

CONTABILIDADE

Olhares Temáticos

JOSÉ ANTONIO MARCELINO
(organizador)

2021

CONTABILIDADE

Olhares Temáticos

CONTABILIDADE

Olhares Temáticos

José Antonio Marcelino
(organizador)

BOA VISTA/RR
2021

Editora IOLE

Todos os direitos reservados.
A reprodução não autorizada desta publicação, no todo ou em parte, constitui violação dos direitos autorais (Lei n. 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.



EXPEDIENTE

Revisão
Elói Martins Senhoras
Francisleile Lima Nascimento

Capa
Abinadabe Pascoal dos Santos
Elói Martins Senhoras

Projeto Gráfico e Diagramação
Elói Martins Senhoras
Rita de Cássia de Oliveira Ferreira

Conselho Editorial
Abigail Pascoal dos Santos
Charles Pennaforte
Claudete de Castro Silva Vitte
Elói Martins Senhoras
Fabiano de Araújo Moreira
Julio Burdman
Marcos Antônio Fávaro Martins
Rozane Pereira Ignácio
Patrícia Nasser de Carvalho
Simone Rodrigues Batista Mendes
Vitor Stuart Gabriel de Pieri

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO-NA-PUBLICAÇÃO (CIP)

Ma1 MARCELINO, José Antonio (organizador).

Contabilidade: Olhares Temáticos. Boa Vista: Editora IOLE, 2021, 139 p.

Série: Contabilidade. Editor: Elói Martins Senhoras.

ISBN: 978-65-996306-0-6
https://doi.org/10.5281/zenodo.5732740

1 - Brasil. 2 - Contabilidade. 3 - Empresas. 4 - Paraná.
I - Título. II - Marcelino, José Antonio. III - Contabilidade. IV - Série

CDD–657

A exatidão das informações, conceitos e opiniões é de exclusiva responsabilidade dos autores.



EDITORIAL

A editora IOLE tem o objetivo de divulgar a produção de trabalhos intelectuais que tenham qualidade e relevância social, científica ou didática em distintas áreas do conhecimento e direcionadas para um amplo público de leitores com diferentes interesses.

As publicações da editora IOLE têm o intuito de trazerem contribuições para o avanço da reflexão e da *práxis* em diferentes áreas do pensamento e para a consolidação de uma comunidade de autores comprometida com a pluralidade do pensamento e com uma crescente institucionalização dos debates.

O conteúdo produzido e divulgado neste livro é de inteira responsabilidade dos autores em termos de forma, correção e confiabilidade, não representando discurso oficial da editora IOLE, a qual é responsável exclusivamente pela editoração, publicação e divulgação da obra.

Concebido para ser um material com alta capilarização para seu potencial público leitor, o presente livro da editora IOLE é publicado nos formatos impresso e eletrônico a fim de propiciar a democratização do conhecimento por meio do livre acesso e divulgação das obras.

Prof. Dr. Elói Martins Senhoras

(Editor Chefe)

Copyright © Editora IOLE
2021

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO | 09

CAPÍTULO 1 |
Ética: Um Estudo sobre Fraudes e Infrações Cometidas
pelos Contadores do Estado do Paraná no Período de 2016 a 2019 13

CAPÍTULO 2 |
Agronegócio Brasileiro e o Comportamento do Setor em Meio às
Crises Econômicas e os Impactos Sofridos pela Pandemia da COVID-19 37

CAPÍTULO 3 |
Planejamento Tributário: Economia Tributária de
Empresas Investidoras em Projetos Apoiados pela Lei 8.313/1991 57

CAPÍTULO 4 |
Demonstração do Valor Adicionado: Uma
Análise da Distribuição de Riqueza e seu Impacto Social 83

CAPÍTULO 5 |
Contabilidade Inclusiva: Didática Visual e
Desenho Universal para Redução da Barreira de Aprendizagem 105

SOBRE OS AUTORES | 129

INTRODUÇÃO

INTRODUÇÃO

A Contabilidade é uma ciência social, que se desenvolve de acordo com o movimento da sociedade. Ela é totalmente motivada pelo ambiente onde atua, buscando sempre se adequar dentro do contexto estrutural e conjuntural que se insere, seja ele político, econômico ou social.

O livro "Contabilidade: Olhares Temáticos", tem como objetivo promover debate dentro de cinco temáticas centrais, ética, agronegócio, planejamento tributário, valor adicionado e a inclusão, temáticas elaboradas com base no olhar contábil dos docentes e discentes da Universidade Estadual do Norte do Paraná – UENP.

No primeiro capítulo, "Ética: um estudo sobre fraudes e infrações cometidas pelos contadores do estado do Paraná no período de 2016 a 2019", objetivo deste texto é analisar quais as infrações cometidas pelos profissionais de contabilidade no estado do Paraná no período de 2016 a 2019.

No segundo capítulo, "Agronegócio brasileiro e o comportamento do setor em meio às crises econômicas e os impactos sofridos pela pandemia da Covid-19", diante do surgimento de um novo coronavírus a presente divisão explora o comportamento do agronegócio em períodos de crises econômicas e sanitárias.

No terceiro capítulo, "Planejamento Tributário: economia tributária de empresas investidoras em projetos apoiados pela Lei 8.313/1991", o Estado Brasileiro tem como uma de suas funções incentivar as atividades econômicas do país e proporcionar cultura aos cidadãos, assim, neste aparte busca demonstrar se há, de fato, benefícios econômicos para as figuras investidoras nos projetos apoiados pela Lei de Incentivo à Cultura – Lei 8.313/1991.

No quarto capítulo, “Demonstração do Valor Adicionado: uma análise da distribuição de riqueza e seu impacto social”, a distribuição das riquezas geradas por empresas pode afetar a realidade socioeconômica local, haja vista que esses recursos serão distribuídos à população, melhorando assim a qualidade de vida dos indivíduos, assim, busca neste ponto analisar a relação entre a distribuição de riqueza demonstrada na DVA das empresas de capital aberto e o IFDM dos municípios sede dessas empresas.

No quinto capítulo, “Contabilidade inclusiva: didática visual e desenho universal para aprendizagem, estratégia para redução da barreira de aprendizagem”, tendo em vista o aumento de alunos Surdos nos cursos de ciências contábeis no território nacional, este tópico descrever as possíveis estratégias didáticas inclusivas no ensino de contabilidade para alunos com diversidade Surda no ensino superior.

Com base nas discussões apresentadas ao longo dos capítulos, fruto de um trabalho coletivo de docentes e discentes do curso de Ciências Contábeis da UENP, o presente livro traz uma rica e plural contribuição sobre temáticas da área contábil, sendo recomendado para um amplo público de leitores leigos ou especializados nas Ciências Contábeis.

Excelente leitura!

José Antonio Marcelino

(organizador)

CAPÍTULO 1

Ética: Um Estudo sobre Fraudes
e Infrações Cometidas pelos Contadores
do Estado do Paraná no Período de 2016 a 2019

ÉTICA: UM ESTUDO SOBRE FRAUDES E INFRAÇÕES COMETIDAS PELOS CONTADORES DO ESTADO DO PARANÁ NO PERÍODO DE 2016 A 2019

Flávia Miquelino

Kátia Antonio de Campos

José Antonio Marcelino

Com o avanço da globalização, escândalos de fraudes e corrupção têm sido cada vez mais frequentes no Brasil de acordo com Castro *et al.* (2018), os avanços tecnológicos e maior cobrança influenciam na descoberta antecipada da fraude, assim ainda relata VIDAL (2018, p. 10), "é importante considerar ainda que uma das principais características da fraude é que ela é clandestina ou oculta", será abordado sobre ética sua importância, infrações e punições e alguns conceitos de fraudes e corrupção no segundo capítulo, sobre o referencial teórico. Portanto, tal ocorrência se torna um problema que atinge tanto as empresas públicas quanto as privadas, com isso fica evidente a importância de apurar frequentemente sobre o assunto, para que medidas de prevenção sejam devidamente tomadas antes que danos maiores sejam causados, danos que se a descoberta da fraude for tardia pode ocasionar prejuízos financeiros de quantias monetárias expressivas o que deve ser evitado e identificado com antecedência que é o objetivo desse estudo e a justificativa para a escolha do tema.

Segundo Castro *et al.* (2018) uma possível solução para a redução de fraudes contábeis é a implantação de processo sistemático de auditoria na organização, tendo em vista isso, se enaltece o papel do auditor fiscal, aquele que tem como umas das atribuições, executar procedimentos de fiscalização, através de atos

estabelecidos em legislação específica, como os associados com o controle aduaneiro, documentos, apreensão de mercadorias, livros, observarem a contabilidade de empresas, de sociedades empresariais, órgãos, entidades, entre outros.

A partir desse contexto, onde se nota o impacto que as fraudes causam no ambiente contábil podendo prejudicar os seus profissionais, visto que de acordo com o Código de Ética Profissional do contador de acordo com atr.2° I CFC n°1.307/2011 um dos deveres do contador é exercer a profissão com honestidade sempre de acordo com as leis vigentes, seguindo os Princípios Contábeis e as Normas Brasileiras de Contabilidade, então foi definida a seguinte questão problematizadora de pesquisa: quais as infrações cometidas pelos profissionais de contabilidade no estado do Paraná no período de 2016 a 2019?

Devido ao fato de inúmeras fraudes tal ocorrência se torna um problema que atinge as empresas em geral. Que evidencia a importância de estar sempre analisando sobre o assunto que é o objetivo desse estudo e a justificativa para a escolha do tema.

O estudo tem como objetivo analisar quais as fraudes cometidas pelos profissionais de contabilidade no estado do Paraná no período de 2016 a 2019.

O presente capítulo será elaborado a partir de pesquisa bibliográfica e primeiramente apresentará conceitos referentes à ética e fraudes, e em seguida será apresentada uma pesquisa que foi realizada com o levantamento de alguns casos e punições.

REFERENCIAL TEÓRICO

Na busca de um embasamento teórico que nos aportes em responder o problema de pesquisa, pesquisaremos sobre: ética do

contator; infrações e penalidades; fraudes internas e externas. Iniciaremos abordando sobre a ética do contador.

Ética do Contador

De acordo com Silva (2017) falta de integridade, honestidade entre os profissionais, assim como também concorrência desleal, podem desmoralizar a imagem do contador, sendo de suma importância considerar o correto cumprimento do Código de Ética do Profissional Contábil, levando também em consideração, assim como diz Souza (2016), que a profissão contábil é extremamente minuciosa e sigilosa, a qual demanda muito uma postura integra do profissional.

Diversos benefícios que podem acarretar o seguimento da ética profissional ao Contador, poderíamos citar a confiança em relação aos clientes, profissionais e colaboradores, tendo em vista que ter um andamento ético interliga a suas atitudes, as quais passam mais confiança, sendo assim um diferencial a ser relevado por terceiros, tendo uma melhor relação interpessoal, aperfeiçoando o relacionamento dentro das organizações etc (SOUZA, 2016).

Importância da Ética

O Código de Ética é uma forma de se evitar atitudes inapropriadas dentro da organização, instaurando através dele um sentimento de justiça entre os funcionários Lisboa (2010), tendo uma regra geral única independentemente da posição hierárquica, não atrapalhando no alcance dos reais objetivos da empresa.

Sendo uma maneira de expressar para os profissionais dentro da empresa o que é relativamente importante para seu

desenvolvimento e existência, e não um a imposição de um código, tendo como relevante a liderança mostrar interesse no desenvolvimento de tal conduta, dando exemplo aos funcionários (CUNHA; COLARES, 2014).

As organizações estão vivenciando uma incontrolável corrida pela competitividade, tendo a ciência de que qualidade dos produtos e serviços prestados não são suficientes para se manter no mercado, tendo muitas vezes executivos tomando decisões precipitadas, não tendo tempo para a avaliação das possíveis consequências posteriores, podendo ser elas indesejáveis e decisivas para o futuro das organizações, assim tendo cada vez mais relevância a questão ética no ambiente corporativo (PINHO NETO; BERNARDI NETO, 2005).

Infrações e Penalidades

De acordo com Santos (2020), vice-presidente de Desenvolvimento Operacional do CFC, os Conselhos de Contabilidade – o Federal (CFC) e os Regionais (CRCs) – possuem funções que estão estabelecidas no Decreto-Lei nº 9.295/1946, assim como a fiscalização e o disciplinamento normativo da profissão estabelecendo aspectos técnicos e éticos da atuação profissional e também, a aplicação de penalidades previstas em ato regulamentar para abster infrações às normas.

De acordo com a NBC PG 01, que traz o Código de Ética Profissional do Contador: "A transgressão de preceito deste Código constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades: I – advertência reservada; II – censura reservada; III – censura pública".

Alguns exemplos que se enquadram na infração ética de acordo com a NBC PG 01: exercer a profissão, quando impedido,

inclusive quando for procurador de seu cliente, mesmo que com poderes específicos, dentro das prerrogativas profissionais; reter abusivamente livros, papéis ou documentos, inclusive arquivos eletrônicos, comprovadamente confiados à sua guarda, inclusive com a finalidade de forçar o contratante a cumprir suas obrigações contratuais com o profissional da contabilidade, ou pelo não atendimento de notificação do contratante; exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimento com finalidades ilícitas; exercer a profissão contábil com negligência, imperícia ou imprudência, tendo violado direitos ou causado prejuízos a outrem.

De acordo com o CFC, no Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade, algumas atitudes que se enquadram como infrações: transgredir o Código de Ética Profissional do Contador (CEPC); exercer a profissão sem registro no CRC ou, quando registrado, esteja impedido de fazê-lo; manter ou integrar organização contábil em desacordo com o estabelecido em ato específico do CFC; deixar o profissional ou a organização contábil de comunicar ao CRC a mudança de domicílio ou endereço, bem como a ocorrência de outros fatos necessários ao controle e à fiscalização profissional; transgredir os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade. E as penas consistem em: multas; advertência reservada; censura reservada; censura pública; suspensão do exercício profissional; cassação do exercício profissional.

Fraudes Contábeis

Fraude é aquilo que acontece muitas vezes motivada pela ganância, seja na forma de informações contábeis fraudulentas ou de apropriação indevida de ativos, quando as pessoas falham em conquistar um alto poder aquisitivo através de seus esforços envolvem o incentivo ou a pressão para que ela seja cometida, uma

oportunidade percebida para tal e alguma racionalidade (ou seja, dar razoabilidade a algo falso) do ato acabam a corromper a administração para assim conseguirem suprir os seus desejos. Discorre Calheiros *et al.* (2020) que a fraude está ligada em recorrer a atos ilícitos, com o intuito de obter vantagens em algo proibido.

Ressalta Alves (2005) que a classe contábil deve manter os padrões éticos junto a sociedade, sendo está uma questão de sobrevivência, ou seja, discorre a responsabilidade do contador junto a sociedade em geral.

A definição de fraudes contábeis está localizada na resolução n.º 1.207/2009 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que características de fraude contábil as seguintes práticas: manipulação ou falsificação de registros comprobatório ou documentos que alterem os registros de ativos, passivos e resultados; omissão de transações nos registros contábeis; apropriação indevida de ativos; registros de transações sem comprovação; e aplicação de práticas contábeis impróprias (CFC, 2009).

Sousa *et al.* (2015, p. 36) "a fraude contábil está pautada à finalidade e é delito", ou, em uma significação mais completa: A fraude contábil é algum ato executado com a finalidade de iludir, de modo a alcançar uma implicação cômoda e desonesta em prejuízo de outrem. A fraude contábil abarca a manipulação de elementos, registros e efeitos, ferindo as leis, os princípios e as regras de Contabilidade, a adulteração e/ou falsificação dos apontamentos, a assimilação imprópria dos ativos e os acordos desonestos ou impróprios diante às políticas, normas e legislação vigorantes no País.

Fraudes contábeis, aquelas que ocorrem para beneficiar a organização, são todas as ideais e planos que visam a manipulação intencional da contabilidade da empresa, demonstrando uma condição dissimulada, não considerando que para terceiros pode

causar vários problemas, gerando também perdas financeiras, assim para Wuerges e Borba (2014) avultam que tanto o erro quanto a fraude, originam perdas sob a ótica da contabilidade, contudo na fraude há o ofensivo do engano, ou ato doloso. A partir da averiguação da seriedade da contabilidade frente às circulações ilegais, almeja-se identificar as básicas formas de episódios de erros e fraudes contábeis.

Como algumas coisas que envolvem as fraudes contábeis, podemos citar a falsificação, adulteração ou manipulação de transações contábeis e documentos de suporte, erros intencionais ou omissão de eventos, transações e de informações importantes para a elaboração dos relatórios contábeis, erros com intenção na execução de postulados, princípios, convenções da contabilidade PCGA (Princípios contábeis geralmente aceitos. *Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*, em inglês).

Assim como também essa atitude é considerada crime, quando comprovada a fraude na contabilidade da empresa, os gestores envolvidos podem acabar respondendo criminalmente, fraudes são frequentes e estão presente nas organizações diariamente em situações que omitem dados ou adulteram números ou dados.

As fraudes podem ser compreendidas como: fraudes internas e fraudes externas. Buscaremos dar maior compreensão sobre o assunto.

A. Fraudes Contábeis Internas

A fraude interna ocorre quando alguém, em uma empresa, independentemente do nível hierárquico age para benefício próprio ou para o de terceiros com a intenção de obter ganhos extraordinários aproveitando-se de recursos do local onde esse atual (SOUZA, 2015).

Podemos observar dois grandes grupos dentro das fraudes internas sendo elas, segundo Ribeiro e Ribeiro (2017): Fraudes com registro nos livros contábeis: que envolvem as fraudes que afetam diretamente o fluxo de caixa ou contábil da empresa. Alguns exemplos são: Rendimentos irregulares (serviços que não foram prestados, a não entrega de produtos, entre outros); Lançamentos de pagamentos que não ocorreram; Desvios, ou alteração nos estoques de produtos ou bens da organização; Lançamentos de gastos indevidos, ou irregulares.

Para Parodi, (2008, p. 361) essas fraudes geralmente podem ser facilmente detectadas na hora da saída de dinheiro do caixa para o pagamento ou desvio aos fraudadores.

Tabela 1 – Contas mais usadas para prática de fraudes

Contas e Bancos	**%**
Caixas e Bancos	17,48
Contas a receber	9,71
Estoque	16,5
Ativo Permanente	0,97
Fornecedores	6,8
Contas a Pagar	4,85
Vendas	6,8
Custo de Mercadorias Vendidas	3,88
Contas da folha de pagamentos	3,88
Despesas de Viagens	7,77
Outras	3,88

Fonte: GBE Peritos & Investigadores Contábeis (1997).

De combinação com Oliveira e Rodrigues (2014), tem maior probabilidade de episódio de fraudes em pequenas empresas, devido sobretudo à existência de controles internos carentes. Para que constitua abreviada a perspectiva de fraudes em empresas de pequeno vulto, faz-se de ampla gravidade a cooperação entre a

gestão e os demais domínios, por meio da afirmação de uma política de discussão aberta e de uma tradição de ética e de valorização dos empregados. Na tabela 1 são apresentadas as contas mais usadas por fraudadores.

B. Fraudes Contábeis Externas

A fraude pode ser externa, nos casos de fraudes causadas por pessoas de fora (CHRISTOFF, 2017). Acontece geralmente por uma terceira pessoa assim como diz Coque Junior (2006, p. 5), perdas já com intenção de fraudar, "apropriar-se indevidamente ou burlar a lei" sendo assim a intenção geralmente é de fraudar para benefício próprio sem considerar o benefício da organização, que acontece às vezes no caso da fraude interna.

Como exemplo, podemos citar criminosos que usam dados pessoais de vítimas para obter vantagens com a intenção de não honrar os pagamentos ou realizar um negócio sob falsidade ideológica (OLIVEIRA, 2012).

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Foi realizado um levantamento de informações comparando os dados constatados no Portal da Transparência do CRC/PR nos anos de 2016 a 2019 e em artigos já publicados, analisando casos ocorridos sobre fraudes e suas consequências, a fim de verificar os motivos que levaram os contadores a serem punidos com multas entre outros procedimentos, por ter cometido uma fraude, assim como também foram levantados os tipos de infrações que cometeram.

Quanto à abordagem em relação ao problema está classificada como qualitativa descritiva, os dados foram analisados de fontes secundárias e compreendidos, segundo Lakatos e Marconi (1991), a pesquisa qualitativa tem como objetivo buscar compreensão sobre os acontecimentos com base na coleta de dados narrativos, através de particularidades e experiências individuais.

