

# ABRACICON

Publicação Trimestral da Academia  
Brasileira de Ciências Contábeis

## SABER

## A planta genérica de valores nos municípios paranaenses: estudo de caso

Thiago Alves de Camargo



### Exclusiva Abracicon

Essa terra é nossa: a Educação para o Desenvolvimento Sustentável nos cursos de Ciências Contábeis do Tocantins



### Atualidades

Impacto da estratégia ESG para agregação de valor e incentivos nas pequenas e médias empresas

EMBARQUE NO  
MAIOR EVENTO  
CONTÁBIL DO BRASIL

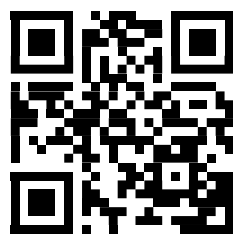


# 21º CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE

8 A 11 SET 2024

BALNEÁRIO CAMBORIÚ • SC • EXPOCENTRO

SER CONTÁBIL: HUMANO, DIGITAL E ÉTICO.



Idealização



Realização



Apoio



INSCRIÇÕES ABERTAS  
[21cbc.com.br](http://21cbc.com.br)

## EXPEDIENTE

REVISTA ABRACICON SABER  
EDIÇÃO N° 46  
NOVEMBRO/DEZEMBRO de 2023  
JANEIRO de 2024  
ISSN: 2357/7428

### Editor

Academia Brasileira de Ciências Contábeis  
(Abracicon)

### Endereço:

SAS - Quadra 05 - Bloco J - Edif. CFC, 4º andar,  
CEP: 70070-920 – Brasília (DF)

### Contato:

(61) 3314-9453  
abraciconsaber@abracicon.org.br

### I. DIRETORIA DA ABRACICON

#### Presidente

Maria Clara Cavalcante Bugarim (AL)

#### Diretor de Administração e Finanças

José Antonio de França (DF)

#### Diretora Operacional

Gardênia Maria Braga de Carva lho (PI)

#### Diretor de Ensino e Pesquisa

Fábio Moraes da Costa (ES)

### II. CONSELHO FISCAL

#### Membros efetivos

Irineu De Mula (SP)  
Presidente  
Jucileide Ferreira Leitão (RN)  
Washington Maia Fernandes (MG)

#### Membros suplentes

Lucilene Florêncio Viana (AM)  
Roberta Carvalho de Alencar (CE)  
José Corrêa de Menezes (AM)

#### Coordenadora do Conselho Editorial

Acadêmica Dra. Gardênia Maria Braga de  
Carvalho

#### Conselho Editorial

Acadêmico Clovis Belbute Peres  
Acadêmico Elias Dib Caddah Neto - Ms.  
Acadêmico José Antonio de França - Dr.  
Acadêmico Vicente Pacheco - Dr.  
Acadêmico Fábio Moraes da Costa - Dr.

Revisão: Maria do Carmo Nóbrega

Colaboradoras: Fernanda da Silva Costa e  
Luciana Martins da Silva Sousa

Projeto Gráfico, Redação e Diagramação  
CQueiroz Comunicação – www.cqueiroz.com.br

Fotos: Ceditas pelas Academias Regionais e  
Abracicon

Permitida a reprodução de qualquer matéria,  
desde que citada a fonte. Os conceitos emitidos em  
artigos assinados são de exclusiva responsabilidade  
de seus autores.

www.abracicon.org.br

# Edição n° 46

Em meio a tantas atribuições do dia a dia, não percebemos a velocidade do tempo, e, assim, lá se foi mais um ano. Iniciamos 2024 com muitas certezas, em especial, a de que conseguimos realizar as ações previstas para o ano de 2023 e de que estamos preparados para construir novas pontes neste exercício atual.

