os principais benefícios da contabilidade consultiva para as MPEs? 9. Quais dificuldades você encontra na implementação da contabilidade consultiva em sua rotina?
Perspectivas futuras	10. Como você vê a evolução da contabilidade consultiva nos próximos anos? 11. Você acredita que a tecnologia irá transformar a contabilidade consultiva? De que forma? 12. Que habilidades você considera essenciais para os contadores que desejam atuar na contabilidade consultiva? Quais conselhos você os daria?

Fonte: Adaptado de Pimentel (2024).

Na etapa de análise dos resultados, foram investigadas as demandas recentes, os benefícios proporcionados às micro e pequenas empresas (MPEs) e os desafios enfrentados na prática. A última parte da análise discute a evolução da contabilidade consultiva, os impactos da tecnologia nesse campo e as habilidades essenciais para a atuação do profissional nessa área. Esse percurso permite uma visão ampla sobre o cenário atual e as perspectivas futuras da contabilidade consultiva. Para alcançar esses resultados, utilizou-se a técnica de análise de conteúdo, buscando captar a percepção dos profissionais em relação ao objetivo da pesquisa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Inicialmente foi realizado a caracterização dos entrevistados (Quadro 3), apresentando o perfil dos contadores quanto à formação acadêmica, tempo de atuação profissional e experiência na contabilidade consultiva, oferecendo um panorama claro sobre suas qualificações. A diversidade observada nesses aspectos mostra que, enquanto alguns profissionais já possuem experiência consolidada na área consultiva, outros estão apenas iniciando nesse campo. Esse cenário evidencia que o avanço da contabilidade consultiva dependerá cada vez mais de capacitação contínua e do desenvolvimento de competências que combinem tecnologia e estratégias de consultoria, fortalecendo o papel do contador como assessor estratégico no mercado.

Quadro 3 - Caracterização dos Entrevistados

Entrevistados	Formação Acadêmica	Tempo de atuação na área	Experiência com Contabilidade Consultiva
E1	Especialização em Licitações Públicas, Mestrado em Administração Pública	6 anos	Sim, por iniciativa comecei a estudar sobre o tema (6 anos)
E2	Bacharel em Ciências Contábeis	15 anos	Pouca experiência
E3	Bacharel em Ciências Contábeis, especialização em Auditoria e Planejamento Tributário	4 anos	Não possui experiência nessa área
E4	Bacharel em Ciências Contábeis, Especialização em Contabilidade Gerencial e Controladoria, Mestrado e Doutorado em Administração	8 anos	Sim. Há 8 anos
E5	Bacharel em Ciências Contábeis, MBA em Gestão Fiscal, Especialização em Inovação e Negócios Disruptivos	7 anos	Não houve resposta
E6	Bacharel em Ciências Contábeis, especialização em Planejamento Tributário	17 anos	Pouca experiência

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

Conforme o Quadro 3, a maioria possui pós-graduação em áreas relacionadas à contabilidade e planejamento tributário, indicando uma busca por especialização e atualização constante. Entre eles, destaca-se o E4, com um percurso formativo avançado, incluindo duas especializações e um tempo de atuação, de 8 anos, especificamente em contabilidade consultiva. Pimentel (2023) aborda que 53% dos respondentes do seu estudo possuem algum tipo de especialização, assim indicando busca constante pelos profissionais por maior capacitação e conhecimento.

A variação no tempo de atuação dos profissionais, que vai de 4 a 17 anos, mostra uma diversidade de experiências que impactam diretamente a forma como a contabilidade consultiva é abordada. Profissionais mais experientes costumam ter uma visão mais ampla e prática do mercado, enquanto casos como os dos entrevistados 2 e 3 (com 15 e 4 anos de atuação na contabilidade, respectivamente, mas sem vivência na área consultiva) evidenciam a lacuna existente na adoção dessa prática. As respostas revelam um interesse crescente pela contabilidade consultiva, embora ainda haja pouca experiência consolidada entre os profissionais. Esse cenário indica que a expansão desse modelo depende de uma formação que una conhecimento técnico a competências em

consultoria e planejamento estratégico, preparando contadores para atuarem de forma mais proativa e consultiva.

O Quadro 4 "Contabilidade Consultiva em sua Prática Diária," apresenta a visão de contadores sobre a incorporação da contabilidade consultiva em suas rotinas. As respostas mostram que essa prática vai além das obrigações fiscais, buscando agregar valor ao cliente com análises personalizadas. Enquanto alguns contadores já estruturaram a consultoria como diferencial, outros enfrentam desafios devido à desorganização de informações por parte dos clientes. A tecnologia e o contexto pós-pandêmico aumentaram a demanda por contabilidade consultiva, auxiliando empresários a tomarem decisões mais estratégicas e informadas (Da Silva Sousa *et al.*, 2023).

Quadro 4 – Contabilidade Consultiva em sua prática diária

Entrevista	Relato
E1	Precaução; análise; enxergar que a divulgação de informação é necessária para a evolução; buscar de forma legal melhores opções para o cliente.
E2	Como estou iniciando, estou adquirindo mais conhecimentos e implementando uma via gerencial, que com as informações geradas posso agregar ao negócio deles.
E3	É bem difícil para os contadores prestarem serviços consultivos, pois dependemos que os empresários forneçam informações necessárias; eles não têm a cultura da organização e não nos passam informações suficientes para poder colocar em prática a contabilidade consultiva.
E4	Ela é primordial e carro chefe do escritório. O cliente já paga o valor sabendo que tem a consultoria, pois vamos além do "arroz com feijão".
E5	O contador sempre teve papel consultivo em virtude de auxiliar nas tomadas de decisões. Nos últimos tempos, essa atuação tem ganhado maior ênfase, principalmente porque a tecnologia ganhou grande dimensão no mundo empresarial no período pós-pandêmico.
E6	Ajuda o empresário a enxergar problemas que com a "correria" ele não vê.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

Os achados da pesquisa demonstram a ausência de uniformidade tanto na adoção quanto na experiência prática com esse modelo de atuação, enquanto alguns, como o Entrevistado 4, já utilizam essa abordagem como um diferencial competitivo no mercado, outros, como o Entrevistado 2, ainda estão em fase inicial de aplicação.

Uma crítica relevante é que, apesar do reconhecimento crescente da contabilidade consultiva, muitos contadores enfrentam barreiras para oferecer um serviço eficiente (Da Silva Fernandes *et al.*, 2023). O E3, por exemplo, menciona a falta de organização e informações dos clientes como um obstáculo, sugerindo uma lacuna na educação financeira dos empresários, o que impacta negativamente a efetividade do serviço consultivo.

O E5 menciona o papel crescente da tecnologia pós-pandemia, mas o quadro carece de detalhes sobre como os contadores a

utilizam para melhorar a consultoria. No entendimento de Dos Santos Nery, De Almeida e Silva (2024) essa falta de informações sugere uma oportunidade para avaliar se a tecnologia tem sido um diferencial ou se ainda há resistência ao seu uso.

Esses resultados vão ao encontro com o achado na pesquisa de Pimentel (2023), onde a maioria das respostas indicou uma maior preocupação dos profissionais contábeis em relação à aquisição de conhecimentos especializados sobre a contabilidade consultiva, indicando um padrão crescente de contadores inseridos nesse segmento.

Em suma, embora o quadro destaque a relevância da contabilidade consultiva, ele também aponta desafios estruturais, como a falta de padronização, a dependência de informações dos clientes e o uso incipiente da tecnologia. Essas limitações indicam que, para se consolidar como uma prática de valor, a contabilidade consultiva requer avanços na formação dos contadores e na conscientização dos empresários (Domingos et al., 2021).

Os dados apresentados em seguida evidenciam uma ampla variedade de serviços ligados à contabilidade consultiva, que vão desde atividades mais operacionais, como o enquadramento legal e o controle de gastos, até funções de caráter estratégico, como o planejamento tributário. Essa diversidade demonstra que os contadores se encontram em diferentes estágios de desenvolvimento nessa área: enquanto alguns já oferecem um portfólio mais completo, outros ainda estão nos primeiros passos. A ausência desses serviços por parte de alguns entrevistados revela barreiras ou falta de experiência prática, reforçando a importância da capacitação contínua e da adaptação às novas demandas do mercado (Quadro 5).

Quadro 5 - Serviços de Contabilidade Consultiva oferecidos

Entrevista	Relato
E1	Enquadramento; monitoramento de Leis para verificar mudanças; orientação correta de cadastramento de mercadorias; registro correto de funcionários; gestão de gastos.
E2	BPO financeiro; apresentação de relatório de compras e faturamento para fins comparativos.
E3	Atualmente não oferecemos esses tipos de serviços.
E4	Planejamento tributário; precificação; análise de custos e despesas; atendimento às "dores" do cliente.
E5	Não houve resposta.
E6	Pouca experiência. Não soube dizer.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

O Quadro 5 evidencia que alguns contadores, como o E1, realizam atividades práticas como o enquadramento legal, gestão de gastos e orientação sobre o cadastramento de mercadorias, focando na conformidade e organização dos processos do cliente. Outros, como o E4, vão além e oferecem serviços mais estratégicos, incluindo planejamento tributário, precificação e

análise de custos, posicionando-se como consultores dos clientes e ajudam na tomada de decisões mais informadas e lucrativas.

No entanto, o quadro também revela uma lacuna, em que E3 e E6, não oferecem ou têm pouca experiência com esses serviços, sugerindo que ainda existem barreiras, sejam elas por falta de conhecimento, experiência ou recursos, que dificultam a adoção da contabilidade consultiva como prática regular. Ademais, o quadro evidencia o potencial da contabilidade consultiva para agregar valor ao negócio do cliente, tanto em termos operacionais quanto estratégicos. Com a crescente demanda por uma contabilidade que vá além das obrigações fiscais e ofereça insights para o crescimento empresarial, a consolidação desses serviços depende de uma formação que integre habilidades técnicas e consultivas, preparando os contadores para desempenharem um papel estratégico e proativo no mercado.

Os resultados obtidos sugerem que não há um “padrão” de serviços consultivos oferecidos pelos entrevistados, embora estejam consoantes a dados encontrados na pesquisa de Pimentel (2023), que destacou como principais atividades que geram a busca pela contabilidade consultiva: planejamento financeiro, necessidade de melhoria em prestação de serviço, necessidade de capital de giro e planejamento tributário. Estes dois últimos destacaram-se também no estudo de Queiroz (2021) que indicou maior busca na consultoria contábil.

Em continuidade, o Quadro 6 apresenta os impactos da contabilidade consultiva nas decisões dos clientes, mostrando como essa abordagem contribui diretamente para a gestão financeira e o planejamento estratégico.

Quadro 6 - Impactos da Contabilidade Consultiva nas decisões dos clientes

Entrevista	Relato
E1	Como um diferencial; reduz despesas e tributos; evita “dores de cabeça”.
E2	Impacta na consciência de gastos pois eles não os dimensionam, comparados à receita gerada.
E3	Com as informações necessárias a contabilidade consegue analisar a situação financeira da empresa; ajudá-la com um planejamento tributário eficiente; analisar redução de custos desnecessários, entre outras coisas.
E4	Impacta significativamente, pois os que não seguem as orientações não melhoram seus resultados, já os que seguem, sempre trazem resultados positivos.
E5	Não houve resposta.
E6	De forma positiva pois ajuda a enxergar a realidade da empresa.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

Por meio dos relatos dos entrevistados, observa-se que o serviço contribui para reduzir despesas, otimizar a carga tributária e proporcionar aos empresários uma visão financeira mais clara. A implementação das orientações propostas gera resultados positivos, fortalecendo a saúde financeira dos negócios e reafirmando o papel da

contabilidade consultiva como apoio essencial às decisões estratégicas.

Este é um tópico relevante, visto que 5 dos 6 respondentes concordaram entre si os impactos positivos que a consultoria contábil traz para uma empresa, trazendo diferentes benefícios, dos quais os empresários por muitas vezes não observam.

O perfil das respostas sugere a necessidade de conscientização por parte dos gestores em relação à consultoria contábil, e de como ela pode agregar ao seu negócio além da contabilidade tradicional. Por meio das análises mais bem estruturadas, podem ser identificadas formas de manter o negócio em conformidade com o Fisco, por exemplo, além da diminuição de erros que levam a pagamentos indevidos de multas e tributos à maior (Pimentel, 2023).

O Quadro 7 aborda o aumento da demanda por contabilidade consultiva e os fatores que têm impulsionado essa transformação.

Quadro 7 – Demanda por Contabilidade Consultiva ao decorrer do tempo e fatores que influenciam essa mudança

Entrevista	Relato
E1	Sim. Mais pela "propaganda atual".
E2	Sim. Os empresários só têm a visão de vender, mas quando é apresentado ao lado de aumentar receita e diminuir despesas, eles ficam mais interessados.
E3	Não vejo essa demanda nessa região, até mesmo porque muitos empresários não enxergam a consultoria como investimento para sua empresa, mas sim como um gasto desnecessário.
E4	Sim. A necessidade do empresário de ter maior capacitação, sem precisar buscar cursos nessa área.
E5	Não houve resposta.
E6	Sim, principalmente quando a empresa está expandindo.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

A análise das respostas evidencia percepções diferentes entre os entrevistados. De modo geral, contudo, todos reconhecem a existência de demanda pela contabilidade consultiva, ainda que por motivos distintos. O entrevistado E1 destacou que há procura por mais divulgação desse tipo de serviço; o E2 associou a busca ao interesse em reduzir custos e aumentar receitas; o E3 apresentou uma visão contrária, considerando que esse movimento depende muito da região; já o E4 apontou que a procura ocorre pela necessidade de melhoria nos processos das empresas, sendo que muitos empresários optam por terceirizar esse apoio; por fim, o E6 ressaltou que o crescimento das empresas aumenta as responsabilidades dos gestores, gerando maior necessidade de suporte especializado.

No achado do estudo de Queiroz (2021), que questionou empresários pela procura da contabilidade consultiva, dos 30 empresários que responderam, 25 deles buscaram esse serviço por conta própria, enquanto 5 utilizam pela oferta do contador.

Dessa forma, Pimentel (2023) destaca que o contador utiliza seu conhecimento para ampliar a compreensão do cliente em relação

ao seu negócio e patrimônio, tornando a comunicação entre as partes eficaz.

O Quadro 8 destaca os benefícios da contabilidade consultiva para MPes, como melhor gestão financeira, planejamento tributário, e análise de custos. Os entrevistados apontam que a consultoria promove organização e eficiência, ajudando os gestores a tomar decisões informadas, separar finanças pessoais das empresariais e visualizar oportunidades de crescimento sustentável.

Quadro 8 - Principais benefícios da Contabilidade Consultiva para as MPes

Entrevista	Relato
E1	Possibilidade de crescimento devido carga tributária alta que deve ser gerenciada; conscientização de separar as finanças pessoais das da empresa.
E2	Visão ampla e gerencial do negócio; análise de custos; trabalhar fluxo de caixa.
E3	Ajuda na tomada de decisão analisando o financeiro da empresa; redução em tributos com um Planejamento Tributário eficiente; análise e redução de custos desnecessários.
E4	Elas obtêm maior organização e eficiência na gestão.
E5	Impacta de forma significativa porque eles passam a entender o básico para obter rentabilidade, sucesso, e um gerenciamento mais eficaz.
E6	Os gestores têm pouca noção real de gestão, quando se apresenta gastos desnecessários, eles observam que a empresa poderia estar em outro patamar.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

O Quadro 8 evidencia os principais benefícios da contabilidade consultiva para micro e pequenas empresas (MPes), ressaltando como essa prática contribui para uma gestão financeira mais eficaz e organizada. Observa-se que a consultoria contábil ajuda as empresas a lidarem com a carga tributária, separando as finanças pessoais das empresariais e promovendo uma análise de custos mais criteriosa, essencial para a sustentabilidade do negócio. O planejamento tributário também surge como um benefício, permitindo a redução de tributos e o aproveitamento de incentivos fiscais, o que impacta diretamente na rentabilidade das MPes (Da Costa Santos; Valença, 2023; Pimentel, 2023).

A consultoria oferece uma visão ampla e gerencial, possibilitando que os gestores compreendam melhor o fluxo de caixa, organizem suas finanças e, conseqüentemente, tomem decisões fundamentadas. Essa abordagem auxilia na identificação de gastos desnecessários, como observado pelo E6, destacando que, ao identificar essas despesas, os gestores percebem o potencial de crescimento e melhoria que suas empresas podem alcançar (Fernandes et al, 2023).

Além disso, o quadro evidencia que a contabilidade consultiva proporciona às micro e pequenas empresas um

entendimento básico, porém essencial, sobre rentabilidade e desempenho, favorecendo avanços em direção a uma gestão mais eficiente. Esse impacto positivo reforça o papel da contabilidade consultiva como uma ferramenta estratégica, capaz de fortalecer o crescimento e a estabilidade financeira das pequenas empresas, ao mesmo tempo em que incentiva a adoção de práticas de gestão mais profissionais (Dos Santos Nery; De Almeida; Silva, 2024).

O Quadro 9 examina as principais dificuldades na implementação da contabilidade consultiva, destacando desafios como a resistência dos clientes em pagar pelo serviço extra e a falta de comprometimento em fornecer informações consistentes. A visão de que a consultoria já faz parte do serviço contábil básico e barreiras culturais também dificultam sua adoção como prática valorizada.

Quadro 9 - Dificuldades na implementação da Contabilidade Consultiva na rotina

Entrevista	Relato
E1	Os clientes não querem pagar pelo valor do serviço, querem o serviço, mas não querem pagar a mais.
E2	Comprometimento do cliente em passar as informações; falta de comunicação.
E3	Comprometimento do empresário de passar mensalmente as informações necessárias para praticar consultoria.
E4	O cliente executar o passado da consultoria, porém eles compreendem o erro deles de não seguir as orientações.
E5	As dificuldades são pessoas ainda um pouco arcaicas, em pleno século XXI não se abrem para o novo.
E6	Os clientes não querem pagar a mais pela consultoria, acham que já faz parte do trabalho rotineiro.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

O Quadro 9 revela desafios na implementação da contabilidade consultiva, apontando que uma das principais barreiras é a resistência dos clientes em pagar pelo serviço adicional, pois muitos ainda veem a consultoria como parte do trabalho contábil básico. Esse posicionamento aponta uma falta de compreensão do valor estratégico que a contabilidade consultiva pode agregar ao negócio (Pimentel, 2023).

Um desafio apontado pelos entrevistados é a falta de comprometimento de alguns clientes em fornecer informações corretas e dentro dos prazos estabelecidos. Essa falha impacta diretamente a efetividade da contabilidade consultiva, já que seu sucesso depende da colaboração ativa entre contador e empresário. Quando essa parceria não é consistente, a qualidade da análise financeira e das recomendações estratégicas fica comprometida (Domingos et al., 2021).

Além disso, a relutância em adotar práticas modernas e a visão "arcaica" de alguns clientes, mencionada pelo E5, reflete uma resistência cultural à inovação contábil, limitando o impacto da contabilidade consultiva. Essa análise do quadro evidencia que a implementação da contabilidade consultiva requer não apenas habilidade técnica dos contadores, mas também um esforço

educacional e de comunicação para que os clientes percebam o valor desse serviço e estejam dispostos a colaborar e investir nele. A análise feita indica que de certa forma, falta conscientização dos gestores, e resistência a mudanças (Nichi e Vieira, 2022).

O Quadro 10 demonstra uma perspectiva otimista sobre o futuro da contabilidade consultiva.

Quadro 10 - Evolução da contabilidade consultiva nos próximos anos

Entrevista	Relato
E1	É o futuro da profissão devido a inteligência artificial atualizar as atividades do dia a dia. As máquinas farão a parte acessória, e a graduação já não será necessária para tal.
E2	Será o futuro da profissão, pois com mais proximidade do empresário, é possível impactar positivamente seu negócio, e o profissional será mais valorizado.
E3	Vejo que ao passar dos anos as questões operações de um escritório de contabilidade estão ficando cada vez mais automatizadas. Com isso o serviço do contador consultivo poder ser um diferencial para se destacar dentro do mercado.
E4	Vejo que vai ser a tendência da área pois a contabilidade tradicional está deixando de existir, como lançamentos e apuração de impostos sendo executados por inteligência artificial e automação.
E5	A tendência é que a contabilidade consultiva ganhe mais espaço, se solidifique como a base de negócios prósperos.
E6	Com as tecnologias, será a tendência.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

Por meio dos relatos dos entrevistados observa-se que a contabilidade consultiva é amplamente vista pelos entrevistados como o futuro da profissão, impulsionada pelo avanço da inteligência artificial e automação. Com tecnologias substituindo tarefas operacionais, como lançamentos e apuração de impostos, o contador terá mais espaço para atuar como consultor estratégico, agregando valor real aos negócios. Essa transição representa uma oportunidade para que os contadores ampliem seu papel, oferecendo suporte direto aos empresários em suas decisões (Resende; Martins; Bernardo, 2023).