Os dados analisados têm como natureza indagar pesquisa, pois a intenção é de acrescentar conhecimento, é classificada como descritiva, pois foram aplicadas definições sobre fraudes e ética, segundo Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como fim, descrever características de determinada população ou fenômenos ou o estabelecimento de relação entre as variáveis.

ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Com relação as fraudes, levando em consideração a ética e valores que se envolvem, foram levantadas informações sobre a má conduta de uma parte dos profissionais de Ciências Contábeis do estado do Paraná e buscou-se acerca das transgressões e modos desonestos empreendidos pelos próprios, ao qual se poderia analisar o perfil para cometimento de fraudes. Aponta Ribeiro (2013), já que o trabalho do contador é regido por princípios, a desobediência a estes será punida a partir dos próprios, pois são eles que guiarão se suas decisões estão corretas ou erradas. Pesquisou-se através da sede do CRC em Curitiba e orientou-se que dúvidas fossem mandadas por e-mail, ao qual foi respondido que as informações estariam no Portal da Transparência do site do CRC/PR e ao analisar-se se obteve as informações dispostas na tabela 2.

Tabela 2 – Processos julgados período de 2016 a 2019

Processos Julgados (Consequências)	**2016**	**2017**	**2018**	***2019***
Multas	80	01	54	80
Advertência Reservada	09	06	10	47
Censura Reservada	02	05	03	11
Censura Pública	01	-	-	01
Arquivamento	25	19	7	57
Multa e Advertência Reservada	157	269	44	234
Multa e Censura Reservada	69	92	69	102
Multa e Censura Pública	18	22	12	30
Suspensão e Censura Reservada	-	02	-	02
Suspensão e Advertência Reservada	02	01	-	01
Total de casos anuais	**363**	**417**	**399**	**565**

Fonte: Elaboração própria (2020).

Graças Vieira (2003, p. 59) cita que "Atuar eticamente, entre tanto vai muito além de não roubar ou não fraudar a empresa. Tomando como base consequências das infrações cometidas, a maior a ser utilizada é a multa e advertência reservada com uma média de 176 por ano, e uma mediana de 195,5. Vê se que a Censura Pública é a de menor ocorrência, com uma média de 0,5 ao ano, suspensão é também tem uma baixa incidência, tanto a com Censura Reservada, quanto a com Advertência Reservada, tendo elas uma média de 01 caso por ano, segue abaixo, média das consequências com porcentagens: Multas: 53,75 – 13,92%; Advertência Reservada: 18 – 4,66%; Censura Reservada: 5,25 – 1,36%; Censura Pública: 0,5 – 0,13% ; Arquivamento: 27 – 6,99%; Multa e Advertência Reservada: 176 – 45,59%; Multa e Censura Reservada: 83 – 21,50%; Multa e Censura Pública: 20,5 – 5,31%; Suspensão e Censura: 1 – 0,26%; Suspensão e Advertência Reservada: 1 – 0,26% ; Média Total: 386 – 100%.

De acordo com a tabela, conjectura-se que os casos totais de consequências tomadas e impostas aos infratores, aumentam com os

anos, houve uma diminuição de casos no ano de 2018 e no próximo ano aumentando novamente. Lisboa (2010, p. 88) diz que "essas situações críticas se situam na esfera dos conceitos de dever, direito, justiça, responsabilidade, consciência e vocação". Com base nesse caso, detectamos que a área tem poucos estudos de caso.

Conforme Lopes *et al.* (2006) o profissional contabilista não deve deixar de lado a conduta ética ao exercer a profissão, sendo capaz de integrar o conhecimento técnico, apesar da elevada competitividade, com o descumprimento dos princípios ocorre escândalos e fraudes (causando prejuízos à empresa, mas não só a falta de ética da empresa, mas também dos funcionários que ali trabalham). Com a ausência dos princípios éticos ocorrem fraudes e para alguns funcionários o desemprego.

Assim decidimos analisar a fraude contábil, para que não passe despercebido um assunto tão relevante, independente da sua natureza.

Tabela 3 – Fraudes Contábeis

Motivos	2016	2017	2018	2019
Falta de Escrita do Livro Diário	Capital: 20 Interior: 218	Capital: 50 Interior: 247	Capital: 128 Interior: 143	Capital: 80 Interior: 101
Executar Serviços Contábeis sem o competente Registro no CRC	Capital: 13 Interior: 76 Não Informado: 15	Capital: 03 Interior: 41 Não Informado 06	Capital: 51 Interior: 40	Capital: 99 Interior: 116
Por fornecer decore inidônea	Capital: 28 Interior: 207	Capital: 36 Interior: 133	Capital: 74 Interior: 31	Capital: 31 Interior: 31

Fonte: Elaboração própria (2020).

O dever do contabilista tem relacionado o cumprimento dos prazos com finalidade fiscal quanto para tomada de decisões. “O direito é a contrapartida do dever diz Lisboa (2010, p.89). Observa-se que a falta de registro contábil no interior no ano de 2016 é 91% maior em comparação ao mesmo ano na capital. Mas os casos ao longo dos anos seguintes oscilaram bastante em relação ao ano de 2016 e no último ano analisado de 2019 os casos na capital tiveram um aumento de 75% em relação a 2016. Já no interior apesar de 2017 ter um aumento de 11,7%, nos anos seguintes os casos diminuíram, e houve uma queda no percentual de casos de 46,3% no ano de 2019 comparado com 2016.

Executar serviços contábeis sem registro no CRC Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, que criou o Conselho Federal de Contabilidade e definiu as atribuições do contador, capítulo II, que trata do Registro da Carteira Profissional, diz, em seu Art. 12, que os profissionais somente poderão exercer a profissão após a regular conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, reconhecido pelo Ministério da Educação, aprovação em Exame de Suficiência e registro no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos. Desrespeitar este artigo configura crime. Ainda de acordo com o Decreto, cabe ao Conselho Federal de Contabilidade e aos Conselhos Regionais de Contabilidade fiscalizar o exercício da profissão contábil.

Cabe ao Contador propor soluções para resguardar os interesses da empresa, de acordo com o Código de Ética Profissional do Contabilista, zelando pela integridade e sigilo das informações, Lisboa (2010). Na capital houve 12,5% de casos de contadores que exerceram a profissão sem o registro no CRC quanto 73% foram casos no interior e 14,5% dos casos não foram informados. Na capital no ano seguinte os casos faram quase nulos. Já no ao de 2019 comparado com 2016 aumentou cerca de 86% os casos na capital.

No interior os anos seguintes também obtiveram uma queda nos casos, e no ano de 2019 aumentou 34,5% em relação ao ano de 2016.

Wagenhofer *apud* Paulo (2007, p. 46), diz que maquiar as demonstrações contábeis pode acarretar alguns prejuízos aos vários usuários da informação contábil. A Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos que comprova rendimentos de autônomos, sócios de empresas, entre outros deve ser idônea, deve obter informações verídicas. No ano de 2016, 12% dos casos informados foram da capital e 88% do interior, o número de casos informado no ano de 2016 totalizou 235 casos. Comparado com 2019 os 235 casos do ano de 2016 a capital teve um aumento no percentual de 9,7%, já o interior diminuiu os casos em um percentual significativo de 85%.

Observa-se na tabela que as capitais geralmente apresentam resultado mais satisfatório no quesito controle fiscal, pois elas têm controlado melhor devido ao número de casos ser menor, tendo em vista que na capital existe mais profissionais na área do que no interior. O interior ainda necessita se organizar e atuar de forma mais expressiva no controle fiscal, combatendo possíveis fraudes, detectando antes que traga danos irredutíveis, conforme Sousa (2015, p. 36) "a fraude contábil está relacionada à intenção e é crime".

O contador exerce uma profissão de muita responsabilidade e deve zelar pela sua profissão, não cometendo fraudes e ajudando a combatê-las. Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC) Art. 2º I - exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais. Conforme Sequeira (2010, p. 22), "contador que cometer erro no balanço da empresa, arca com prejuízos de terceiros, como fornecedores.

Após analisar os dados coletados no Portal da transparência do CRC do Estado do Paraná, conclui-se que os casos de fraude cometidos por contadores do estado tem aumentado e necessita de uma fiscalização mais rigorosa, para combater quaisquer naturezas de fraude desde uma omissão de registro nos livros contábeis a uma adulteração de dados. Apesar de ter um aumento significativo nos casos nos anos consecutivos tivemos uma queda em alguns tipos de fraudes e em alguns locais desde a análise do primeiro ano ao último ano analisado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao analisar quais as fraudes cometidas pelos profissionais de contabilidade no estado do Paraná no período de 2016 a 2019, conclui-se que ainda há vários contadores infratores da Lei que mesmo com as penalidades não mudam, não tendo assim um nítido decréscimo, sendo assim necessárias as punições, maior fiscalização, e ressaltando a importância da conduta ética, a qual também pela sua falta mancha o profissional da Contabilidade.

Visto que a falta de ética profissional é a maior causadora de fraudes e infrações cometidas por contadores conforme analisado no presente capítulo, chegamos à conclusão que o tema em si é de grande relevância, pois temos muitos contadores que infligem a lei e cometem crimes para benefício próprio ou de terceiros.

Com relação aos dados obtidos junto ao CRC/PR, ressalta-se que os números são constantes e que não há como dizer se com o passar dos anos os profissionais estão ou não melhorando, tornando-se profissionais honestos e íntegros. Mas foi possível observar que alguns contadores não têm uma boa conduta, algo que tem que ser mudado, visto que o profissional de contabilidade tem que ter uma

boa postura para exercer sua profissão, ressaltando que existe o Código de Ética Profissional do Contador.

A intenção foi evidenciar que ainda há muitos casos de infrações de diversas naturezas, e assim chamar atenção para que medidas mais severas sejam tomadas com relação a esse assunto, para que não haja mais qualquer forma de fraude ou pelo menos reduza os casos na contabilidade e em outras profissões, não sendo uma conclusão exata sobre o assunto e valendo assim também como auxílio para próximas pesquisas sobre o tema.

REFERÊNCIAS

BASULTO, D. “How property rights in outer space may lead to a scramble to exploit the moon’s resources”. **The Washington Post** [18/11/2015]. Retrieved from: <https://www.washingtonpost.com>. Access in: 03/08/2018.

BECERRA, J.; RODRÍGUEZ, J. “El papel del derecho de propiedad privada en el ámbito espacial. Tres estudios de caso”. **Revista Científica General José María Córdova**, vol. 14, n. 17, January/June, 2016.

BEZZUBOV, D. “Administrative and Legal Forms of Regulation of the Modern Market of Space Services and Technologies”. **Advanced Space Law**, vol. 5, n. 1, March, 2020.

BRASKEM. “A nova era da exploração espacial”. **O Globo** [26/10/2017]. Retrieved from: <https://oglobo.globo.com>. Access in: 25/08/2018.

CAMPELLO, L. G. B.; AMARAL, R. D. do. “Uma dialogia entre os direitos humanos e a ética biocêntria: a terra para além do ‘antropoceno’”. **Revista Brasileira de Direito Animal**, vol. 15, n. 1, April, 2020.

CHAMBERS, M. “Law's new venues: computers and space”. **The New York Times** [25/03/1984]. Retrieved from: <https://www.nytimes.com>. Access in: 03/08/2018.

CHANG, Kenneth. “A Business Plan for Space”. **The New York Times** [10/02/2015]. Available at:<https://www.nytimes.com>. Access in: 03/08/2018.

CHANG, Kenneth. “If no one owns the moon, can anyone make money up there?” **The New York Times** [26/11/2017]. Retrieved from: <https://www.nytimes.com>. Access in: 03/08/2018.

CORREIA, P. M. A. R.; DA SILVA, A. F.; PURCARU, M. “O Direito de patente na indústria espacial”. **Lex Humana**, vol. 9, n. 1, June, 2017.

DARIUS, F. A.; BARNABÉ, T. A. “Deep ecology: uma nova metafísica em tempos de crise ambiental”. **Revista Kerygma**, vol. 15, n. 2, December, 2020.

DROZD, O. “Regulatory Framework for Space Activities: The Analysis of the Main Regulatory Acts”. **Advanced Space Law**, vol. 3, n. 1, April, 2019.

ERLANK, W. “Rethinking terra nullius and property law in space”. **Potchefstroom Electronic Law Journal**, vol. 18, n. 7, March, 2015.

FEDER, B. J. “Space law's business impact”. **The New York Times** [02/12/1981]. Retrieved from: <https://www.nytimes.com>. Access in: 03/08/2018.

FERREIRA-SNYMAN, A.; FERREIRA, G. “The Application of International Human Rights Instruments in Outer Space Settlements: Today's Science Fiction, Tomorrow's Reality”. **Potchefstroom Electronic Law Journal**, vol. 22, n. 1, June, 2019.

FLEMING, S. “The Unabomber and the origins of anti-tech radicalism”. **Journal of Political Ideologies**, May, 2021.

FONTANA FILHO, M. “A circunstância de Estado como estímulo ao comportamento policial: brutalidade no monopólio da violência legítima”. **Revista Opinião Filosófica**, vol. 12, n. 1, August, 2021.

FONTANA FILHO, M. “Por que Precisamos de um Estado? Justificando a Coerção”. **MISES: Interdisciplinary Journal of Philosophy, Law and Economics**, vol. 8, June, 2020.

FONTANA FILHO, M. “Why is the State's redistribution of wealth so revered by public opinion? A discussion along libertarian lines”. **Boletim de Conjuntura (BOCA)**, vol. 7, n. 20, August, 2021.

GARVEY, J. **Mudanças climáticas**: considerações éticas – O certo e o errado no aquecimento global. São Paulo: Rosari, 2010.

HALUNKO, V. “Space Law: the Present and the Future”. **Advanced Space Law**, vol. 3, n. 1, April, 2019.

HOWELL, E. “Who Owns the Moon? Space Law & Outer Space Treaties”. **Space.com** [27/10/2017]. Retrieved from: <https://www.space.com>. Access in: 04/08/2018.

HUXLEY, A. **A situação humana**. São Paulo: Biblioteca Azul, 2016.

KACZYNSKI, T. J. **Technological Slavery**: the collected writings of Theodore J. Kaczynski, a.k.a. 'the unabomber' Port Townsend: Feral House, 2010.

KOBZAR, O.; DANYLENKO, A. "International and National Provisions of Space Law Regulating the Use of Outer Space". **Advanced Space Law**, vol. 3, n. 1, April, 2019.

KOSTENKO, I. "Current Problems and Challenges in International Space Law: Legal Aspects". **Advanced Space Law**, vol. 5, n. 1, April, 2020.

KRAUSE, Jason. "5 United Nations treaties in outer space". **ABA Journal** [01/04/2017]. Retrieved from: <http://www.abajournal.com>. Access in: 04/08/2018.

KRICHEVSKY, S.; BAGROV, A. "Moon Exploration: Legal Aspects". **Advanced Space Law**, vol. 4, n. 1, November, 2019.

LAFFERRANDERIE, G. "Droit de l'espace, mythe et réalité". **European Space Agency** [05/05/1997]. Retrieved from: <http://www.esa.int>. Access in: 25/08/2018.

LEVES, A. M. P.; CENCI, D. R. "Ética, globalização e proteção do direito humano ao meio ambiente para o bem viver". **Revista Jurídica (FURB Online)**, vol. 22, n. 48, May/August, 2018.

LUHMANN, N. **O Direito da Sociedade**. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2016.

MEJÍA, J. “EUA adotam base jurídica para ‘febre do ouro espacial’”. **Exame** [05/01/2016]. Retrieved from: <https://exame.abril.com.br>. Access in: 25/08/2018.

MONSERRAT FILHO, J.; SALIN, A. P. “O Direito Espacial e as hegemonias mundiais”. **Estudos Avançados**, vol. 17, n. 47, April, 2003.

MURAVIOV, K.; DIDENKO, S.; MKRTCHIAN, R. “Liability in International Space Law”. **Advanced Space Law**, vol. 3, n. 1, April, 2019.

ОГОРОДОВ, Дмитрий. “Право на космос”. **Vokrugsveta** [30/06/2008]. Retrieved from: <http://www.vokrugsveta.ru>. Access in: 28/08/2018.

PÉPIN, E. “Le problème de l’espace dans ses aspects diplomatique, politique et juridique”. **Le Monde Diplomatique** [02/02/1960]. Retrieved from: <https://www.monde-diplomatique.fr>. Access in: 25/08/2018.

SINGER, P. **Um só mundo**: a ética da globalização. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

SOROKA, L.; KURKOVA, K. “Artificial Intelligence and Space Technologies: Legal, Ethical and Technological Issues”. **Advanced Space Law**, vol. 3, n. 1, April, 2019.

SOUZA, L. R.; MACIEL, J. G. S. “Parâmetros bioéticos para a consideração das futuras gerações na deliberação ambiental”. **Revista Brasileira de Direito Animal**, vol. 13, n. 3, November, 2018.

SVETLICHNYJ, O.; LEVCHENKO, D. “Commercialization of Space Activities: Correlation of Private and Public Interest in the Pursuit of Outer Space Exploration”. **Advanced Space Law**, vol. 4, n. 1, October, 2019.

UDARTSEV, S. “Extension of Space Activities, Emergence of Space State and Cosmization of Legal Science”. **Advanced Space Law**, vol. 4, n. 1, December, 2019.

UNITED NATIONS. **United nations treaties and principles on outer space**. New York: United Nations, 2008.

WEBER, M. **Ciência e política**: duas vocações. São Paulo: Cultrix, 2018.

CAPÍTULO 2

Agronegócio Brasileiro e o Comportamento do Setor em Meio às Crises Econômicas e os Impactos Sofridos pela Pandemia da COVID-19

AGRONEGÓCIO BRASILEIRO E O COMPORTAMENTO DO SETOR EM MEIO ÀS CRISES ECONÔMICAS E OS IMPACTOS SOFRIDOS PELA PANDEMIA DA COVID-19

Jose Antonio Marcelino

Aline Rafaela de Oliveira Sverzuti

Bruna Letícia Gomes da Silva Trizolio

O Coronavírus, foi identificado em 1960, sendo uma família de vírus que provoca infecções respiratórias. Normalmente ocasiona doenças respiratórias leves. Porém, por ser um vírus ele evolui podendo ocasionar doenças mais graves, como já ocorreu com o SARS (Síndrome Respiratória Aguda Grave) e MERS (Síndrome Respiratória do Oriente Médio).

No final de dezembro de 2019 na China, foi descoberto um novo Coronavírus, SARS-CoV-2, responsável pela doença conhecido como COVID-19 (SENHORAS, 2020a), que pode evoluir para uma pneumonia grave e apresenta risco de óbito á pessoas mais velhas e pessoas que possuem doenças crônicas.

Em 11 de março a OMS (Organização Mundial de Saúde) declarou a COVID-19 como pandemia. O termo "pandemia" é utilizado para alertar a existência de uma doença infecciosa que ameaça as pessoas mundialmente, "A mudança de classificação não se deve à gravidade da doença, e sim à disseminação geográfica rápida que a COVID-19 tem apresentado" (Ascom SE/UNA-SUS, 2020).

A partir desse momento muitos países, inclusive no Brasil, passaram a decretar medidas de segurança como o distanciamento social, o fechamento dos comércios e serviços que não fossem

essenciais e suspensão de aulas presenciais nas redes pública e privadas (MARCELINO; REZENDE; MIYAJI, 2020).

Com o decreto de pandemia os países tiveram que se adaptar rapidamente tomando providencias para evitar disseminação da COVID-19. Sendo assim muitos setores foram afetados com a determinação de paralisação dos serviços não essenciais (SENHORAS, 2020b).

A redução da produção e do consumo afeta todos os setores da economia inclusive o agronegócio, setor de extrema importância para a economia brasileira, o qual representa cerca de 21,4% do Produto Interno Bruto brasileiro (CEPEA, 2019).

Diante deste contexto nos surge o seguinte questionamento: qual o comportamento do agronegócio em momentos de crises sanitárias e econômicas ao longo das últimas décadas?

O agronegócio tem destaque no mundo econômico devido a sua grande capacidade produtiva e geração de empregos, o crescimento populacional gera discussões sobre a produção de alimentos global e como produzir o suficiente, com o menor impacto ambiental.

Para Amorim *et al*. (2019) baseando-se no fato de que é notório que o crescimento populacional causa um aumento na necessidade de alimentos, discutir como suprir essa demanda mostra a importância do agronegócio em cenário global.