Num piscar de olhos, chegamos ao apagar das luzes de 2023 convictos de que a gestão foi altamente proveitosa, a partir do momento que conseguimos dar continuidade aos projetos em andamento e de que construímos uma base sólida para garantirmos em 2024 todos os nossos intentos com relação à construção de uma agenda cada vez mais participativa e atuante, com a abertura de um leque de parcerias.

Tais resultados foram apresentados, no mês de dezembro, quando a Abracicon realizou três reuniões regimentais, em Brasília/DF, oportunidade em que foram apresentadas a prestação de contas do exercício e os planos para o III Encontro Nacional das Academias de Ciências Contábeis e a 6ª ExpoAbracicon, que ocorrerão durante o 21º Congresso Brasileiro de Contabilidade.

Dia após dia, com bastante entusiasmo, estamos renovando ciclos, amadurecendo, aprendendo, repaginando. E com essa visão, iniciamos 2024 com muita responsabilidade, identificando as oportunidades e os desafios que se apresentarão durante o ano. Estamos sempre convictos de que as dificuldades e as experiências vêm para crescermos como profissionais e como pessoa.

Ao darmos cumprimento à nossa tradicional agenda a cada início de ano e, naturalmente, das nossas rotinas administrativas, vamos fomentar as ações voltadas à educação continuada dos nossos profissionais, com a realização de cursos, seminários e palestras.



**Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente da Abracicon

Para informação aos caros leitores, estamos a um passo da assinatura das novas diretrizes curriculares do curso de Ciências Contábeis, pelo ministro da Educação. Sem dúvida, esse é um grande passo rumo à modernização da Contabilidade.

Como trabalho não falta, já, neste ano, realizamos o Seminário sobre a Adoção de Normas Internacionais de Sustentabilidade, organizado pelo Cilea e pela Ifac, com a minha participação e do acadêmico da Abracicon Zulmir Ivânio Breda, que é coordenador do Comitê Brasileiro de Pronunciamentos de Sustentabilidade (CBPS) do Brasil.

Assim, neste início de ano, as minhas palavras são de gratidão, em primeiro lugar, a Deus pelo que foi possível realizar no ano passado, com a superação de todas as nossas limitações. Agradeço também aos nossos competentíssimos acadêmicos de todas as Academias do Brasil, que não se furtaram ao bom trabalho, apresentando uma profícua atuação e uma valiosa disposição para colaborar, com provas de sincero companheirismo. Aos leais amigos acadêmicos da própria Abracicon e a todo o corpo diretor, não tenho palavras para expressar a minha gratidão pelo excelente trabalho. Reconheço os méritos de cada um de vocês, que estão sempre dispostos a colaborar para o bom êxito de nossa gestão.



30

A planta genérica de valores nos municípios paranaenses: estudo de caso

5

Academia  
Reuniões Regimentais da Abracicon



52

especializando-se  
Potencializando o crescimento profissional: uma análise dos benefícios do mestrado acadêmico e profissional na área contábil



socializando o conhecimento

84

Hermenêutica dos constructos da gestão de negócios  
Conteúdo informacional do desempenho operacional e financeiro

8

regionais  
APBCICON finaliza 2023 com troca de experiências e delineiam iniciativas junto às Academias do estado

41

Conversa Afinada  
Otacílio dos Santos Nunes  
Presidente da Asulcon e do CRCMS

14

exclusiva abracicon  
Essa terra é nossa: a Educação para o Desenvolvimento Sustentável nos cursos de Ciências Contábeis do Tocantins

74

mural do acadêmico  
Sandra Campos  
Valerio Nepomuceno

42

artigo científico  
Controladoria Social: democracia e combate à corrupção



espaço do acadêmico

100

A liberdade é o maior bem que a vida nos oferece e deve ser perseguida, como chama que arderá em nossos corações até a morte!