Contudo, a análise também sugere que essa evolução exige adaptação tanto dos contadores quanto dos empresários. Para os contadores, será essencial adquirir novas habilidades focadas em análise e consultoria para se destacarem no mercado. Do lado dos empresários, será necessário um entendimento profundo do valor que a contabilidade consultiva agrega, superando a visão limitada da contabilidade como mera função operacional. A adoção da contabilidade consultiva, portanto, não apenas acompanha, mas depende de uma mudança cultural, na qual as empresas reconhecem e investem no potencial estratégico dessa abordagem (Benedicto, Reinaldi e Prado, 2023).

O Quadro 11 mostra como a tecnologia vem transformando a contabilidade, segundo os entrevistados.

Quadro 11 - Transformações da Contabilidade através da tecnologia

Entrevista	Relato
E1	Sim. O tempo será otimizado e a parte consultiva será mais bem elaborada.
E2	Já está transformando, pois os sistemas geram dados que dão clareza e direcionamento para a consultoria.
E3	Sim. Com as inovações tecnológicas fica mais fácil analisar os dados das empresas, pois eles nos trazem relatórios detalhados sobre as informações. Também contribui com boa parte da atividade operacional da contabilidade e assim sobrando mais tempo para sermos contadores consultivos.
E4	Sim, principalmente com a inteligência artificial para montar relatórios e automatização.
E5	Tanto acredito quanto já está. A pandemia foi a revolução tecnológica como fator positivo.
E6	Totalmente. Teremos acesso a informações mais rápido, e assim sobra tempo para analisar melhor as empresas.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

O Quadro 11 evidencia o impacto da tecnologia na contabilidade, destacando uma transição de funções operacionais para um foco estratégico e consultivo. A maioria dos entrevistados reconhece que ferramentas como a inteligência artificial e a automação têm otimizado processos e facilitado o acesso a dados detalhados, permitindo aos contadores dedicarem mais tempo à análise e ao suporte consultivo, transformando o papel do contador, que passa a agregar maior valor estratégico ao cliente, saindo da rotina operacional (Petik et al., 2024)

Os entrevistados ressaltam ainda que a pandemia acelerou esse processo de transformação, consolidando a tecnologia como parte essencial da contabilidade moderna (Da Silva Sousa et al., 2023). Para Pimentel (2023) essa transformação também apresenta desafios, como a exigência de que os profissionais desenvolvam habilidades para interpretar os dados produzidos por esses sistemas e convertê-los em informações práticas e relevantes para os clientes. Dessa maneira, apesar de a tecnologia ampliar bastante as possibilidades da contabilidade consultiva, o êxito dessa evolução depende de contadores capacitados para aplicar essas inovações de forma estratégica e eficiente.

O Quadro 12 apresenta as habilidades consideradas essenciais para os contadores que atuam na contabilidade consultiva, destacando competências como comunicação clara, análise crítica e atualização constante.

Os entrevistados destacaram como principais qualidades a proatividade, a clareza na comunicação e a habilidade de se adaptar ao ambiente digital. Essas competências facilitam a compreensão das necessidades dos clientes e agregam valor aos serviços oferecidos, tornando o contador consultivo mais preparado para enfrentar as exigências de um mercado em constante evolução (Benedicto; De Almeida Reinaldi e Do Prado, 2023).

Quadro 12 - Habilidades essenciais para o contador exercer Contabilidade Consultiva

Entrevista	Relato
E1	Ser proativo; prever situações; ser comunicativo. Estudar bastante é possível encontrar meios legais favoráveis aos clientes obtendo muito conhecimento e cobrar valor justo pelos seus serviços.
E2	Olhar crítico para as informações dos clientes para identificar suas necessidades específicas. Quando iniciei, os processos eram todos físicos, e se perdia muito tempo que tirava o foco da área gerencial. Se eu fosse começar hoje, já iniciaria na proposta consultiva, pois com o digital se ganha tempo para essa análise.
E3	Ser bastante analítico; ter boa comunicação para esclarecer da melhor forma as informações para o empresário; ter bom conhecimento contábil, gerencial e financeiro para se passar aos clientes. Se capacitar o máximo possível na área contábil e gerencial e ser bom em vendas. Pois não adianta você ter um grande conhecimento e não saber passar e vender para os clientes.
E4	Comunicação; didática; conhecimento nos objetivos do cliente; sempre se manter atualizado e agregar valor ao seu serviço.
E5	Os profissionais da contabilidade têm que estar atualizados 100% no novo, no tecnológico, nas mudanças com "visão de água", sempre vendo o futuro. Estudar e estudar e nunca parar. As mudanças são velozes e não perdem tempo.
E6	Boa comunicação; entender a particularidade da empresa de cada cliente; se manter atualizado e buscar ser diferente.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

Dessa forma, observa-se que para os entrevistados a contabilidade consultiva exige dos profissionais habilidades que vão além do conhecimento técnico, enfatizando competências interpessoais e estratégicas. A comunicação eficaz surge como uma habilidade essencial, permitindo que os contadores transmitam informações complexas de forma clara aos empresários e agreguem valor ao serviço. Além disso, a análise crítica e a capacidade de antecipar problemas são mencionadas, destacando a necessidade de uma abordagem proativa que identifique as necessidades específicas de cada cliente (Petik et al., 2024).

Outro aspecto destacado é a necessidade de atualização constante, especialmente em um cenário de rápidas transformações tecnológicas. Os entrevistados apontam que os contadores consultivos devem acompanhar de perto novas ferramentas e práticas do setor para oferecer soluções compatíveis com a dinâmica do mercado. A capacidade de adaptação ao ambiente digital e a compreensão das especificidades de cada negócio reforçam a importância de uma atuação com visão ampla e flexível (Resende; Martins e Dos Reis Bernardo, 2023).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As considerações finais deste estudo confirmam que o objetivo proposto foi plenamente atingido, evidenciando como a contabilidade consultiva vem se consolidando como um caminho

promissor para o futuro da profissão contábil. A pesquisa contribui para preencher uma lacuna de compreensão sobre o papel que essa prática exerce na gestão das micro e pequenas empresas, ao mesmo tempo em que reforça a importância de o contador se adaptar às exigências tecnológicas e gerenciais atuais.

O estudo demonstra que o papel do contador, ultrapassa a simples elaboração de relatórios e o cumprimento das obrigações fiscais. O profissional assume um papel ativo na análise de dados, na interpretação dos resultados e na formulação de estratégias, impactando diretamente o planejamento e a sustentabilidade das empresas. Entre os principais resultados, destaca-se que a contabilidade consultiva se caracteriza por sua natureza estratégica, promovendo decisões mais eficazes e contribuem para o desempenho dos negócios.

A pesquisa destaca que a contabilidade consultiva, ao aprimorar o acompanhamento dos indicadores econômicos e fornecer maior transparência sobre o desempenho da empresa, fortalece a capacidade de decisão do empresário, dando-lhe mais segurança para realizar investimentos conscientes, tornando a empresa mais competitiva e transformando o contador em um parceiro estratégico do cliente.

No âmbito acadêmico, o estudo reforça a necessidade de incluir nos cursos de contabilidade disciplinas voltadas para o desenvolvimento de competências em consultoria, comunicação e tecnologia. Para a sociedade, esse modelo representa um avanço, pois possibilita que pequenos empresários tenham acesso a conhecimentos e ferramentas de gestão que antes eram exclusivos das grandes organizações. Na prática, o estudo incentiva os profissionais da contabilidade a expandirem sua atuação e a se posicionarem como consultores estratégicos, valorizando a profissão e criando oportunidades para novos serviços nos escritórios contábeis.

Como sugestão para futuras pesquisas, aponta-se investigar os impactos específicos da contabilidade consultiva em setores empresariais variados e analisar como a tecnologia, especialmente a inteligência artificial, pode auxiliar os contadores em suas atividades consultivas.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, M. M. de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação**: noções práticas. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Edição revista e ampliada. São Paulo: Edições 70 Brasil, 2016.
- BENEDICTO, M. L.; DE ALMEIDA REINALDI, M. A.; DO PRADO, E. R. A importância do uso de sistemas de informações contábeis nos escritórios de contabilidade da era digital: uma revisão de literatura. REVISTA FOCO, v. 16, n. 12, p. e3946-e3946, 2023. Doi: <https://doi.org/10.54751/revistafoco.v16n12-120>

BENICIO, F. C. **A Contabilidade Consultiva é uma realidade? Um estudo nas Micro e Pequenas Empresas**. 2021. Administração: Estudos Organizacionais E Sociedade. Brasil: Atena Editora, 2021.

BEUREN, I. M.; RAUPP, F. M. **Metodologia de pesquisa aplicável às ciências sociais**. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas. 2006.

CAMARGO, A. de J. A. de et al. Contabilidade 4.0: Os desafios para os Profissionais Contábeis. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**, [S. l.], v. 8, n. 10, p. 165-179, 2022. <https://DOI:10.51891/rease.v8i10.7031>.

CARVALHO, V. A. **Contabilidade Consultiva: Uma pesquisa exploratória sobre a evolução da Contabilidade de 2004 a 2022**. 2022. Trabalho de Conclusão de Curso - Graduação (Ciências Contábeis) - Universidade Estadual de Goiás, Uruaçu, GO, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ueg.br/jspui/handle/riueg/2068#preview-link0>. Acesso em: 23 jun. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Fiscalização Preventiva: Informações Gerais**. 2018. E-book. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/1_fisc_net.pdf. Acesso em: 16 jun. 24.

DA COSTA SANTOS, M. I.; VALENÇA, P. H. L. Compreensão dos profissionais contábeis de Santana do Ipanema/AL acerca da contabilidade digital. **REFAS: Revista FATEC Zona Sul**, v. 10, n. 2, p. 1, 2023. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=9293184> Acesso em: 22 out. 2024

DA SILVA SOUSA, Ianca et al. Contabilidade consultiva em período pandêmico: análise da relação entre contadores e micro e pequenas empresas de São Bento-PB durante a pandemia de COVID-19. **Contabilometria**, v. 10, n. 1, 2023. Disponível em: <https://www.revistas.fucamp.edu.br/index.php/contabilometria/article/view/2645> Acesso em: 21 out. 2024.

DA SILVA FERNANDES, Almir et al. Atuação do profissional contábil em tempos de covid-19: uma oportunidade para a contabilidade consultiva e o parceiro de negócios? **Administração de Empresas em Revista**, v. 2, n. 32, p. 285-316, 2023. Disponível em: <https://portaldeperiodicos.animaeducacao.com.br/index.php/admrevista/article/view/e-6061> Acesso em: 21 out. 2024.

DE JESUS MARQUES, H. V. *et al.* O papel da contabilidade nas micro e pequenas empresas. **Revista GeTeC**, v. 18, 2024.

Disponível:

<http://www.revistas.fucamp.edu.br/index.php/getec/article/view/3361> Acesso em: 20 set.2024.

DO NASCIMENTO, M. C.; NEGREIROS, M. C. V. A Contabilidade como Instrumento Estratégico para Mitigar os Efeitos da Inflação no Setor Empresarial Brasileiro. **Revista Sociedade Científica**, v. 7, n. 1, p. 1364-1391, 2024. Doi:

<https://doi.org/10.61411/rsc202438417>

DO VALE ALMEIDA, F. J.; CHAGAS, M. J. R. Contabilidade em empresas de pequeno porte: uma abordagem estratégica para o gerenciamento financeiro e tomada de decisões. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**, v. 10, n. 7, p. 1700-1716, 2024. Doi:

<https://doi.org/10.51891/rease.v10i7.14904>

DOS SANTOS NERY, M. B.; DE ALMEIDA, V. G. S.; SILVA, J. S. Escritórios contábeis e a contabilidade 4.0: um estudo de caso no município de santo Antônio de Jesus-BA. **LUMEN ET VIRTUS**, v. 15, n. 41, p. 5720-5740, 2024. Doi:

<https://doi.org/10.56238/levv15n41-061>

DOMINGOS, A. C. *et al.* **Contabilidade Consultiva e seus impactos na Gestão Empresarial**. 2021. Relatório de Pesquisa - Graduação (Ciências Contábeis) - Centro Universitário Fundação de Ensino Octávio Bastos, São João da Boa Vista, 2021. Disponível em:

<http://ibict.unifeob.edu.br:8080/jspui/handle/prefix/2781> .

Acesso em 17 jun. 2024.

FRANCO, G. *et al.* Contabilidade 4.0: Análise dos avanços dos sistemas de tecnologia da informação no ambiente contábil. 2020. **Café**, v. 4 n. 1, p. 55-73. Doi:

<https://doi.org/10.23925/cafi.v4i1.51225>

GUERRA, F. M. **O uso da tecnologia na contabilidade brasileira e a perspectiva para o futuro**. 2023. Disponível em:

<https://bdigital.ufp.pt/handle/10284/11808> . Acesso em: 30 jun. 2024.

GULARTE, C. **Contabilidade Consultiva, o que é e como funciona**. Contabilizei. 2022. Disponível em:

<https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/contabilidade-consultiva/> . Acesso em: 01 jul. 2024.

LIMA, D. F. de. **O poder da contabilidade consultiva: transformando empresas e maximizando decisões**. Contábeis. 2024. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/artigos/63399/o->

[poder-da-contabilidade-consultiva-transformando-empresas-e-maximizando-decisoes/](#) . Acesso em: 16 jun. 24.

LUNETTA, A.; GUERRA, R. Metodologia da Pesquisa Científica e Acadêmica. 2023. Revista OWL (OWL Journal) - **Revista Interdisciplinar de Ensino e Educação**, [S. l.], v. 1, n. 2, p. 149-159, 2023. Doi: <https://doi.org/10.5281/zenodo.8240361>

MORAIS, M. A. S.; FILHO, R. I. F. A Relevância do Contador para o Microempreendedor Individual (MEI). 2019. **Id Online Rev. Mult. Psic.**, 2019, v. 13, p. 480-489. Disponível em: <https://idonline.emnuvens.com.br/id/article/view/1512> . Acesso em: 17 jun. 24.

NICHIO, A.; VIEIRA, S. A. **Contribuição da Contabilidade Consultiva na Gestão de Micro e Pequenas Empresas**. 2023. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação lato sensu em Gestão Empresarial) - Instituto Federal do Espírito Santo, Linhares, 2023. Disponível em: <https://repositorio.ifes.edu.br/handle/123456789/4599> Acesso em: 12 out. 2024.

PEREIRA, J. M. **Contribuição da Contabilidade Consultiva para longevidade da Profissão Contábil**. 2022. Trabalho de Conclusão de Curso - Graduação (Ciências Contábeis) - Centro Universitário Dr. Leão Sampaio, Juazeiro do Norte, 2022.

PIMENTEL, A. F. A. **A Importância da Contabilidade Consultiva para Profissionais Contábeis em Maceió-AL**. 2023. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2023. Disponível em: <https://www.repositorio.ufal.br/handle/123456789/13479> . Acesso em 23 jun. 24.

PETIK, Vinícius Renan *et al.* Percepção dos empresários sobre o papel e a importância da contabilidade consultiva. **SINERGIA-Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis**, v. 28, n. 1, p. 59-71, 2024. Doi: <https://doi.org/10.17648/2236-7608-v28n1-15569>

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. Metodologia: Método Científico. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. Novo Hamburgo: EDITORA FREEVALE, 2013. *E-book*.

QUEIROZ, E. F. de M. **Contabilidade Consultiva: Uma forma de agregar valor e apoiar o crescimento de forma organizada das Micro e Pequenas Empresas da cidade de Caicó-RN**. 2021. 22f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Departamento de Ciências Exatas e Aplicadas,

Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Caicó, 2021.

Disponível em:

<https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/48112>. Acesso em: 21 out. 2024.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais**. 2006. São Paulo: Atlas, p. 76-97, 2006.

RESENDE, A. A. F.; MARTINS, P. L.; DOS REIS BERNADO, D. C. A automatização contábil e a expansão da contabilidade digital relacionada à aplicação dos novos processos e a relevância no mercado: estudo sobre percepção e execução de processos em um escritório contábil na cidade de Lagoa Dourada-MG. **Revista Contemporânea**, v. 3, n. 6, p. 7196-7223, 2023. Doi: <https://doi.org/10.56083/RCV3N5-132>

SOUSA, A. S.; OLIVEIRA, G. S. de O. e ALVES, L. H. **A pesquisa bibliográfica: Princípios e Fundamentos**. v. 20. f 43. Campinas: Cadernos da FUCAMP, 2021.

TISOTT, S.T. *et al.* **A contabilidade consultiva como fator de sucesso das micro e pequenas empresas**. 2022. Três Lagoas, 2022. **Rev. Da Micro e Peq. Empr.** ISSN 1982-2537. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8733541>. Acesso em 17 jun. 24.



Capítulo 06

PERCEPÇÃO DOS CONTRIBUÍNTES EM RELAÇÃO AO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL (REFIS)

Istefany Macedo Santana

Graduação em Ciências Contábeis pela UERN

Sérgio Luiz Pedrosa Silva

Doutorado em Geografia

E-mail: sergiopedrosa@uern.br

Wênka Preston Leite Batista da Costa

Pós-doutorado em Ciências Contábeis

E-mail: wenykaleite@uern.br

Jandeson Dantas da Silva

Doutorado em Ciências Contábeis

E-mail: jandesondantas@uern.br

Ítalo Carlos Soares do Nascimento

Doutorando em Administração e Controladoria

E-mail: italocarlos25@gmail.com

Geison Calyo Varela de Melo

Doutorando em Administração e Controladoria

E-mail: geisoncalyo@hotmail.com

RESUMO

Este estudo teve como objetivo investigar a percepção dos contribuintes em relação ao Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), identificando os principais fatores que influenciam a adesão ao programa. A pesquisa foi conduzida através de entrevistas qualitativas com cinco contribuintes do Estado do Rio Grande do Norte que participaram do REFIS por meio de um roteiro composto por 12 perguntas. As entrevistas permitiram uma análise detalhada das experiências dos participantes e sua avaliação do programa. Os principais achados da pesquisa destacam que a motivação financeira foi o fator predominante para a adesão ao REFIS, com a possibilidade de parcelamento das dívidas e os descontos em multas e juros sendo citados como os principais atrativos. No entanto, os entrevistados também relataram desafios, como o valor inicial das parcelas, a dependência de suporte contábil para garantir uma adesão segura e dificuldades

técnicas para acessar o sistema online do programa. Um ponto crítico levantado foi a falta de clareza no suporte oferecido pelo governo, o que gerou insegurança entre alguns contribuintes quanto ao processo de adesão. O estudo contribui academicamente ao fornecer uma análise detalhada do impacto do REFIS sobre os contribuintes, sugerindo a necessidade de melhorias no suporte técnico e na acessibilidade do programa. Para a sociedade, o estudo destaca a necessidade de uma comunicação inclusiva por parte do governo, para garantir que outros contribuintes possam usufruir dos benefícios do REFIS. Em termos práticos, a pesquisa reforça a relevância de uma gestão financeira estratégica por parte dos contribuintes ao aderir ao programa.

Palavras-chave: REFIS; evasão fiscal; sistema tributário.

ABSTRACT

This study aimed to investigate taxpayers' perception regarding the Tax Recovery Program (REFIS), identifying the main factors that influence adherence to the program. The research was conducted through qualitative interviews with five taxpayers from the State of Rio Grande do Norte who participated in REFIS through a script consisting of 12 questions. The interviews allowed for a detailed analysis of the participants' experiences and their evaluation of the program. The main findings of the research highlight that financial motivation was the predominant factor for adhering to REFIS, with the possibility of paying debts in installments and discounts on fines and interest being cited as the main attractions. However, interviewees also reported challenges, such as the initial value of the installments, the dependence on accounting support to ensure secure adherence and technical difficulties in accessing the program's online system. A critical point raised was the lack of clarity in the support offered by the government, which generated insecurity among some taxpayers regarding the adhesion process. The study contributes academically by providing a detailed analysis of the impact of REFIS on taxpayers, suggesting the need for improvements in technical support and accessibility of the program. For society, the study highlights the need for inclusive communication on the part of the government, to ensure that other taxpayers can enjoy the benefits of REFIS. In practical terms, the research reinforces the relevance of strategic financial management on the part of taxpayers when joining the program

Keywords: REFIS; tax evasion; tax system.

1 INTRODUÇÃO

A cobrança de tributos desempenha um papel central para o equilíbrio das contas públicas e para a execução das políticas públicas no Brasil. Nesse cenário, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) estabelece regras voltadas para manter a harmonia entre receitas e despesas, reforçando a importância de uma gestão fiscal responsável e eficiente. Assim, a arrecadação de tributos constitui a base de sustentação das ações do governo, garantindo que os recursos obtidos sejam aplicados no atendimento às necessidades da população e na promoção do bem-estar social.

No entanto, o desequilíbrio fiscal continua sendo um desafio no país. A evasão fiscal, por exemplo, compromete a arrecadação, em uma análise realizada pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ), baseada em pesquisas nacionais e internacionais, apontou que a arrecadação tributária no Brasil poderia aumentar em até 23% se a evasão fiscal fosse completamente eliminada. Esse dado ressalta a relevância de um combate eficaz à sonegação, dado que a justiça fiscal depende da equidade no cumprimento das obrigações tributárias, promovendo um sistema financeiro justo e equilibrado no país (Fantin, 2022).