O agronegócio ou agribusiness é o conjunto de várias atividades ligadas à produção e subprodução de produtos decorrentes da agricultura e pecuária, é responsável pela geração de matérias-primas para a produção de variados itens do nosso cotidiano, como alimentos, roupas, móveis, etc. O agronegócio auxilia muitos setores a manter a fabricação de seus produtos.

O objetivo desse estudo é analisar, comportamento do agronegócio no momento da pandemia da COVID-19 no Brasil. Para tanto foi realizado uma pesquisa bibliográfica em sites e artigos 'online' a fim de explorar o tema, podendo ser classificado como descritivo com buscas em fontes eletrônicas relacionados ao tema.

O presente capítulo apresenta na primeira seção a introdução, logo seguida pela metodologia e a apresentação das análises e resultados encontrados e por fim a conclusão.

METODOLOGIA

A metodologia descreve quais os métodos de pesquisa adotados para a coleta e avaliação de dados de acordo com os estudos de Marconi e Lakatos (2002). Neste sentido, esse capítulo pode ser classificado como uma pesquisa aplicada, descritiva, qualitativa e documental com fontes bibliográficas.

Para Rampazzo (2005, p. 53) "A pesquisa descritiva procura, pois, descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e sua conexão com outros, sua natureza e suas características".

Coleta de dados foi realizada através de fontes eletrônicas sobre a COVID-19 pelos sites da OMS e Ministério da Saúde, e pesquisa bibliográfica em artigos científicos e sites relacionados aos assuntos, além da análise dos dados e gráficos elaborados pelo Cepea e IBGE sobre o PIB e o agronegócio ao longo dos últimos anos.

DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Agronegócio é a rede produtiva que vai do plantio até industrialização e venda do produto. Também denominado

agrobusiness é a junção da agricultura e pecuária na visão econômica.

O Produto interno bruto (PIB) é a soma de toda a riqueza produzida por um país, o do Brasil em 2019 foi de cerca de R$ 7,3 trilhões (IBGE), 21,4% originada do agronegócio.

De acordo com a definição do CEPEA (2011, p. 03) "[...] pelo critério metodológico do Cepea, o PIB do agronegócio é medido pelo valor adicionado avaliado a preços de mercado, ou seja, inclui os impostos pagos pelas atividades produtivas".

Ao longo dos últimos anos a balança comercial brasileira fechou em superávit, em função do aumento no volume de vendas e dos preços das commodities minerais e agrícolas e no aumento de vendas de produtos básicos e manufaturados em 2018.

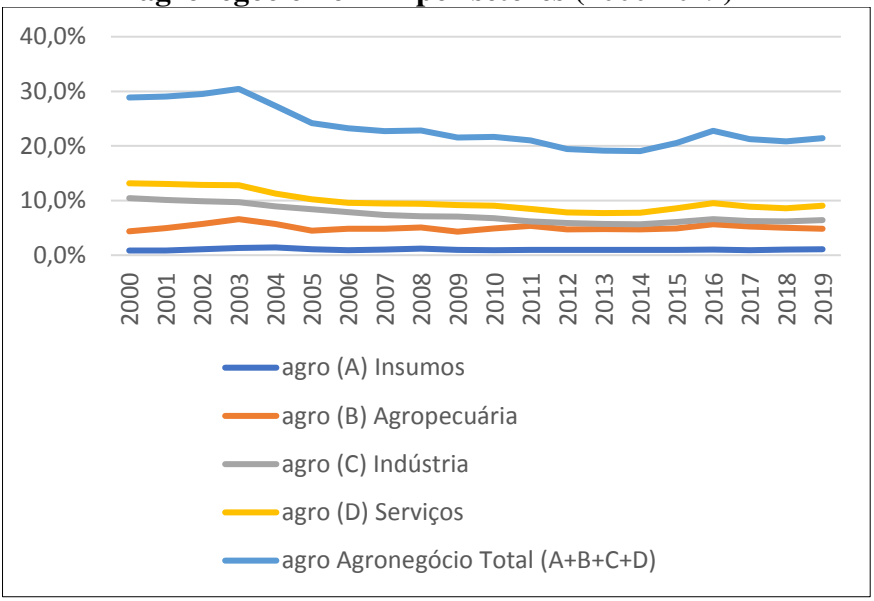
> As exportações de produtos básicos subiram 17,2% e totalizaram US$ 118,9 bilhões. Os produtos manufaturados tiveram crescimento de 7,4%, e somaram US$ 86,6 bilhões. As exportações dos produtos semimanufaturados tiveram queda na comparação anual (3,1%) e contabilizam US$ 30,6 bilhões (AGÊNCIA BRASIL, 2019).

Em 2019, o agronegócio brasileiro somou 18,37 milhões no segundo trimestre, aumentando cerca de 1,64% a mais que no trimestre anterior, segundo CEPEA (2020), o PIB do setor após dois anos de resultados baixos cresceu 3,81%, alcançando uma representação de 21,4% do PIB brasileiro total.

O setor empregou cerca de 18 milhões de pessoas em 2019 (CEPEA, 2020) a relevante participação na produção de riquezas para o país motiva um questionamento, qual a resposta do agronegócio no Brasil em situações críticas, como outras pandemias,

a crise financeira mundial, a crise econômica no Brasil e o atual cenário de crise epidemiológica de SARS-CoV-2 (SENHORAS, 2020c).

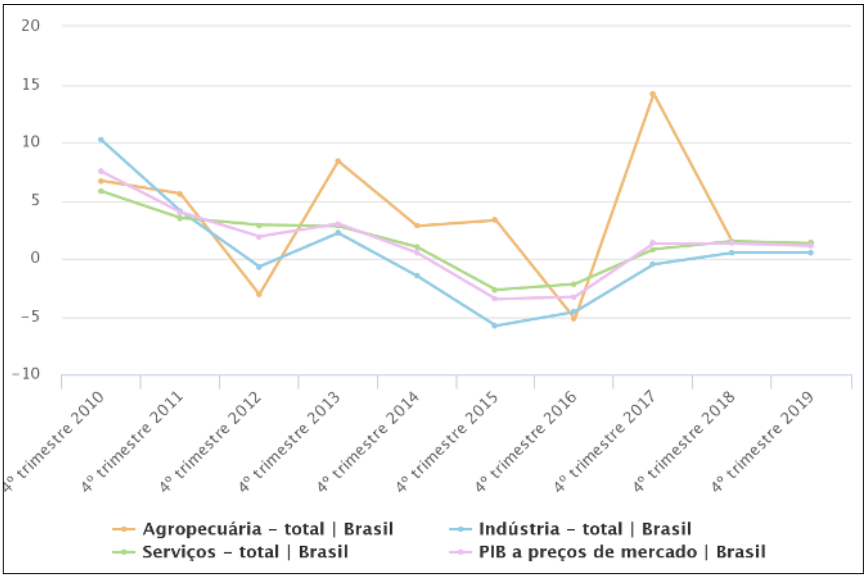
Gráfico 1 - Participação agronegócio no PIB por setores (2000-2019)



Fonte: Cepea (2019).

No Gráfico 1 estão descritos os setores e a participação que cada um tem para compor o setor do agronegócio, nota-se que ao longo de todos os anos o setor de serviços foi o que correspondeu a maior parte, mas que nos últimos anos a participação da indústria e da agropecuária tem aumentado.

Gráfico 2 - PIB acumulado (2010-2019)



Fonte: IBGE - Contas Nacionais Trimestrais (2020).

O gráfico 2 apresenta os números do PIB dos setores econômicos no 4.º trimestre dos anos de 2010 a 2019, a partir da análise do gráfico é possível observar que nos anos de crise econômica brasileira o setor do agronegócio manteve-se superior aos outros, apenas no ano de 2016 registrou números menores e segundo a CNA (2016) foi um evento provocado principalmente pelo o fenômeno climático El Niño, que gerou queda na produção de milho segunda safra, isso somado a concorrência da soja, reduziu a área plantada em cerca de 12% em comparação com o período anterior, no centro-oeste o milho safrinha sofreu perdas de 30%, 24% e 40%, no Mato grosso, Mato Grosso do Sul e Goiás, respectivamente.

A crise econômica global que surgiu nos Estados Unidos em 2008, com a quebra do banco Lehman Brothers, afetou também a

economia brasileira. Diante essa crise o governo brasileiro adotou medidas para estimular a produção e o consumo, reduzindo os impostos e liberando créditos subsidiados (Tipo de empréstimo feito pelo governo a uma taxa de juros menor que a vigente no mercado).

No entanto, para que essas medidas fossem realizadas, o governo utilizou-se do dinheiro dos cofres públicos, mas como resultado da crise o governo obteve menos arrecadação. Ou seja, tendo mais gastos e arrecadando menos houve um desequilíbrio financeiro e consequentemente a dívida pública aumentou.

Segundo a Equipe AgriPoint (2010) um estudo da CNA concluiu que "O Produto Interno Bruto (PIB) da agropecuária brasileira recuou 6% em 2009".

Para o Ministério da Agricultura, pecuária e abastecimento (2011, p. 07):

> Segundo a FAO os preços internacionais nunca estiveram tão altos, e de acordo com Botelho (2011) uma enorme rede de fatores influencia os preços e produção. Entre estes, os mais destacados têm sido mudanças climáticas severas em alguns países, baixos estoques mundiais, de milho, arroz, trigo e soja, pressão dos biocombustíveis, aumento da renda mundial e aumento de população.

Entretanto, a política econômica adotada em 2010 não se manteve e com a desaceleração da economia brasileira no ano de 2014 foram detectados os primeiros sinais de recessão, pois o crescimento do PIB em 2014 foi de 0,5% (IBGE).

De acordo com Cacciamali e Tatei (2016), a recuperação pós-crise escondeu problemas estruturais que, com decisões

macroeconômicas equivocadas, provocaram a recessão econômica nos anos seguintes.

Além disso, a operação Lava Jato que se iniciou em 2014 (MPF), investigações e operações realizadas pelo Ministério Público e Polícia Federal, fomentou ainda mais a crise econômica.

Conforme Eduardo Costa Pinto (2017), "essa operação contribuiu entre 2 e 2,5 pontos percentuais em cada ano nas quedas do PIB de 3,8% em 2015 e de 3,6% em 2016. Ou seja, mais da metade da recessão decorreu dos efeitos da Lava Jato".

Segundo Agência Brasil (2016), outro ponto que intensificou a recessão econômica foi a crise fiscal causada pela adoção de cortes nas contas públicas como uma medida para equilibrar a diferença entre os gastos elevados e a baixa arrecadação tributária. Sendo assim a taxa de desemprego sobe afetando ainda mais a economia. A taxa de desocupação subiu em 2014 em 2,7% e em 2015 chegou à 9,6% (Exame).

Ainda segundo a Agência Brasil (2018):

> As exportações totalizaram US$ 217,7 bilhões em 2017, com alta de 18,5% sobre 2016 pela média diária, o primeiro crescimento após cinco anos. A alta do ano passado, no entanto, foi insuficiente para retomar o recorde de exportações registrado em 2011, quando as vendas externas tinham somado US$ 256 bilhões.

Segundo a organização Mundial do Comércio (2017) o principal destino de exportação foi a China, seguida por Estados Unidos e Argentina principalmente soja, minério de ferro e óleos brutos de petróleo.

O destaque no ano de 2019 do agronegócio foi o pecuário que cresceu cerca de 23,71%. Segundo o IBGE (2020), a peste suína enfrentada pela China influenciou positivamente os números da pecuária no último ano.

Esse cenário tem poucas mudanças no ano de 2020, a China continua como principal, mas seguida pelo bloco da União Europeia e Estados Unidos, e a soja continua como principal produto agrícola exportado, seguida por carnes e produtos florestais.

No início do ano de 2020 o relatório Focus projetou um crescimento do Brasil em 2%, mas ao longo do primeiro trimestre com a pandemia anunciada esse número passou a ser uma possível redução de 3,76%

Como exemplo do impacto já no primeiro trimestre de 2020 tem-se a notícia do Portal do Agronegócio (2020), de que as exportações no Mato Grosso do Sul referentes a produtos industriais caíram 5,2% como resultado das medidas restritivas de circulação, comercialização e a redução da compra de celulose.

Segundo Ministério da Economia (2020), a balança comercial teve um superávit de US$ 5,061 bilhões na quarta semana de abril. Ainda segundo o ministério da economia, em relação ao mês de abril/2019 a abril/2020 o setor de agropecuária cresceu cerca de 62,4%. Contudo na importação o setor teve queda de cerca de 6,3%.

Também pode-se observar que com a pandemia este setor vive momentos de instabilidade e medo, para Mauro Mendes, governador do Mato grosso, do Canal Rural (2020), “Existe hoje um oceano de incertezas, uma incerteza maior ainda porque ninguém sabe a profundidade e as consequências na economia no Brasil e no mundo”.

Alguns setores foram afetados como o de flores, hortaliças e o etanol. De acordo com o boletim da CNA (2020) com a proibição de eventos e o fechamento dos comércios o setor de flores foi afetado com redução do faturamento em cerca de 70% em relação ao último ano, apesar se ter sofrido um aumento em relação ao início do período de isolamento. O setor de hortaliças foi afetado pelo fechamento de restaurantes e feiras que ocasionou a redução na demanda e até perdas. (UOL, 2020). Na região de Ibiúna, onde se produz cerca de 50% dos pés de alfaces que são vendidos no Brasil, já chegou a perder cerca de 70% (G1, 2020).

Com uma disputa entre a Arábia e Rússia pela produção do petróleo, causou uma queda em seu preço, essa baixa traz grandes impactos para a economia mundial e traz insegurança para os fornecedores de cana que não sabem se os contratos de compra serão cumpridos.

Afetando assim o setor sucroalcooleiro segundo Valério (2016, p. 21) setor "engloba a produção agrícola da cana-de-açúcar, o seu processamento industrial e transformação em açúcar, etanol e energia elétrica".

Neste ramo do agronegócio o etanol teve uma queda em suas vendas, devido ao baixo crescimento da economia e por causa do isolamento social. Conforme Notícia Agrícolas (2020), houve uma redução nas vendas de cerca de 12,71% em março deste ano em relação ao ano de 2019.

Para o Canal Rural (2020), o mercado interno apresentará números menores também para o setor pecuário, mas apesar de os números desses setores serem baixos de acordo com as projeções do Banco Central o PIB do agronegócio deve crescer cerca de 2,9% nesse ano, impulsionado pela safra de grãos que apresentou resultados maiores de produção que no último ano.

Essas projeções são comprovadas pelo crescimento, segundo o SENAR-MA (2020), do PIB do setor agropecuário de cerca de 1,9% no primeiro trimestre de 2020, frente ao mesmo período de 2019, ou seja, mesmo com a redução no consumo dos brasileiros devido à pandemia da COVID-19, o setor agropecuário brasileiro continua forte e comercializando inclusive com novos mercados, que passaram a consumir mais produtos brasileiros, como o Egito e Indonésia (CONGRESSO EM FOCO, 2020).

O setor do agronegócio teve um aumento em suas exportações atingindo no primeiro quadrimestre U$$ 31,40 bilhões. Em comparação ao período homólogo este ano teve um aumento de 5,9% e foi um dos setores que mais exportou atingindo o total de 46,6%. Este setor bateu o seu recorde de exportação em abril, atingindo o total de U$$ 10bilhões, comparado ao ano passado teve um aumento de 25%.

Apesar da crise da COVID-19 o agronegócio tem apresentado resultados favoráveis, auxiliando assim na redução da queda da economia brasileira. Os produtos mais exportados no primeiro quadrimestre foram, a soja com 16,3 milhões de toneladas, farelo de soja com 1,7 milhão, carne de boi e suína com 116 mil e 63 mil, e o algodão 91 mil. De acordo com Uol (2020), o agronegócio foi o único setor que apresentou resultado favorável referente ao PIB do primeiro trimestre.

CONCLUSÃO

Esse estudo teve como objetivo observar como os setores de produção agrícola comportaram-se nas situações analisadas e quais as influências das intempéries climáticas e das crises econômicas na produção de alimentos, rações para criação animal ou combustíveis.

Como analisada a recessão econômica enfrentada pelo país diminuiu o consumo e a produção e isso afeta o setor agrícola também, entretanto os impactos negativos analisados que tiveram maior impacto são eventos climáticos, como o El Ninõ, e nesses momentos percebe-se as quedas em valores nominais, mas o setor continua forte e como e o que mais contribui com a balança econômica.

A crise sanitária da COVID-19 impactou na economia brasileira e notoriamente o isolamento social modificou o consumo no país. Sem um tratamento específico para a doença o governo brasileiro seguindo as normas da Organização Mundial da Saúde decretou que comércios e serviços não essenciais paralisassem as atividades e que a população brasileira adotasse distanciamento e isolamento social como uma medida para conter o avanço da COVID-19.

Com isso alguns setores do agronegócio foram afetados, como o setor de floricultura e hortaliças que sofreu perdas e redução do faturamento caudados pelo fechamento do comércio e o isolamento social. O setor sucroenergético, especificamente o etanol, com a COVID-19 e a disputa pela produção do petróleo entre Arábia Saudita e Rússia, tem apresentado valores baixos. Entretanto, mesmo diante da pandemia, o agronegócio continuou se expandindo e bateu seu recorde de exportação em abril 2020 atingindo um total de 10 bilhões.

Portanto, pode-se verificar que o setor de agronegócio é forte em momentos de crise econômica e sanitária, pois mesmo apresentando quedas em alguns setores, outros abriram-se a novos mercados, ganhando espaço, vendendo mais produtos e fortalecendo o comércio exterior. Com isso o setor do agronegócio está sendo considerado o setor que vai impulsionar a economia brasileira.

Com base no que foi apresentado sugere-se para trabalhos futuros analisar e comparar o comportamento do agronegócio com os de outros setores brasileiros. Também a possibilidade de realizar uma comparação entre o comportamento do agronegócio brasileiro com o de outros países.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA BRASIL. "Balança comercial brasileira teve superávit de US$ 58,3 bi em 2018: Corrente de comércio foi de US$ 420,7 bi, melhor resultado em 5 anos". **Agência Brasil** [2019]. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br>. Acesso em: 04/05/2020.

AGÊNCIA BRASIL. "Balança comercial fecha 2017 com saldo de US$ 67 bi, maior resultado da história". **Agência Brasil** [2018]. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br>. Acesso em: 04/05/2020.

AGENCIA DE NOTÍCIAS DO PARANÁ. "Agronegócio representa 80,3% das exportações do Paraná". **Agencia de Notícias do Paraná** [2020]. Disponível em: <www.aen.pr.gov.br>. Acesso em: 15/06/2020.

AMORIM, Gabrieli dos Santos *et al*. "Cadeias globais de valor: a inserção do agronegócio brasileiro". **Anais do Seminário Internacional sobre Desenvolvimento Regional**. Santa Cruz do Sul: UNISC, 2019.

BARROS, G. S. A. C.; FACHINELLO, A. L.; SILVA, A. F. **Desenvolvimento metodológico e cálculo do PIB das cadeias produtivas do algodão, cana-de-açúcar, soja, pecuária de corte e leite no Brasil**. Piracicaba: CEPEA, 2011.

BBC - British Broadcasting Corporation. “Coronavírus: OMS declara pandemia”. **BBC News** [11/03/2020]. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/geral-51842518>. Acesso em: 10/04/2020.

BEEF POINT. “CNA aponta recuo 6% no PIB do agronegócio em 2009”. **Beef Point** [11/02/2010]. Disponível em: <https://www.beefpoint.com.br>. Acesso em: 24/05/2020.

BRANCO, Mariana. “Crise internacional e problemas internos são causas do desemprego no Brasil”. **Agência Brasil** [01/05/2016]. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br>. Acesso em: 21/05/2020.

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Brasil Projeções do Agronegócio:** 2010/2011 a 2020/2021.2011. Brasília: MAPA, 2011.

BRASIL. Ministério da Economia. “Balança comercial brasileira: Semanal” **Ministério da Economia** [2020]. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/balanca-comercial-brasileira-semanal>. Acesso em: 01/05/2020.

BRASIL. Ministério da Saúde. “Coronavírus (COVID-19)”. **Ministério da Saúde** [2020]. Disponível em: <https://coronavirus.saude.gov.br>. Acesso em: 04/05/2020.

CACCIAMALI, Maria Cristina; TATEI, Fabio. “Mercado de trabalho: da euforia do ciclo expansivo e de inclusão social à frustração da recessão econômica”. **Estudos Avançados**, vol. 30, n. 87, 2016.