Gaitano Antonaccio

atualidades



56

Impacto da estratégia ESG para agregação de valor e incentivos nas pequenas e médias empresas

102

indicações  
Bringing Down Goliath

# Reuniões Regimentais da Abracicon



No dia 6 de dezembro de 2023, a Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon) realizou três reuniões regimentais, conforme estatuto e regimento interno, na sede do Conselho Federal de Contabilidade, em Brasília-DF.

**Na primeira reunião, o Conselho Fiscal apreciou as demonstrações contábeis, financeiras, notas explicativas da diretoria e orçamento anual para o ano de 2024.** Após explanação do presidente do Conselho Fiscal, o acadêmico Irineu De Mula ouviu as considerações dos demais membros, entre os quais os conselheiros Jucileide Ferreira Leitão e Washington Maia. Ato contínuo, as contas foram aprovadas e indicadas para submissão da Assembleia Geral da Abracicon.

**Na reunião de Diretoria, foram pautados o plano de ação para o exercício de 2024** e, em seguida, apresentadas pela presidente Maria Clara Bugarim na Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária.

A presidente, juntamente com o Diretor Financeiro, José Antonio de França, apresentou a prestação de contas do exercício de 2022 para aprovação de todo o corpo de acadêmicos presentes, sendo eles: acadêmico e diretor Financeiro José Antonio de França; presidente do Conselho Fiscal, acadêmico Irineu De Mula, e seus membros efetivos: Jucileide Ferreira Leitão e Washington Maia Fernandes. Além deles, estiveram presentes os acadêmicos e acadêmicas: José Martonio Alves Coelho, Leila Márcia Sousa de Lima Elias, Edna Torres de Araújo, Lucilene Florêncio Viana, Joaquim de Alencar Bezerra Filho, Clovis Belbute Peres, Eduardo Tadeu Vieira e Zulmir Ivânio Breda. A prestação de contas do exercício foi apreciada por todos e aprovada por unanimidade.

**Ainda durante a Agoe, a presidente Maria Clara apresentou as atividades realizadas durante o exercício de 2022, destacando os esforços e realizações da Abracicon.**

Olhando para o futuro, foram discutidos planos para o III Encontro Nacional das Academias de Ciências Contábeis e a 6ª ExpoAbracicon, que ocorrerão durante o 21º Congresso Brasileiro de Contabilidade.

*As reuniões regimentais não apenas fortalecem a estrutura da Abracicon, mas também demonstram que, com liderança sólida, gestão participativa e uma visão clara, a Abracicon continua a ser uma força propulsora para a Ciência Contábil.*

# Seminário sobre a Adoção de Normas Internacionais de Sustentabilidade: um evento de destaque global



Organizado pelo Cilea e Ifac, o seminário foi realizado em 24 de janeiro e contou com a participação de Maria Clara Bugarim, presidente do Cilea, e do acadêmico da Abracicon Zulmir Ivânio Breda, que é coordenador do Comitê Brasileiro de Pronunciamentos de Sustentabilidade (CBPS) do Brasil.

O evento consistiu em uma plataforma para discutir as tendências, desafios e oportunidades atuais na contabilidade sustentável. As conversas abordaram a importância crescente da sustentabilidade no setor e o impacto das normas internacionais na prática contábil.

A abertura foi realizada por Maria Clara Bugarim, estabelecendo um tom de aprendizado colaborativo e reflexão profunda. No Painel 1, com a participação de Vânia Borgerth, membro do Sustainability Standards Advisory Forum (SSAF) da ISSB e do Iesba, e Manuel Arias, diretor da International Federation of Accountants (Ifac), focamos no panorama global de organismos reguladores e a adoção de padrões internacionais de sustentabilidade.

No Painel 2, Zulmir Ivânio Breda; Laura Accifonte, coordenadora do Comitê Permanente de Sustentabilidade da Glenif; Elsa Beatriz García Bojorges,

presidente do Conselho Mexicano de Normas de Informação Financeira; e Arturo Rodríguez, gerente de Relações para Iberoamérica na Fundação IFRS e membro da ISSB, ofereceram suas perspectivas sobre as experiências dos países na adoção destes padrões.