Ao mesmo tempo, é necessário que o sistema tributário promova segurança jurídica para os contribuintes. De acordo com Marques (2018), o tempo nas relações tributárias deve ser tratado como um limite entre o poder da administração pública e o direito dos contribuintes, assegurando que os créditos tributários não se perpetuem indefinidamente, garantindo uma sensação de segurança para a sociedade. Ainda assim, com a alta carga tributária imposta aos brasileiros, tanto pessoas físicas quanto jurídicas frequentemente enfrentam dificuldades para cumprir suas obrigações fiscais, resultando em inadimplência tributária crescente (Costa, 2020).

Visando mitigar esses problemas, o governo implementou programas para facilitar a regularização de créditos tributários, como o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), instituído pela Lei nº 9.964/2000. O objetivo era recuperar créditos fiscais e permitir que empresas e pessoas físicas reorganizassem suas finanças, ao mesmo tempo em que aumentava a arrecadação do governo. Diversos programas de parcelamento de dívidas tributárias foram criados ao longo dos anos, como o Parcelamento Especial (Paes) em 2003, o Parcelamento Excepcional (Paex) em 2006, e o Refis da Crise, ativo entre 2009 e 2014. Mais recentemente, o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), conhecido como Novo Refis, foi introduzido em 2017.

Esses programas são fundamentais para a gestão fiscal do governo, transformando possíveis perdas de receita em valores parcelados que podem ser recuperados ao longo do tempo. No Estado do Rio Grande do Norte, por exemplo, a primeira etapa do Refis 2023 gerou um montante de R\$ 448,6 milhões em débitos

tributários, representando cerca de 30% da arrecadação esperada para o período, segundo a Secretaria Estadual da Fazenda (SEFAZ).

No entanto, há desafios a serem superados. A pesquisa de Targino (2021) identificou um 'perfil padrão' das empresas que aderem ao programa REFIS, evidenciando seus efeitos positivos, mas também destacando problemas como o acúmulo de juros e a falta de clareza sobre os débitos, sugerindo, assim, uma maior atenção a esses aspectos para aumentar a eficácia do programa.

Diante do exposto, a pesquisa propõe a seguinte pergunta: qual é a percepção dos contribuintes em relação ao Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) e quais são os principais fatores que influenciam sua adesão ao programa? O objetivo é investigar a percepção dos contribuintes em relação ao Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), identificando os principais fatores que influenciam a adesão ao programa.

O estudo tem como objetivo analisar a percepção dos contribuintes em relação ao Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), investigando os fatores que levam à adesão e as dificuldades encontradas durante o processo de regularização das dívidas tributárias. A relevância da pesquisa está em identificar barreiras como a burocracia e a falta de informação, ao mesmo tempo em que amplia o entendimento acadêmico sobre o tema e oferece à sociedade uma visão mais clara de como o programa funciona e quais são seus impactos para os contribuintes.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO

O sistema tributário brasileiro é composto por um conjunto de normas que incluem a Constituição, leis, decretos e instruções normativas, que estabelecem o funcionamento da tributação no país. Ele é regulamentado pelo Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.127, de 1966, juntamente com a Constituição Federal. Sua base foi consolidada pela Constituição de 1965, que definiu os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria, formando um sistema unificado e abrangente para a arrecadação e gestão dos tributos no Brasil (Campos, 2021).

O atual sistema tributário brasileiro está fundamentado na Constituição de 1988 e segue quatro princípios gerais que organizam os tipos de impostos, garantem a uniformidade do sistema e projetam a capacidade de contribuição de cada cidadão (Lima, 2019). Embora o objetivo principal seja promover a justiça fiscal, a tributação também funciona como uma ferramenta essencial para a arrecadação de receitas, buscando o equilíbrio das finanças públicas nas diferentes esferas de governo (Valença, 2020).

O Brasil possui uma das mais altas cargas tributárias do mundo, representando cerca de 40% do Produto Interno Bruto (PIB). Esse cenário contribui para o aumento dos preços de produtos e

serviços no mercado interno. Ao longo dos anos, o governo adotou medidas que ampliam essa carga tributária, reforçando a importância dos impostos como fonte essencial de receita para financiar setores como saúde, educação e infraestrutura, atendendo aos objetivos do país (Lima, 2019).

Além disso, o sistema tributário brasileiro é amplamente visto como complexo. Desde seu surgimento na década de 1960, não houve um foco adequado na equidade de sua composição. De acordo com Campos (2021), a simplificação desse sistema é uma demanda antiga, destacando a necessidade de uma estrutura tributária mais acessível e menos complicada.

De acordo com Vervloet (2023), a alta complexidade do sistema tributário brasileiro, juntamente com a falta de clareza, é um ponto de destaque na sociedade, gerando incertezas sobre o cumprimento das obrigações fiscais. Esse cenário contribui para a postergação e o não pagamento de tributos, resultando em um grande montante de débitos. A complexidade permeia todas as fases da vida tributária, desde a formulação das leis até a resolução de litígios. Decisões do STF também podem introduzir novos desafios, acrescentando mais camadas de complexidade ao sistema (Campos, 2021).

Nesse contexto, Piketty (2020) ressalta que a estrutura tributária brasileira é caracterizada por sua regressividade, já que a maior parte da arrecadação provém de tributos sobre o consumo, que impactam mais severamente as classes médias e de baixa renda. Por outro lado, impostos progressivos sobre grandes patrimônios e rendas elevadas, que poderiam contribuir para a redução das desigualdades, têm recebido pouca prioridade ao longo do tempo. Essa situação reforça as disparidades sociais e destaca a urgência de uma reforma tributária que promova justiça fiscal e maior equidade.

Como aponta Feital (2019), a tributação sobre o consumo atinge um patamar preocupante no Brasil, comprometendo a renda necessária para a subsistência das camadas menos favorecidas. Esse modelo, baseado predominantemente em tributos indiretos, acaba onerando mais o trabalho do que o capital, o que aprofunda as desigualdades sociais e torna o sistema tributário nacional regressivo.

Além disso, conforme Lima (2019), os tributos representam uma forma pela qual a sociedade contribui financeiramente para o governo, impactando diretamente as decisões econômicas dos contribuintes. Muitas vezes, isso leva a escolhas subótimas, resultando em uma alocação menos eficiente dos recursos. A carga tributária é frequentemente associada ao conceito de sacrifício, pois implica uma redução compulsória do consumo em troca da prestação de serviços públicos, que nem sempre atendem de maneira satisfatória às necessidades dos contribuintes.

2.2 EVASÃO FISCAL

A evasão fiscal é definida por Sandmo (2015) como uma atividade ilícita que visa ocultar lucros tributáveis, evitando a fiscalização dos órgãos tributários. Segundo o modelo de conformidade tributária de Allingham e Sandmo (1972), a evasão fiscal é uma atitude arriscada, influenciada pelas preferências de risco dos contribuintes. Nesse contexto, Santos et al. (2022) observam que, embora os efeitos da complexidade tributária sejam reconhecidos, há uma escassez de estudos nacionais que correlacionem essa complexidade diretamente à evasão fiscal.

No mesmo sentido, Andrade Filho (2009) define a evasão ou sonegação fiscal como uma prática ilícita e punível, associada a fraudes e simulações para reduzir o ônus tributário. De acordo com Huck (1997), ao planejar suas estratégias tributárias, o contribuinte deve certificar-se de que está agindo dentro da legalidade, como se segue um "conselho" jurídico. Embora tenha liberdade para organizar seus negócios, é fundamental garantir que cada passo esteja amparado por uma base legal sólida, funcionando como uma bússola que orienta suas ações no campo do direito tributário.

Para Crepaldi (2021) a evasão fiscal refere-se a uma ação voluntária e consciente do contribuinte, que utiliza meios ilegais para não pagar impostos, violando as normas vigentes. Paulsen (2021) destaca a relevância de distinguir entre sonegação simples e fraudulenta, sendo que a sonegação simples geralmente acontece sem a intenção clara de fraudar, frequentemente por limitações financeiras; já a sonegação fraudulenta envolve má-fé, com o objetivo deliberado de enganar o fisco e evitar o pagamento dos tributos.

Nesse contexto, conforme Moraes (2023), a evasão fiscal é considerada um crime contra a ordem tributária, já que se configura como sonegação fiscal, envolvendo qualquer tentativa de evitar o pagamento de tributos por meios ilegais. No entanto, entre os vários motivos para a sonegação fiscal, destaca-se a falta de orientação adequada. Nesse sentido, é crucial que o fiscal desempenhe o papel de mediador durante as fiscalizações, auxiliando os contribuintes no entendimento das questões fiscais e facilitando a regularização de suas obrigações (Lobato; Marinheiro Neto, 2022).

O governo tem implementado diversas estratégias para combater a evasão fiscal, que se tornou uma prática comum entre empresários, muitas vezes vista como uma questão de sobrevivência do negócio, o que diminui a percepção de sua ilicitude (Forte, Domingues e Oliveira, 2015). Devido ao elevado endividamento dos contribuintes com o governo, surgiu a necessidade de encontrar soluções para facilitar a regularização dessas dívidas. Ao longo dos anos 2000, o governo intensificou seus esforços para recuperar débitos tributários em atraso, criando programas de parcelamento especial para atender tanto ao governo quanto aos contribuintes (Paes, 2021).

2.3 PARCELAMENTOS FISCAIS

A Lei nº 9.964, sancionada em 10 de abril de 2000 pelo presidente Fernando Henrique Cardoso, instituiu o primeiro REFIS (Programa de Recuperação Fiscal). Esse programa permite que pessoas jurídicas, de direito público ou privado, inclusive aquelas em recuperação judicial, possam aderir para regularizar seus débitos tributários. Além disso, oferece a oportunidade para que os contribuintes obtenham certidão fiscal ao regularizar suas dívidas. Como observado por Campos (2020), há uma periodicidade nos programas de parcelamento que oferecem benefícios aos devedores para facilitar sua regularização.

A Receita Federal, desde a implementação dos programas de parcelamento especiais, tem oferecido alternativas para a regularização de débitos tributários. Contudo, essa prática acaba criando uma competição desigual para as empresas que mantêm suas operações contábeis e fiscais em conformidade com a legislação, já que elas enfrentam processos burocráticos e financeiramente exigentes. Empresas que não cumprem com suas obrigações regularmente podem, assim, obter vantagens competitivas ao aderir aos programas de parcelamento, prejudicando aqueles que seguem todas as regras (Franco, 2015).

De acordo com Paes (2014), a convergência entre o interesse do governo em aumentar a arrecadação e reduzir a evasão fiscal, e o desejo das empresas de regularizarem suas dívidas com descontos atraentes, justifica a criação dos programas de parcelamento. Esses programas foram desenvolvidos para facilitar a regularização de contribuintes inadimplentes, sendo regulamentados por órgãos como a Secretaria da Receita Federal (SRF), a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) (Rios, 2022).

Figura 1 - Linha do tempo dos principais parcelamentos fiscais

PRINCIPAIS PARCELAMENTOS FISCAIS					
2000	2003	2006	2009	2017	2021
REFIS LEI Nº 9.964	PAES LEI Nº 10.864	PAEX MP Nº 303	REFIS DA CRISE LEI Nº 886.353	PRT MP Nº 766	LC Nº 996

Fonte: Fantin, Silva e Oliveira (2022).

Conforme a imagem e os dados históricos, ao longo dos anos, o Governo Federal implementou diversos programas de recuperação fiscal, conhecidos como REFIS. O primeiro, instituído em 2000, buscou regularizar créditos da União vencidos até fevereiro de 2000. Em 2003, o PAES permitiu o parcelamento de débitos em até 180 meses. Em 2006, o PAEX possibilitou a regularização de débitos vencidos até fevereiro de 2003, em até 130 parcelas mensais, junto à Secretaria da Receita Federal e ao Instituto Nacional do Seguro Social (Portal Tributário, 2015).

Em 2009, foi instituído o "Refis da Crise" (ou "Refis da Copa"), permitindo o parcelamento de dívidas tributárias

federais vencidas até novembro de 2008, com adesões reabertas em 2013 e novos prazos em 2014. Em 2010, foi criado um programa de parcelamento para débitos administrados por autarquias e fundações públicas federais, e em 2013, o REFIS dos bancos, destinado ao parcelamento de débitos de instituições financeiras e seguradoras relacionados ao PIS e COFINS, vencidos até dezembro de 2012, em até 60 parcelas (Castelo, 2020).

Por fim, o REFIS 2017 permitiu o parcelamento de dívidas tributárias com descontos em multas e juros. A MP 766/2021, convertida na Lei nº 13.606/2018, estabeleceu o Programa de Regularização Tributária (PRT), oferecendo condições especiais para a quitação de débitos com a Receita Federal e a PGFN. Esses programas surgiram com o objetivo de oferecer aos contribuintes uma oportunidade de regularizar suas dívidas, perdendo parte dos juros e multas em troca do pagamento do valor principal, corrigido monetariamente, permitindo evitar penalidades (Araújo, 2009).

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS COM O TEMA

Na pesquisa "Refis: Recuperação fiscal ou planejamento tributário? Um estudo com base na percepção de advogados e auditores", os autores Mello e Portulhak (2020) analisaram a percepção da efetividade dos programas brasileiros de recuperação fiscal, foi realizado por meio de interrogações a auditores da Receita Federal e advogados tributários. Concluiu-se que a única característica em comum das empresas que aderem aos programas é estarem passando por problemas de crise e dificuldade financeira. Além disso, o REFIS por meio da análise, não é visto como eficaz no atendimento do seu objetivo principal que é a arrecadação de tributos para os cofres públicos. Isso se dá pelo fato de os contribuintes não conseguirem arcar as parcelas até o final do parcelamento e, por conseguinte, excluídos do programa.

No estudo de Severiano (2020) realizado com temática "Refis: uma Análise Financeira das empresas brasileiras de capital aberto Aderentes ao Pert 2017" buscou abordar os motivos que levam as empresas a optarem pelo parcelamento dos tributos não pagos, por meio de análise de indicadores e dividendos para avaliar a situação financeira das empresas. A pesquisa teve como objetivo principal entender o motivo das empresas com lucro alto e situação econômica estável aderirem aos programas especiais de parcelamento tributário. Contudo, ainda foram realizadas entrevistas informais com profissionais da área, onde foi mencionado que apesar de o programa ter sido criado para auxiliar empresas em dificuldades, muitas delas o usaram de forma inadequada, aproveitando as medidas como uma forma de obter financiamento a custos mais baixos, o que aumentou sua competitividade de maneira injusta.

O estudo de Guimarães (2020) teve foco principal realizar um diagnóstico sobre a eficácia da recuperação da dívida ativa

provocada pelo Programa de Parcelamento Especial - REFIS, verificando se o programa é eficaz na redução da dívida ativa no âmbito da capital do Ceará. A pesquisa foi realizada por meio de dados fornecidos pela Secretaria das Finanças do município de Fortaleza. Concluiu-se baixa eficácia na recuperação desses créditos, foi salientado também, que no programa de parcelamento 99% dos débitos tributários foram pagos parceladamente, entretanto, ao comparar o valor recolhido com o total acumulado naquele ano, fica claro que ainda não foi alcançado a eficácia desejada.

A análise dos programas de recuperação fiscal, como o REFIS, revela que, apesar de seu objetivo de ajudar empresas em dificuldades e aumentar a arrecadação tributária, há limitações em sua eficácia. Os estudos de Mello e Portulhak (2020), Severiano (2020) e Guimarães (2020) destacam que as empresas utilizam o programa como uma oportunidade de financiamento a baixo custo, o que, em alguns casos, resulta em práticas desleais e uma competitividade injusta. Além disso, a dificuldade em manter os pagamentos até o final do parcelamento mostra que, para muitos, o programa não resolve a crise financeira de forma sustentável. A pesquisa de Guimarães (2020) realizada no Ceará confirma essa baixa eficácia na recuperação da dívida ativa, reforçando a necessidade de reformulação ou criação de mecanismos que sejam mais eficientes e alinhados com os objetivos fiscais. Portanto, é essencial repensar os programas de parcelamento para garantir que eles de fato contribuam para a recuperação econômica das empresas e a justiça fiscal, sem abrir margem para uso indevido.

3 METODOLOGIA

O presente estudo possui natureza descritiva, buscando compreender e descrever a realidade investigada, suas características e problemas (Triviños, 1987). A abordagem foi qualitativa, caracterizando-se pela ausência de instrumental estatístico na análise dos dados (Richardson *et al.*, 2007). Além disso, o estudo teve um desenho transversal em relação ao tempo, o que implica na observação dos dados em um único momento, sem acompanhar mudanças ou evoluções ao longo do tempo.

A coleta de dados será realizada através de um roteiro de perguntas, aplicado em entrevistas com aproximadamente cinco contribuintes do Estado do Rio Grande do Norte que já participaram de algum edital do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS). O objetivo das entrevistas será obter informações sobre o programa, identificar falhas e sugerir melhorias, além de promover uma melhor compreensão do REFIS. O roteiro será composto por 12 perguntas, direcionadas aos contribuintes que se dispuserem a participar, permitindo uma análise mais detalhada das suas experiências com o programa.

O Quadro 1 apresenta o roteiro das perguntas contidas no instrumento de pesquisa, as quais foram elaboradas com base no

questionário desenvolvido por Mello e Portulhak (2020) para analisar os programas de recuperação fiscal. Essas perguntas visam entender as experiências dos contribuintes que aderiram ao REFIS, buscando identificar falhas, premissas e sugestões de melhoria, com foco em facilitar o processo de regularização tributária e aprimorar a eficácia do programa.

Quadro 1 - Percepção dos contribuintes em relação ao programa de recuperação fiscal (REFIS)

Descrição da pergunta
1. Qual foi o motivo principal da adesão ao Programa de Recuperação Fiscal (REFIS)?
2. Como você tomou conhecimento do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS)?
3. Quais os principais benefícios ao participar do programa?
4. Quais foram os principais desafios enfrentados ao aderir ao programa?
5. Você considerou alternativas antes de decidir pelo REFIS? Se sim, quais foram?
6. As informações do programa eram de fácil entendimento? Houve processos complexos e burocráticos?
7. Na sua opinião, o principal motivo de um contribuinte deixar de pagar tributos é apenas falta de dinheiro em caixa ou existem outras razões estratégicas que poderiam levar a esta conduta? Havendo outras razões, você acredita que um contribuinte poderia fazer uso do REFIS como uma estratégia?
8. Você teve dificuldades para cumprir as condições estipuladas pelo REFIS? Se sim, quais foram?
9. Você recebeu algum tipo de suporte ou assessoria (jurídica, contábil etc.) durante o processo de adesão? Como isso influenciou sua experiência?
10. Qual avaliação do programa na sua opinião? Teria algum ponto crítico ou aspectos que poderiam ser melhorados no programa?
11. Participaria novamente do REFIS?
12. Você recomendaria o REFIS a outros contribuintes que enfrentam problemas semelhantes? Por quê?

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

O roteiro apresentado no Quadro 1, inspirado no questionário de Mello e Portulhak (2020), visa captar a percepção dos contribuintes sobre REFIS, buscando pontos de melhoria e desafios enfrentados. As perguntas foram elaboradas para investigar, as experiências dos participantes, desde os motivos para adesão até a avaliação geral do programa. A aplicação da análise de conteúdo de Bardin (2016) permitirá uma interpretação aprofundada das respostas, possibilitando a identificação de padrões e categorias relevantes que podem ajudar a entender as falhas e os aspectos positivos do REFIS. Esse método de análise qualitativa é adequado para examinar as nuances das experiências dos contribuintes, possibilitando uma compreensão sobre como o programa poderia ser ajustado para aumentar sua eficácia e facilitar o processo de regularização tributária.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Através da análise dos resultados obtidos por meio das entrevistas com os contribuintes que aderiram ao Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) com base na investigação que foi estruturada para compreender as motivações, benefícios, desafios e percepções dos participantes em relação ao programa, visando explorar a eficácia e as limitações do REFIS na prática. Os resultados são discutidos à luz das teorias de gestão tributária e financeira, bem como das práticas de recuperação fiscal.

O Quadro 2 apresenta a percepção dos entrevistados em relação ao motivo de adesão ao REFIS.

Quadro 2 - Motivo de Adesão ao REFIS

Entrevistas	Relatos
Entrevistado 1	Decidi participar porque a oportunidade de parcelar a dívida com descontos nos juros e multas foi atrativa, permitindo que regularizasse a situação sem comprometer o fluxo de caixa.
Entrevistado 2	Foi o endividamento da empresa. O REFIS surgiu como uma solução viável para conseguir regularizar as pendências financeiras que estavam se acumulando.
Entrevistado 3	Foi a vantagem financeira mesmo. A proposta de redução dos juros me pareceu benéfica e ajudou minha empresa a sair do vermelho.
Entrevistado 4	A falta de caixa para quitar a dívida total.
Entrevistado 5	Regularização de Débitos Tributários com condições facilitadas.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

Esses depoimentos evidenciam de forma unânime, que o principal motivo para a adesão foi a possibilidade de parcelar os débitos com a concessão de descontos em juros e multas, enfatizando que as condições favoráveis do REFIS foram pertinentes para a adesão, corroborando com os achados de Targino (2021), que identificaram que empresas em crise financeira veem o REFIS como uma oportunidade para reorganizar suas finanças e evitar sanções fiscais. Contudo, Mello e Portulhak (2020) reforçam que esses programas, embora inicialmente atrativos, são adotados principalmente por empresas que enfrentam dificuldades financeiras.