CAMPOREZ, Patrik. “Agronegócio registra perdas e descartes de produtos por conta do coronavírus”. **UOL** [28/03/2020]. Disponível em: <https://economia.uol.com.br>. Acesso em: 20/05/2020.

CANAL RURAL. “Agronegócio deve crescer mesmo em ano de pandemia, diz consultoria”. 2020. **Canal Rural** [27/04/2020]. Disponível em: <https://www.canalrural.com.br>. Acesso em: 17/06/2020.

CANAL RURAL. “Série do Canal Rural ouve governadores sobre efeito da COVID-19 no agro”. **Canal Rural** [10/05/2020]. Disponível em: <https://www.canalrural.com.br>. Acesso em: 17/06/2020.

CEPEA – Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada – ESALQ/USP. **Mercado de trabalho do agronegócio brasileiro: 4º tri de 2019**. Piracicaba: CEPEA/ESALQ/USP, 2020. Disponível em: em: <https://www.cepea.esalq.usp.br>. Acesso em: 22/04/2020.

CEPEA – Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada – ESALQ/USP. **PIB do agronegócio brasileiro**. Piracicaba: CEPEA/ESALQ/USP, 2019. Disponível em: em: <https://www.cepea.esalq.usp.br>. Acesso em: 22/04/2020.

CIRILLO, Bruno. “Agronegócio cresce, reduz tombo da economia e deve ser motor da recuperação”. **Uol** [14/06/2020]. Disponível em: <https://economia.uol.com.br>. Acesso em: 18/06/2020.

CNA - Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil. “CNA propõe ações para minimizar impactos do coronavírus na economia”. **CNA** [16/05/2020]. Disponível em: <https://www.cnabrasil.org.br>. Acesso em: 19/0/05/2020.

CNA - Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil. “Safra de grãos 2015/2016 terá queda de 10,3% em consequência das adversidades climáticas”. **CNA** [06/09/2016]. Disponível em: <https://www.cnabrasil.org.br>. Acesso em: 19/05/2020.

GLOBO RURAL. “Hortaliças sofrem com impacto do coronavírus em SP”. **Globo Rural** [10/05/2020]. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/agronegocios/globo-rural>. Acesso em: 18/05/2020.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. “PIB cresce 1,1% e fecha 2019 em R$ 7,3 trilhões”. **Agência de Notícias IBGE** [04/03/2020]. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br>. Acesso em: 21/04/2020.

MARCELINO, José Antonio; REZENDE, Adriano; MIYAJI, Mauren. “Impactos Iniciais da COVID-19 nas Micro e Pequenas Empresas do Estado do Paraná - Brasil”. **Boletim de Conjuntura** (BOCA), vol. 2, n. 5, 2020.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**: Planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 5ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

NOTÍCIAS AGRÍCOLAS. “Pecege analisa capacidade de estocagem de etanol das usinas em meio à crise na demanda”. **Notícias Agrícolas** [07/05/2020]. Disponível em: <https://www.noticiasagricolas.com.br>. Acesso em: 21/05/2020.

PINTO, Eduardo Costa. “Impactos da Lavo Jato”. **Jornal dos Economistas**, n. 336, agosto, 2017. Disponível em: <www.coreconrj.org.br>. Acesso em: 19/05/2020.

PORTAL DO AGRONEGÓCIO. “China reduz compras de celulose e exportações caem 5,2%: De acordo com os radares industriais da fiems, é um reflexo da nova pandemia de coronavírus”. **Portal do Agronegócio** [20/04/2020]. Disponível em: <https://www.portaldoagronegocio.com.br>. Acesso em: 22/04/2020.

RAMPAZZO, Lino. **Metodologia científica**. 3ª edição. São Paulo: Edições Loyola, 2005.

SAMORA, Roberto. “Entrevista na crise, setor de etanol do Brasil quer apoio para estocar 1/4 da produção”. **Uol** [16/04/2020]. Disponível em: <https://economia.uol.com.br>. Acesso em: 2/05/2020.

SARDINHA, Edson. “Agronegócio ignora crise e cresce mesmo com pandemia de COVID-19”. **Congresso em Foco** [28/04/2020]. Disponível em: <https://congressoemfoco.uol.com.br>. Acesso em: 18/06/2020.

SENAR-MA – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - Maranhão. “Agropecuária é destaque no PIB e cresce mesmo com Coronavírus”. **SENAR-MA** [09/06/2020]. Disponível em: <http://senar-ma.org.br>. Acesso em:15/06/2020.

SENHORAS, Elói Martins. “A pandemia do novo coronavírus no contexto da cultura pop zumbi”. **Boletim de Conjuntura (BOCA)**, vol. 1, n. 3, 2020a.

SENHORAS, Elói Martins (org.). **Impactos econômicos da pandemia da COVID-19**. Boa Vista: EdUFRR, 2020b.

SENHORAS, Elói Martins. “COVID-19 e os padrões das relações nacionais e internacionais”. **Boletim de Conjuntura (BOCA)**, vol. 3, n. 7, 2020c.

UNA-SUS – Universidade Aberta do Sul. “Organização Mundial de Saúde declara pandemia do novo Coronavírus: Mudança de classificação obriga países a tomarem atitudes preventivas”. **UNA-SUS** [11/03/2020]. Disponível em: <https://www.unasus.gov.br>. Acesso em: 20/04/2020.

VALÉRIO, Valmir José de Oliveira. “Agronegócio sucroenergético e abastecimento alimentar no estado de São Paulo (2003 – 2015): Análise a partir da soberania alimentar”. **Anais do IV Workshop Produção e apropriação de novas fontes energéticas: efeitos, conflitos e alternativas**. Goiânia: UFG, 2016.

CAPÍTULO 3

Planejamento Tributário:
Economia Tributária de Empresas
Investidoras em Projetos Apoiados pela Lei 8.313/1991

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ECONOMIA TRIBUTÁRIA DE EMPRESAS INVESTIDORAS EM PROJETOS APOIADOS PELA LEI 8.313/1991

Agnes Outuki Cunha

Ana Luiza Godoy Pulcinelli

José Antonio Marcelino

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seus Artigos 21, 22, 23 e 24, aponta funções que Estado Brasileiro deve exercer. Dentre tais papeis, encontra-se o de incentivar e planejar as atividades econômicas do país. Quando exerce o papel de incentivador, ele abre mão, total ou parcialmente, de receitas tributárias, por meio de ferramentas denominadas incentivos fiscais. Esses incentivos funcionam como um meio de arrecadação monetária extrafiscal, isso porque estimularão o exercício de determinadas atividades e/ou desestimularão certas práticas, como demonstrado por Piva (2018, p. 55).

O intuito dessa renúncia fiscal feita pelo Estado é o crescimento de determinada região ou setor. Tendo em vista a criação de fontes de recursos para impulsionar a esfera de produções artísticas, esses incentivos têm papel fundamental no auxílio à expansão desejada pelo Estado. O desejo pela expansão cultural deve-se ao fato de que outra função atribuída ao Estado é a de "proporcionar os meios de acesso à cultura", como demonstrado na Constituição Federal, Artigo 23, Inciso V.

Para que o Estado alcance as pessoas físicas e/ou jurídicas, o direito de deduzir sua carga tributária é concedido às figuras investidoras. Isso acontece porque atualmente as empresas têm o

intuito de diminuir suas despesas, a fim de maximizar o lucro por elas obtido. Para isso, utilizam-se de ferramentas que as auxiliem nesse processo de contenção de gastos.

Diante desse cenário, o intuito deste capítulo é demonstrar vantagens e/ou desvantagens ao investir nos projetos apoiados pelas Leis de Incentivo Fiscal, e, além disso, demonstrar os possíveis benefícios econômicos para as pessoas jurídicas que investem em projetos culturais recebedores da verba advinda das figuras investidoras.

A pesquisa, então, tem como objetivo geral verificar a economia de tributos por parte das empresas que utilizam os incentivos fiscais. Além disso, os objetivos específicos da indagação anterior podem ser caracterizados pela compreensão do conceito de incentivos fiscais, verificação do uso desses incentivos e apuração de vantagens e/ou desvantagens do emprego da ferramenta de incentivos fiscais.

O presente capítulo apresenta na primeira seção a introdução, logo seguida pela referencial teórico, metodologia e a apresentação das análises e resultados encontrados e por fim a conclusão.

REFERENCIAL TEÓRICO

Planejamento Tributário

O planejamento tributário é uma operação do planejamento empresarial com foco nos tributos e seus impactos na entidade, cujo objetivo é alcançar economia de impostos por meios legais. Segundo Crepaldi (2019, p. 4), o planejamento tributário "é a determinação operacional de uma série de procedimentos conhecidos como formas de economia de imposto".

Machado (2014, p. 78) afirma também que a expressão "planejamento tributário" é utilizada para caracterizar a disposição dos negócios da entidade, considerando a redução da carga tributária, tendo como finalidade o encolhimento do montante a pagar. Além disso, o autor alega a respeito do planejamento tributário:

> É a atividade de examinar as formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida, e escolher a que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário. [...] O planejamento tributário pode ser lícito ou ilícito, conforme seja considerada normal ou abusiva a forma jurídica escolhida para a atividade. (MACHADO, 2014, p. 78)

Crepaldi (2019, p. 5) demonstra ainda que o planejamento tributário, em termos gerais, tem as seguintes intenções:

a) Diminuir ou eliminar a carga fiscal das empresas, evitando que se realize;

b) Efetuar operações tributáveis e/ou encolher a base geradora de tributação;

c) Adiar o pagamento de tributos por meio do planejamento das datas de efetivação de negócios e da adequada administração do fluxo de caixa;

d) Extinguir contingências tributárias recorrendo à manutenção de controles internos apropriados e ao conhecimento profundo das operações e da legislação tributária; e

e) Reduzir o custo burocrático mediante facilitação de processos, bem como padronização e informatização de procedimentos.

Além disso, o contribuinte pode obter benefícios ao fazer uso do planejamento tributário. Crepaldi (2019, p. 81) expõe exemplos de tais vantagens:

a) Compreender o procedimento entre planejamento tributário e sonegação fiscal;

b) Reconhecer ocasiões apropriadas em que seja possível a redução ou eliminação da carga tributária;

c) Estruturação de operações de compra e vendas de produtos e serviços, além da entrada de ativos por meio da utilização de atos societários como fusão, incorporação, cisão e redução do capital subscrito; e

d) Maximização do uso oportuno da lei.

Portanto, o planejamento tributário pode ser caracterizado pelo seu objetivo principal: a economia tributária. Além disso, como ilustra Machado (2014, p. 78), essa ferramenta pode ter caráter lícito ou ilícito, dependendo da forma jurídica escolhida para alcançar o objetivo principal do planejamento tributário.

Elisão Fiscal

A elisão fiscal é o planejamento tributário feito de forma lícita. Coêlho (2006, p. 41) admite a elisão fiscal, também classificada pelo autor como evasão comissiva lícita, como um objeto que visa resultado econômico, fazendo uso de instrumentos legítimos e ferramentas menos custosas a fim de alcançar tal resultado. Crepaldi (2019, p. 90) afirma que “o sistema jurídico brasileiro a admite como um mecanismo para alcançar um impacto tributário reduzido.”. Logo, a elisão fiscal pode ser definida como a

ramificação lícita do planejamento tributário, uma vez que a carga tributária reduzida é alcançada mediante a utilização de recursos disponibilizados pela legislação tributária ou brechas nela encontradas.

De acordo com Crepaldi (2019, p. 90), a elisão fiscal "é um conjunto de atos adotados por um contribuinte, autorizados ou não proibidos por lei, visando uma carga fiscal menor". Assim, ainda conforme Crepaldi (2019, p. 92), há duas espécies de elisão fiscal: a) decorrente da própria lei; e, b) fruto de lacunas e brechas presentes na lei.

Na primeira, a lei permite e, muitas vezes, estimula a economia de tributos. O legislador evidentemente concede benefícios fiscais aos contribuintes. É possível mencionar os incentivos fiscais como um exemplo dessa vertente da elisão fiscal. Isso se deve ao fato de a própria lei fornecer aos pagantes benefícios específicos, assim como acontece com a Lei de Incentivo à Cultura, em que o Estado renuncia parte de sua receita quando pessoas físicas ou jurídicas investem em projetos culturais diversos.

O segundo caso de elisão, por sua vez, considera situações em que o contribuinte escolhe manter seus negócios com a menor carga tributária, fazendo uso de recursos não proibidos por lei, ou elementos contidos na lei que não permitam que o fato gerador se concretize. Como exemplo, é possível apontar empresas que optam por manter seus estabelecimentos em municípios com menor alíquota de Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS).

Coêlho afirma que a segunda é a verdadeira elisão:

> A verdadeira elisão fiscal é esta, por apresentar questionamentos jurídicos e éticos na sua avaliação. Baseia-se na premissa de que se o legislador não a quis, como na elisão fiscal induzida por lei, pelo

> menos não a vedou expressamente, quando podia tê-lo feito [...] (COÊLHO, 2006, p. 41).

Sendo assim, pode-se considerar a elisão fiscal como uma ferramenta de economia que busca reduzir a carga tributária da empresa, redução essa que acontece por meio do uso de métodos demonstrados na legislação ou pela falta de proibição de determinadas ações pelo contribuinte. Ambas as escolhas, de fazer uso dos artigos permitidos pela legislação ou o uso dos elementos não proibidos pela lei, têm caráter legal.

Evasão Fiscal

Evasão é a ação ou processo de evadir, de deliberadamente fugir. Sendo assim, a evasão fiscal pode também ser encarada como sonegação fiscal. Coêlho (2006, p. 167) afirma que "a evasão está no campo da ilicitude (dolo, fraude, dissimulação ou abuso de formas)". E, assim como ocorre com a elisão, a evasão pode ser dividida em duas espécies, segundo Coêlho (2006, p. 40): a) Evasão imprópria; e, b) Evasão em sentido próprio.

Segundo Coêlho (2006, p. 41), a evasão "é imprópria quando não se pratica o fato gerador para não se ter que pagar o tributo". Ou seja, o contribuinte deixa de praticar o fato gerador com o objetivo de esquivar-se do pagamento do tributo e, consequentemente, da redução de seu patrimônio. A título de exemplo, é possível apontar a não emissão de notas fiscais. Isso porque, ao deixar de emitir as notas fiscais, o contribuinte esquiva-se da obrigação dos impostos de forma ilegal.

A evasão em sentido próprio ocorre após o fato gerador. Essa espécie de evasão pode ser intencional ou não, ainda conforme

Coêlho (2006, p. 40). A primeira acontece intencionalmente, ou seja, o contribuinte tem ciência de seus atos. Coêlho (2006, p. 41) demonstra que "o contribuinte omite dados, informações e procedimentos que causam a oclusão, a diminuição ou o retardamento do cumprimento do dever tributário (sonegação)". Assim, a omissão de tais informações por parte da entidade torna ilícito o processo de diminuição da carga tributária. No segundo cenário, a evasão acontece não intencionalmente pois o contribuinte desconhece a lei e/ou o dever fiscal.

Coêlho (2006, p. 41) afirma que "as duas espécies se diferenciam pela presença do dolo específico na primeira e pela sua inexistência na segunda". Dolo pode ser interpretado como toda ação praticada visando a enganação, sendo assim, na primeira hipótese, o contribuinte tem o agir fraudulento, comportamento de enganação. Na segunda hipótese, por sua vez, o dolo não está presente.

Diferenças entre elisão e evasão fiscal

O comportamento do contribuinte está presente tanto na elisão quanto na evasão fiscal, sendo o seu objetivo pagar ou não os tributos. No entanto, é possível fazer distinções entre ambas.

A primeira distinção que pode ser apontada são os meios empregados na busca pela redução da carga tributária. Coêlho (2006, p. 42) afirma que na evasão "os meios são sempre ilícitos", isso porque haverá fraude e/ou simulação de documentos, atos jurídicos e desprezo à legislação tributária, tratando-se de evasão não intencional. A elisão, por sua vez, conta sempre com meios lícitos, posto que os recursos utilizados não são vedados pelo legislador.

Outro aspecto que permite a discriminação entre elisão e evasão é o momento em que a utilização de ferramentas de economia tributária é empregada. Crepaldi afirma que:

> A doutrina e a jurisprudência adotam o critério cronológico do fato gerador. Assim, quando o planejamento tributário é feito antes da ocorrência do fato gerador, afirma- -se que é lícito (elisão); quando realizado após a ocorrência do fato gerador é ilícito (evasão) (CREPALDI, 2019, p. 94).

Coêlho também declara a respeito do tema:

> Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário ou [...] antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária [...] (COÊLHO, 2006, p. 42).

Assim, o que as diferencia é a natureza dos meios empregados, podendo ser lícitos ou ilícitos, além de levar em consideração o momento da utilização desses meios, antes ou depois do fato gerador. Esses dois pontos merecem atenção pois tais aspectos determinam a licitude ou não do planejamento tributário.

Elusão Fiscal

A elusão fiscal é vista como uma forma abusiva do direito. No momento em que o contribuinte realiza condutas que levam à

economia tributária tomando caminhos atípicos e/ou anormais para a execução do negócio desejado é quando a elusão se manifesta, segundo Crepaldi (2019, p. 93).

Crepaldi (2019, p. 93) afirma ainda que "o que contamina o planejamento não é o abuso da forma em si, mas a fraude à lei, a simulação e o abuso de direito decorrentes dos negócios jurídicos celebrados". A fraude é causada pelo emprego de meios ilícitos pelo agente. A simulação, por sua vez, é assim chamada pois os meios utilizados aparentam ser lícitos quando, na verdade, não o são. Já o abuso de forma pode ser definido como uma tentativa de definir um negócio, sendo realizado de forma atípica, ainda que dentro da lei, com seus efeitos tributários alterados. Por exemplo, uma empresa que vende computadores, a fim de esquivar-se do pagamento de ICMS, registra que os aluga. Ainda que a ação de registrar aluguel esteja dentro da lei, tal atitude faz com que o efeito tributário seja alterado, uma vez que os computadores são vendidos. Os meios utilizados são legais, entretanto o negócio jurídico celebrado visa diminuição da carga tributária por meio de falsas negociações.

Sendo assim, a elusão fiscal busca a redução tributária utilizando formas alternativas para a prática do negócio pretendido. Por serem operações não reais, o planejamento tributário torna-se ilícito.

Incentivos Fiscais

Os incentivos fiscais são vistos como objetos extrafiscais por muitos autores. Piva (2018, p. 55) afirma que "alguns autores consideram a extrafiscalidade [..] como medidas fiscais de incentivo ou de desestímulo a determinados comportamentos". Ou seja, a extrafiscalidade ocorre quando a legislação de um tributo é feita com

o propósito de incentivar certas ações e desestimular outras; prestigiar determinados comportamentos e desprestigiar outros.

Para a determinação de extrafiscalidade, dois pontos relevantes devem ser levados em consideração: elevação da carga tributária visando o desestímulo à determinada conduta e a diminuição e/ou cancelamento de tributo a pagar para incitar certos comportamentos, como cita Piva (2018, p. 56).

A Lei de Incentivo à Cultura, por exemplo, funciona como um objeto extrafiscal. O Estado opta por renunciar parte de sua arrecadação e direcionar essa porcentagem ao desenvolvimento de projetos culturais. Como benefício, o contribuinte pode abater esse montante do valor devido de Imposto de Renda. A fim, então, de estimular o investimento em projetos culturais, o Estado diminui o montante tributário a pagar dos investidores.

Além disso:

> [...] os incentivos fiscais se caracterizam pelo objetivo principalmente extrafiscal que buscam cumprir, como a diminuição das desigualdades regionais, o estímulo à abertura de vagas para emprego, a captação de investimentos em atividade econômica e empresarial em certas regiões do Brasil, o incentivo às exportações, por exemplo, e outros mais. Com isso, provocam estímulo de cunho econômico (PIVA, 2018, p. 57).

Assim, os incentivos fiscais traduzem o estímulo a determinado setor e/ou atividade econômica e empresarial em troca de vantagens fiscais para o contribuinte. Ademais, os incentivos fiscais têm como intuito encorajar determinadas ações e desestimular outras por meio das vantagens recebidas pelo contribuinte.

Incentivos Fiscais para a Cultura

Em 1986, a Lei Sarney (Lei 7.505/1986) foi aprovada. Tal dispositivo tratava de benefícios fiscais na área do imposto de renda concedidos a operações de caráter cultural ou artístico. O procedimento para captação de recursos e uso desses benefícios acontecia por meio do cadastro de artistas e produtores culturais no Ministério da Cultura.