O seminário foi encerrado com uma solenidade de clausura, reforçando a importância do evento para a contabilidade global e a sustentabilidade.

Abracicon - Fomentando conhecimento e inovação na contabilidade!

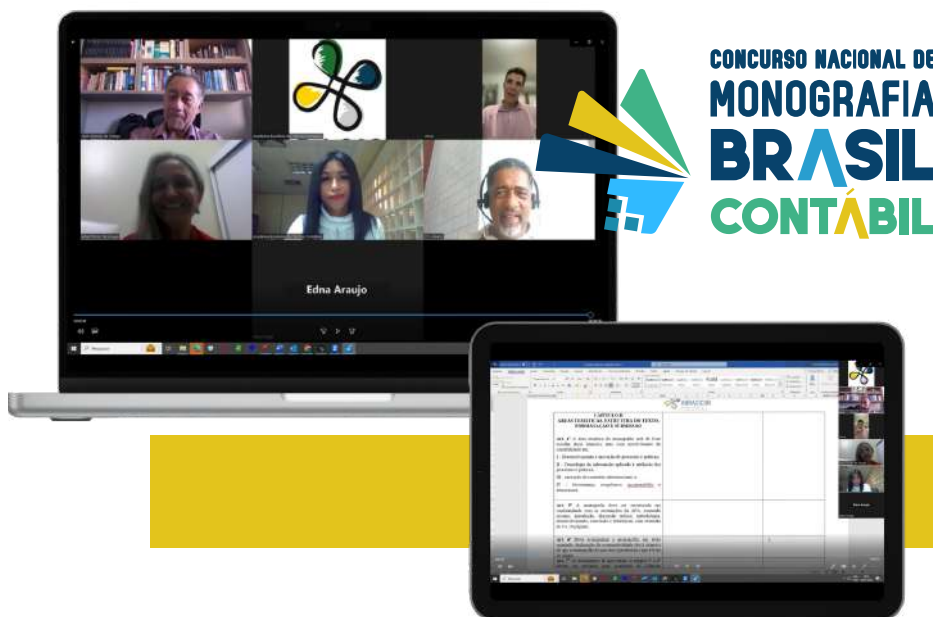
## Reunião GT Revisão do Estatuto Abracicon

Em um esforço contínuo para evoluir e atender às necessidades da classe contábil, foi realizada recentemente uma reunião online do Grupo de Trabalho dedicada à Revisão do Estatuto da Abracicon. Este encontro virtual foi um importante passo na jornada de aprimoramento da Abracicon, refletindo seu compromisso com a transparência, inovação e excelência na contabilidade.

Esse é um processo vital para garantir que o estatuto da Abracicon reflita os valores, os objetivos e as expectativas de todos os membros, ao mesmo tempo em que se alinha com as melhores práticas e tendências globais na área contábil.



## Abracicon se prepara para o Concurso Nacional de Monografia



Em um esforço contínuo para evoluir e atender às necessidades da classe contábil, foi realizada recentemente uma reunião online do Grupo de Trabalho dedicada à Revisão do Estatuto da Abracicon. Este encontro virtual foi um importante passo na jornada de aprimoramento da Abracicon, refletindo seu compromisso com a transparência, inovação e excelência na contabilidade.

Esse é um processo vital para garantir que o estatuto da Abracicon reflita os valores, os objetivos e as expectativas de todos os membros, ao mesmo tempo em que se alinha com as melhores práticas e tendências globais na área contábil.

# APBCICON finaliza 2023 com troca de experiências e delineiam iniciativas junto às Academias do estado

O ano de 2023 foi marcado por ações relevantes na Gestão da Academia Paraibana de Ciências Contábeis, com ações de apoios institucionais em eventos, como o Fórum Celso Furtado para o desenvolvimento do Estado da Paraíba, o V Congresso Paraibano de Direito Tributário e o evento em parceria

com a OAB com o tema: Mulher a voz que ecoa no mundo dos Negócios.