No tocante a segunda questão, sobre como os participantes tomaram ciência do REFIS. Relatos conforme Quadro 3:

Quadro 3 - Forma de conhecimento do Programa REFIS

Entrevistas	Relatos
Entrevistado 1	Acompanhei as informações pelos canais oficiais, como o site da Receita Federal.
Entrevistado 2	Relatou que viu o anúncio no site da Receita Federal e através do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
Entrevistado 3	Tomou conhecimento por meio das propagandas e do Sistema de Administração Tributária (SAT) "acho que a divulgação foi bem feita."

Entrevistado 4	Relatou que tomou conhecimento do programa através do site institucional do fisco.
Entrevistado 5	Teve conhecimento através do contador.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

Conforme o Quadro 3, indica que a maioria dos entrevistados obteve informações sobre o REFIS por meio dos canais digitais da Receita Federal, avaliando positivamente a clareza dessas informações.

Um ponto que poderia ser destacado é a dependência excessiva de meios digitais e institucionais para a disseminação de informações. A concentração da comunicação em canais como o site da Receita Federal e o Sistema de Administração Tributária (SAT), embora eficaz para os profissionais que já estão familiarizados com esses meios, pode deixar de fora uma parcela da população que tem dificuldades com o acesso digital ou que não acompanha esses canais com frequência.

Contudo, os relatos dos entrevistados indicam que a comunicação institucional do REFIS foi bem-sucedida, ao menos para aqueles com fácil acesso aos canais digitais e aos meios formais de divulgação. Todos os entrevistados parecem ter conseguido obter as informações necessárias de forma clara, o que aponta para uma boa articulação entre o governo e os contribuintes em termos de comunicação. No entanto, fica implícito que esse sucesso pode estar relacionado a um público que já tem conhecimento, como foi citado pelo Entrevistado 5 onde obteve conhecimento através do seu contador, levantando questões sobre como os grupos menos conectados digitalmente ou com menos familiaridade técnica são alcançados.

Com relação à terceira pergunta da entrevista, de quais foram os principais benefícios ao participar do Programa. Os entrevistados apontaram relatos no Quadro 4:

Quadro 4 – Benefícios do Programa REFIS

Entrevistas	Relatos
Entrevistado 1	A possibilidade de parcelar a dívida em até 60 vezes, além dos descontos de multa e juros, foi o principal benefício para mim.
Entrevistado 2	O mais importante foi regularizar a situação fiscal e ter uma redução expressiva das multas.
Entrevistado 3	Destacaria principalmente a redução dos juros. Esse ponto fez muita diferença para a minha decisão de aderir.
Entrevistado 4	Está em dia com o fisco e a possibilidade de gerar mais caixa. Quase pagar o valor principal de forma parcelada. Aplicar recurso com liquidação diária para sanar os encargos.
Entrevistado 5	Regularizar a situação fiscal, evitando sanções legais e retomar a capacidade de operar de forma regular e competitiva no mercado.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

Os quatro entrevistados expressaram diferentes pontos de vista sobre os benefícios do Programa REFIS, mas todos compartilharam uma percepção positiva em relação ao impacto

financeiro e organizacional do programa. O primeiro entrevistado ressaltou que a possibilidade de parcelar a dívida em até 60 vezes, além dos descontos em multas e juros, foi o principal atrativo. Ele destacou como essa flexibilização foi essencial para lidar com uma dívida que, de outra forma, seria difícil de regularizar de imediato. Essa visão está alinhada com os estudos de Paes (2014), onde aponta que os contribuintes consideram os descontos a opção mais atraente do programa.

O segundo entrevistado apontou a relevância de estar em dia com o fisco, além de mencionar a expressiva redução das multas. Para ele, além do benefício financeiro, a regularização fiscal trouxe tranquilidade e segurança jurídica, eliminando preocupações com possíveis complicações legais no futuro. Já o terceiro entrevistado focou especificamente na redução dos juros como o principal benefício do REFIS, explicando que essa condição foi decisiva para sua adesão, pois o peso dos juros acumulados tornava a dívida quase impossível de ser quitada sem esse abatimento, mostrando a relevância do programa para quem lida com encargos elevados.

O quarto entrevistado trouxe uma visão estratégica, observando que o REFIS não apenas o ajudou a ficar em dia com o fisco, mas também permitiu à sua empresa gerar mais caixa. Ele ressaltou como a possibilidade de parcelar o valor principal ajudou na reorganização financeira da empresa, permitindo aplicar os recursos de forma eficiente enquanto os encargos eram pagos gradualmente.

O quinto entrevistado destacou que os principais benefícios do REFIS estão diretamente relacionados à regularização da situação fiscal e à prevenção de sanções legais. Segundo ele, o programa possibilita que o contribuinte alcance a adimplência de forma mais acessível, ao parcelar dívidas com condições vantajosas, como descontos em multas e juros.

A avaliação dos benefícios parece focada nos aspectos financeiros imediatos, como o parcelamento e a redução de encargos, o que é compreensível, mas não há uma análise sobre o impacto desses benefícios no longo prazo, especialmente para pequenas e médias empresas. Conforme o estudo de Guimarães (2020), embora o parcelamento em até 60 vezes seja atrativo, não é abordado se, para os entrevistados, essa opção de parcelamento realmente ajuda a equilibrar o fluxo de caixa a longo prazo, ou se, eventualmente, pode gerar novos problemas financeiros.

Outro ponto que não é explorado é a questão da sustentabilidade das vantagens oferecidas pelo REFIS. A redução de juros e multas é, sem dúvida, um incentivo para a adesão ao programa, mas os entrevistados não mencionam se essa medida realmente resolve a raiz do problema, o alto nível de inadimplência ou a elevada carga tributária. Sem essa reflexão, a análise dos benefícios fica superficial, limitando-se a questões de alívio financeiro de curto prazo, sem considerar se o REFIS contribui para uma solução duradoura ou se apenas

posterga as dificuldades tributárias enfrentadas por muitos contribuintes (Melo; Portulhak, 2020).

Em relação à quarta pergunta, também foi pontuado desafios financeiros e técnicos, como o valor das parcelas iniciais e instabilidade nos sistemas online. Conforme Quadro 5:

Quadro 5 – Desafios enfrentados para aderir ao REFIS

Entrevistas	Relatos
Entrevistado 1	Planejar as finanças para conseguir pagar a entrada e as parcelas seguintes foi o mais desafiador. É preciso ter controle e organização.
Entrevistado 2	Valor da entrada.
Entrevistado 3	Dificuldades em acessar o sistema.
Entrevistado 4	Relatou sobre não perder a chance de ficar adimplente com a receita por falta de caixa.
Entrevistado 5	Burocracia e complexidade no processo de adesão; manutenção de regularidade fiscal; limitações nos benefícios.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

Os relatos dos entrevistados revelam os desafios enfrentados durante o processo de adesão ao REFIS, trazendo à tona questões relacionadas tanto à gestão financeira quanto às barreiras tecnológicas. O primeiro entrevistado destacou que o maior obstáculo foi planejar as finanças de forma a conseguir pagar a entrada e as parcelas subsequentes, enfatizando a importância de controle e organização. Ele demonstrou uma preocupação legítima em garantir que a adesão ao programa não compromettesse a saúde financeira a longo prazo, evidenciando como o planejamento foi essencial para que pudesse se manter no programa. Assim, conforme discutido no estudo de Mello e Portulhak (2020), muitos contribuintes não conseguem cumprir o pagamento das parcelas até o final do parcelamento e, consequentemente, acabam sendo excluídos do programa.

O segundo entrevistado compartilhou da mesma preocupação, mencionando o valor da entrada como um ponto crítico. Essa observação reforça o impacto que o valor inicial tem sobre as finanças dos contribuintes, especialmente para aqueles que já estão com dificuldades.

O terceiro entrevistado destacou uma dificuldade distinta, relatando problemas no acesso ao sistema. Conforme Campos (2021), a simplificação do sistema é uma demanda de longa data, evidenciando a necessidade de uma estrutura mais fácil de acessar.

O quarto entrevistado abordou um problema recorrente entre muitos empresários: a falta de caixa. Ele expressou a preocupação de perder a oportunidade de ficar adimplente com a Receita Federal por não ter recursos suficientes para honrar os pagamentos. De acordo com os estudos de Mello e Portulhak (2020), esse relato reflete o dilema enfrentado por muitos que, embora vejam os benefícios de regularizar suas dívidas, enfrentam limitações financeiras que dificultam o processo.

Por fim, o quinto entrevistado destacou três principais desafios ao aderir ao REFIS: a burocracia e a complexidade no processo de adesão, a dificuldade em manter a regularidade fiscal ao longo do programa e as limitações nos benefícios oferecidos. Ele mencionou que, embora o REFIS ofereça condições vantajosas, o processo de adesão é excessivamente burocrático, o que pode dificultar a compreensão e a participação. Além disso, manter-se em dia com as obrigações fiscais após a adesão continua a ser um desafio, especialmente para empresas com problemas financeiros. Essas observações estão de acordo com o estudo de Guimarães (2020), que também identificou limitações no impacto do REFIS sobre a recuperação fiscal efetiva, apontando a necessidade de melhorias no programa.

Ademais, esses gargalos evidenciam também, a necessidade de melhorias tanto no suporte financeiro quanto na infraestrutura tecnológica para facilitar o processo de adesão. O estudo de Severiano (2020) confirma que, embora os programas de parcelamento ofereçam vantagens, as empresas frequentemente enfrentam dificuldades para cumprir todas as parcelas. Contudo, Guimarães (2020) identificou que a eficácia do REFIS em recuperar dívidas é limitada, já que muitos contribuintes não conseguem manter os pagamentos regulares. Esses achados reforçam a necessidade de ajustes nos requisitos financeiros do programa e na infraestrutura tecnológica.

Em conjunto, os relatos ilustram que, apesar das vantagens oferecidas pelo REFIS, o programa ainda apresenta desafios para os contribuintes, seja na organização financeira para lidar com os valores exigidos, como também nas questões técnicas que podem atrapalhar o acesso ao sistema. A adesão ao programa, embora vantajosa, exige um esforço consciente de planejamento e adaptação para superar essas dificuldades. Com relação a pergunta 5, sobre a dificuldade de adesão ao programa Refis. Relatos no Quadro 6.

Quadro 6 - Consideração de Alternativas antes de decidir pelo REFIS

Entrevistas	Relatos
Entrevistado 1	O parcelamento convencional é uma opção, mas não tem atrativos para nós contribuintes, pois são acrescidos de honorários advocatícios mais aumento de multa e juros, o REFIS ao contrário tem uma boa vantagem para regularizar o débito.
Entrevistado 2	Não considerou outra alternativa.
Entrevistado 3	<i>Factoring</i> e empréstimo.
Entrevistado 4	Não considerou outra alternativa.
Entrevistado 5	Não considerou uma alternativa.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

Os relatos dos entrevistados mostram que, na maioria dos casos, o REFIS foi a primeira e única opção considerada para regularizar os débitos tributários, com três entrevistados afirmando que não consideraram alternativas. O Entrevistado 1

mencionou que o parcelamento convencional foi descartado devido aos encargos adicionais, como honorários advocatícios e o aumento de multas e juros, destacando que o REFIS oferece condições mais atrativas. Já o Entrevistado 3 considerou alternativas como *factoring* e empréstimos, mas optou pelo REFIS por suas vantagens financeiras. Esses depoimentos refletem a percepção de que o REFIS, por suas condições especiais, é uma solução mais vantajosa em comparação com outras opções disponíveis no mercado, o que também é corroborado por estudos anteriores, como o de Paes (2014), que aponta a atratividade dos programas de parcelamento fiscal em relação a outras formas de financiamento.

Na questão 6, buscou-se levantar se as informações eram de fácil entendimento. Relatos no Quadro 7.

Quadro 7 - Dificuldades para aderir ao Programa REFIS

Entrevistas	Relatos
Entrevistado 1	Não teve dificuldade.
Entrevistado 2	Não teve dificuldade.
Entrevistado 3	Não eram de fácil entendimento, especialmente para empresas de menor porte ou com pouca experiência em questões tributárias complexas. O refis envolve uma série de regras, condições e critérios que variam conforme a edição do programa, o tipo de débito e a situação fiscal da empresa, o que pode gerar confusão para quem não está familiarizado com a legislação tributária.
Entrevistado 4	Não teve dificuldade.
Entrevistado 5	Não teve dificuldade.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

A maioria dos entrevistados relataram não ter encontrado dificuldades ao aderir ao REFIS. Apenas o entrevistado 3 mencionou que as informações não eram de fácil entendimento, especialmente para pequenas empresas ou aquelas com pouca experiência em questões tributárias complexas. Destaca-se que o sistema tributário brasileiro é notoriamente complexo e de difícil compreensão para muitos contribuintes, principalmente para aqueles que não possuem assessoria especializada. Essa dificuldade está alinhada com os estudos que abordam a questão da burocracia e da falta de clareza no sistema tributário (Campos, 2021; Targino, 2021). A falta de entendimento sobre as regras e condições do REFIS pode limitar a eficácia do programa, visto que os contribuintes podem não aproveitar todas as vantagens ou, até mesmo, desistir de participar por não compreenderem as implicações fiscais de sua adesão.

Na análise da pergunta 7, onde se questionou sobre o motivo do contribuinte deixar de pagar tributos se é apenas falta de dinheiro em caixa ou existem outras razões estratégicas que poderiam levar a esta conduta no processo de adesão ao REFIS. Conforme relatos organizados no Quadro 8.

Quadro 8 - Motivo de os contribuintes não arcarem com seus tributos

Entrevistas	Relatos
Entrevistado 1	Acredito que a indisponibilidade de caixa no período ocasione o atraso, mas os juros do governo são muito alto e o refis é uma porta de saída para as dívidas tributárias.
Entrevistado 2	Existe outros fatores, como gestão de fluxo de caixa, gestão de estoques.
Entrevistado 3	Alguns contribuintes sim, outros as vezes usam da esperteza.
Entrevistado 4	Na minha opinião há um pouco de estratégias. Ao ver o tipo da atividade econômica ter caixa e sabendo o giro de mercadorias certinho possibilita mais desempenho em alavancar as receitas.
Entrevistado 5	A falta de dinheiro no caixa e uma das principais razões, mas acredito que o contribuinte pode ser visto como estratégia para otimização de Caixa.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

A indisponibilidade de caixa foi destacada como um dos principais fatores para o atraso nos pagamentos. Os entrevistados concordaram que, em períodos de dificuldades financeiras, os contribuintes tendem a priorizar outras obrigações, levando a uma maior incidência de dívidas tributárias. Somado a isso, a alta taxa de juros aplicada pelo governo foi citada como um elemento desmotivador, fazendo com que muitos vejam no REFIS uma oportunidade de regularização mais vantajosa. Outro aspecto importante levantado foi a gestão financeira dos contribuintes, um dos entrevistados mencionou que fatores como a gestão de fluxo de caixa e a administração de estoques podem influenciar diretamente a capacidade de pagamento. Contribuintes que não mantêm um controle rigoroso dessas áreas podem acabar enfrentando dificuldades financeiras, o que, por sua vez, pode levar a atrasos tributários. Ademais, a entrevista revelou que alguns contribuintes podem usar estratégias de espera, buscando se beneficiar do REFIS para postergar pagamentos e, assim, investir os recursos em outras áreas. Essa atitude demonstra uma abordagem calculada, onde o contribuinte considera a possibilidade de utilizar os recursos de maneira mais eficiente antes de regularizar suas dívidas.

Assim, ressalta os resultados obtidos com o estudo de Mello e Portulhak (2020), onde relatam que a criação de múltiplos programas de REFIS tende a influenciar o comportamento dos contribuintes, que podem passar a utilizar esses programas como estratégia de planejamento tributário. Isso ocorre porque eles têm a chance de atrasar o pagamento dos tributos para investir os recursos no mercado financeiro, podendo parcelar suas dívidas posteriormente com benefícios fiscais. Essa dinâmica favorece os maus pagadores em detrimento daqueles que cumprem suas obrigações tributárias arduamente.

Com relação a pergunta 8, buscou analisar as dificuldades para cumprir as condições estipuladas pelo REFIS. Conforme relatos organizados no Quadro 9.

Quadro 9 - Dificuldades nas condições estipuladas pelo REFIS

Entrevistas	Relatos
Entrevistado 1	Não.
Entrevistado 2	Não.
Entrevistado 3	Só nos valores iniciais.
Entrevistado 4	Sim, algumas dúvidas não são sanadas pelo programa.
Entrevistado 5	Manutenção das parcelas em dias, penalidades pelo atraso.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

Os relatos dos entrevistados sobre o suporte no processo de adesão ao REFIS revelam uma percepção generalizada de falta de assistência e clareza por parte do programa. Cada entrevistado, em maior ou menor grau, relatou dificuldades em obter informações específicas ou resolver questões importantes durante o processo.

O Entrevistado 4 mencionou que enfrentou dificuldades em relação à falta de clareza, o contato com o governo é um desafio, descrevendo a dificuldade em tirar dúvidas específicas, principalmente devido ao caráter padronizado das informações fornecidas. Conforme Campos (2020), a ausência de explicações claras gera incertezas que poderiam ser evitadas com uma comunicação detalhada e acessível.

O Entrevistado 5 relatou uma experiência semelhante, afirmando que não conseguiu obter respostas satisfatórias para suas dúvidas, como manutenção de parcelas em dias e penalidades de atraso. O estudo de Targino (2021) analisou que as altas taxas de juros do programa podem resultar no efeito "bola de neve" assim, com a falta de informações claras sobre os débitos envolvidos e a facilidade de migração entre os programas podem contribuir para atrasos nos pagamentos.

Esses relatos, em conjunto, mostram que a falta de suporte adequado durante o processo de adesão ao REFIS gera insegurança, frustração e, em muitos casos, leva os contribuintes a procederem sem a devida orientação, o que pode comprometer o sucesso do programa. A experiência dos entrevistados aponta para a necessidade urgente de melhorar os canais de comunicação e suporte, oferecendo informações claras e acessíveis para todos os participantes, especialmente em momentos críticos de decisão financeira.

Na análise da pergunta 9, onde se questionou sobre a existência de algum suporte (jurídico, administrativo) no processo de adesão ao REFIS. Conforme relatos organizados no Quadro 10.

Quadro 10 - Existência de Suporte (Jurídico/Contábil) no processo de adesão ao REFIS

Entrevistas	Relatos
Entrevistado 1	A assessoria contábil ajudou muito, mas recebemos proposta de advogados para adesão. A assessoria contábil que fez todo o procedimento.
Entrevistado 2	Somente contábil.
Entrevistado 3	Não precisou.
Entrevistado 4	Sim, Contábil. Profissional linha de frente que entendi como funciona o fisco e suas formas legais de estabelecer o melhor para o cliente são imprevisíveis.
Entrevistado 5	Sim, meu suporte e meu contador ele fez toda a diferença para adesão ao programa.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

Nos relatos, três dos entrevistados responderam que tiveram ajuda contábil, um entrevistado comentou: "Sim, Contábil. Profissional linha de frente que entende como funciona o fisco e suas formas legais". Apenas 1 respondeu não ter precisado de ajuda. Esse depoimento reforça a percepção de que, para muitos contribuintes, a experiência de um profissional capacitado é essencial para tomar conhecimento das exigências legais e burocráticas do programa, minimizando riscos e garantindo que todos os procedimentos sejam realizados corretamente.

Esse contexto demonstra uma dificuldade técnica que o programa precisa superar. A obrigatoriedade de contar com um profissional contábil para aderir ao REFIS deveria ser opcional, permitindo que o contribuinte escolha se deseja esse apoio. Conforme destaca Moraes (2022), essa exigência pode excluir muitos potenciais beneficiários, especialmente pequenas empresas e pessoas físicas que enfrentam limitações financeiras e não conseguem arcar com os custos extras de contratar um contador para acompanhar o processo. Em referência à pergunta 10, foi abordado a avaliação do REFIS. Conforme relatos organizados no Quadro 11.

Quadro 11 - Avaliação do programa

Entrevistas	Relatos
Entrevistado 1	Em uma escala de 0 a 10 daria um 8, devido a sua legislação e integração com os outros entes como Estado, Município e Federal.
Entrevistado 2	Números de parcelas poderiam ser maiores.
Entrevistado 3	Os dessem os tipos benefícios a todas as empresas.
Entrevistado 4	Deixo aqui uma ponderação quanto aos débitos poderem ser mais abrangentes.
Entrevistado 5	Embora seja um programa fundamental para a recuperação fiscal de empresas, ele poderia ser melhorado em termos de previsibilidade, incentivos a bons pagadores, flexibilidade no cumprimento das condições e suporte à gestão financeira das empresas.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024).