Os incentivos concedidos aos patrocinadores, doadores e/ou investidores por meio da Lei Sarney foram suspendidos entre os anos 1990 e 1992, mesmo período em que o país vivia um cenário de contenção de gastos públicos. A partir disso, a Lei Federal de número 8.028/1990, extinguiu o Ministério da Cultura, que se tornou Secretaria.

Após a reconstrução institucional do Ministério da Cultura (MinC), no dia 23 de dezembro de 1991, entrou em vigor a Lei Federal de Incentivo à Cultura (Lei 8.313/1991), popularmente conhecida como Lei Rouanet. O objetivo era estimular o investimento, doação e/ou patrocínio em projetos culturais por parte das pessoas físicas ou jurídicas, e, como consequência, haveria abatimento no imposto de renda devido por tais figuras.

Atualmente, o financiamento cultural no país conta com duas principais leis de referência: a Lei 8.313/91 – Lei de Incentivo à Cultura – e a Lei do Audiovisual – Lei 8.685/1993. A Lei do Audiovisual destina-se a projetos audiovisuais de produção brasileira aprovados previamente pela Agência Nacional do Cinema (ANCINE).

Além disso, o corpo da Lei 8.685/1993, aponta que, até o ano-calendário de 2019, o montante destinado ao patrocínio das obras que foram previamente aprovadas pela Agência Nacional do

Cinema (ANCINE) poderá ser deduzido do imposto de renda devido apurado em cada período de apuração pelas pessoas jurídicas tributadas pelo regime Lucro Real, seja esse período trimestral ou anual. Para pessoas jurídicas, esse valor corresponde a quatro por cento. Por exemplo, se uma empresa deve R$10 (dez) milhões de Imposto de Renda ao Estado, poderá destinar R$400 (quatrocentos) mil ao patrocínio e incentivo de projetos culturais. Somente pessoas jurídicas optantes pelo lucro real podem fazer o investimento nos projetos culturais, sejam eles projetos apoiados pela Lei do Audiovisual ou pela Lei de Incentivo à Cultura.

Sendo assim, a Lei do Audiovisual permite que haja a dedução ou abatimento no valor devido de IR pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro real. Além disso, o montante investido poderá ser deduzido em cada período de apuração das empresas que trabalham com o lucro real; esse período pode ser trimestral ou anual.

Lei de Incentivo à Cultura

A Lei de Incentivo à Cultura está descrita na Lei de número 8.313/1991, que sofreu alterações no ano de 2019, como mudança nos limites dos projetos financiados, a distribuição geográfica dos recursos, entre outras. As modificações na Lei buscam, principalmente, melhor distribuir os recursos, para que esses não se concentrem nas mãos de poucos proponentes, além de ampliar o acesso à cultura, segundo o site da Secretaria Especial da Cultura. As principais alterações estão listadas a seguir:

a) Valor máximo de captação por projeto inscrito passou a ser R$ 1 milhão, não mais R$ 60 milhões;

b) O valor máximo de captação por carteira – conjunto de projetos apresentados por uma empresa ou por

grupo de empresas com sócio em comum – caiu de R$ 60 milhões para R$ 10 milhões;

c) Os beneficiados pelos recursos deverão fazer pelo menos uma ação em conjunto com a Prefeitura do município em que o projeto será realizado;

d) Com relação aos ingressos destinados à distribuição gratuita de caráter social, deve-se destinar de 20% a 40% do total de ingressos;

e) 10% dos ingressos devem ser vendidos a preço popular – R$ 50;

f) As propostas de projetos a serem realizados nas regiões Centro-Oeste, Norte e Nordeste terão teto de obtenção de recursos 50% maior, isto é, a captação por carteira poderá ser de R$15 milhões; e

g) A lei passa a ser chamada pelo nome oficial, Lei Federal de Incentivo à Cultura, e não Lei Rouanet, como era popularmente conhecida.

A Lei 8.313/1991 instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC), cuja finalidade é expandir o alcance da e acesso à cultura, além de ampliar a produção cultural. Tal programa estabelece três mecanismos que o compõem: o Incentivo à Cultura, o Fundo Nacional da Cultura (FNC) e os Fundos de Investimento Cultural e Artístico (Ficart).

O Fundo Nacional da Cultura configura o investimento direto do Estado no fomento à Cultura. O apoio a projetos culturais por meio dessa ferramenta acontece com aplicação direta dos recursos do orçamento da União. Esse ramo do PRONAC está descrito na Lei 8.313/1991, no artigo 4º.

No corpo do texto fica estabelecido que o FNC tem o objetivo de captar e direcionar os recursos para projetos culturais além de:

a) Incentivar a distribuição regional de forma igualitária dos recursos captados e a serem aplicados na execução dos projetos;

b) Contribuir para a preservação e proteção do patrimônio cultural e histórico brasileiro; e

c) Apoiar projetos providos de conteúdos cultural que dão ênfase no aperfeiçoamento artístico e profissional dos recursos humanos no setor da cultura, criatividade e diversidade cultural; entre outras funções.

O Ficart, por sua vez, prevê lucro para seus investidores. Sendo assim, os fundos de investimento por meio de tal ferramenta estão sob responsabilidade da Comissão de Valores Mobiliários – CVM – como descrito no Artigo 10 da Lei 8.313/1991. No entanto, apesar de previsto na Lei, esse mecanismo de investimento não foi implementado.

Há, ainda, o Investimento a Projetos Culturais. Esse mecanismo está descrito na Lei 8.313/1991, a partir no Artigo 18. O corpo da Lei aponta que os contribuintes investidores poderão fazê-lo por meio de patrocínio ou doação. O patrocínio é uma tranferência de recursos com retorno de imagem. Além de oportunizar a realização de uma iniciativa cultural, o patrocinador incorpora sua imagem ao projeto selecionado. A doação, por sua vez, é um repasse em que não há retorno de imagem para o investidor; é a decisão de aplicar uma quantia do imposto de renda devido a um projeto cultural.

Os projetos que receberão o investimento deverão atender aos seguintes segmentos, como demonstrado na Lei 8.313/1991, Artigo 18, Parágrafo 3º:

a) Artes cênicas;

b) Música erudita ou instrumental;

c) Exposições de artes visuais;

d) Livros de valor artístico, literário ou humanístico;

e) Construção e manutenção de salas de cinema e teatro, que podem também funcionar como centros culturais comunitários;

f) Doações de acervos para bibliotecas públicas, museus, arquivos públicos e cinematecas, bem como treinamento de pessoal e aquisição de equipamentos para a manutenção desses acervos;

g) Preservação do patrimônio cultural material e imaterial; e

h) Produção de obras cinematográficas e videofonográficas de curta e média metragem e preservação e difusão do acervo audiovisual.

Os demais projetos, que não estão previstos no Artigo 18, enquadram-se no Artigo 25.

É importante observar que os projetos enquadrados no Artigo 18, permitem que o investidor abata de seu Imposto de Renda 100% do valor aplicado no projeto, seja por meio de doação ou patrocínio. Já no caso das ações culturais em que não se aplica o Artigo 18, o abatimento fiscal é parcial, variando de acordo com a natureza do investimento (patrocínio ou doação). A pessoa jurídica que opta pela doação poderá abater até 40% do imposto devido. Aquela que fizer opção pelo patrocínio tem direito à dedução de até 30% do imposto de renda devido. Em ambas as situações, o cálculo é feito sobre 4% do valor total do Imposto de Renda devido.

Para que um projeto possa receber os recursos, é necessário que esse seja aprovado pela Secretaria Especial da Cultura do

Ministério da Cidadania. Ou seja, somente se o projeto for aprovado pelo órgão, o proponente - autor do projeto - tem o direito de captar os recursos junto às pessoas físicas e/ou jurídicas.

O Estado, então, consegue financiar o setor cultural abrindo mão de receitas tributárias e captando recursos para investir nos projetos. Como já mencionado anteriormente, os incentivos fiscais têm por objetivo o aquecimento de um setor da economia, portanto, o Estado faz uso desse recurso a fim de movimentar a área cultural do país.

METODOLOGIA

O presente capítulo tem como objetivo a verificação de possíveis vantagens e/ou desvantagens às empresas investidoras em projetos apoiados pela Lei 8.313/1991, fazendo uso do mecanismo de incentivos fiscais proporcionados pelo Estado.

Para a realização dessa análise, pesquisas bibliográficas foram feitas, visando a fundamentação teórica acerca das diferentes formas de planejamento tributário e leis de incentivos fiscais. Segundo Köche (2011, p. 122), o objetivo da pesquisa bibliográfica é entender e explorar os principais estudos teóricos existentes referentes a determinado assunto, o que a torna uma ferramenta indispensável para qualquer tipo de pesquisa.

O presente capítulo conta ainda com uma simulação de empresa investidora em projetos apoiados pela Lei de Incentivo à Cultura, caracterizando-se como um estudo de caso, uma vez que trata de dados específicos.

Além disso, o referido estudo trata-se de uma pesquisa qualitativa. De acordo com Prodanov e Freitas (2013, p. 70), a abordagem qualitativa não tem “a prioridade de numerar ou medir

unidades". Sendo assim, a pesquisa qualitativa, busca dados sem requerer a utilização de técnicas e métodos estatísticos no processo de pesquisa. Uma vez que o objetivo da pesquisa é apontar se há economia tributária por parte das empresas que investem em projetos apoiados pela lei, a pesquisa qualitativa mostra-se a mais adequada para tal finalidade.

APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Como mencionado anteriormente, apenas as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real podem investir nos projetos apoiados pela Lei de Incentivo à Cultura. Sendo assim, contribuintes do Lucro Presumido, Lucro Arbitrado ou SIMPLES Nacional não estão aptos a utilizar esse método como um meio de economia tributária.

A pessoa jurídica pode destinar parte do Imposto de Renda devido a um projeto cultural e obter a dedução total ou parcial desse valor. A dedução total do valor investido é obtida pelo contribuinte caso realize o investimento via Artigo 18, da Lei 8.313/1991, em que enquadram--se os projetos ligados à conservação de patrimônios e acervos, como demonstrado anteriormente. Ao investir via Artigo 18, não é possível deduzir o valor da doação e/ou patrocínio como despesa operacional; nesse caso, a importância é considerada uma despesa não dedutível. Além disso, ao optar pelo investimento em projetos enquadrados no Artigo 18, a pessoa jurídica poderá restituir 100% do valor investido, dentro do limite de 4% do valor total do imposto de renda devido.

Caso o contribuinte opte por investir via Artigo 25 da Lei 8.313/1991, ligado, principalmente, à realização de projetos e espetáculos, a empresa não poderá deduzir o valor total despendido. No caso de patrocínios, poderá deduzir até trinta por cento, e nas

doações, quarenta por cento do imposto devido. Isso acontece porque, ao patrocinar o projeto e ter sua imagem ligada ao projeto, subentende-se que a empresa obterá um ganho. Já ao fazer a doação e permanecer no anonimato, a empresa não obtêm esse mesmo retorno. Além disso, ao fazer opção de investir em projetos apoiados pelo Artigo 25 da Lei 8.313/1991, a empresa pode considerar o valor aplicado como um valor dedutível na despesa operacional.

Tabela 1 – Simulação Demonstração de Resultado de Exercício

Demonstração do Resultado Contábil do Exercício	Sem incentivo	Patrocínio Via Artigo 18 Lei 8.313/1991	Patrocínio Via Artigo 25 Lei 8.313/1991
Vendas Brutas	1.000.000	1.000.000	1.000.000
(-) Descontos e Impostos	(500.000)	(500.000)	(500.000)
(=) Vendas Líquidas	500.000	500.000	500.000
(-) Custo de Mercadoria Vendida	(200.000)	(200.000)	(200.000)
(=) Lucro Bruto	300.000	300.000	300.000
(-) Despesas operacionais	(200.000)	(200.000)	(200.000)
(+ -) Despesas e receitas financeiras	20.000	20.000	20.000
(=) Lucro Operacional líquido	120.000	120.000	120.000
(+ -) Despesas e receitas não operacionais	(20.000)	(20.000)	(20.000)
(=) Lucro líquido antes da Contribuição Social	100.000	100.000	100.000
(-) Despesa Contribuição Social	(9.000)	(9.090)	(9.000)
(=) Lucro líquido antes do Imposto de Renda	91.000	90.910	91.000
(-) Despesa Imposto de Renda	(15.000)	(14.544)	(14.820)
(=) Lucro Líquido Exercício	76.000	76.366	76.180

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 2 – Simulação Apuração do Lucro Real

Apuração do Lucro Real	Sem incentivo	Patrocínio Via Artigo 18 Lei 8.313/1991	Patrocínio via Artigo 25 Lei 8.313/1991
Lucro líquido antes da Contribuição Social	100.000	100.000	100.000
Valor do incentivo fiscal não dedutível	0	1.000	0
Lucro Real após adição do incentivo	100.000	101.000	100.000
Contribuição social devida (9%)	9.000	9.090	9.000
Lucro Líquido antes do imposto de renda	91.000	90.910	91.000
Valor da Contribuição Social	9.000	9.090	9.000
Valor do incentivo fiscal não dedutível	0	1.000	0
Lucro Real após adição do incentivo e CS	100.000	101.000	100.000
Imposto de Renda (15%)	15.000	15.150	15.000
Valor do Imposto de Renda devido antes do incentivo	15.000	15.150	15.000
Abatimento incentivo fiscal Lei 8.313/91	0	606	180
Valor do Imposto de Renda devido após incentivo	15.000	14.544	14.820
Total do imposto devido (CS+IR)	24.000	23.634	23.820

Fonte: Elaboração própria.

As tabelas acimas demonstram uma simulação de apuração anual de impostos. As três colunas têm como objetivo apontar a carga tributária da empresa fictícia sem o uso dos incentivos fiscais, o uso via artigo 18 e artigo 25 respectivamente, a fim de observar

como ficaria a despesa de Imposto de Renda e Contribuição Social em cada caso, ao patrocinar os projetos culturais apoiados pela Lei 8.313/1991.

O montante escolhido, deliberadamente, foi de R$1.000 (mil reais) para o valor do incentivo fiscal não dedutível, apenas para que o efeito do incentivo do cálculo de Contribuição Social e Imposto de Renda fosse demonstrado.

Além disso, como apontado previamente, o valor que a empresa pode destinar aos projetos culturais é limitado a 4% do valor do imposto de renda devido. No caso do patrocínio por meio do Artigo 18 da Lei 8.313/1991, a empresa pode abater 100% do valor investido nos projetos. Logo, a simulação acima demonstrou que o valor de R$606 (R$15.150 x 4%) foi deduzido de maneira integral do imposto de renda devido pela empresa.

Por outro lado, ao investir via Artigo 25, a empresa ficou limitada à dedução de 30% do montante total devido de Imposto de Renda, resultando no valor de R$180 (R$15.000 x 4% x 30%).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma das funções do Estado Brasileiro, como demonstrado anteriormente, é a de incentivar as atividades econômicas do país. A fim de promover essas atividades e ainda expandir o cenário cultural, o Estado faz uso dos incentivos fiscais. Com essa ferramenta, ao exercer o papel de incentivador, ele abre mão de receitas tributárias em troca do financiamento cultural pelas pessoas físicas e/ou jurídicas.

Essas pessoas físicas e/ou jurídicas que investem nos projetos apoiados pelas leis de incentivo têm direito à dedução parcial ou total do montante devido de Imposto de Renda. Isso mostra-se vantajoso,

principalmente do ponto de vista da pessoa jurídica, uma vez que essa busca diminuir seus desembolsos a fim de maximizar seus lucros.

Os incentivos fiscais funcionam, então, como um meio que muitas empresas encontram de diminuir sua carga tributária, tendo em vista que, ao empregar recursos nos projetos apoiados pela Lei de Incentivo à Cultura, poderá abater o valor investido total ou parcialmente do Imposto de Renda devido.

Além disso, é importante observar que a redução tributária obtida pelas empresas investidoras dependerá do tipo de investimento feito nos projetos culturais. As doações permitem abatimento total do valor aplicado, enquanto o patrocínio limita-se a 30% do valor devido de imposto de renda. Nota-se em termos gerais que as empresas obterão benefícios econômicos ao investir em tais projetos.

No entanto, ainda se faz relevante uma observação por parte das empresas investidoras. As entidades devem analisar qual forma de incentivo mostra-se mais vantajosa, levando em consideração que o patrocínio, por permitir vinculação de imagem aos projetos, pode ou não ter impacto na imagem da empresa mediante seus clientes e a sociedade em geral.

Sugere-se então aprofundamento dos estudos no que diz respeito às vantagens que o investimento em projetos culturais apoiados pela Lei 8.313/1991 pode trazer às figuras investidoras.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Último acesso em: 19/10/2019.

BRASIL. **Lei 8.313, de 23 de dezembro de 1991**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15/11/2019.

BRASIL. **Lei 8.685, de 20 de julho de 1993**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15/11/2019.

BRASIL. Ministério da Cultura. **Lei de Incentivo à Cultura**. Como funciona? Disponível em: <http://leideincentivoacultura.cultura.gov.br/como-funciona>. Acesso em: 15/11/2019.

BRASIL. Ministério da Cultura. **Nova Lei de Incentivo à Cultura reduz de R$ 60 milhões para R$ 1 milhão teto de captação por projeto** [2019]. Disponível em: <http://cultura.gov.br>. Último acesso em 15/11/2019.

COÊLHO, S. C. N. **Evasão e Elisão Fiscal**. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CREPALDI, S. **Planejamento tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

KÖCHE, J. C**. Fundamentos de metodologia científica**: teoria da ciência e iniciação à pesquisa. Petrópolis: Vozes, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. Brasil: Malheiros Editores, 2014.

PIVA, S. H. G. **Incentivos fiscais: uma visão normativa**. Salvador: Editora JusPodivm, 2018.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

CAPÍTULO 4

Demonstração do Valor Adicionado: Uma Análise da Distribuição de Riqueza e seu Impacto Social

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO: UMA ANÁLISE DA DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA E SEU IMPACTO SOCIAL

Jose Antonio Marcelino

Andrey Monteiro

Luciano Matias Diniz

Desenvolvida com o intuito de gerar riqueza, toda atividade econômica é envolvida por inúmeros agentes econômicos. A riqueza que essa entidade gera, é distribuída para esses agentes, não se preocupando com o grau de participação no processo produtivo da empresa.

Essa distribuição é capaz de gerar grandes melhorias nas condições de vida da comunidade em que a empresa se encontra. Portanto, há uma necessidade de acompanhar e avaliar se há melhorias sociais.

Existem inúmeras maneiras de se medir e acompanhar o desenvolvimento socioeconômico. No Brasil, no que tange ao âmbito municipal, o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) é referência no acompanhamento (IFDM, 2018).

Embora a análise de como a riqueza é criada e distribuída é objeto de estudo da Ciência Econômica, a Ciência Contábil também foi capaz de deixar sua contribuição nesse tópico, desenvolvendo uma demonstração financeira capaz de exemplificar a forma de distribuição do valor agregado de uma entidade (MARCELINO; DE SOUZA, 2020).

O relatório chama-se Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e como descrito no Pronunciamento Técnico CPC 09, objetiva a demonstração de informações relativas à riqueza de uma entidade, evidenciando como esse valor foi criado e como foi sua distribuição, durante determinado período.

Para Van Staden e Vorster (1998) e Cunha, Ribeiro e Santos (2005), a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), objetivava a expansão dos relatórios financeiros. No geral, as demonstrações financeiras eram destinadas principalmente aos acionistas, mas com a criação da DVA, foi possível informar como a riqueza é distribuída entre todos os participantes, como por exemplo, seus empregados, financiadores, acionistas e governo (CUNHA, OLIVEIRA; RECH, 2015).

Seguindo essa linha, a demanda por essa informação é importante para inúmeros usuários, por exemplo, financiadores, que desejam investir em projetos mais eficazes; ao governo, basicamente para a prestação de contas; e aos empregados, que são capazes de analisar o desempenho social da entidade. No que tange à distribuição social da riqueza, é verificado que a mesma gira em torno do ambiente em que a empresa está inserida e, em conformidade com o IFDM 2018, isso pode estar relacionado com as variações no desempenho socioeconômico dos municípios.

Se as entidades no geral têm o objetivo de serem lucrativas, ou seja, criar riqueza que quando são distribuídas aos envolvidos, desenvolvem socioeconomicamente a comunidade em que a empresa está inserida, capturadas pelo Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, é plausível assumir que o valor agregado das entidades produza algum efeito no índice. Sendo assim, podemos supor que há uma relação entre os valores apresentados na DVA das entidades e o IFDM dos respectivos municípios em que essas entidades operam.