No mês de novembro, 2023, a Academia Paraibana de Ciências Contábeis (APBCICON) iniciou um projeto de parcerias com as academias (de outras áreas do conhecimento) do Estado da

Paraíba. A presidente da APBCICON, Tatiana Falcão, realizou uma reunião de presidentes em um restaurante da cidade de João Pessoa/Pb. Essa ação teve como objetivo conhecer os presidentes das academias e propor ações a serem desenvolvidas de forma conjunta, além de trocar experiências relativas à gestão das respectivas academias.



Participaram da Reunião da esquerda para a direita os presidentes: Edson Roberto- Academia de Letras Marsônicas, Luciana Rabay (Academia de Administração), Francisco Nunes (Academia de Ciências Econômicas), Tatiana Falcão (Academia Paraibana de Ciências Contábeis), Sérgio Rolim (Academia de Engenharia).



No mês de dezembro de 2023, foi realizada a II Reunião com o tema: Unir forças e

conhecimentos para ampliação e atuação das Academias. Além dos presidentes das

Academias, participaram da reunião alguns membros do conselho diretor e acadêmicos.



Presidentes, conselho diretor e acadêmicos, dez-2023.



Presidentes, conselho diretor e acadêmicos e convidados, dez-2023.

“ O momento foi de confraternização e motivação para que JUNTOS possamos desenvolver uma sinergia e criar ações com resultados positivos para essas academias.



Tatiana Falcão- presidente da APBCICON

# Agocicon no IV CONGRESSO INTERNACIONAL DE EDUCAÇÃO, em Asunción - PY

O contador Dr. João Luis Aguiar, presidente da Academia Goiana de Ciências Contábeis (Agocicon), nos dias 11 e 12 de janeiro, participou do IV Congresso Internacional de Educação, com tema "Universidade e Sociedade: os desafios dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)", realizado pela Universidad Autónoma de Asunción (UAA), em Asunción capital do Paraguai. O Congresso teve como principais objetivos em refletir e debater sobre a responsabilidade social das universidades e sua importância ao alcance dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, sempre em relação aos ODS da Agenda 2030, com renomados palestrantes do Brasil, Paraguai, Espanha, Argentina, Itália e Colômbia.



## Ato de Graduação – Pós-Doutorado



Na sequência, em 16/01/2024, o contador Dr. João Luis Aguiar, foi o o único a receber o título de pós-doutor em "Liderazgo para la Gestión e Innovación Educativa em uma Sociedad Inclusiva", juntamente, com outros 52 (cinquenta

e dois) profissionais do Mestrado E Doutorado, nas áreas da Administração, Direito, Economia e Educação, pela Universidad Autónoma de Asunción (UAA), em Asunción, capital do Paraguai.



# Alexandre Garcia assume presidência da APC para o triênio 2024-2026



No dia 12 de janeiro de 2024, o Acadêmico e professor Alexandre Sanches Garcia assumiu a presidência da Academia Paulista de Contabilidade (APC), para o triênio 2024-2026, em substituição ao contador e empresário contábil, Domingo Orestes Chiomento, que esteve à frente da agremiação por duas gestões consecutivas (2018 a 2023).

A nova Diretoria Executiva, liderada por Alexandre Sanches Garcia, é composta de: Angela Zechinelli Alonso, como vice-presidente; Joaquim Carlos Monteiro de Carvalho, 1º secretário; Marcia de Souza Montanholi, 2ª secretária; Valmir Leôncio da Silva, 1º tesoureiro; e Flávio Riberi, 2º tesoureiro.

A Câmara de Contas, por sua vez, conta com a presença de Eduardo Augusto Rocha Pocetti, Carlos José de Lima

Castro, Jorge Roberto Manoel e Clóvis Ailton Madeira como Suplente. Já o Conselho Consultivo é composto de Domingos Orestes Chiomento, Irineu De Mula, José Donizete Valentina, Antoninho Marmo Trevisan e Raul Antonio Corrêa da Silva.