Os relatos demonstram que os entrevistados têm uma avaliação positiva do programa REFIS, mas também apontam aspectos que podem ser aprimorados. O Entrevistado 1 atribuiu nota 8, ressaltando como pontos fortes a legislação vigente e a coordenação entre os níveis federal, estadual e municipal. O Entrevistado 2 sugeriu aumentar a quantidade de parcelas disponíveis. Já o Entrevistado 3 defendeu que os benefícios alcancem todas as empresas, enquanto o Entrevistado 4 pediu uma maior abrangência quanto aos tipos de débitos incluídos no programa. Por fim, o Entrevistado 5 indicou a necessidade de tornar o programa mais previsível, incentivar os bons pagadores e flexibilizar as condições oferecidas.

Em síntese, embora o REFIS seja avaliado de forma positiva, os pontos críticos levantados pelos entrevistados oferecem um caminho claro para seu aprimoramento. Flexibilizar os prazos, ampliar os benefícios para mais empresas e aumentar o número de débitos elegíveis são medidas que poderiam aumentar significativamente a eficácia e a justiça do programa, tornando-o mais inclusivo e acessível para todos os contribuintes. Em consonância com o estudo de Targino (2021) onde concluiu que o REFIS desempenha um papel crucial para empresas que enfrentam dificuldades financeiras e estão em processo de descontinuidade, pois proporciona uma oportunidade de regularização de seus débitos. A complexidade da legislação tributária, aliada ao grande número de obrigações fiscais, agrava a inadimplência dos contribuintes, incentivando-os a procurar alternativas de parcelamento (Mello e Portulhak, 2020).

Em última análise, conforme as perguntas 11 e 12, as respostas dos participantes indicam um forte interesse em participar novamente do REFIS. Todos os entrevistados afirmaram que estariam dispostos a participar novamente do programa, com comentários como "sempre que aparecer" e "sim". Esse consenso sugere que o REFIS é percebido como uma ferramenta eficaz para a regularização de pendências fiscais, refletindo uma percepção positiva sobre sua utilidade e acessibilidade. No que diz respeito à recomendação do programa a outros contribuintes, as respostas foram igualmente unânimes. Todos os participantes afirmaram que recomendariam o REFIS, destacando a sua relevância como uma oportunidade valiosa para a quitação de dívidas. Comentários de alguns entrevistados como "é uma ótima saída para quem está inadimplente" e "principalmente aqueles que vendem ao governo e participam de contratos e licitações" ressaltam a relevância do programa em contextos específicos, como empresas que dependem de contratos públicos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo buscou entender como os contribuintes percebem o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) e identificar os fatores

que mais influenciam a adesão, a análise das entrevistas revelou uma visão clara tanto dos benefícios quanto das limitações do programa. A partir da percepção dos entrevistados, foi possível compreender o funcionamento do REFIS na prática e avaliar sua efetividade para aqueles que desejam regularizar suas dívidas tributárias.

Um dos entendimentos obtidos foi a motivação financeira como o impulsionador da participação no REFIS. A possibilidade de parcelar dívidas, com a adição de descontos em juros e multas, foi citada por todos os entrevistados como o maior atrativo. Essa condição permitiu que muitos regularizassem sua situação fiscal sem comprometer o fluxo de caixa, um ponto fundamental para empresas que enfrentam dificuldades financeiras. No entanto, o valor da entrada exigido foi identificado como um obstáculo relevante, especialmente para aqueles com limitação de recursos financeiros. O montante inicial parece ser um fator decisivo que pode dificultar ou inviabilizar a adesão ao programa para os contribuintes, exigindo um esforço de planejamento e controle financeiro.

Outro ponto ressaltado pelos entrevistados foi a relevância de estar em dia com o fisco. Para muitos, além dos benefícios financeiros, participar do REFIS trouxe uma sensação de segurança jurídica e alívio por evitar problemas futuros com a Receita Federal. Esse sentimento de tranquilidade ao regularizar as pendências mostra que o programa influencia não apenas as finanças, mas também o bem-estar e a confiança no sistema tributário.

Por outro lado, foram feitas críticas em relação à execução do programa. Um dos principais problemas mencionados foi a dificuldade de obter suporte técnico e jurídico adequado. Embora exista um canal oficial de atendimento, os entrevistados afirmaram que ele não foi suficiente para esclarecer dúvidas específicas, especialmente sobre a adesão e o cálculo das parcelas. A falta de informações claras em aspectos técnicos gerou insegurança em alguns contribuintes, que seguiram com o processo sem a orientação adequada, o que pode afetar a confiança e a eficácia do programa.

Outro aspecto que emergiu foi a dependência de profissionais contábeis para garantir uma adesão segura e eficaz ao REFIS. Três dos quatro entrevistados relataram que recorreram à ajuda de contadores para orientá-los no processo, sugerindo que, embora o REFIS tenha sido bem-sucedido em termos de regulamentação, o programa ainda não é suficientemente acessível para que os contribuintes possam aderir por conta própria sem a necessidade de assistência especializada. Essa barreira técnica, mencionada nos relatos, levanta preocupações sobre a exclusão de pequenos contribuintes ou indivíduos que não possuem condições financeiras para contratar profissionais contábeis.

Além disso, a pesquisa evidenciou que, enquanto a comunicação digital sobre o programa foi bem recebida por aqueles que já têm familiaridade com os canais online, ela ainda deixa

de alcançar uma parcela da população, especialmente entre aqueles com dificuldades de acesso à internet ou pouca habilidade com ferramentas digitais. Esse ponto foi relevante em relação à dificuldade de acessar o sistema do REFIS para alguns entrevistados, um problema que, segundo os relatos, criou uma barreira adicional no processo de adesão.

Por fim, um dos pontos críticos levantados por alguns entrevistados foi a alta taxa de juros aplicada pelo governo sobre as dívidas acumuladas. Apesar das condições facilitadas de parcelamento oferecidas pelo REFIS, essas taxas – referentes ao período anterior à adesão – ainda pesam sobre as finanças dos contribuintes e dificultam a quitação integral dos débitos.

O estudo oferece uma visão detalhada sobre os impactos do REFIS, evidenciando tanto os benefícios quanto os desafios do programa. Para a área acadêmica, os resultados apresentados podem servir de base para novas pesquisas sobre a eficácia de programas de recuperação fiscal em diferentes cenários. Para a sociedade, a pesquisa reforça a importância de uma comunicação mais clara e acessível por parte do governo, considerando especialmente os contribuintes que têm dificuldades em utilizar plataformas digitais ou não contam com suporte contábil. No ambiente empresarial, os achados mostram que o REFIS pode contribuir para aliviar pressões financeiras e reorganizar o fluxo de caixa, mas também chamam atenção para a necessidade de planejamento, de forma que a adesão ao programa permita regularizar pendências fiscais sem comprometer a continuidade das operações.

Apesar de alcançar o objetivo proposto de investigar a percepção dos contribuintes em relação ao Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), este estudo possui algumas limitações que devem ser consideradas. Em primeiro lugar, o tamanho e a diversidade do grupo de participantes foram restritos, o que pode limitar a generalização dos resultados. Embora os relatos tenham fornecido insights relevantes, a pesquisa baseou-se em um número reduzido de entrevistados, o que pode não refletir a percepção de todos os contribuintes afetados pelo programa.

Como sugestão para futuras pesquisas, seria interessante explorar a efetividade do REFIS em diferentes setores econômicos e em empresas de diversos portes, analisando o impacto a longo prazo do programa sobre a saúde financeira das organizações. Além disso, estudos que investiguem a viabilidade de alternativas ao REFIS, como modelos mais flexíveis de parcelamento e recuperação fiscal, poderiam contribuir para o desenvolvimento de políticas públicas inclusivas e eficientes. Assim, este estudo alcançou seu objetivo ao fornecer uma visão crítica e detalhada do Programa REFIS, e sugere caminhos para o aprimoramento do programa, oferecendo percepções tanto acadêmicas quanto para a prática empresarial e a formulação de políticas públicas.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Francisco Ângelo de. **Programas de recuperação fiscal-refis de uma análise sob a ótica da teoria dos jogos.**

Orientador: Paulo de Melo Jorge Neto. 2009. Dissertação. (Mestrado Profissional em Economia) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2009. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/5678>. Acesso em: 18 jun. 2024.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário.** Saraiva Educação SA, 2017.

ALLINGHAM, Michael G.; SANDMO, Agnar. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, **Journal of Public Economics** 1. 1972.

Disponível em: [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2). Acesso em: 13 jun. 2024.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo.** Edição revista e ampliada. São Paulo: Edições 70 Brasil, 2016.

BECHO, Renato Lopes. Sujeição passiva e responsabilidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, p. 150, fev, 2014. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redes.virtual.bibliotecas:livro:2000;000583102>. Acesso em: 05 maio. 2024.

CAMPOS, Carlos Alexandre Azevedo de. UMA TEORIA DA COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA. **UERJ, Linha de Finanças Públicas e Tributação**, 2021. Disponível em: https://www.academia.edu/83772677/UMA_TEORIA_DA_COMPLEXIDADE_TRIBUT%C3%81RIA_1. Acesso em: 02 maio. 2024.

CAMPOS, Priscila Maria Fernandes de. Os benefícios concedidos a créditos tributários federais (refis) e os gastos tributários. **Cadernos de Finanças Públicas**, [S. l.], v. 18, n. 3, p.1-38, 2020. DOI: 10.55532/1806-8944.2018.24. Disponível em: <https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/24>. Acesso em: 13 jun. 2024.

CASTELO, André da Mota. **O impacto do programa de recuperação fiscal na inadimplência tributária do Estado do Ceará-uma análise do antes e depois do REFIS estadual de 2009.**

Orientador: Frederico Augusto Gomes de Alencar. 2014. Dissertação. (Mestrado Profissional em Economia) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014. Disponível em: <http://repositorio.ufc.br/handle/riufc/21922>. Acesso em: 19 jun. 2024

COSTA, Thiago Batista da. **As leis de parcelamento de débitos perante a fazenda nacional e as implicações do princípio da isonomia tributária**. Orientador: Andrei Pitten Velloso, 2020. Dissertação. (Programa De Pós-Graduação Em Direito) - Universidade Federal Do Rio Grande Do Sul, Porto Alegre, 2020. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10183/236156>. Acesso em: 10 maio. 2024.

CLEMENTE, Felipe; LÍRIO, Viviani Silva. Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde. **Estudos Econômicos**, São Paulo. v. 47, n. 3, p. 487-507, 2017. DOI: <https://doi.org/10.1590/0101-41614732fcv>. Disponível em: www.scielo.br/j/ee/a/XkySrb5kJ8zbySvPrSYXQSC/abstract/?lang=pt. Acesso em: 13 jun. 2024.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

DOWBOR, Ladislau. Capital e ideologia de Thomas Piketty: a desigualdade não é econômica ou tecnológica, é ideológica e política. **RBEST Revista Brasileira de Economia Social e do Trabalho**, Campinas, SP, v. 2, n. 00, p. e020003, 2020. DOI: 10.20396/rbest.v2i.13777. Disponível em: <https://econtents.bc.unicamp.br/inpec/index.php/rbest/article/view/13777>. Acesso em: 15 jun. 2024.

FANTIN, Anny Caroline Saraiva Patriarca; SILVA, Gustavo Gusmão; OLIVEIRA, Larissa Cristina Penteado de. **Refis: como e por que o programa sofreu alterações desde seu lançamento até os dias atuais?** Orientador: Murillo José Torelli Pinto, 2022. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2022. Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/handle/10899/33695>. Acesso em 12 jun. 2024.

FEITAL, Thiago Álvares. A dependência entre os direitos humanos e o Direito Tributário. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, Brasília, DF, v. 56, n. 224, p. 37-58, out./dez. 2019. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/224/ril_v56_n224_p37. Acesso em: 11 jun. 2024.

FERREIRA, Guilherme Holanda. **Recuperação de créditos públicos: uma análise da (in) efetividade da execução fiscal no contexto brasileiro**. Orientador: Rodrigo Ribeiro Vitor, 2023. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Federal Rural Do Semiárido, Mossoró, 2023. Disponível em: <https://repositorio.ufersa.edu.br/>. Acesso em: 12 jun. 2024.

FRESCHI RORATO, I.; NEGRI SOARES, M. Mediação, conciliação e

transação na cobrança do crédito tributário como instrumentos de proteção dos direitos da personalidade de contribuintes vulneráveis. **Revista Direito em Debate**, Paraná. v. 32, n. 59, p. e11860, 2023. Disponível em: <https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/view/11860>. Acesso em: 10 jun. 2024.

FORTE, S. H. A. C.; DOMINGUES, M. C. S.; OLIVEIRA, O. V. Uso e percepção de licitude de práticas ilegais ou antiéticas de sobrevivência de micro e pequenas empresas. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, v. 14, n. 3, p. 93-109, 2015. DOI: 10.5585/riae.v14i3.2203. Disponível em: <https://www.redalyc.org/>. Acesso em: 10 jun 2024.

FRANCO, Luciana Viana da Silva. **A sonegação fiscal como consequência da alta carga tributária brasileira**. Orientador: Hector Luís Cordeiro Vieira, 2015. Monografia (Especialização) - Instituto Brasiliense de Direito Público. Brasília, 2015. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br//handle/123456789/1820>. Acesso em: 13 jun. 2024.

GUIMARÃES, Edvaldo dos Santos Mendes. **Eficácia do REFIS na recuperação da dívida ativa no Município de Fortaleza**. Orientador: Roberto Tatiwa Ferreira, 2020. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade - FEAAC, Programa de Economia Profissional - PEP, Universidade Federal do Ceará - UFC, Fortaleza (CE), 2020. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/53413>. Acesso em: 29 de out. 2024.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva. 1997.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações**, Campo Grande, MS, v. 20, n. 1, p. 239-255, jan./mar. 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.20435/inter.v0i0.1609> Disponível em: <https://www.scielo.br/j/inter/a/ttZkLzk7qdnmxZjQL7Yq8Qp/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 10 jun. 2024.

LOBATO, Valter de Souza; NETO, José Antonino Marinho. Competência tributária: tipos ou conceitos? Da necessidade de um exame crítico dos pensamentos de Misabel Derzi, Luís Eduardo Schoueri e Humberto Ávila. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 50, p. 569-591, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2175>. Acesso em: 13 jun. 2024.

MELLO, Fernanda Loyola Rabello de; PORTULHAK, Henrique. Refis: Recuperação fiscal ou planejamento tributário? Um estudo com base na percepção de advogados e auditores. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba v. 11, n. 2, p. 76-95, 2020. <https://DOI:10.5380/rcc.v11i2.70917>.

MORAIS, José Almir Alves de. **Sonegação fiscal e fiscalização: Como uma atuação eficiente do fisco pode ser a chave para o combate à evasão fiscal**. Orientadora: Renata Gonçalves de Souza, 2022. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Estadual Da Paraíba, Guarabira, 2022. Disponível em: <http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/handle/123456789/28198>. Acesso em: 11 jun. 2024.

MARQUES, Rui. **A prescrição das dívidas tributárias**. Coimbra: Edições Almedina, 2018. E-BOOK

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. Saraiva Educação SA, 2022.

PAES, Nelson Leitão. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. **Estudos Econômicos**, São Paulo. v. 44, p. 323-350, 2014. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0101-41612014000200004>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ee/a/wwm6zVpt997MSQnMYXfSjJb/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 13 jun. 2024.

SILVA, Mauricio Avarez da. **Refis - Programas De Parcelamentos De Débitos Tributários Federais**. Portal Tributário. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/refis.html>. Acesso em: 18 jun. 2024.

RASQUEL, Sandra Gomes. **Um estudo crítico discursivo e das marcas avaliativas da responsividade nas cartas do leitor relativas à reforma da previdência em jornais paulistas**. 2020. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8142/tde-12012021-151436/>. Acesso em: 15 jun. 2024.

RIOS, Letícia. **REFIS – Programa de Recuperação Fiscal: Finalidade e motivação**. TECNOSPED. Disponível em: <https://blog.tecnospeed.com.br/refis-programa-de-recuperacao-fiscal-finalidade-e-motivacao/>. Acesso em: 15 jun. 2024.

RICHARDSON, Roberto Jarry et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. Editora Atlas, São Paulo, v. 03, n. 02. p. 287. 1999. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/>. Acesso em: 18 jun. 2024.

SANDMO, Agnar. Income tax evasion, labour supply, and the equity-efficiency tradeoff. **Journal of public economics**, v. 16, n. 3, p. 265-288, 1981.

SANTOS, M. V. dos .; CARVALHO, H. L. M. de .; ÁVILA, L. A. C. de . Complexidade tributária brasileira e sua influência na evasão fiscal. **Revista de Gestão e Secretariado**, v. 13, n. 3, p. 625-643, 2022. <https://DOI:10.7769/gesec.v13i3.1347>.

SEVERIANO, Débora Araújo. **Refis: uma análise das empresas brasileiras de capital aberto aderentes do Pert 2017**. 2020. 59 f. Dissertação (Controladoria e Finanças Empresariais) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2020. Disponível em: <http://dspace.mackenzie.br/handle/10899/27900>. Acesso em: 29 set. 2024.

TARGINO, Fred Augusto Matias. **Comportamento do contribuinte: uma análise a partir da percepção dos contadores em relação ao REFIS**. Orientador: Antonia Wigna de Almeida Ribeiro, 2021. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Federal Rural Do Semiárido, Mossoró, 2021. Disponível em: <https://repositorio.ufersa.edu.br/items/08d5ca43-4cf0-4a45-b40c-8c2dda4de2e3>. Acesso em 02 maio. 2024.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

VERVLOET, Tarik. **Programas de parcelamento e anistia fiscal e seus impactos no comportamento dos contribuintes sob a ótica da redução do tax gap brasileiro**. São Paulo: Editora Dialética, 2023.

VALENÇA JUNIOR, Francelino das Chagas. **A matriz tributária brasileira: comparações entre a carga de tributos do Brasil com os países membros da OCDE**. Dissertação (Mestrado) - Centro Universitário De Brasília. Brasília, 2020. Disponível em: <https://repositorio.uniceub.br/jspui/handle/prefix/15798>. Acesso 13 jun 2024.



Capítulo 07

ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA COM MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA EM UNIVERSIDADES PÚBLICAS ESTADUAIS

Antonio Wesley Alves

Graduação em Ciências Contábeis pela UERN

Jandeson Dantas da Silva

Doutorado em Ciências Contábeis

E-mail: jandesondantas@uern.br

Wênkyka Preston Leite Batista da Costa

Pós-doutorado em Ciências Contábeis

E-mail: wenykaleite@uern.br

Sérgio Luiz Pedrosa Silva

Doutorado em Geografia

E-mail: sergiopedrosa@uern.br

Ítalo Carlos Soares do Nascimento

Doutorando em Administração e Controladoria

E-mail: italocarlos25@gmail.com

Geison Calyo Varela de Melo

Doutorando em Administração e Controladoria

E-mail: geisoncalyo@hotmail.com

RESUMO

Este estudo teve como objetivo analisar a eficácia da despesa orçamentária em universidades estaduais das regiões Norte e Nordeste do Brasil, com ênfase na execução de contratos de serviços terceirizados no período de 2021 a 2024. Para isso, adotou-se uma abordagem quantitativa, com base em dados secundários extraídos dos portais de transparência das respectivas instituições. O principal indicador utilizado foi o Quociente de Execução da Despesa (QED), cuja variação foi analisada por meio de gráficos de calor (Heatmap), de barras agrupadas e do tipo radar chart. Os principais achados revelam que há disparidade na execução orçamentária entre as universidades analisadas. Instituições como UNEAL, UEPB, UEMASUL e UEMA apresentaram QEDs próximos de 1,0 em todos os exercícios, denotando elevado grau de eficácia orçamentária e capacidade de converter os recursos autorizados em empenhos efetivos. Por outro

lado, universidades como UNCISAL, UECE e UVA mantiveram níveis de execução abaixo do esperado, com tendência de subutilização de recursos, em contratos de terceirização. Essas discrepâncias refletem limitações orçamentárias e falhas na gestão administrativa, ausência de mecanismos de fiscalização, rigidez nos controles internos e fragilidade institucional. Como contribuições, o estudo oferece um modelo analítico de diagnóstico da eficácia da despesa pública no ensino superior, aplicável a outras instituições. Os resultados também fornecem subsídios relevantes para gestores públicos, formuladores de políticas e órgãos de controle, ao destacar a maturidade institucional, da governança orçamentária e da profissionalização da gestão como fatores determinantes da eficiência na aplicação de recursos públicos.

Palavras-chave: execução orçamentária; terceirização; universidades públicas.