Surge então a questão que será investigada nessa pesquisa: Os valores apresentados pelas empresas em suas respectivas Demonstrações do Valor Adicionado, tem associação com o Índice Firjam de Desenvolvimento Municipal dos municípios sede dessas entidades?

Seguindo essa linha, a pesquisa tem como objetivo analisar a relação entre a distribuição de riquezas demonstradas na DVA das empresas de capital aberto e o IFDM dos municípios sedes dessas empresas.

Na tentativa de alcançar o objetivo da pesquisa, foi feita uma análise das informações contidas na DVA de empresas de capital aberto listadas na BM&FBovespa, que atuam em um único município e o IFDM desses respectivos municípios. A amostra é formada por 20 entidades que operam em 20 municípios, sendo que esses dados correspondem a demonstrativos de 2010 a 2016.

O presente estudo justifica-se por relacionar dois grandes temas para a comunidade, analisando se, de fato, há possibilidade de verificar a relação entre a riqueza gerada por entidades e seu efeito na sociedade por meio de um Índice de desenvolvimento. Ainda assim, proporciona a chance de testar as relações existentes entre o IFDM e o valor agregado contido na DVA das empresas.

Os resultados demonstram que não há correlação entre os valores apresentados na Demonstração do Valor Adicionado e o IFDM, identificada por uma análise usando o coeficiente de correlação de postos de Spearman. Contudo, na visão da Ciência Contábil, os resultados mostram a contribuição da pesquisa, no sentido de analisar a funcionalidade da DVA como instrumento informacional.

REFERENCIAL TEÓRICO

Demonstração do Valor Adicionado – DVA

Para um melhor entendimento da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), devemos abordar um aspecto importante da mesma, o valor adicionado. Já que a DVA informa sobre o cálculo do valor adicionado e sua aplicação e distribuição entre as partes interessadas e envolvidas na empresa (VAN STADEN, 2000).

O conceito de Valor Adicionado vem basicamente do processo de manufatura, onde uma empresa converte matéria prima em produtos acabados. O excesso do valor de mercado sobre o custo dos materiais é definido como valor adicionado (MANDAL; GOSWAMI, 2008).

Santos e Hashimoto (2003) afirmam que o conceito de valor adicionado é amplamente empregado na ciência econômica, com o objetivo de calcular e definir o produto nacional. O produto nacional, por sua vez, é intrinsecamente ligado a noção de riqueza empregado no sistema econômico atual.

Seguindo essa mesma linha, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis ressalta:

> A DVA está fundamentada em conceitos macroeconômicos, buscando apresentar, eliminados os valores que representam dupla-contagem, a parcela de contribuição que a entidade tem na formação do Produto Interno Bruto (PIB). Essa demonstração apresentada o quanto a entidade agrega de valor aos insumos adquiridos de terceiros e que são vendidos ou consumidos durante determinado período (CPC 09, 2008, p. 4).

Portanto isso demonstra a forte influência da macroeconomia na DVA. Conceitualmente a DVA é uma ferramenta do Balanço social e segundo Santos e Hashimoto (2003), é uma ferramenta que permite analisar e verificar a performance econômica da entidade e o relacionamento da mesma com a sociedade que ela está inserida, possuindo assim, uma natureza econômica.

Corrobora Mandal e Goswami (2008) destacam que a DVA pode ser definida como um relatório que mostra a renda da empresa como uma entidade e como é essa renda é dividida entre as pessoas que contribuíram para a sua criação. Enquanto a DRE demonstra a renda dos sócios, a DVA exemplifica a renda de um grande grupo de indivíduos ligados direta ou indiretamente a empresa como provedores de capital, funcionários e o governo.

Desse modo, Santos (1999, p. 98) conclui:

> [...] a Demonstração do Valor Adicionado – DVA é muito mais abrangente, pois não está exclusivamente voltada para a apuração do resultado, porquanto considera outros fatores de produção e aponta suas respectivas remunerações. São componentes dessa demonstração, além da informação relativa à riqueza gerada pela empresa, a forma com que essa riqueza é distribuída através de impostos pagos ao governo, juros e aluguéis destinados a financiadores externos, remunerações pagas aos trabalhadores e lucros e dividendos (ou juros sobre o capital próprio, como prevista na legislação brasileira) atribuídos aos proprietários, sócios e acionistas.

Sendo assim é notável a capacidade de exemplificação da DVA, no que tange a relação de empresas com a sociedade na qual a mesma está inserida. Desse modo, o próximo tópico busca analisar

os objetivos e a formação do Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM).

Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM)

Criado em 2008, o Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM), é um indicador composto, que avalia igualmente, três áreas: Emprego & Renda, Educação e Saúde. Considerando as diferentes realidades municipais, o IFDM de um município é consolidado em um único número de desenvolvimento socioeconômico local, através da média simples das três categorias (FIRJAN, 2018).

O IFDM monitora as três áreas – Emprego & Renda, Educação e Saúde, utilizando apenas estatísticas publicas oficiais, sendo as fontes primarias de dados os Ministérios do Trabalho e Emprego, da Educação e da Saúde. Acompanhando as conquistas e os desafios socioeconômicos brasileiros pela perspectiva da competência municipal, o IFDM considera a atenção dada à educação infantil e fundamental, a saúde básica e a preservação de um ambiente de negócios propicio para a criação local de emprego e geração de renda (FIRJAN, 2018).

O quadro 1 apresenta as variáveis que fazem parte do Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal.

O índice estabelece valores para a avaliação, que variam de 0 a 1, sendo que, quanto mais próximo de 1, maior o desenvolvimento local. Seguindo essa linha, o IFDM estabeleceu quatro categorias:

- ✓ Municípios com IFDM entre 0,0 e 0,4: baixo estágio de desenvolvimento;
- ✓ Municípios com IFDM entre 0,4 e 0,6: desenvolvimento regular;
- ✓ Municípios com IFDM entre 0,6 e 0,8: desenvolvimento moderado;
- ✓ Municípios com IFDM entre 0,8 e 1,0: alto estágio de desenvolvimento.

Quadro 1 - Variáveis do Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal

Emprego & Renda	Educação	Saúde
• Geração de emprego formal • Taxa de formalização do mercado de trabalho • Geração de renda • Massa salarial real no mercado de trabalho formal • Índice de Gini de desigualdade de renda no trabalho formal Fonte: Ministério do Trabalho	• Atendimento à educação infantil • Abandono no ensino fundamental • Distorção idade-série no ensino fundamental • Docentes com ensino superior no ensino fundamental • Média de horas aula diárias no ensino fundamental • Resultado do IDEB no ensino fundamental Fonte: Ministério da Educação	• Proporção de atendimento adequado de pré-natal • Óbitos por causas mal definidas • Óbitos infantis por causas evitáveis • Internação sensível à atenção básica (ISAB) Fonte: Ministério da Saúde

Fonte: Elaboração própria. Base de dados: IFDM (2018). Ano Base 2016.

Para os objetivos dessa pesquisa, o IFDM se enquadra na tarefa de se relacionar com a riqueza criada pelas empresas, já que ele mede o impacto social dos municípios, e a DVA demonstra a aplicação da riqueza no âmbito social. Essa analogia será melhor explorada no próximo tópico, onde as hipóteses serão apresentadas.

A relação entre a DVA com o IFDM e hipóteses de pesquisa

Segundo Marolli (2011), com a grande participação das empresas no cenário socioeconômico, elas têm afetado a redução de desigualdades sociais, desenvolvimento de regiões e a qualidade de vida. Isso tudo é provocado pela participação nos processos produtivos e na geração de emprego e consequentemente renda (*apud* CUNHA; OLIVEIRA; RECH, 2015).

Para Marion (2012), o valor adicionado tenta evidenciar onde a renda da empresa está sendo canalizada. Admitindo que essa renda é um ‘’ bolo’’, questiona-se para onde cada fatia de bolo está sendo distribuída?

De acordo com Costa, Guimarães e Mello (2013), é esperado de entidades localizadas em determinado município, absorção da mão de obra local, pensando na geração de benefícios na comunidade, mediante salário e do fluxo de mercadorias e serviços. Baseado na expectativa de que eles colaborem com o desenvolvimento da região em que estão inseridos e que essa contribuição esteja evidenciada no valor adicionado, têm-se as primeiras hipóteses de pesquisa:

> H0 – O valor publicado pelas empresas em suas respectivas DVAs como distribuído aos empregados

não está associado com o IFDM – Emprego & Renda dos municípios onde as empresas operam.

H1 – O valor publicado pelas empresas em suas respectivas DVAs como distribuído aos empregados está associado com o IFDM – Emprego & Renda dos municípios onde as empresas operam.

No momento em que uma determinada empresa se instala em um município, ela idealmente deve empregar mão de obra local, gerando benefícios para a comunidade. Essa remuneração aos empregados, implicará na redução de serviços assistenciais do governo e incentivará a criação de novos postos de trabalho (COSTA; GUIMARÃES; MELLO, 2013).

Ademais, o aumento das atividades comerciais e de serviços, gera uma maior renda na comunidade e em virtude disso, mais renda é arrecadada via impostos. Essa renda será transformada em melhorias na saúde dos municípios em que a entidade está inserida.

Além disso, os municípios participam da verba tributária dos governos federais e estaduais, assim, recebendo recursos dos mesmos. E uma quantidade maior de recursos no município, resulta em maior qualidade de vida para a população. Com base nesses argumentos, temos as seguintes hipóteses de pesquisa:

H2 – O valor publicado pelas empresas em suas respectivas DVAs como distribuído ao governo, não está associado com o IFDM – Saúde dos municípios onde as empresas operam.

H3 – O valor publicado pelas empresas em suas respectivas DVAs como distribuído ao governo, está associado com o IFDM – Saúde dos municípios onde as empresas operam.

Na mesma linha, os valores recolhidos pelas empresas, devem não só impactar a saúde, mas também a estrutura educacional da região. Esse desenvolvimento também é medido pelo IFDM, na categoria Educação. Portanto, baseando-se nesses fundamentos, tem-se as seguintes hipóteses de pesquisa:

> H4 – O valor publicado pelas empresas em suas respectivas DVAs como distribuído ao governo via impostos, não está associado com o IFDM – Educação dos municípios onde as empresas operam.
>
> H5 – O valor publicado pelas empresas em suas respectivas DVAs ao governo via impostos, está associado com o IFDM – Educação dos municípios onde as empresas operam.

Costa, Guimarães e Mello (2013) destacam que não é sempre que o estabelecimento de uma entidade gera benefícios para a comunidade. Por exemplo: se uma entidade localizada em um município X, utiliza mão de obra do município Y, os recursos que foram distribuídos pelas empresas, serão despendidos no município Y, e isso sustenta a hipótese que nega a relação entre o valor distribuído às três esferas de governo e o IFDM.

Sendo assim, não haverá um grande desenvolvimento econômico no município sede, se o único beneficiário da empresa forem municípios vizinhos. Isso irá agravar a situação, visto que a empresa utiliza de recursos municipais para exercer sua atividade (CUNHA; OLIVEIRA; RECH, 2015).

Por fim, é necessário verificar se o valor descrito na DVA pelas empresas, como sujeito a distribuição, afeta o desenvolvimento municipal dos municípios. Assim, exemplifica-se o ultimo grupamento de hipóteses que serão testadas:

H6 – O valor publicado pelas empresas em suas respectivas DVAs como valor adicionado a distribuir, não está associado com o IFDM – Geral dos municípios onde as empresas operam.

H7 – O valor publicado pelas empresas em suas respectivas DVAs como valor adicionado a distribuir, está associado com o IFDM – Geral dos municípios onde as empresas operam.

Com base nesse agregado de oito hipóteses, os dados foram normalizados e testados. Os resultados são expostos, a seguir, após a exemplificação e descrição da metodologia.

METODOLOGIA

Baseado nas hipóteses e seus vínculos entre o valor distribuído pelas empresas e o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM), na ótica metodológica, a atual pesquisa pode ser caracterizada como descritiva (GIL, 2002), pois tem por objetivo demonstrar a relação entre o valor distribuído pelas entidades e o IFDM dos municípios sedes.

Quanto aos procedimentos técnicos de análise e coleta de dados apresentados neste capítulo, tipifica-se como documental (GIL, 2002), pois tem como principal fonte as DVAs publicadas pelas empresas analisadas, que podem ser consideradas documentos de segunda mão.

Quanto a abordagem do problema, caracteriza-se como quantitativa (PRODANOV; FREITAS, 2013), pois faz uso de técnicas estatísticas e busca uma relação entre variáveis para garantir um resultado acurado na análise dos dados.

Os dados foram coletados a partir das demonstrações do valor adicionado divulgadas na BM&FBovespa, sendo essas publicações correspondentes aos anos de 2010 a 2016. A população pesquisada corresponde as 426 empresas listadas na BM&FBOVESPA.

A amostra é formada por 20 empresas que possuem suas atividades econômicas focadas em um único município. Seguindo esse critério, foi verificado o IFDM de cada município para análise da associação entre os valores distribuídos dessas organizações e o IFDM. Para análise, foram coletados os dados das publicações anuais do IFDM.

Para testar a associação entre o IFDM dos municípios sede das empresas e o valor distribuído pelas mesmas, foi utilizada a análise de coeficiente de correlação de postos de Spearman, por meio da Spearman's Rank Correlation Coefficient Rs and Probability (p) Value Calculator.

APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a coleta de dados, foi realizada uma análise de normalidade dos dados, para assim saber o mais adequado tratamento. Os resultados mostraram a não normalidade das séries, sendo assim a análise de coeficiente de correlação de postos de Spearman a mais adequada para a presente pesquisa.

Para a interpretação do p-value, foi usado a tabela 1, disposta na página seguinte.

Tabela 1 - P-value e evidência para rejeitar a hipótese nula

P-value	P-value %	Evidência para rejeitar h0
mais de 0.1	>10%	Muito fraca
Entre 0.1 - 0.05	10%-5%	Fraca
entre 0.05 e 0.01	5%-1%	Forte
menos que 0.01	<1%	Muito forte

Fonte: Barcelona Field Studies Centre.

A primeira análise feita foi a associação entre os o valor publicado pelas empresas como distribuído aos empregados e o IFDM – Emprego & Renda. Objetivando verificar se o desenvolvimento municipal medido pelo IFDM é impactado pelo valor distribuído aos empregados e, desse modo também testar a associação dos mesmos. A Tabela 2, apresenta os P-values da análise de coeficiente de correlação encontrados entre as nossas duas variáveis.

Tabela 2 – Coeficientes de correlação entre o Valor Adicionado distribuído aos Empregados e o IFDM – Emprego & Renda

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
0,3023	0,0782	0,1248	0,015	0,0571	0,0526	0,1805

Fonte: Elaboração própria.

Observando a tabela 2, podemos perceber que a distribuição do valor adicionado aos empregados e o Índice Firjam de Desenvolvimento Municipal – Emprego & Renda possuem baixos coeficientes de correlação no período escolhido e analisado pela pesquisa. Vale destacar que, em 2012 e 2016, o valor do coeficiente de correlação foi negativo.

Isso ocorre pois, como Costa, Guimarães e Mello (2013) descrevem, uma indústria pode obter autorização para funcionar em

um município, mas utilizar mão de obra de outros municípios. Com isso, os recursos de um município são consumidos, mas o retorno, em salário por exemplo, é retornado para outro município.

Os valores de correlação apresentados na Tabela 2 indicam uma total ausência de associação entre o valor distribuído aos empregados e o IFDM – Emprego & Renda dos municípios sede das empresas, no período analisado. Seguindo essa linha, podemos então rejeitar a hipótese H1 e aceitar a hipótese H0, ou seja, o valor publicado pelas empresas em suas respectivas DVAs como distribuído aos empregados não está associado com o IFDM – Emprego & Renda dos municípios onde as empresas operam; sendo assim, não está associado com os índices.

O valor negativo da associação entre o valor distribuído pelas empresas aos empregados e o IFDM – Emprego & Renda indica uma diminuição das condições socioeconômicas dos municípios sede das empresas. Essa aproximação não levou em consideração como essas entidades impactam o município com impostos.

Sendo assim, a Tabela 3, a seguir, objetiva expor os P-values da análise de coeficiente de correlação encontrados entre os impostos distribuídos e o IFDM – Saúde.

Tabela 3 – Coeficientes de correlação entre o Valor distribuído para o Governo e o IFDM – Saúde

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
0,1474	0,1549	0,012	0,1248	0,0496	0,1462	0,0812

Fonte: Elaboração própria.

Com a análise da Tabela 3, previamente identificada, podemos perceber que todos os coeficientes são muito fracos, sendo

três deles negativos e quatro positivos. Isso pode ser explicado pela pequena arrecadação dos municípios perante a sua necessidade.

Outra explicação possível é que os impostos que as empresas pagam, não são destinados apenas à Saúde. Sendo assim, os impostos arrecadados são distribuídos para todas as partes da nossa federação e não apenas aos municípios.

Do ponto de vista das hipóteses levantadas nessa pesquisa, para analisar a riqueza distribuída para o governo, os coeficientes de correlação presentes na Tabela 3 sugerem uma total ausência de associação entre o valor agregado distribuído ao governo e o IFDM – Saúde dos municípios sede dessas entidades. Sendo assim, devemos aceitar a hipótese H2 e rejeitar a hipótese H3, ou seja, o valor publicado pelas empresas em suas respectivas DVAs como distribuído ao governo, não está associado com o IFDM – Saúde dos municípios onde as empresas operam.

Seguindo essa linha, da análise da riqueza distribuída ao governo, a Tabela 4, a seguir, apresenta os P-values da análise de coeficiente de correlação encontrados na comparação com o IFDM – Educação.

Tabela 4 – Coeficientes de correlação entre o Valor distribuído para o Governo e o IFDM – Educação

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
0,117	0,0872	0,0797	0,0677	0,1338	0,0977	0,0451

Fonte: Elaboração própria.

Podemos notar que a Tabela 4 possui cinco valores negativos. Isso ocorre pois, assim como na Tabela 3, a arrecadação municipal pode ser baixa frente a necessidade dos mesmos.

Outra explicação para esses valores negativos, seria a distribuição desses impostos. Os impostos não são exclusivos para a educação e muito menos exclusivos ao município sede das empresas, sendo assim, esses recursos são distribuídos para outras necessidades governamentais e para outras regiões.

No que tange a hipóteses levantadas, devemos então negar a hipótese H5 e aceitar a hipótese H4, ou seja, que o valor publicado pelas empresas em suas respectivas DVAs como distribuído ao governo via impostos, não está associado com o IFDM – Educação dos municípios onde as empresas operam.

Por fim, tendo em vista que todo o valor adicionado pelas empresas afeta o desenvolvimento municipal e consequentemente o IFDM dos municípios onde as entidades operam, já que a riqueza criada pelas empresas, é distribuída para seus stakeholders, foi feita uma análise dos coeficientes de correção entre o valor adicionado a distribuir apresentado na DVAs das empresas e o IFDM – Geral dos municípios. A Tabela 5, apresenta os resultados desse teste.

Tabela 5 – Coeficiente de correlação entre o valor adicionado a distribuir e o IFDM - Geral

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
0,098	0,1835	0.2	0,0184	0,0752	0,0902	0,0711

Fonte: Elaboração própria.

Analisando a Tabela 4, vemos apenas dois valores positivos e cinco valores negativos, com 2012 sendo o período mais positivo. Ainda assim, nenhum desses valores demonstra qualquer relação entre as variáveis.

Podemos também notar que a análise do valor adicionado a distribuir com o IFDM – Geral segue a mesma linha dos outros

valores, o que pode demonstrar que deixar os valores em conjunto não interfere na análise.

Baseando-se nos resultados apresentado pela Tabela 5, podemos então rejeitar a hipótese H7 e consequentemente aceitamos a hipótese H6, ou seja, que o valor publicado pelas empresas em suas respectivas DVAs como valor adicionado a distribuir, não está associado com o IFDM – Geral dos municípios onde as empresas operam.

Sendo assim, os resultados demonstram que a riqueza criada e depois distribuída pelas empresas não possui o poder de mudar o nível socioeconômico dos municípios da nossa amostra. Esse tipo de atestação sugere que, todo o valor agregado por essas entidades econômicas aos municípios, não atende toda a demanda estrutural dos municípios.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados apresentados no capítulo anterior, subvertem as expectativas no que tange a uma possível associação significativa. Existem inúmeras possíveis causas para essa ausência de associação.