A nova Diretoria mantém seu foco em projetos voltados à gestão e estratégias para fortalecer e promover a disseminação do conhecimento contábil, em que constam a edição de livros técnicos e institucionais que agregarão valor aos profissionais da classe.

“Nosso desejo é continuar estimulando as competências técnicas e os talentos humanos, para que prossigam os trabalhos que vêm sendo realizados com tanto sucesso até este momento. Continuaremos unidos e motivados a produzir informações valiosas e disseminar conhecimentos para os profissionais da classe. ”

Palavras do novo presidente Alexandre Sanches Garcia.

# Academia Sergipana de Ciências Contábeis tem Diretoria e Comissão de Contas



Na tarde do dia 4 de janeiro de 2024, tomou posse a nova Diretoria e Comissão de Contas da Academia Sergipana de Ciências Contábeis para o biênio 2024/2025. Os membros compuseram a chapa 02 - Tempo de renovar, que foi eleita de forma democrática no dia 1º de dezembro de 2023, com a seguinte composição:

## Diretoria

Presidente: Lana Glícia Veiga Feitosa Oliveira - C17

Vice-presidente: Dra. Patrícia Verônica Nunes Carvalho Sobral de Souza - C02

1º Tesoureiro: Sílvio Antonio da Cruz - C43

2º Tesoureiro: Ângela Andrade Dantas Mendonça - C35

1º Secretário: Sirley Maclaine da Graça - C27

2º Secretário: Márcia Alves de Carvalho Machado - C25

Diretora Bibliotecária: Maria Salete Barreto Leite - C23

## Comissão de Contas

Efetivos: Edson Souza de Jesus - C07

Alex Fabiano Bertollo Santana - C42

Edna Pereira dos Santos - C03

Suplentes: Rivaldo José do Nascimento Junior - C41

Paulo Silva Santos - C31

Ailton Gomes Pedrosa de Lima Júnior - C73

Em seu discurso de posse realizado na Assembleia Geral Extraordinária, a

presidente empossada, Acadêmica Lana Veiga, ressaltou algumas das ações que serão realizadas em sua gestão e solicitou a colaboração de todos. "Acadêmicos e Academistas, vamos juntos propiciar maior visibilidade e estimular as atividades de pesquisa, estreitar a parceria com entidades contábeis, disponibilizar relatórios contábeis para apreciação, fomentar convênio com as instituições de ensino superior e educação básica e estabelecer relação com as entidades da sociedade civil".





 **VI Expo**  
**ABRACICON**

Vem aí...  
Aguarde!



**III ENCONTRO NACIONAL  
DAS ACADEMIAS DE  
CIÊNCIAS CONTÁBEIS**



# Essa terra é nossa: a Educação para o Desenvolvimento Sustentável nos cursos de Ciências Contábeis do Tocantins

*Leonardo dos Santos Bandeira, Flaviane Matos de Queiroz, Hérica Ribeiro dos Santos, Lidiane dos Santos Silva e Otília Paiva Nunes Alves*

## RESUMO

O objetivo do trabalho é identificar como se dá a inserção da Educação para o Desenvolvimento Sustentável (EDS) nas propostas pedagógicas dos cursos de Ciências Contábeis. Para tanto, adota como método a análise de conteúdo de Projetos Pedagógicos dos Cursos (PPC) de cinco instituições do Estado do Tocantins. Os resultados apontam que a inserção da EDS está presente basicamente na dimensão do ensino; quanto à pesquisa, três instituições possuem linhas e grupos de pesquisas que fomentam a EDS; quanto à extensão, não foram identificadas propostas de maneira ampla; na dimensão da gestão, todas as instituições preveem em sua missão, visão ou valores a promoção de

uma formação voltada para a perspectiva do desenvolvimento sustentável e de práticas socioambientais. Como contribuição, o estudo contribui no conhecimento das práticas voltadas para a EDS adotadas pelas Instituições de Ensino Superior do Tocantins e com o avanço ou inserção de tais práticas em suas políticas de gestão e propostas pedagógicas.