ABSTRACT

This study aimed to analyze the effectiveness of budgetary expenditure in state universities located in Brazil's North and Northeast regions, with a particular focus on the execution of outsourced service contracts from 2021 to 2024. A quantitative approach was employed, based on secondary data extracted from the transparency portals of the respective institutions. The primary indicator used was the Budget Execution Quotient (QED), whose variations were examined through heatmaps, grouped bar charts, and radar charts. The main findings reveal significant disparities in budget execution among the universities analyzed. Institutions such as UNEAL, UEPB, UEMASUL, and UEMA consistently reported QED values close to 1.0 throughout the study period, indicating a high level of budgetary efficiency and the ability to effectively convert authorized resources into committed expenditures. Conversely, universities such as UNCISAL, UECE, and UVA recorded lower-than-expected execution levels, exhibiting a pattern of underutilization of resources in outsourced service contracts. These discrepancies highlight not only budgetary constraints but also administrative management failures, lack of oversight mechanisms, rigid internal controls, and institutional fragility. As a contribution, the study proposes an analytical framework for diagnosing the effectiveness of public expenditure in higher education, which can be adapted for application in other institutional contexts. The results offer valuable insights for public administrators, policymakers, and oversight bodies, emphasizing that institutional maturity, budgetary governance, and professionalized management are critical determinants of efficiency in the allocation and execution of public resources.

Keywords: budget execution; outsourcing; public universities.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 37, determina que a administração pública, tanto direta quanto indireta, nos âmbitos federal, estadual, distrital e municipal, deve pautar-se por princípios que garantam legalidade, justiça, ética, transparência e eficiência na prestação dos serviços, assegurando a atuação responsável do poder público. Dessa forma, cabe ainda ao Congresso Nacional exercer o controle sobre as atividades contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais da União e de seus órgãos e entidades, verificando se suas ações estão em conformidade com a lei, se são legítimas e se utilizam os recursos públicos de forma econômica e eficaz (Singulano; Castelari, 2022).

A NBC TSP 11, conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), estabelece diretrizes para garantir que as demonstrações contábeis das entidades públicas sejam elaboradas de forma comparável, permitindo uma análise consistente ao longo do tempo e entre diferentes entidades do setor público. A norma visa promover transparência e fortalecer a confiança dos usuários nas informações financeiras. O conjunto de documentos denominado Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) inclui: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Notas Explicativas e comparações com exercícios anteriores. Esses relatórios fornecem uma visão detalhada da posição patrimonial, orçamentária e financeira das entidades públicas (Revorêdo et al., 2021).

Diante disso, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) constituem a base para a elaboração e execução orçamentária no Brasil, formando um sistema integrado de planejamento e orçamento que deve ser seguido pelos diferentes níveis de governo, incluindo as Instituições de Ensino Superior (IES). Assim, a partir da receita estimada e da despesa fixada na LOA, e considerando as normas de execução orçamentária e programação financeira para o exercício, inicia-se a execução orçamentária e financeira (Cavalcante, 2022).

No contexto da terceirização, é essencial avaliar se os benefícios realmente se concretizam nas IES, considerando as restrições de recursos e a necessidade de manter a qualidade dos serviços prestados pelas IES. Essa estratégia pode representar uma alternativa eficaz para gestores públicos, ao possibilitar a oferta de serviços especializados com menor custo, permitindo-lhes focar nas atividades essenciais ao desenvolvimento de suas organizações (Cirino et al., 2024).

A terceirização no Brasil teve início no setor privado, gerando impacto no mercado de trabalho, e logo se expandiu para os serviços públicos. Com a Reforma Administrativa de 1995, também chamada de Reforma Gerencial, o governo passou a delegar

algumas atividades, anteriormente executadas pelo Estado para organizações sociais. A terceirização de serviços no setor público proporcionou uma redução nos custos com servidores concursados, pois permitiu a contratação de trabalhadores sem a exigência de concurso público, facilitando a ocupação de cargos (Freitas et al., 2025).

Diante desse cenário, surge a seguinte problemática: como as universidades públicas estaduais estão executando os recursos com a terceirização de mão de obra? Assim, o objetivo geral da pesquisa é analisar a execução orçamentária voltada à terceirização de mão de obra em universidades públicas estaduais, identificando se os gastos realizados estão em conformidade com as diretrizes legais e com a eficiência na alocação dos recursos públicos. Os objetivos específicos consistem em levantar os valores orçamentários destinados à terceirização de mão de obra em universidades públicas estaduais nos últimos anos e analisar a eficiência do uso desses recursos com base em indicadores de desempenho institucional.

O estudo justifica-se pela relevância de compreender os indicadores da gestão orçamentária, diante dos impactos que as decisões e ações governamentais exercem sobre a sociedade. Considerando que as receitas públicas têm origem nos recursos arrecadados junto à população, é dever dos gestores públicos garantirem sua aplicação de forma eficiente e responsável. Nesse sentido, a avaliação desses indicadores desempenha um papel fundamental para ampliar a transparência e fortalecer os mecanismos de controle social.

Conforme afirmam Da Silva et al. (2024), é essencial desenvolver metodologias que possibilitem mensurar os investimentos realizados, bem como seus impactos sociais. Dessa forma, o uso de ferramentas que avaliem o desempenho dos entes públicos contribui para reduzir a assimetria de informações entre o Estado e a população.

Nesse contexto, o Balanço Orçamentário configura-se como um instrumento relevante para que o gestor público acompanhe a arrecadação e possa implementar ações voltadas à sociedade em diferentes áreas de atuação governamental, como saúde e educação (Cirino et al., 2024). Para Revorêdo (2020), a discussão sobre a execução da despesa orçamentária é de fundamental importância no contexto da implementação de políticas públicas, sendo sua análise um meio eficaz de verificação do desempenho dessas ações governamentais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 FUNDAMENTOS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA NA GESTÃO PÚBLICA BRASILEIRA

A execução orçamentária corresponde à utilização dos créditos consignados no orçamento, ou seja, representa a dotação ou autorização de gasto, bem como sua eventual descentralização.

Por outro lado, a execução financeira refere-se à aplicação dos recursos financeiros, com o objetivo de viabilizar a realização dos projetos e atividades atribuídos a cada unidade gestora (Teixeira, 2016).

A Constituição Federal de 1988, no artigo 165, determina que o planejamento das ações do governo seja feito por meio de três instrumentos principais: PPA, LDO e a LOA. Esses mecanismos têm a função de organizar e acompanhar as finanças públicas, assegurando que as iniciativas governamentais atendam às demandas da população (Revorêdo et al., 2021).

De acordo com Zucatto et al. (2009), o PPA é uma lei ordinária que pode ter origem executiva, parlamentar ou popular. Esse plano estabelece as medidas, os gastos e os objetivos que o governo deverá seguir durante um período de quatro anos. Sua vigência tem início no segundo ano de um mandato presidencial e se estende até o primeiro ano do mandato subsequente, funcionando como um guia estratégico para a gestão pública, ao oferecer uma visão de médio prazo sobre as políticas e ações a serem implementadas. A LDO, por sua vez, é uma lei de iniciativa do Poder Executivo, submetida ao Legislativo, que tem por finalidade estabelecer as metas e prioridades da administração pública para o período em questão. Já a LOA, além de evidenciar a política econômico-financeira do governo, apresenta o programa de trabalho do Executivo, detalhando as ações e investimentos planejados.

O orçamento público é uma ferramenta utilizada para planejar e executar as finanças do Estado, onde é demonstrado a previsão das receitas e estabelecidas as despesas, orientando como os recursos serão aplicados. Mais do que um simples registro contábil, o orçamento traduz as escolhas e prioridades do governo, indicando quais ações receberão investimentos e de que forma as demandas da população serão atendidas. Por ter natureza jurídica, administrativa e política, sua elaboração e execução devem seguir com rigor as normas legais e regulamentares (Singulano; Castelari, 2022).

Segundo Cavalcante (2022), durante o exercício orçamentário, o orçamento oferece certo grau de flexibilidade, tendo em vista que podem ocorrer insuficiências de créditos para a execução de programas ou surgirem despesas não previstas inicialmente. Nesse contexto, a LOA pode ser ajustada ao longo de sua execução por meio de créditos adicionais, os quais se dividem em três tipos: créditos suplementares, destinados a reforçar dotações já existentes; créditos especiais, que viabilizam a execução de ações não previstas na lei orçamentária inicial; e créditos extraordinários, voltados para situações urgentes e imprevisíveis que exijam ação imediata no exercício financeiro.

A receita pública corresponde ao conjunto de recursos obtidos pelo Estado, autorizados pela Constituição, por leis específicas ou por meio da emissão de títulos da Fazenda Pública. Esses valores, ao ingressarem nos cofres públicos, passam a

compor o patrimônio estatal e demonstram a capacidade financeira do governo para manter e ampliar suas ações. Sua origem pode ser variada, incluindo tributos, contribuições e outras fontes previstas em lei, sendo indispensável para custear e viabilizar as políticas públicas (Caldeira; Caldeira, 2019).

Em contrapartida, a despesa pública corresponde ao compromisso de gasto dos recursos arrecadados, devidamente autorizados pelo Poder competente, com o propósito de atender às necessidades coletivas. Essa despesa, prevista no orçamento, deve ser executada conforme as prioridades e metas estabelecidas, respeitando os limites legais definidos. Reflete, assim, os investimentos necessários à implementação dos programas e serviços públicos (Da Silva et al., 2024).

Segundo Teixeira (2016), a execução orçamentária é o processo que viabiliza a utilização dos créditos consignados no orçamento, ou seja, é o momento em que os recursos são autorizados para a realização das despesas previstas. Envolve a descentralização dos recursos para as unidades responsáveis pela execução dos projetos e serviços, assegurando a utilização dos recursos conforme o planejamento institucional.

A execução financeira representa a aplicação efetiva dos recursos financeiros, com o intuito de garantir que os objetivos e metas orçamentárias sejam atingidos por meio da alocação eficiente e eficaz dos recursos (Teixeira, 2016).

2.2 A TERCEIRIZAÇÃO COMO ESTRATÉGIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

O Decreto-Lei nº 200, de 1967, estabeleceu a transferência de atividades do Estado para entidades como autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, com a finalidade de implementar um novo modelo de gestão pública. Esse decreto, que introduziu princípios de planejamento, coordenação, supervisão e delegação de competências, consolidou os processos de descentralização e desconcentração da administração pública (Caldeira; Caldeira, 2019).

Uma das consequências desse movimento foi a possibilidade de o Estado contratar serviços prestados pelo setor privado, caracterizando, assim, o processo de terceirização. A descentralização administrativa permitiu que serviços públicos, antes executados pelo Estado, passassem a ser realizados por empresas privadas, sem a necessidade de contratação de servidores públicos concursados, o que abriu espaço para a adoção da terceirização em diversos setores (He; Huang, 2024).

Entretanto, nesse período, a prática de terceirização pelo Estado ainda era restrita, uma vez que não havia obrigações legais para a realização de concursos públicos na contratação de trabalhadores para funções públicas. Esse modelo permitia contratações e demissões com flexibilidade, sem a formalidade exigida nos concursos, o que facilitava a admissão e o desligamento de pessoal. Contudo, essa flexibilidade também

gerava insegurança jurídica e trabalhista para os empregados, dado que não dispunham das garantias asseguradas aos servidores públicos concursados (Montêles; Gomes; Goulart, 2025).

A execução financeira consiste no uso efetivo dos recursos disponíveis, buscando assegurar que as metas e objetivos previstos no orçamento sejam alcançados de forma eficiente (Harvey, 2011).

Ploutvaara, Lundgren e Murillo (2024) destacam que, no Brasil, a terceirização tem sido utilizada em serviços de apoio, como limpeza, jardinagem e portaria, os quais são frequentemente delegados a empresas especializadas com o intuito de otimizar recursos e reduzir custos operacionais. No contexto do setor público, foco deste estudo, observa-se que a terceirização surge como uma estratégia para diminuir o tamanho do Estado, transferindo a execução de determinados serviços ao setor privado. Para Cirino et al. (2024), esse movimento visa à reestruturação da administração pública, objetivando torná-la enxuta, eficiente e menos onerosa, delegando funções que não são vinculadas às suas atividades essenciais para empresas contratadas.

Druck (2021) examina o Decreto nº 9.507/2018, que regulamenta a terceirização no setor público, destacando que uma de suas finalidades é afastar a responsabilidade direta da instituição contratante sobre os trabalhadores terceirizados. Ainda segundo o autor, o decreto procura limitar a responsabilização do Estado por possíveis obrigações trabalhistas, ao definir que o vínculo contratual se dá apenas entre o empregado e a empresa prestadora de serviços, eximindo a administração pública de estabelecer vínculo empregatício ou assumir responsabilidade subsidiária imediata.

Ainda assim, há necessidade de aprimoramento nos mecanismos de fiscalização, tanto na execução dos contratos quanto na qualidade dos serviços prestados, dado que a administração pública continua a ter responsabilidade subsidiária em algumas situações, especialmente quando há falhas na fiscalização ou omissão quanto ao cumprimento das obrigações trabalhistas pelas empresas contratadas (Singulano; Castelari; Emmendoerfer, 2022). Com as transformações ocorridas na gestão pública ao longo dos anos, observa-se uma expansão da terceirização nos serviços públicos, contribuindo para a redução dos encargos financeiros e administrativos.

Conforme Druck (2021), a escassez de investimentos e a desvalorização dos servidores públicos têm impulsionado a adoção da terceirização como alternativa de modernização administrativa. Nesse contexto, a terceirização oferece maior flexibilidade na gestão, promove a eficiência operacional, otimiza a relação custo-benefício e permite que as organizações públicas concentrem seus esforços nas funções estratégicas essenciais, enfrentando as limitações orçamentárias e melhorando a performance dos serviços públicos.

2.3 TERCEIRIZAÇÃO NO ENSINO SUPERIOR PÚBLICO

A administração universitária tem passado por um processo contínuo de transformação ao longo dos anos, com aceleração em decorrência da pandemia de Covid-19. No Brasil, essa mudança também foi intensamente vivenciada, gerando diversos desafios para os gestores universitários. A teoria sobre administração universitária tem buscado acompanhar as transformações enfrentadas pelas organizações. Em uma sociedade marcada por mudanças rápidas e, muitas vezes, imprevisíveis, é essencial que as instituições desenvolvam uma cultura de aprendizado contínuo, para antecipar e responder de forma eficaz a tais transformações (Meyer Jr.; Murphy, 2003).

As alterações nos cenários político, econômico, tecnológico e cultural têm impactado diretamente a estrutura das organizações, a forma como elaboram e distribuem seus produtos e serviços, bem como a maneira como articulam seus recursos para competir no mercado e atuar na sociedade. O sistema de educação superior tem se expandido diante do aumento da demanda por profissionais qualificados, impulsionada pela economia do conhecimento. Nesse contexto, surgiram diferentes tipos de instituições, com ofertas educacionais variadas voltadas para distintos segmentos de estudantes (Meyer Jr.; Murphy, 2003).

Adicionalmente, a tecnologia da informação tem desafiado os padrões tradicionais de ensino, sendo um fator determinante na transformação do sistema educacional, especialmente durante a pandemia da Covid-19 (Meyer Jr.; Murphy; Gomes; Esquinsani, 2024). Esses autores também destacam que as Instituições de Ensino Superior (IES) estão inseridas em processos de globalização, exigindo maior eficiência, eficácia e qualidade, o que demanda constante adaptação às novas realidades.

Diante de um cenário de mudanças e pressões permanentes, tornam-se necessárias transformações na atuação das universidades, abrangendo diversas áreas. Segundo Souza (2009), a administração universitária envolve duas dimensões: a acadêmica e a dos serviços administrativos e de infraestrutura, formando um campo de atuação heterogêneo que exige dos gestores competências humanas, técnicas e administrativas. Grande parte da responsabilidade pelo desempenho dessas instituições recai sobre os administradores, como reitores, pró-reitores, diretores de centros e unidades administrativas, chefes de departamentos e coordenadores de cursos (Meyer Jr.; Murphy, 2003).

As universidades são descritas como organizações complexas. Etzioni (1964) as considerou instituições multifacetadas e, posteriormente, Weick (1976) introduziu o conceito de "loosely coupled" para caracterizá-las como sistemas fracamente acoplados, com gestão descentralizada e interdependente. Nesse contexto, Meyer Jr. e Lopes (2015) identificam diversos elementos que evidenciam essa complexidade, como a presença de múltiplos grupos de interesse, tecnologia incerta, objetivos ambíguos,

descentralização do poder e dificuldades na mensuração do valor agregado.

As universidades não podem ser equiparadas a empresas ou órgãos públicos convencionais, pois suas características demandam práticas de gestão específicas para o alcance de seus objetivos e estratégias (Gomes; Esquinsani, 2024). Essa complexidade torna inadequado o uso de modelos de gestão tipicamente empresariais, conforme demonstrado nos estudos de Gomes e Esquinsani (2024) e de Pascuci e Fishlow (2021). Vale salientar que práticas gerenciais centradas exclusivamente em eficiência, controle e monitoramento, desconsiderando as particularidades do setor, podem gerar frustração e custos elevados, conforme exemplificado pelo conceito de "McDonaldização" da educação superior (Pascuci; Fishlow, 2021).

A terceirização na gestão universitária ocorre quando a instituição de ensino superior contrata empresas externas para execução de determinados serviços ou funções (Caldeira; Caldeira, 2019). Essa prática fundamenta-se na premissa de que a gestão de serviços de apoio não constitui o foco principal da missão universitária. Desse modo, a terceirização permite às instituições concentrarem-se em suas atividades-fim: ensino, pesquisa e extensão (Caldeira; Caldeira, 2019; Ikediashi; Aigbavboa, 2019).

Historicamente, as IES terceirizavam serviços como livrarias, alimentação e manutenção. Atualmente, a terceirização abrange uma gama de serviços, como correios, saúde, dormitórios, TI, hospitais universitários, sistemas de ventilação e climatização, gestão predial, creches, arrecadação de fundos, lavanderia, impressão, segurança e estacionamento (Ikediashi; Aigbavboa, 2019). Algumas universidades também passaram a terceirizar o ensino de tecnologia da informação, sendo a contenção de custos uma das principais motivações. Em geral, os serviços terceirizados não estão diretamente relacionados à função precípua da universidade o ensino, mas a atividades de suporte à educação superior.

A pressão financeira vivenciada por muitas universidades impulsionou a terceirização de funções adicionais, como gestão de instalações, serviços administrativos, folha de pagamento, transporte, saúde, entre outros (Alexander; Phillips; Kapletia, 2018; Caldeira; Caldeira, 2019). A terceirização no ensino superior, contudo, deve ser avaliada considerando-se a possibilidade de separar atividades secundárias das essenciais. Estas últimas são aquelas que conferem identidade à instituição e são vitais ao cumprimento de sua missão. A terceirização de programas educacionais, por exemplo, pode comprometer essa missão (Alexander; Phillips; Kapletia, 2018).

Nos últimos anos, a economia global sofreu uma desaceleração acentuada, intensificada pelos efeitos da pandemia. Esse cenário impactou diretamente o ensino superior, resultando na diminuição do número de matrículas, em cortes de orçamento, na redução do financiamento para pesquisas e no aumento dos custos

operacionais. Diante dessas dificuldades, muitas universidades passaram a enfrentar sérias crises financeiras. Em alguns casos, como ocorreu em instituições nigerianas, a saída encontrada foi terceirizar parte das atividades de ensino e pesquisa, recorrendo à contratação de professores temporários ou visitantes (Nobre et al., 2017).

Essa prática pode ser implementada de forma ampla (englobando até atividades-fim) ou restrita, voltada apenas aos serviços acessórios (Barati et al., 2019). Embora o dilema sobre quais atividades terceirizar persista, a tendência tem sido delegar apenas as funções não essenciais. Em escala mundial, universidades têm adotado a terceirização de seus serviços de apoio com vistas à redução de custos, aumento da eficiência e incremento da geração de receitas (Caldeira; Caldeira, 2019; Ikediashi; Aigbavboa, 2019).

Barati et al. (2019) reforçam que, para a efetiva implementação da terceirização, é imprescindível o estabelecimento de regras claras e a realização de fiscalização contínua sobre os prestadores. Além disso, recomenda-se a definição de indicadores específicos de desempenho, monitorados ao longo do tempo, permitindo uma avaliação eficaz por parte dos gestores e formuladores de políticas públicas.

3 METODOLOGIA

O objetivo deste estudo consistiu em analisar a eficácia da execução orçamentária voltada à terceirização de mão de obra em universidades públicas estaduais vinculadas à Associação Brasileira dos Reitores das Universidades Estaduais e Municipais (ABRUEM). Para tanto, adotou-se uma abordagem metodológica estruturada em três etapas principais: levantamento teórico, coleta de dados secundários e análise estatística descritiva, com apoio de ferramentas de visualização gráfica.

Inicialmente, foi realizada uma pesquisa bibliográfica para fundamentação teórica, conforme os preceitos metodológicos propostos por Gil (2019) e por Marconi e Lakatos (2017), por meio da seleção e análise de obras, artigos científicos e documentos oficiais relacionados aos temas de gestão pública, orçamento público e terceirização no setor público. Essa etapa foi essencial para a construção de uma base conceitual sólida, permitindo a contextualização do objeto de estudo e a formulação de uma análise crítica sobre os impactos da terceirização na administração universitária.