Analisando os dados da pesquisa, podemos destacar o tamanho das empresas escolhidas. Sendo operar em um único município o principal critério de seleção, mesmo as empresas sendo entidades de grande porte, com ações negociadas na Bovespa, elas podem não possuir capacidade suficiente para afetar os municípios onde elas atuam. Outro fator que podemos elencar são os municípios escolhidos, já que alguns deles, como Rio de Janeiro, são grandes e provavelmente são menos impactados pelo valor adicionado de um grupo de empresas, sendo assim, o efeito no IFDM seja produzido por outros fatores que não são levados em conta na pesquisa.

No que tange à resposta da questão de pesquisa, foi constatado que os valores da riqueza criada pelas empresas e apresentadas nas suas respectivas DVAs, não apresentou qualquer associação com os índices FIRJAM de desenvolvimento municipal. Baseando-se nos coeficientes de correlação demonstrados e analisados nessa pesquisa, verifica-se que a associação entre o IFDM e os valores distribuídos pelas empresas abertas, que concentram suas atividades econômicas em apenas um município, é muito baixa. Portanto, deduzimos que o valor agregado que é distribuído aos stakeholders não afeta diretamente a realidade socioeconômica dos municípios que, consequentemente, são medidas pelo IFDM.

Em relação as limitações, é possível que os resultados sejam diferentes e mais acurados caso se use outro índice ou mais índices em uma próxima pesquisa. Também é sugerido uma amostra maior de empresas, já que na presente pesquisa, foi feito o uso de 20 entidades. É sugerido também que em uma possível continuidade dessa pesquisa, o pesquisador use uma amostragem de tempo maior e talvez municípios diferentes.

REFERÊNCIAS

COSTA, C. L. O. GUIMARÃES, T. R. MELLO, L. C. B. B. "Os possíveis benefícios gerados pela obrigatoriedade da publicação da demonstração do valor adicionado pelas empresas de capital aberto". **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, vol. 18, n. 3, 2013.

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. "Pronunciamento Técnico CPC n. 9: Demonstração do Valor Adicionado". **Portal Eletrônico do CPC** [2008]. Brasília: CPC, 2008. Disponível em:

<http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/175_CPC_09.pdf>. Acesso em: 07/09/2019.

CUNHA, M. F.; OLIVEIRA, M. S.; RECH, I. J. "Relação entre a distribuição de riqueza apresentada na DVA e o IDH-M dos municípios sede de empresas abertas". **Anais do XV Congresso USP: Controladoria e Contabilidade**. São Paulo: USP, 2015.

CUNHA, J. V. A.; RIBEIRO, M. S.; SANTOS, A. "A demonstração do valor adicionado como instrumento de mensuração da distribuição da riqueza". **Revista Contabilidade & Finanças USP**, n. 37, Janeiro/Abril, 2005.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

FIRJAN - Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. "Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal 2018". **Portal Eletrônico da FIRJAN** [2018]. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/ifdm/downloads/>. Acesso em: 07/09/2019.

MARCELINO, J. A.; DE SOUZA, A. B. "Análise das demonstrações contábeis: um comparativo entre as cooperativas de crédito SICREDI e SICOOB". **Brazilian Journal of Business**, vol. 2, n. 1, 2020.

MANDAL, N.; GOSWAMI, S. "**Value Added Statement (VAS)** – A Critical Analysis. A case study of Bharat Heavy Electricals Limited". **Great Lakes Herald**, vol. 2, n. 2, 2008.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 16ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

MAROLLI, G. **Desenvolvimento local**: um estudo baseado na importância das micro e pequenas empresas no município de Pitanga/PR (Dissertação de Mestrado em Desenvolvimento Regional). Canoinhas: Universidade do Contestado, 2011.

SANTOS, A. **Demonstração contábil do valor adicionado – DVA** – Um instrumento para medição da geração e distribuição de riqueza das empresas (Tese de Livre Docência). São Paulo: USP, 1999.

SANTOS, A.; HASHIMOTO, H. "Demonstração do valor adicionado: algumas considerações sobre carga tributária". **Revista de Administração - RAUSP**, vol. 38, abril, junho, 2003.

PRODANOV, C. C. FREITAS, E. C. **Metodologia do Trabalho Científico**: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

VAN STADEN C. J. "Revisiting the Value Added Statement: To publish or Not to publish". **Proceedings of the 12th Asian Pacific Conference on International Accounting issues**, October, 2000.

VAN STADEN, C. VORSTER, Q. "The usefulness of the value added statement: a review of the literature". **Meditari Accountancy Research**, vol. 6, 1998.

CAPÍTULO 5

Contabilidade Inclusiva: Didática Visual e Desenho Universal para Redução da Barreira de Aprendizagem

CONTABILIDADE INCLUSIVA: DIDÁTICA VISUAL E DESENHO UNIVERSAL PARA REDUÇÃO DA BARREIRA DE APRENDIZAGEM

José Antonio Marcelino

Gina Morales-Acosta

A democratização do acesso e a participação do Público-alvo da Educação Especial (PAEE) em Instituições de Ensino Superior (IES) ocorreram gradativamente, no contexto de diversos países, membros das Organizações das Nações Unidas (ONU). Já é possível perceber este avanço da participação dos PAEE no Ensino Superior no Brasil, nos últimos anos, fato este que ocorreu tendo em vista as políticas públicas na área da Educação Especial.

Estes importantes avanços ocorridos na legislação brasileira, alinhados à acordos internacionais, com pautas voltadas para o PAEE, trouxeram grandes desafios às universidades, uma vez que a educação inclusiva tem por objetivo recolocar no sistema de ensino, pessoas excluídas, sejam por deficiência, distúrbios, gênero, raça, cor ou outros motivos.

De acordo com Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (2018), o número de alunos matriculados com diversidade Surda nos cursos de Ciências Contábeis, no ano de 2018, era de 2.235 alunos. Esta quantidade de alunos nas IES ainda está muito longe de ser satisfatório, mesmo assim temos um avanço. Faz-se necessário um maior envolvimento das IES, governo e associações de Surdos, para sensibilizar sobre o assunto para que tenhamos uma representatividade significativa.

Os alunos, durante a graduação em Ciências Contábeis, devem até o término do curso, ter condições de compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito (inter)nacional, e nos diferentes modelos de organização, (BRASIL, 2004c).

Os alunos com diversidade surda usam a Língua Brasileira de Sinais (LIBRAS), sua língua materna, reconhecida como meio legal de comunicação e expressão pela Lei n.º 10.436 (BRASIL, 2002a). Esta é uma língua gesto-visual realizada através de movimento do corpo, das mãos, pelas expressões faciais e corporais, (DE ALMEIDA; ALMEIDA, 2012). Possui características e qualidades de uma língua oral, apresenta versatilidade e flexibilidade, arbitrariedade, criatividade/produtividade, dupla articulação, iconicidade e arbitrariedade, (HARRIUSON, 2014).

O modelo de educação bilíngue para surdos prioriza o acesso a duas línguas: a primeira língua – Língua de Sinais – utilizada na comunicação entre os pares e o acesso ao desenvolvimento global, enquanto é percebida como primeira língua; e a segunda língua – a modalidade escrita – como meio de integração à sociedade ouvinte. Dessa forma, o sujeito estando inserido nas duas línguas, torna-se bicultural em um ambiente que se caracteriza por respeitar a cultura surda e a cultura ouvinte.

Santos (2018), aponta a existência de barreiras na comunicação, quando são considerados os métodos de ensino utilizados pelos docentes em sala de aula, pois fazem uso apenas da comunicação voltada para os alunos ouvintes. Esta prática compromete o processo de ensino e aprendizagem dos alunos Surdos, aulas exclusivamente teóricas, sem organização didática, trazem dificuldades de aprendizagem, assim deve os educadores repensarem suas práticas didáticas e suas metodologias (SANTOS, 2018).

No Plano Nacional de Educação, traçado para o decênio de 2014 – 2024 e aprovado pela Lei n. 13.005/2014, vem estabelecido, entre as diversas diretrizes, a superação das desigualdades educacionais por meio da erradicação de todas as formas de discriminação, do respeito aos direitos humanos, à diversidade e a sustentabilidade socioambiental (BRASIL, 2014b). Sabendo que um dos modos de diminuir as desigualdades educacionais dos sujeitos Surdos é proporcionando acesso ao conhecimento através de materiais em sua própria língua materna, a Libras e apoiados por recursos visuais (FELTEN, 2016, p. 17).

Diante deste contexto nos surge o seguinte questionamento: A didática visual alinhada ao Desenho Universal para a Aprendizagem pode contribuir como estratégias didáticas inclusivas, no ensino de contabilidade, para alunos Surdos no ensino superior?

Este estudo se justifica em primeiro momento pelo avanço no número de alunos Surdos no ensino superior, sendo necessário o acesso ao conhecimento de maneira igualitária, através de recursos e métodos adequados ao ensino adaptados as suas realidades. Uma vez que as estratégias e métodos mais presentes nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil são aulas expositivas, exercícios para fixação, seminários, laboratórios, estudos de casos entre outros, momentos em que a preleção é a estratégia mais utilizada pelos docentes do curso, no entanto, esta é carregada de barreiras, pois a atenção é voltada exclusivamente ao professor (MARION, 2001).

Como segunda justificativa apresenta-se o número reduzido de pesquisas voltadas ao assunto, uma vez que já se tem a presença deste público nas academias, desta forma, é de grande importância investigar como está ocorrendo o processo de ensino, em vistas a conhecer seus desafios e possibilidades de avanços.

Diante deste contexto o presente artigo visa descrever como a didática visual, alinhada ao Desenho Universal para a

Aprendizagem, pode contribuir como estratégias didáticas inclusivas no ensino de contabilidade para alunos Surdos no ensino superior.

Nos próximos tópicos vamos apresentar a metodologia utilizada; os resultados encontrados, seguido das discussões e análises embasadas na didática visual e no desenho universal para a aprendizagem, com o enfoque nos alunos com diversidade surda; as considerações finais, seguido das referências.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa tem aspecto qualitativo, exploratória, alicerçada numa revisão bibliográfica com encadeamentos universitários inclusivos, que promova a inclusão de alunos com diversidade surda para o ensino e aprendizado da contabilidade. Teve como orientação para o enfoque qualitativo Denzin e Lincoln (2006), que a conceituam da seguinte forma: a pesquisa qualitativa tem um tratamento interpretativo do cenário estudado, o que significa que os seus investigadores buscam elementos em seu contexto natural, tentando conhecer os fenômenos e importância que as pessoas a eles reconhecem.

A primeira etapa, em vistas, para responder o problema de pesquisa se deu através de busca nos bancos de dados e seleção de artigos. A pesquisa foi realizada nos seguintes bancos de dados: Portal de Periódicos da Capes, Google Scholar e *Web of Science*, no período entre janeiro de 2015 a janeiro de 2020. O critério de pré-seleção dos artigos se deu a partir de publicações que apresentavam no "Título" ou nas “Palavras-chaves" um ou mais termos relacionados à: “Métodos de Ensino”; “Didática Visual”; “Aluno Surdo”.

Na segunda etapa foi realizada a leitura dos resumos selecionados. Desta forma, foram coletados 6 (seis) trabalhos, assim distribuídos 2 (dois) sobre métodos de ensino de contabilidade introdutória e 4 (quatro) sobre ensino de contabilidade para alunos Surdos.

RESULTADOS

Pesquisas como de Sallaberry, Vendruscolo e Bittencourt (2017); Marques e Biavatti (2019) demonstraram que os métodos de ensino predominante no ensino de contabilidade introdutória, utilizada pelos docentes, são as aulas expositivas (preleção) acompanhada da resolução de exercícios. As investigações também mostraram que os alunos reconhecem como recursos didáticos mais adequados para o ensino o uso dos recursos multimídia, pois facilitam a compreensão da disciplina.

Bolzan (2018), Friedrich (2019), Santos e Costa (2019) e Alves (2019) têm abordado sobre as estratégias de ensino de contabilidade introdutória com o uso da língua de sinais, no ensino de contabilidade com vertente inclusiva. Em seus achados reconhecem serem grandes os desafios encontrados pelos professores, sejam eles didáticos ou metodológicos, uma vez que as suas práticas devem ser adaptadas às necessidades e realidades dos discentes e do ambiente onde estão inseridos. Sendo assim é possível observar que existem barreiras da linguagem, falta de conhecimento e de sensibilidade em relação à surdez.

Discussão dos resultados

Tendo em vista o objetivo, de descrever como a didática visual alinhada ao Desenho Universal para a Aprendizagem

contribui para o ensino de contabilidade para alunos Surdos no ensino superior, reconhecemos que o ato de comunicar é um fator de extrema importância para o dia a dia do docente, pois a relação ensino aprendizagem se faz essencialmente através de uma comunicação eficaz e clara, prezando para que não haja falhas no processo de interlocução, as quais possam trazer dificuldades para o educando durante a construção do conhecimento.

Vasconcelos (2009; 2010), aponta que caso ocorram falhas de comunicação a tendência é a de prejudicar o processo educacional, refletindo diretamente na assimilação dos conteúdos transmitidos aos estudantes.

Reconhecendo que os sujeitos Surdos se comunicam por meio da Libras, utilizando-se da linguagem gestual, que tem como características próprias uma estrutura viso gestual, o uso do corpo, das mãos na aquisição e desenvolvimento. Que se apropriam de um sistema de impressão digital na ortografia manual (configuração manual do alfabeto), que suporta a aquisição da linguagem escrita. A comunicação com estes estudantes deveria ser considerada linguagem de sinais componente verbal e linguagem oral, contudo isto ainda não é uma realidade (MORALES-ACOSTA, 2019).

Para que o professor possa atender este aluno, é necessário que reconheça e entenda como estes se comunicam assim as possíveis barreiras de comunicação e acesso à aprendizagem são eliminadas proporcionando fluidez na comunicação e clareza no processo de ensino.

Cabe à didática, à pedagogia e ao currículo tomar novos rumos, romper com procedimentos tradicionais e modernos, pensar e repensar as práticas de ensinar, no caso em questão, aos Surdos, vivenciando e praticando a docência no espaço cultural (PERLIN; REZENDE, 2011).

Quadros (1997) defende a proposta de educação bilíngue e define que o que a sustenta é o respeito às pessoas surdas no seu direito de utilizar a Língua de Sinais em diferentes espaços: institucionais, acadêmicos ou no dia a dia. "Os estudos têm apontado para essa proposta como sendo mais adequada para o ensino de crianças surdas, tendo em vista que considera a língua de sinais como natural e parte desse pressuposto para o ensino da língua escrita" (QUADROS, 1997, p. 27).

Destacam Martins, Gouvea e Piccini (2005, p. 38), a linguagem visual "se constitui num sistema de representação simbólica, profundamente influenciado por princípios que organizam possibilidades de representação e de significação numa dada cultura (...)". Assim é correto afirmar que a imagem se caracteriza como um ato universal e simbólico, onde a mesma imagem pode comunicar algo aqui e em outro lugar qualquer do mundo, mesmo assumindo significados diversos**.**

Para os estudiosos de Oliveira, Leão e Sofiato (2017), a imagem é linguagem não verbal e pode auxiliar na comunicação e no trabalho pedagógico tanto em espaços formais como em não formais de educação.

Considerando que os Surdos compreendem e interagem com o mundo através de experiências visuais de forma intensa, recorre à língua de sinais, com funções visuais, este é o meio mais simples de permitir o desenvolvimento pleno e o único das pessoas surdas, (VYGOTSKY, 1991).

A figura visual, tanto a representação abstrata quanto a figurativa ou pictográfica, traz consigo o potencial de ser aproveitada como recurso para transmitir conhecimento e desenvolver raciocínio, (REILY, 2003).

No que lhe concerne, Nery e Batista (2004) enfatizam que o uso de imagens visuais como estratégia de ensino de alunos Surdos,

proporciona resultados significativos no processo ensino aprendizagem, no tocante ao pedagógico, possibilitando um desenvolvimento cognitivo mais profundo, pois viabiliza a criação de um contexto inclusivo mais adequado às suas necessidades, oferecendo uma forma visual de acesso ao conhecimento e uma alternativa para que a comunicação do Surdo, de fato, aconteça na escola.

Dada à característica visual da língua de sinais, essa discussão deve acontecer no campo da surdez. Nesse sentido, Reily (2003) aponta a importância de educadores das diversas áreas refletirem sobre o papel da imagem no processo de escolarização dos deficientes auditivos.

Assim, o Surdo pode significar o mundo por processos semelhantes aos dos ouvintes, através de uma estrutura linguística que permite compreender, dar sentido a fatos, objetos, sentimentos e emoções, pois a língua é o requisito básico para as ações educacionais, uma vez que possibilita a comunicação, o pensamento generalizante, a inserção social e cultural (VYGOTSKY, 1989).

A utilização desta pedagogia focada nesta comunidade traz a prática de um "olhar" diferente, focado numa filosofia para educação cultural, na qual a educação inicia-se quando o Surdo é colocado em contato com a sua diferença, para que aconteçam a subjetivação e as trocas culturais (STROBEL, 2013, p. 91).

A pedagogia visual deve ser usada na educação de Surdos, pois consiste na [...] exploração de várias nuances, ricas e inexploradas, da imagem, signo, significado e semiótica visual, na prática educacional cotidiana, procurando oferecer subsídios para melhorar e ampliar o leque dos "olhares" aos sujeitos Surdos e a sua capacidade de captar e compreender o "saber" e a "abstração" do pensamento imagético dos Surdos (CAMPELLO, 2007, p. 130).

Uma possibilidade de aproximação do conhecimento é o uso das terminologias técnicas em língua de sinais. A profissão contábil, assim como as demais, possui um vocabulário próprio que se desdobra em termos e conceitos os quais podem não estar presentes no vocabulário de Libras. A inexistência de termos técnicos em Libras tende a trazer grandes dificuldades aos alunos Surdos durante a construção do conhecimento, pois este é um limitador em sala de aula, tendo em vista as terminologias científicas ou técnicas. Isto sem contar, que a comunicação nos diversos ambientes também fica prejudicada (MARTINS, 2018). Sendo apropriação de uma terminologia um ponto relevante durante o processo do aprendizado de uma língua, tanto na primeira língua quanto na segunda língua, a apropriação de terminologias científicas ou técnicas em Libras facilitará a aquisição e apropriação do conhecimento elaborado.

Quando o estudante Surdo não tem conhecimento do que está estudando, ou na falta do sinal de um termo específico, torna-se habitual o uso da soletração do termo, isto é um empréstimo linguístico, já que a soletração faz parte da língua portuguesa.

Faria-do-Nascimento (2009, p. 55) argumenta sobre a importância da ideação terminológica:

> Conscientizar estudantes surdos, de cursos de graduação, a respeito dos processos de construção terminológica permitirá o enriquecimento ainda mais acelerado da língua de sinais brasileira (LSB), e a rápida sistematização e divulgação dos neologismos terminológicos acarretará o acesso e o domínio mais rápido, também dos intérpretes adequarem sua tradução ao contexto emergente.

Assim, um glossário se caracteriza como uma obra terminográfica, pois é constituída em consonância com o seu

público-alvo. Para sua utilização, faz-se necessário seguir regras pré-estabelecidas, em seu registro e organização. Esta deve ser utilizada com base nos elementos da cultura surda e da língua de sinais como:

> Contação de história ou estória, jogos educativos, envolvimento da cultura artística, cultura visual, desenvolvimento da criatividade plástica, visual e infantil das artes visuais, utilização da *SignWriting* (escrita de sinais) na informática, recursos visuais, sua pedagogia crítica e suas ferramentas e práticas, concepção do mundo através da subjetividade e objetividade com as "experiências visuais" (CAMPELLO, 2008, p. 129).

Quando o professor e aluno estabelecem uma linha de comunicação única, através da língua de sinais, a relação se torna clara, sem ruídos de comunicação entre ambas as partes (MORALES-ACOSTA, 2019).

É possível também pensar no Desenho Universal para a Aprendizagem - DUA como um recurso para elaboração de estratégias para acessibilidade de todos, tanto em termos físicos quanto de serviços, produtos e soluções educacionais, desta forma todos adquirem o conhecimento sem barreiras (CAST, 2011; 2018).

Segundo Campos e Mello (2015), o DUA, quando transposto para o contexto da Educação, é um conjunto de princípios para o desenvolvimento de ambientes e de recursos pedagógicos que possibilitam processos de ensino e de aprendizagem ao maior número de pessoas.