A pesquisa caracteriza-se como quantitativa, descritiva e longitudinal, pois busca acompanhar e descrever o comportamento de uma variável ao longo de um período determinado. Conforme Gil (2019), esse tipo de delineamento é indicado para identificar padrões ou tendências em séries temporais. Além disso, o estudo apresenta caráter documental, por utilizar dados públicos oriundos de fontes institucionais (Marconi e Lakatos, 2017).

A coleta dos dados empíricos foi realizada a partir dos Relatórios de Execução Orçamentária, disponibilizados nos Portais de Transparência das Instituições de Ensino Superior (IES) analisadas. Esses relatórios, publicados periodicamente – mensal e anualmente – pelas próprias universidades, representam fontes oficiais, fidedignas e atualizadas de informação financeira.

A amostra da pesquisa compreendeu 18 universidades públicas estaduais situadas nas regiões Norte e Nordeste do Brasil, conforme cadastro oficial da ABRUEM. O recorte temporal da análise abrange os exercícios financeiros de 2021 a 2024, totalizando quatro anos consecutivos de observações, o que permitiu uma análise comparativa e temporal das tendências de execução orçamentária voltada à terceirização de serviços.

A variável central utilizada na investigação foi o Quociente de Execução da Despesa (QED), obtido por meio da razão entre a despesa empenhada e a dotação orçamentária atualizada, conforme sintetizado no Quadro 1.

Quadro 1 – Quociente de Execução da Despesa (QED)

Quociente	Fórmula	Interpretação
QED – Quociente da Execução da Despesa	$\text{Despesa Empenhada} \div \text{Dotação Atualizada}$	Quanto mais próximo de 1, maior a eficácia da execução orçamentária, sem ultrapassar os limites legais da dotação.

Fonte: Adaptado de Silva (2019).

De acordo com a Lei nº 4.320/1964, é vedada a execução de despesas em montante superior ao limite autorizado na dotação orçamentária. Dessa forma, valores do Quociente de Execução da Despesa (QED) superiores a 1 não são esperados, sob pena de violação aos princípios da legalidade e da responsabilidade fiscal. Os dados utilizados neste estudo refletem o preenchimento e a atualização realizados pelos próprios setores orçamentários das universidades, o que assegura a confiabilidade e a atualidade das análises desenvolvidas.

Para a representação visual dos dados, foram utilizados três tipos de gráficos estatísticos: gráficos de calor (*heatmap*), gráficos de barras agrupadas e gráficos do tipo radar (*radar chart*). Segundo Friendly (2008), essas ferramentas são eficazes para identificar padrões, tendências e anomalias em bases de dados multivariadas e temporais. O *heatmap*, por exemplo, permite distinguir variações de desempenho ao longo do tempo por meio de escalas cromáticas; o gráfico de barras evidencia a relação proporcional entre despesas empenhadas e dotações autorizadas; enquanto o gráfico radar facilita a comparação entre múltiplas dimensões simultaneamente, sendo especialmente útil para diagnósticos estratégicos de desempenho institucional.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

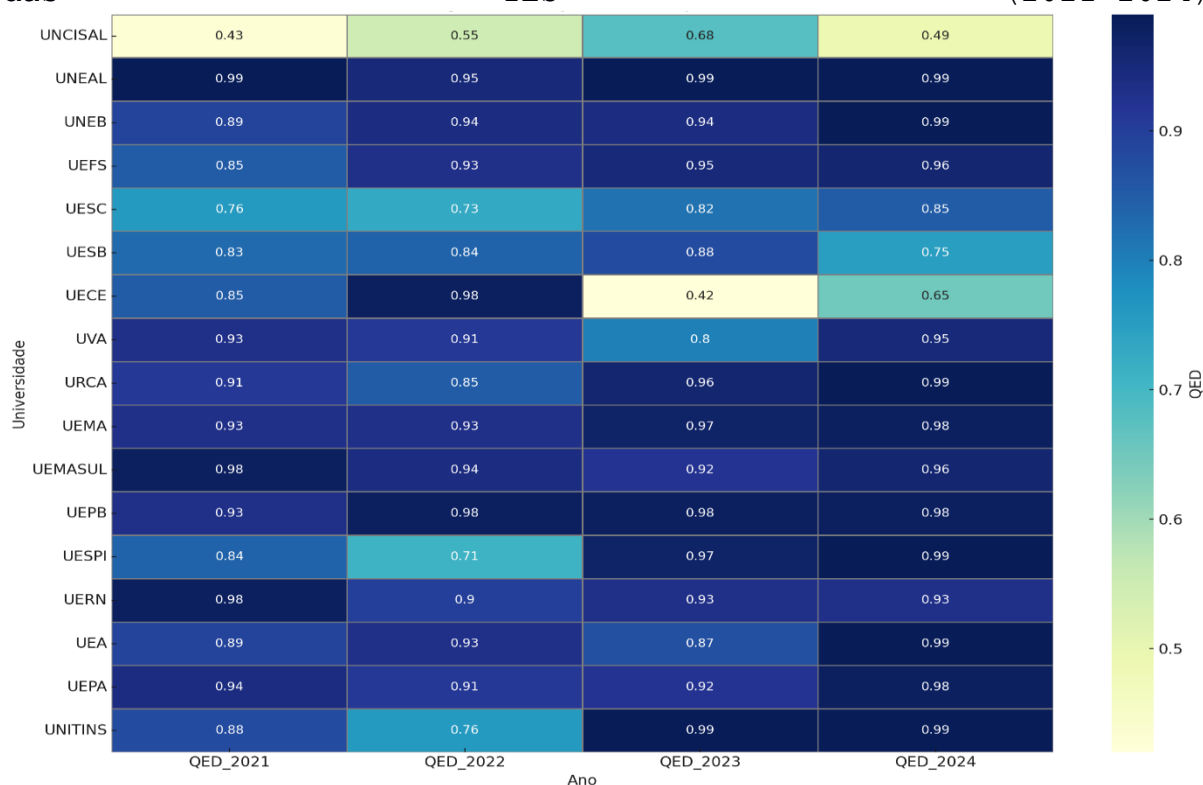
A presente seção apresenta os resultados obtidos a partir da análise do Quociente de Execução da Despesa (QED) das universidades estaduais localizadas nas regiões Norte e Nordeste do Brasil, no período de 2021 a 2024. A pesquisa fundamenta-se no princípio da eficácia da despesa pública, tendo como base a mensuração da capacidade das instituições em converter a dotação orçamentária em empenhos efetivos. Para tanto, foram utilizadas representações gráficas analíticas, como o *heatmap*, o gráfico de barras agrupadas e o *radar chart*, que possibilitam visualizar o comportamento do QED ao longo do tempo e entre diferentes instituições.

A interpretação dos dados visa identificar padrões de desempenho, variações eventuais fragilidades no processo de gestão orçamentária, com ênfase nos gastos relacionados à contratação de serviços terceirizados. A análise comparativa entre as instituições contribui para a compreensão do grau de maturidade administrativa, da eficiência na alocação de recursos e da aderência aos princípios da boa governança pública.

Nesse contexto, os resultados obtidos subsidiam reflexões críticas acerca das práticas orçamentárias adotadas no ensino superior estadual, evidenciando suas implicações para a formulação de políticas públicas eficazes e para o aprimoramento dos processos de gestão nas universidades.

Para analisar o comportamento da Eficácia da Despesa Orçamentária (EDO) das universidades estaduais das regiões Norte e Nordeste, no período de 2021 a 2024, elaborou-se o Gráfico 1, que apresenta um gráfico de calor (*heatmap*) com os valores do Quociente de Execução da Despesa (QED) obtidos em cada exercício financeiro. Esse tipo de gráfico constitui uma ferramenta visual que utiliza variações de cor para representar valores numéricos dispostos em uma matriz, permitindo a identificação intuitiva de padrões, tendências e discrepâncias.

Gráfico 1 – Heatmap do Quociente de Execução da Despesa (QED) das IES (2021–2024)



Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto mais próximo de 1 for o valor do quociente, maior a eficácia da execução orçamentária da Instituição de Ensino Superior (IES) no respectivo ano. Assim, o *heatmap* facilita a comparação do desempenho orçamentário entre as diferentes universidades e ao longo do período analisado, evidenciando distintos níveis de eficiência na aplicação dos recursos públicos.

O gráfico de calor (*heatmap*), permite identificar os padrões de execução orçamentária das Instituições de Ensino Superior (IES) das regiões Norte e Nordeste do Brasil, no período de 2021 a 2024. Essa representação possibilita distinguir quais instituições mantiveram uma trajetória constante de eficácia orçamentária e quais apresentaram oscilações. Universidades como a UNEAL, UEPB, UEMASUL e UEMA destacam-se pela manutenção de quocientes próximos a 1,0, o que denota eficiência na conversão dos valores orçamentários autorizados em despesas efetivamente empenhadas. Em contrapartida, instituições como a UNCISAL e a UECE exibem níveis reduzidos de execução em diversos exercícios, sinalizando possíveis dificuldades estruturais, entraves administrativos ou limitações operacionais que comprometem sua capacidade de gestão financeira.

A literatura analisada indica que a eficácia da despesa pública está relacionada à capacidade das instituições em alinhar planejamento, orçamento e execução. Conforme discutem Silva et al. (2022), a mensuração do desempenho orçamentário por meio de

quocientes permite aferir a efetividade do gasto em relação à dotação inicialmente prevista. Essa abordagem, quando aplicada de forma comparativa e temporal, como no caso do *heatmap*, evidencia tanto a eficiência isolada de cada exercício quanto a consistência da gestão financeira ao longo do tempo.

O desempenho inferior de instituições como UECE e UNCISAL, em anos consecutivos, pode indicar falhas recorrentes nos processos internos de gestão, em consonância com as análises de Wekullo (2017), que apontam a rigidez dos controles internos, a baixa capacitação técnica dos gestores e a ausência de mecanismos eficazes de monitoramento como causas frequentes da baixa execução orçamentária em IES públicas. A recorrência desses padrões reforça a necessidade de políticas públicas voltadas à profissionalização e à ampliação da autonomia da gestão universitária (Freitas et al., 2021).

Em contraposição, universidades que mantêm QEDs elevados de forma contínua demonstram possuir um modelo institucional estruturado. Conforme destacam Lima et al. (2023), tal desempenho está associado à existência de governança orçamentária baseada em planejamento participativo, integração entre setores estratégicos e cultura organizacional voltada para resultados. Nesse contexto, o *heatmap* se configura como uma ferramenta eficaz para identificação de boas práticas, contribuindo para a realização de *benchmarking* entre instituições e para o aprimoramento das políticas de financiamento público do ensino superior.

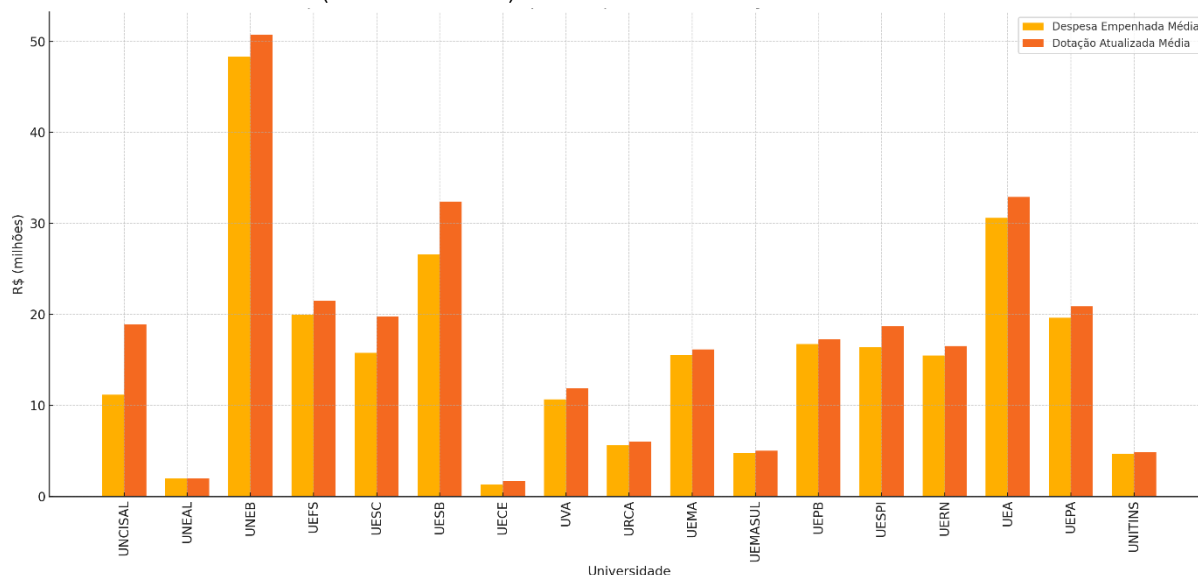
Ao analisar as despesas orçamentárias destinadas à contratação de serviços terceirizados, constata-se que a eficácia na execução está diretamente condicionada à qualidade da gestão administrativa. Os achados de Costa e Oliveira (2022) apontam que universidades com maior efetividade na execução desses contratos tendem a contar com normativas claras, processos administrativos automatizados e estruturas internas específicas para fiscalização contratual. Assim, os dados representados no *heatmap* não apenas expressam o desempenho financeiro, mas também refletem o grau de maturidade institucional diante das exigências da Nova Administração Pública.

A análise do QED utilizando o gráfico de calor vai além da simples comparação de números, funcionando como uma ferramenta utilizada para medir a eficiência dos gastos públicos no ensino superior estadual. O gráfico 1 fornece dados concretos que auxiliam gestores públicos, órgãos fiscalizadores e formuladores de políticas educacionais na tomada de decisões, além de promover maior transparência, responsabilidade e governança no contexto das universidades brasileiras.

Para complementar a análise da eficácia da execução orçamentária, elaborou-se o Gráfico 2, que apresenta um comparativo, por meio de gráfico de barras agrupadas, entre a média anual das despesas empenhadas e a média anual das dotações orçamentárias atualizadas das universidades estaduais. Essa representação permite verificar o grau de absorção orçamentária

por parte das instituições, evidenciando aquelas que se aproximam do limite legal de execução (QED próximo de 1,0) e aquelas que demonstram subutilização dos recursos disponíveis. Além disso, o gráfico reforça o entendimento de que valores absolutos elevados não necessariamente representam boa gestão, sendo fundamental a observação do equilíbrio entre o montante orçado e o efetivamente empenhado.

Gráfico 2 - Média Anual - Despesas Empenhadas e Dotações Atualizadas IES (2021-2024)



Fonte: Dados da pesquisa.

O gráfico 2 permite visualizar o comportamento médio da execução orçamentária das universidades estaduais, ao comparar as despesas empenhadas com as dotações orçamentárias atualizadas no período de 2021 a 2024. Instituições como a UNEB, UEPB e UEMASUL destacam-se pela capacidade de converter quase integralmente os valores autorizados em empenhos, demonstrando eficiência administrativa e planejamento alinhado aos princípios da boa gestão pública.

Segundo Silva (2019), essa coerência entre a dotação e a execução reflete o cumprimento do ciclo orçamentário com responsabilidade fiscal. Da mesma forma, Revorêdo et al. (2021) argumentam que universidades com maior grau de maturidade institucional tendem a apresentar desempenho eficaz na alocação de recursos, sobretudo em contextos de restrição orçamentária. Para Caldeira e Caldeira (2019), o uso estratégico da terceirização, quando sustentado por boas práticas de governança, contribui para o foco nas atividades-fim e para o aumento da produtividade institucional, corroborando o desempenho positivo dessas universidades.

Em contrapartida, universidades como a UNCISAL, UECE e UVA apresentaram médias de despesa empenhada consideravelmente inferiores às dotações orçamentárias disponíveis, indicando fragilidades na gestão financeira ou dificuldades na

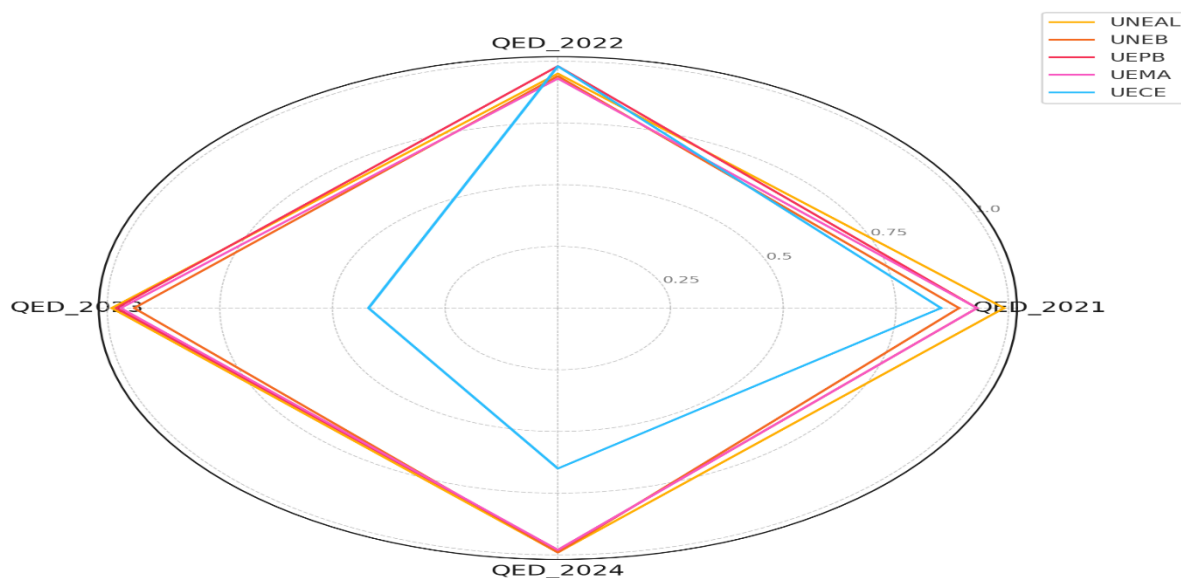
operacionalização de contratos terceirizados. Essa disparidade pode estar relacionada, conforme apontam Revorêdo (2020) e Druck (2021), à instabilidade administrativa, falhas nos procedimentos de execução financeira e à ausência de mecanismos internos de monitoramento.

Além disso, Ploutvaara, Lundgren e Murillo (2024) destacam que a inexistência de critérios objetivos para a delegação e a supervisão de serviços terceirizados pode comprometer tanto a eficiência quanto o alcance das metas pactuadas, sobretudo em instituições com estruturas administrativas frágeis. Dessa forma, o gráfico 2 expressa não apenas dados financeiros, mas também traduz a robustez ou a vulnerabilidade dos modelos de gestão orçamentária adotados pelas universidades analisadas.

O gráfico 2, portanto, reforça a utilização de indicadores como o Quociente de Execução da Despesa (QED) para fins de diagnóstico institucional e formulação de políticas públicas eficazes. Wekullo (2017) defende que a avaliação da eficácia da despesa deve considerar, além do valor empenhado, sua correspondência com os objetivos estratégicos da organização. Essa perspectiva está em consonância com as considerações de Pascuci e Fishlow (2021), os quais ressaltam que a adoção de ferramentas de planejamento e controle é fundamental para mitigar assimetrias informacionais e assegurar a *accountability* no setor público.

O gráfico 3 apresenta um gráfico do tipo radar (*Radar Chart*), que ilustra a evolução do QED das IES selecionadas com base nos maiores e menores desempenhos médios observados entre 2021 e 2024. Essa visualização permite identificar padrões de estabilidade, variações anuais e discrepâncias na execução orçamentária entre as instituições analisadas. O formato radial facilita a comparação simultânea dos quatro exercícios financeiros e evidencia o nível de eficácia orçamentária de cada universidade, permitindo um diagnóstico preciso da consistência na gestão dos recursos públicos destinados à contratação de serviços terceirizados no ensino superior.

Gráfico 3 – Radar Chart nas IES com Maiores e Menores Desempenhos (2021-2024)



Fonte: Dados da pesquisa.

O gráfico 3 permite comparar o comportamento do Quociente de Execução da Despesa (QED) ao longo do tempo para instituições de ensino superior (IES) com destaque positivo e negativo em termos de eficiência orçamentária. Observa-se que universidades como UNEAL, UNEB e UEPB mantêm curvas próximas ao limite superior (próximo de 1,0), denotando elevada capacidade de converter recursos orçamentários autorizados em despesas empenhadas. Essa consistência está alinhada ao que defende Silva (2019), para quem a eficiência orçamentária é reflexo da maturidade institucional e da adoção de boas práticas contábeis. Complementarmente, Pascuci e Fishlow (2021) apontam que a capacidade de planejamento estratégico e o uso de ferramentas de gestão favorecem a plena execução dos recursos públicos.

Por outro lado, a Universidade Estadual do Ceará (UECE) destaca-se negativamente ao apresentar oscilações entre os exercícios e níveis de execução abaixo dos demais. No ano de 2023, seu QED aproxima-se de 0,4, evidenciando baixa capacidade de transformar a dotação orçamentária em execução financeira. De acordo com Druck (2021), tal desempenho pode estar associado à precarização da gestão universitária e à fragilidade dos mecanismos de controle sobre os contratos de terceirização.

Revorêdo (2020) ressalta que instituições com baixa execução tendem a enfrentar entraves administrativos e problemas de articulação entre os setores de planejamento e finanças. Ademais, Ploutvaara, Lundgren e Murillo (2024) destacam que a ausência de regras claras na relação entre contratante e prestadora de serviços terceirizados compromete tanto a eficácia orçamentária quanto a previsibilidade dos gastos, o que pode explicar a queda acentuada do desempenho da UECE no exercício analisado.

As universidades com curvas lineares e simétricas, como UNEAL, UEPB e UEMA, demonstram estabilidade na aplicação dos recursos e capacidade de manter um padrão de execução consistente entre os exercícios. Essa regularidade evidencia a eficácia das políticas de terceirização quando bem planejadas e supervisionadas, conforme argumentam Caldeira e Caldeira (2019).

Segundo Da Silva et al. (2024), o uso eficiente dos recursos públicos requer sistemas de acompanhamento contínuo de indicadores financeiros e administrativos, condição verificada no desempenho dessas instituições no gráfico. Complementarmente, Gomes e Esquinsani (2024) afirmam que universidades com estruturas de governança consolidadas tendem a manter desempenhos previsíveis, mesmo em contextos de restrição fiscal, o que justifica a constância das instituições com maiores QEDs médios.

A análise apresentada permite comparar as instituições entre si e observar variações internas ao longo do tempo. Nesse sentido, destaca-se o comportamento da UEMA, cuja trajetória ascendente indica aperfeiçoamento contínuo da execução orçamentária. Essa evolução pode estar associada à adoção de boas práticas de gestão de contratos, conforme sugerem Alexander, Phillips e Kapletia (2018), que enfatizam a terceirização como instrumento de eficiência, desde que adequadamente estruturada.

Nessa perspectiva, Silva (2017) também salienta que a profissionalização das equipes gestoras e a valorização de métricas de desempenho contribuem para a melhoria contínua. Barati et al. (2019) reforçam esse argumento ao defenderem que o uso sistemático de indicadores como o QED, aliado a processos de monitoramento, amplia a capacidade institucional de gestão e controle.

A trajetória da UECE, quando contrastada com a estabilidade das demais universidades no gráfico radar, reforça o argumento de que a eficiência na execução orçamentária não depende exclusivamente do volume de recursos disponíveis, mas sim da qualidade da gestão. Conforme apontam Revorêdo et al. (2021), a ampliação da dotação orçamentária não garante, por si só, resultados positivos, caso não haja capacidade técnica e institucional para sua efetiva aplicação.

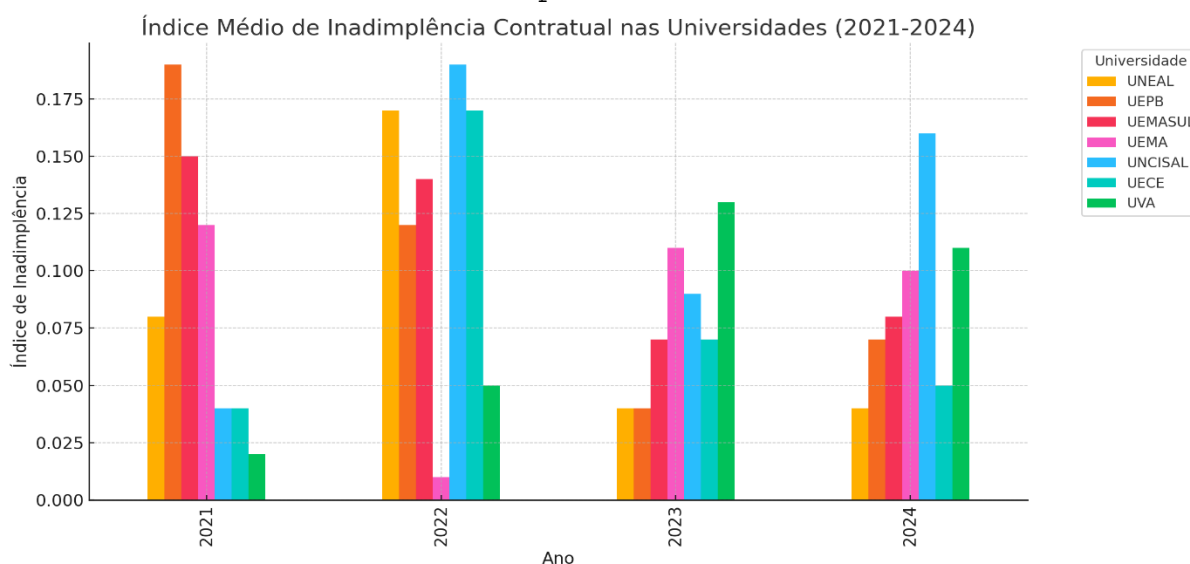
Nesse sentido, Singulano, Castelari e Emmendoerfer (2022) enfatizam que a ausência de indicadores operacionais específicos para o acompanhamento da terceirização dificulta o controle e a fiscalização dos contratos, aumentando os riscos de subexecução. Já Nobre et al. (2017) observam que fatores externos, como interferência política e rigidez das normas de execução, impactam negativamente o desempenho das universidades públicas, especialmente daquelas com menor estrutura administrativa.

Por fim, a utilização do gráfico radar como instrumento de análise comparativa mostra-se metodologicamente eficaz para ilustrar a coerência ou a distorção entre os anos e as instituições quanto à execução orçamentária. A literatura recomenda o uso de ferramentas gráficas e estatísticas para

subsidiar o controle social e fortalecer a *accountability* institucional (Pascuci; Fishlow, 2021). Dessa forma, o gráfico 3 amplia a compreensão sobre a dinâmica temporal da execução orçamentária, reafirmando o papel estratégico dos indicadores na modernização da gestão pública universitária.

O gráfico 4 apresenta o índice médio de inadimplência contratual nas universidades públicas estaduais. Esse indicador foi incluído na análise com o objetivo de avaliar a frequência com que os contratos de terceirização enfrentaram problemas de inadimplência, por parte das instituições contratantes ou das empresas prestadoras de serviços. A inadimplência contratual representa um fator crítico que pode comprometer a continuidade dos serviços terceirizados e a credibilidade da gestão institucional. Ao comparar os níveis médios de inadimplência entre as universidades e ao longo dos exercícios financeiros, é possível identificar padrões de fragilidade contratual, riscos administrativos e possíveis gargalos na execução financeira, oferecendo um diagnóstico da eficácia orçamentária no ensino superior público.

Gráfico 4 - Índice de Inadimplência Contratual



Fonte: Dados da pesquisa

A análise dos dados apresentados demonstra variações nos índices de inadimplência contratual entre as universidades públicas estaduais das regiões Norte e Nordeste, no período de 2021 a 2024. Observa-se que instituições como a UNEAL, UEPB e UEMA mantiveram baixos níveis de inadimplência ao longo dos quatro exercícios, com médias inferiores a 5%. Esse desempenho reforça os achados já discutidos nos gráficos 1, 2 e 3, nas quais essas universidades também demonstraram elevada eficácia orçamentária. A baixa inadimplência nessas instituições pode ser interpretada como um reflexo de uma gestão contratual estruturada, com capacidade de planejamento financeiro, controle

interno e acompanhamento dos contratos firmados com empresas terceirizadas.

Em contrapartida, universidades como a UNCISAL, UECE e UVA apresentam índices elevados e inconsistentes de inadimplência ao longo do período analisado, alcançando, em alguns casos, valores superiores a 15%. Esse comportamento confirma os indícios de fragilidade institucional já apontados anteriormente com relação à execução orçamentária. Segundo Revorêdo *et al.* (2021), a eficácia da despesa pública depende não apenas da alocação de recursos, mas também da capacidade de honrar compromissos assumidos, inclusive em contratos terceirizados. Altos níveis de inadimplência podem gerar descontinuidade dos serviços, ações judiciais e perdas reputacionais para a universidade, afetando diretamente sua eficiência operacional.

Druck (2021) ressalta-se que a terceirização no setor público demanda uma estrutura de fiscalização bem estabelecida, contratos detalhados e mecanismos eficazes de controle e punição. Sem esses cuidados, a capacidade de gestão pode ser prejudicada e os objetivos das instituições comprometidos. A inadimplência nos contratos geralmente indica falhas no planejamento orçamentário ou na gestão do fluxo de caixa, muitas vezes causada pela falta de alinhamento entre as áreas financeiras e administrativas. Essa situação dificulta a execução dos serviços terceirizados e afeta a confiança dos fornecedores, aumentando os riscos e os custos em futuras contratações.

Além disso, Barati *et al.* (2019) destacam a relevância do monitoramento contínuo dos contratos terceirizados por meio de indicadores específicos. A utilização sistemática do índice de inadimplência contratual, conforme proposto neste estudo, alinha-se a essa recomendação, permitindo aos gestores uma avaliação da performance institucional. Ao incorporar essa métrica aos seus sistemas de controle interno, as universidades poderão identificar precocemente riscos de descumprimento contratual, elaborar planos de contingência e adotar medidas corretivas, fortalecendo sua governança e promovendo previsibilidade na execução orçamentária.

Por fim, a comparação entre as universidades reforça que a boa governança orçamentária vai além do cumprimento formal da dotação autorizada. Conforme argumentam Gomes e Esquinsani (2024), a maturidade institucional é medida também pela capacidade de honrar compromissos assumidos com responsabilidade fiscal e ética na gestão dos recursos públicos. Nesse contexto, o gráfico 4 contribui para o aprimoramento dos diagnósticos institucionais, ao evidenciar que a eficácia na execução de contratos de terceirização está relacionada à estabilidade administrativa, ao controle financeiro e à valorização da transparência na gestão universitária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo central analisar a eficácia da despesa orçamentária nas universidades estaduais das regiões Norte e Nordeste do Brasil, no período de 2021 a 2024, por meio do Quociente de Execução da Despesa (QED), com foco especial nos gastos com contratos de terceirização. Tal objetivo foi plenamente alcançado ao mapear, descrever e comparar o desempenho orçamentário dessas instituições, utilizando ferramentas visuais (heatmaps, gráficos de barras e radar charts) que proporcionaram uma compreensão ampla e temporal das variações de execução entre diferentes universidades.

A pesquisa preenche uma lacuna na literatura ao oferecer uma análise empírica detalhada da execução orçamentária sob a ótica da terceirização, tema ainda incipientemente explorado em estudos voltados para a gestão das instituições públicas de ensino superior. Adicionalmente, o estudo propõe o uso do QED como indicador alternativo para mensuração da eficácia do gasto, ampliando o repertório metodológico disponível para avaliação da gestão pública universitária.

Entre os principais achados, destaca-se a existência de disparidades na execução orçamentária entre as universidades analisadas. Instituições como UNEAL, UEPB e UEMA demonstraram elevados níveis de eficácia, com QEDs próximos a 1,0, o que evidencia uma combinação de capacidade gerencial, planejamento estratégico, integração setorial e maturidade institucional. Em contraposição, universidades como UNCISAL, UECE e UVA apresentaram níveis inferiores de execução, sugerindo entraves estruturais e operacionais que comprometem sua eficiência orçamentária.

Verificou-se, ainda, que a boa execução está diretamente relacionada à existência de normativas internas bem definidas, contratos claros, processos de fiscalização consolidados e equipes técnicas capacitadas para a gestão dos contratos terceirizados. Assim, conclui-se que a eficácia da despesa não está atrelada ao volume de recursos, mas à qualidade da governança, à racionalidade na aplicação dos recursos e ao compromisso com práticas de controle e monitoramento contínuos.

Este estudo oferece contribuições para diferentes públicos. Na academia, apresenta um modelo analítico que pode ser aplicado em outras instituições, aprofundando o debate sobre indicadores de eficiência na gestão pública. Para a sociedade, fortalece a relevância da transparência e do controle social na utilização dos recursos públicos. Para as universidades e órgãos fiscalizadores, fornece um diagnóstico comparativo que pode auxiliar na melhoria da gestão orçamentária, no desenvolvimento de políticas públicas e na definição de metas institucionais.

Para futuras investigações, sugere-se ampliar a amostra, incluindo universidades federais e institutos tecnológicos. Além disso, recomenda-se incorporar variáveis qualitativas, como indicadores de desempenho acadêmico, satisfação dos usuários dos

serviços terceirizados e avaliação do impacto da execução orçamentária na qualidade dos serviços, precisamente nas áreas de limpeza, segurança, manutenção e apoio administrativo.

Por fim, o estudo destaca a relevância de indicadores como o QED para medir a eficiência dos gastos públicos no ensino superior. Ao comprovar sua aplicabilidade em análises comparativas e ao longo do tempo, reforça a necessidade de aprimorar os processos de planejamento, execução e fiscalização no setor público, focando na transparência, no uso racional dos recursos e na entrega de resultados para a sociedade.

REFERÊNCIAS

ALEXANDER, E. A.; PHILLIPS, W.; KAPLETIA, D. Dharm. Shifting logics: limitations on the journey from 'state' to 'market' logic in UK higher education. **Policy & Politics**, v. 46, n. 4, p. 551-56, 2018. <https://doi.org/10.1332/030557317X15052077338233>

BARATI, O., NAJIBI, M., YUSEFI, A. R., DEGHAN, H., DELAVARI, S. Outsourcing in Shiraz University of Medical Sciences; a before and after study. **Journal of the Egyptian Public Health Association**, v. 94, p. 1-8, 2019. <https://doi.org/10.1186/s42506-019-0010-0>

CALDEIRA, L. B.; CALDEIRA, P. Z. Comparação de custos com motoristas em universidade federal: servidores públicos ou terceirizados. **Revista de Administração Pública**, v. 53, n. 4, p. 780-790, 2019. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180343>.

CIRINO, A. L.; ARAÚJO, M. A.; PEREIRA, N. A.; JÚNIOR, A. C. B.; FERREIRA, N. A. M. Economic and financial factors and characteristics that influence the timeliness of public-sector accounting information in municipalities in Minas Gerais. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília**, v. 27, n. 2, p. 310-341, 2024. <https://doi.org/10.51341/cgg.v27i2.3220>.

DA SILVA, V. de S.; POKER JUNIOR, J. H.; MILANI FILHO, M. A.; MAKIYA, I. K.; TOPKE, D. R. Eficiência dos gastos públicos municipais em gestão ambiental: determinantes e análise de desempenho em municípios de São Paulo. **REVES – Revista Relações Sociais**, v. 7, n. 1, p. 18298, 2024. <https://doi.org/10.18540/revesv17iss1pp18298>.

DRUCK, G. **Cadernos da reforma administrativa: A terceirização no serviço público brasileiro: instrumento de privatização do Estado**, 2021. Disponível em: <https://www.servirbrasil.org.br/wp-content/uploads/2021/02/Cadernos-Reforma-Administrativa-N.-17.pdf> Acesso em: 16 nov. 2024.

ETZIONI, A. **Modern Organizations**. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1964. Disponível em:

<https://archive.org/details/modernorganizati00etzi>. Acesso em: 23 nov. 2024.

FREITAS, L. C. de; ANDRES, L. A.; DA SILVA OLIVEIRA, D.; OLIVEIRA, W.; NAJLES, J. The role of public sector digital transformation in the government plans of candidates for Brazil's 2024 municipal elections. **SSRN Electronic Journal**, 2025. <https://doi.org/10.2139/ssrn.5031852>.

FRIENDLY, M. **The golden age of statistical graphics.** **Statistical Science**, v. 23, n. 4, p. 502-535, 2008. <https://doi.org/10.1214/08-STS268>

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

GOMES, S. da R.; ESQUINSANI, R. S. S. As parcerias público-privadas no contexto da educação profissional e tecnológica (EPT): intersecções do mundo do trabalho com as políticas neoliberais. **Revista Educação, Cultura e Linguagem**, Campo Grande, v. 8, n. 17, 2024. <https://doi.org/10.61389/rbec1.v8i17.9068>.

HARVEY, D. **O neoliberalismo: história e consequências.** 1. ed. São Paulo: Boitempo Editorial, 2011.

HE, D.; HUANG, P. O desenvolvimento da estrutura de sentimento no movimento da Teologia da Libertação no Brasil. **Religions**, Basel, v. 15, n. 11, art. 1362, 2024. <https://doi.org/10.3390/rel15111362>.

IKEDIASHI, D.; AIGBAVBOA, C. Outsourcing as a strategy for facilities management provision in Nigerian universities. **International Journal of Construction Management**, v. 19, n. 4, pp. 281-290, 2019. <https://doi.org/10.1080/15623599.2018.1435235>

MONTÊLES, K. L.; GOMES, D. H.; GOULART, M. J. B. Terceirização nas universidades públicas: uma análise bibliométrica. **Revista Missões**, Uberlândia, v. 11, n. 2, e405, maio 2025. <https://doi:10.62236/missoes.v11i2.405>

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

NOBRE, C. J. F.; DINIZ, J. A.; LIMA, S. C.; ARAÚJO, R. J. R. O impacto dos indicadores socioeconômicos no grau de eficácia orçamentária. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 16, n. 49, 2017. Disponível; <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477553601004> Acesso em: 12 maio 2025.

PASCUCI, L.; FISHLOW, **Administração Universitária em Tempos de Mudança: novos rumos e desafios.** Curitiba: Editora Appris, p. 143-158, 2021. Disponível em:

<https://www.perlego.com/book/3965008/administracao-universitaria-em-tempos-de-mudanca-novos-rumos-e-desafios-pdf>. Acesso em: 25 nov. 2024.

PLOUTVAARA, P. J.; LUNDGREN, V.; MURILLO, M. A. Incentivos e eficiência na terceirização de serviços públicos: efeito moderador das condições fiscais. **Public Administration Review**, v. 84, n. 1, p. 145-162, 2024.

<https://doi.org/10.1177/02750740241232678>.

REVORÊDO, C. R. S. C. **Fatores explicativos da eficácia da despesa orçamentária dos municípios brasileiros**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2020. Disponível em:

<https://repositorio.ufrn.br/jspui/handle/123456789/28954> Acesso em: 25 nov. 2024.

REVORÊDO, C. R. S. C.; SILVA, M. C.; SILVA, J. D. G.; LIBONATI, J. J. Fatores Explicativos da Eficácia da Despesa Orçamentária dos Municípios Brasileiros. GCG: **Revista de Globalización, Competitividad & Gobernabilidad**, v. 15, n. 1, 2021.

<https://doi:10.3232/GCG.2021.v15.n1.00>

SINGULANO, Y., L.; CASTELARI, M. C. F.; EMMENDOERFER, M. L. Terceirização de Serviços Públicos: reflexões de um meta estudo. **Revista Direito e Práxis**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 2, p. 1041-1073, jun. 2022. Disponível em:

<https://www.scielo.br/j/rdp/a/BKLDWkNkxZMBMfGYPJgnDKD/?format=pdf>. Acesso em: 17 nov. 2024.

SILVA, A. C. R. **A terceirização no serviço público: uma ferramenta estratégica de gestão baseada em custos**. 2016. 109 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) -Curso de Mestrado em Engenharia de Produção, Universidade Candido Mendes, Campos dos Goytacazes, RJ, 2017. Disponível em:

<https://pep.ucam-campos.br/wp-content/uploads/2014/11/Arlindo Carlos Rocha da Silva.pdf>

Acesso em: 17 nov. 2024.

SILVA, R., M., Terceirização no setor público: contexto da terceirização no setor público brasileiro. **SIMPÓSIO NACIONAL ESTADO E PODER: SOCIEDADE CIVIL**, v. 7, 2012. Disponível em:

<https://www.historia.uff.br/estadoepoder/7snept/trabalho%20e%20trabalhadores.htm> Acesso em: 16 nov. 2024.

SILVA, M. C. **Análises das demonstrações contábeis públicas**. 1. ed. São Paulo: Editora Biblioteca 24 Horas, 2019. v. 1. 132p. Acesso em: 16 nov. 2024.

SOUZA, I. M. **Gestão das Universidades Federais Brasileiras: uma abordagem fundamentada na gestão do conhecimento**. 2009. Tese (Doutorado em Engenharia e Gestão do Conhecimento) Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009. Disponível em:

<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/93410>. Acesso em: 17 nov. 2024.

TEIXEIRA, A. F. **Gestão orçamentária e financeira. Brasília.** ENAP-DDG, 2016. Acesso em: 17 nov. 2024.

WEICK, K. Educational organizations as loosely coupled systems. **Administrative Science Quarterly**, 1976, p. 389-410. Disponível em: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-642-27922-5_25. Acesso em: 24 nov. 2024.

WEKULLO, C. S. Outsourcing in higher education: the known and unknown about the practice. **Journal of Higher Education Policy and Management**, v. 39, p. 453-468, 2017. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/1360080X.2017.1330805>. Acesso em: 17 nov. 2024.

ZUCATTO, L. C., SARTOR, U. M., BEBER, S., WEBER, R. Proposição de indicadores de desempenho na gestão pública. **ConTexto Contabilidade**, Porto Alegre, v. 9, n. 16, 2009. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11701>. Acesso em: 25 nov. 2024.



UNICATÓLICA

DO RIO GRANDE DO NORTE



MOSSORÓ/RN

2025