Trata-se, então, de um conjunto de princípios e estratégias relacionadas com o desenvolvimento curricular que procuram reduzir as barreiras ao ensino e à aprendizagem (CAST, 2018), tal como segue no quadro 1.

Quadro 1 - Diretrizes e Princípios do DUA

PRINCIPIOS E REDES	DIRETRIZES	PONTO DE VERIFICAÇÃO
I - Múltiplas formas de representação Redes de Reconhecimento O **"O QUE"** da aprendizagem 	1 - Fornecer opções para **Percepção**	1.1 Oferecer maneiras de personalizar a exibição de informações 1.2 Oferecer alternativas para informações auditivas 1.3 Oferecer alternativas para informações visuais
	2 - Fornecer opções para **Linguagem e símbolos**	2.1 Esclarecer o vocabulário e os símbolos 2.2 Esclarecer a sintaxe e a estrutura 2.3 Suportar decodificação de texto, notação matemática e símbolos 2.4 Promover a compreensão em vários idiomas 2.5 Ilustrar através de várias mídias
	3- Fornecer opções para **Compreensão**	3.1 Ativar ou fornecer conhecimento prévio 3.2 Destacar padrões, recursos essenciais, grandes ideias e relacionamentos 3.3 Guia de processamento e visualização de informações 3.4 Maximizar a transferência e generalização
II - Múltiplas formas de Ação e Expressão Redes de Estratégias O **"COMO"** da aprendizagem 	4 - Fornecer opções para **Ação física**	4.1 Variar os métodos de resposta e navegação 4.2 Aprimorar o acesso a ferramentas e tecnologias assistivas
	5 - Fornecer opções para **Expressão e comunicação**	5.1 Usar vários meios de comunicação 5.2 Usar várias ferramentas para construção e composição 5.3 Desenvolver fluências com níveis graduados de suporte para prática e desempenho
	6 - Fornecer opções para **Funções executivas**	6.1 Orientar o estabelecimento de metas adequadas 6.2 Apoiar o planejamento e desenvolvimento de estratégia 6.3 Facilitar o gerenciamento de informações e recursos 6.4 Melhorar a capacidade de monitorar o progresso
III - Múltiplas formas de Engajamento **Redes Afetivas** O **"PORQUE"** da aprendizagem 	7 - Fornecer opções para **Interesse e participação**	7.1 Otimizar a escolha individual e a autonomia 7.2 Otimizar a relevância, o valor e a autenticidade 7.3 Minimizar ameaças e distrações
	8 - Fornecer opções para **Esforço de sustentação e persistência**	8.1 Aumentar a relevância das metas e objetivos 8.2 Variedade de demandas e recursos para otimizar o desafio 8.3 Promover a colaboração e a comunidade 8.4 Aumentar o feedback orientado para o domínio
	9 - Fornecer opções para **Autorregulação**	9.1 Promover expectativas e crenças que otimizam a motivação 9.2 Facilitar as habilidades e estratégias de enfrentamento pessoal 9.3 Desenvolver autoavaliação e reflexão

Fonte: Elaboração própria. Baseada em Diretrizes do Universal Design for Learning, versão 2.2., 2018. Disponível em: <http://udlguidelines.cast.org>.

Em ambientes de aprendizado, como faculdades ou universidades, a variabilidade individual deve ser norma e não a exceção. Quando os currículos são projetados para atender à média imaginária, a real variabilidade entre os alunos não é considerada (CAST, 2011). Esses currículos fracassam na tentativa de proporcionar a todos os alunos, oportunidades justas e equitativas de aprender, uma vez que excluem aqueles com habilidades diferentes, conhecimentos e motivações anteriores, que não correspondem ao critério ilusório de "média".

Dentro desse aspecto, o DUA se configura como uma soma de princípios e estratégias que permitem ao docente definir objetivos de ensino, e criar materiais e formas de avaliação que sejam adequados a todos os alunos, de modo que todos possam aprender na via comum de educação (NUNES; MADUREIRA, 2015).

O DUA significa, dessa maneira, uma mudança na forma de pensar a prática educacional em algumas formas básicas, com a flexibilização da forma como a informação é apresentada, na qualidade como os estudantes respondem ou expressam conhecimentos e habilidades e como os discentes estão engajados. Com isso, chega-se a uma diminuição das barreiras no ensino, propiciando acomodações condignas, o apoio aos desafios e, por fim, mantendo as expectativas de grandes realizações para todos os estudantes.

A utilização dos princípios do DUA propicia aos educadores a obtenção do referido objetivo, possibilitando uma delimitação para a compreensão de como desenvolver um currículo que, desde o princípio do projeto, atenda à demanda de todos os estudantes (CAST, 2011).

Reconhecer como se processa a aprendizagem no âmbito cerebral nos fornece condição para proporcionar ambientes de aprendizado significativos, concretos, vivos e desafiadores, que

inspire os alunos na capacidade de aprender, através do despertar do seu cérebro, esta proposta está profundamente relacionada com os princípios e linhas orientadoras do DUA (ALVES; RIBEIRO; SIMÕES, 2013).

O cérebro de cada indivíduo é único e o processo de aquisição de conhecimento ocorre de modos singulares, ritmos de aprendizagem e maneiras de padronização individuais Rose e Meyer (2002) enfatizam que somos diferentes devido ao nosso cérebro, que é singular na Afetividade (aprender "o porquê"), no Reconhecimento (aprender "o que"), e na Estratégia (aprender "como").

As redes afetivas estão relacionadas com o interesse e a motivação, proporcionando avaliar os padrões, atribuir-lhes relevância emocional e envolver-nos em atividades/aprendizagem, e com o mundo que nos envolve. Os modos que controlam os níveis de atividade nas diferentes partes do cérebro e as bases dos impulsos do estímulo, particularmente direcionado para o processo de aprendizagem, assim como as comoções de prazer ou punição, são realizados em grande parte pelas regiões basais do cérebro, as quais, em conjunto, compõem o Sistema Límbico (ROSE; MEYER, 2002).

As redes de reconhecimento são especializadas nos meios e maneiras dos sentidos e atribuem relevância aos padrões que vemos, permite assim identificar, assimilar e processar os conceitos, ideias e informações adquiridas pelos canais sensoriais.

Estas redes são concebidas pelas investigações que aparecem no cérebro e simbolizam "o quê" da aprendizagem. Elas estão localizadas no córtex visual, no lobo occipital, que aciona os estímulos visuais. Ao receber as informações visuais, estas são posteriormente processadas e agrupadas em áreas secundárias, que logo em seguida fazem comparação com as informações já existentes. A área visual permanece em comunicação com outras áreas do cérebro que dão interpretação ao que vemos, considerando

as nossas experiências passadas e as nossas expectativas. Por isso, o mesmo objeto não é percebido da mesma forma por diferentes indivíduos (ROSE; MEYER, 2002).

As redes de estratégia processam a informação, possibilitando planejar, executar e monitorar as ações e habilidades. Ao responder a algo, utilizamos as redes estratégicas, elas simbolizam ao "como" da aprendizagem. Encontram-se no lobo frontal que abrange grande parte do córtex e executam funções de extrema dificuldade, como o processamento sensorial, motor e a cognição. Acordam também que todos os atos e pensamentos sejam realizados conscientemente.

A parte anterior do lobo frontal, o córtex pré-frontal, está totalmente ligado à estratégia tendo como função deliberar as sequências de movimentos que serão ativados, como ordenar e avaliar os seus achados. As suas aplicações parecem incorporar a compreensão abstrata e criativa, a clareza do raciocínio e da linguagem, julgamento social, vontade, indicação para ação e concentração específica (ROSE; MEYER, 2002).

Diante destas perspectivas, foi possível perceber que as duas estratégias de ensino de contabilidade para alunos Surdos, são possíveis de serem aplicadas, se forem adequadas com o apoio da equipe pedagógica. A utilização da Didática Visual apoiada nos recursos visuais amplia as condições de aprendizagem dos alunos com diversidade Surda, ao viabilizar a utilização da língua de sinais para compreensão das terminologias específicas da área de contabilidade e ampliar a compreensão e interpretação dos conteúdos.

No que se refere ao Desenho Universal para a Aprendizagem (DUA) como veículo de ensino da contabilidade aos alunos Surdos, este auxiliará na aquisição dos conhecimentos necessários ao aprendizado, bem como sua aplicação que será estendida a todos os

estudantes, uma vez que seu princípio está voltado para flexibilização e eliminação de barreiras de aprendizagem.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo de transmissão do conhecimento é a base, ou seja, a espinha dorsal do processo ensino aprendizagem e ocorre por meio da indissociabilidade dos conteúdos trabalhados e das realidades sociais dos atores envolvidos, entendendo que não é satisfatória apenas a transmissão do conteúdo, mas a transformação social do indivíduo.

Diante do exposto, a aplicação da imagem visual para o ensino dos alunos com diversidade surda traz muitas colaborações, uma vez que há uma familiaridade com a língua materna do aluno Surdo, que proporciona maior facilidade de entendimento através do uso das imagens.

A educação bilíngue L1 - Língua de Sinais e a L2 - Língua Portuguesa e a transposição dos termos empregados no ensino da contabilidade, gerando assim sinais-termos inerentes da área, irão contribuir para o processo de ensino, bem como servirão de instrumento de apoio ao tradutor intérprete em sala de aula.

Identifica-se também que o Desenho Universal para a Aprendizagem (DUA), vem de encontro com a realidade dos professores e alunos, uma vez que eliminará as possíveis barreiras de aprendizagem e comunicação entre eles, assim o educador alinhará suas práticas de acordo com a realidade e processo de aquisição de conhecimento de cada aluno.

A fundamentação do DUA mostrou que esta é uma possibilidade real de ser aplicada, não só em sala de aula, mas nos diversos campos, tendo em vista que em algum momento da vida

vamos necessitar de adaptações para obtermos algum acesso, seja na primeira infância, na juventude ou na maior idade.

O estudo não pretende se encerrar, mas certamente será um ponto de partida para futuras pesquisas que queiram aprofundar discussões acerca do tema, principalmente relacionados ao desenvolvimento de novas metodologias e recursos para o ensino da contabilidade para alunos com diversidade Surda.

É possível assim concluir que o ensino de contabilidade inclusiva para estudantes com diversidade surda indica grandes desafios, tanto para os educadores como para os alunos, uma vez que há obstáculos de comunicação e compreensão entre eles, seja pelas práticas adotadas ou pela inexistência de sinais-termos em Língua Brasileira de Sinais (LIBRAS) que sejam exclusivas da área, contudo, passos estão sendo dados para a superação de tais barreiras.

REFERÊNCIAS

ALVES, E. B. M. **Mãos que falam**: reflexões sobre o processo ensino-aprendizagem de uma estudante surda na educação superior (Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis). Ituiutaba: UFU, 2019.

ALVES, M. M.; RIBEIRO, J.; SIMÕES, F. "Universal Design for Learning (UDL): Contributos para uma escola de todos". **Indagatio Didactica**, vol. 5, n. 4, 2013.

BOLZAN, G. **Competências docentes**: um estudo com professores de graduação em Ciências Contábeis no Rio Grande do Sul (Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Porto Alegre: UFRGS, 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.436, de 24 de abril de 2002**. Senado: Planalto, 2002a. <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 16/08/2019.

BRASIL. **Lei nº 13.005, de 25 de junho de 2014**. Senado: Planalto, 2014b. <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10/08/2019.

BRASIL. **Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004**. Brasília: MEC, 2004c. <www.portal.mec.gov.br>. Acesso em: 10/08/2019.

CAMPELLO, A. R. S. "Pedagogia visual: sinal na educação dos Surdos". *In*: QUADROS, R. M.; PELIN, G. (orgs). **Estudos Surdos II**. Petrópolis: Arara Azul, 2007.

CAMPELLO, A. R. S. **Aspectos da Visualidade na Educação de Surdos** (Tese de Doutorado em Educação). Florianópolis: UFSC, 2008.

CAMPOS, T.; MELLO, M. A. F. "O desenho universal e a tecnologia assistiva como potencializadores dos processos de ensino e aprendizagem. Parte II". **Medicina de Reabilitação**, vol. 92, maio, 2015.

CAST - Center for Applied Special Technology. "Diretrizes do Universal Design for Learning. Versão 2.2". **CAST** [2018]. Disponível em: <http://udlguidelines.cast.org>. Acesso em: 14/11/2019.

CAST - Center for Applied Special Technology (CAST). "Universal Design for Learning Guidelines version 2.0". Disponível em: <http://udlguidelines.cast.org>. Acesso em: 14/11/2019.

DE ALMEIDA, M. P.; ALMEIDA, M. E. "História de LIBRAS: característica e sua estrutura". **Revista Philologus**, ano 18, n. 54, 2012.

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. "Introdução: a disciplina e a prática da pesquisa qualitativa". **O planejamento da pesquisa qualitativa**: teorias e abordagens, vol. 2, Porto Alegre: ArtMed, 2006.

FARIA-DO-NASCIMENTO, S. P. **Representações lexicais da língua de sinais brasileira**: uma proposta lexicográfica (Tese de Doutorado em Linguística). Brasília: UnB, 2009.

FELTEN, E. F. **Glossário sistêmico bilíngue Português-Libras de termos da história do Brasil** (Dissertação de Mestrado em Linguística). Brasília: UnB, 2016.

FRIEDRICH, M. A. **Glossário em Libras**: uma proposta de terminologia pedagógica (Português- Libras) no curso de administração da UFPel (Dissertação de Mestrado em Letras). Pelotas: UFPel, 2019.

HARRISON, K. M. P. **Língua brasileira de sinais (Libras)**: apresentando a língua e suas características. São Carlos: UFScar, 2014.

INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Sinopise Estatística da Educação Superior 2018**. Brasília: INEP, 2018. Disponível em: <http://inep.gov.br/sinopses-estatisticas-da-educacao-basica>. Acesso em: 12/07/2019.

MARION, J. C. **O Ensino da contabilidade**. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

MARQUES, L.; BIAVATTI, V. T. “Estratégias aplicadas no ensino da contabilidade: evidências dos planos de ensino de uma universidade pública”. **Revista Gestão Universitária na América Latina- GUAL**, vol. 12, n. 2, maio, 2019.

MARTINS, F. C. **Terminologia da Libras**: coleta e registro de sinais-termo da área de Psicologia. (Tese de Doutorado em Linguística). Florianópolis: UFSC, 2018.

MARTINS, I.; GOUVÊA, G.; PICCININI, C. “Aprendendo com imagens”. **Revista Ciência e Cultura**, vol. 57, n. 4, outubro/dezembro, 2005.

MORALES–ACOSTA, G. “Percepciones sobre lalengua de señas chilena enlaeducación de estudiantesSordos: docente y codocente como sujetos históricos situados comunicativamente enel aula”. **Revista Educación**, vol. 43, n. 2, julho/dezembro, 2019.

NERY, C. A.; BATISTA, C. G. “Imagens visuais como recursos pedagógicos na educação de uma adolescente surda: um estudo de caso”. **Revista Paidéia**, vol. 14, n. 29, setembro/dezembro, 2004.

NUNES, C.; MADUREIRA, I. “Desenho Universal para a Aprendizagem: Construindo práticas pedagógicas inclusivas”. **Da Investigação às Práticas**, vol. 5 n. 2, setembro, 2015.

PERLIN, G. T.; REZENDE, P. L. F. **Didática e educação de Surdos**. Florianópolis: UFSC, 2011.

QUADROS, R. M. **Educação de Surdos**: a aquisição da linguagem. Porto Alegre: Artes Médicas, 1997. REILY, L. H. “As imagens: o lúdico e o absurdo no ensino de arte para pré-escolares-escolares surdos”. *In*: SILVA, I. R.; KAUCHAKJE, S.; GESUELI, Z. M.

(orgs.). **Cidadania, Surdez e Linguagem**: desafios e realidades. São Paulo: Plexus Editora, 2003.

ROSE, D. H.; MEYER, A. **Teachingeverystudent in the digital age: Universal design for learning**. Alexandria: Association for Supervisionand Curriculum Development, 2002.

SALLABERRY, J. D.; VENDRUSCOLO, M. I.; BITTENCOURT, B. R. "A eficácia dos métodos de ensino em contabilidade". **Cuadernos de Educacion y Desarollo**, julho, 2017.

SANTOS, B. R. L. **O ensino de contabilidade introdutória e o desafio da linguagem**: percepções de professores, intérpretes de Libras e alunos surdos (Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis). Curitiba: UFPR, 2018.

SANTOS, B. R. L.; COSTA, F. "Desafios percebidos por alunos Surdos no ensino da disciplina de contabilidade introdutória nos cursos de ciências contábeis e administração". **Contabilidade Vista & Revista**, vol. 30, n. 3, setembro/dezembro, 2019.

STROBEL. K. **As imagens do outro sobre a cultura surda**. Florianópolis: Editora da UFSC, 2013.

VASCONCELOS, A. F. "Fatores que influenciam as competências em docentes de Ciências Contábeis". **Anais do XXXIV Encontro da ANPAD**. Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.

VASCONCELOS, A. F. **Professores em Ciências Contábeis**: um estudo sobre as competências para o exercício da docência nos cursos presenciais no nordeste brasileiro (Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis). Brasília: UnB, 2009.

VYGOTSKY, L. S. **A formação social da mente**. São Paulo: Martins Fontes, 1991.

VYGOTSKY, L. S. **Pensamento e linguagem**. São Paulo: Martins Fontes, 1989.

SOBRE OS AUTORES

SOBRE OS AUTORES

Agnes Outuki Cunha é graduada no curso de bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP). E-mail para contato: outukiagnes@gmail.com

Aline Rafaela de Oliveira Sverzuti é graduada no curso de bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP). E-mail para contato: aline.sverzuti@outlook.com

Ana Luiza Godoy Pulcinelli é graduada em Direito e mestre em Ciência Jurídica. Professora Colaboradora do Núcleo de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP). E-mail para contato: luizapulcinelli@uenp.edu.br

Andrey Monteiro é graduado no curso de bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP). E-mail para contato: andreymonteioficial@gmail.com

SOBRE OS AUTORES

Bruna Letícia Gomes da Silva Trizolio é graduada no curso de bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP). E-mail para contato: brunaleticiagomes1@gmail.com

Flávia Miquelino é graduada no curso de bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP). E-mail para contato: flaviamiquelino@hotmail.com

Gina Morales-Acosta é graduada em Fonoaudiólogia. Doutora em Ciências da Educação pela Universidad de Santiago, Chile (USACH). Professora e pesquisadora da Universidad SEK - Santiago do Chile. E-mail para contato: agafano@yahoo.com

José Antonio Marcelino é graduado em Ciência Contábeis, mestre em Administração de Empresas e doutorando em Educação. Professor da Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP). E-mail para contato: josemarcelino@uenp.edu.br

SOBRE OS AUTORES

Kátia Antonio de Campos é graduada no curso de bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP). E-mail para contato: katy88835@gmail.com

Luciano Matias Diniz é graduado em Ciências Contábeis e mestre em Contabilidade. Professor Colaborador do Núcleo de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP). E-mail para contato: dinizlm@uenp.edu.br

NORMAS DE PUBLICAÇÃO

NORMAS PARA PUBLICAÇÃO

A editora IOLE recebe propostas de livros autorais ou de coletânea a serem publicados em fluxo contínuo em qualquer período do ano. O prazo de avaliação por pares dos manuscritos é de 7 dias. O prazo de publicação é de 60 dias após o envio do manuscrito.

O texto que for submetido para avaliação deverá ter uma extensão de no mínimode 50 laudas. O texto deverá estarobrigatoriamente em espaçamento simples, letra Times New Roman e tamanho de fonte 12. Todo o texto deve seguir as normas da ABNT.

Os elementos pré-textuais como dedicatória e agradecimento não devem constar no livro. Os elementos pós-textuais como biografia do autor de até 10 linhas e referências bibliográficas são obrigatórios. As imagens e figuras deverão ser apresentadas dentro do corpo do texto.

A submissão do texto deverá ser realizada em um único arquivo por meio do envio online de arquivo documento em Word. O autor / organizador / autores /organizadores devem encaminhar o manuscrito diretamente pelo sistema da editora IOLE: http://ioles.com.br/editora

Copyright © Editora IOLE
2021

CONTATO

EDITORA IOLE

Caixa Postal 253. Praça do Centro Cívico

Boa Vista, RR - Brasil

CEP: 69.301-970

@ http://ioles.com.br/editora

+ 55 (95) 981235533

eloisenhoras@gmail.com

Copyright © Editora IOLE
2021