**Palavras-chave:** Ciências Contábeis. Desenvolvimento Sustentável. Sustentabilidade. Tocantins.

## INTRODUÇÃO

No último século, o atual modelo de produção e consumo, aliado às atividades

humanas e corporativas, mudaram o cenário e os processos naturais do meio ambiente, o que levou uma série de conferências e agendas mundiais a discutirem a situação do planeta, a continuidade da vida e a sustentabilidade da sociedade.

Diante desse cenário, a formação de líderes preocupados com as questões da sustentabilidade tem conduzido as Instituições de Ensino Superior (IES) a uma formação baseada no desenvolvimento de competências e habilidades voltadas para as dimensões social, ambiental e econômica (Obrecht et al., 2022; Singh & Segatto, 2020).

A fundamentação é que profissionais formados por instituições de ensino nas

quais há sólida e integrada Educação para o Desenvolvimento Sustentável (EDS) são capazes de influenciar empresas e setores a desenvolverem suas atividades pautadas nos princípios e objetivos de sustentabilidade (Barbieri & Silva, 2011; Figueiró et al., 2019; Santos et al., 2020).

A EDS é tida como um tema transversal da educação superior e sua implementação é um desafio necessário, desde o currículo aos processos institucionais de gestão e que deve estender-se para a sociedade (Barbieri & Silva, 2011; Zanella et al., 2019).

Os desafios parecem ainda maiores quanto à inserção da EDS nos cursos da área de gestão e negócios, que, geralmente, possuem currículos tradicionais voltados para a formação técnica e orientados para o mercado, como é o caso dos cursos de Ciências Contábeis.

Gray (2013, 2019) cita que, apesar da importância da agenda de desenvolvimento sustentável e do reconhecimento da interação crítica entre sustentabilidade e contabilidade e finanças, tem havido uma resposta relativamente silenciosa na literatura de educação contábil.

Os profissionais da contabilidade exercem lideranças organizacionais, quer na esfera pública ou privada, e geram informações para o processo decisório nesses ambientes. Tais decisões refletem no modo como as organizações se posicionam diante dos impactos socioambientais acarretados por suas atividades: se de forma legítima, de modo a atender aos interesses da sociedade, ou de forma adversa.

Segundo Singh e Segatto (2020), a educação para a sustentabilidade se mostra necessária para a formação de líderes empresariais preocupados

com as questões da sustentabilidade, e as Instituições de Ensino Superior são importantes catalisadores nesse processo. A educação superior é um fator crucial para alcançar o desenvolvimento sustentável, porque os futuros líderes e profissionais defenderão as iniciativas de sustentabilidade ambiental no ambiente corporativo.



**A fundamentação é que profissionais formados por instituições de ensino nas quais há sólida e integrada Educação para o Desenvolvimento Sustentável (EDS) são capazes de influenciar empresas e setores a desenvolverem suas atividades pautadas nos princípios e objetivos de sustentabilidade.**



As Instituições de Ensino Superior são agentes corresponsáveis por disseminar os conceitos de sustentabilidade, bem como fomentar tais práticas e contribuir com o desenvolvimento sustentável da região em que estão inseridas. Desenvolver uma proposta curricular que insira a educação para sustentabilidade como eixo de formação profissional é

um diferencial que rompe com o modelo atual de produção e consumo que agride o meio ambiente e compromete o desenvolvimento sustentável (Cardoso & Sousa, 2020).

No contexto dos cursos de Ciências Contábeis, a forma como compreendem e como incorporam a sustentabilidade em suas atividades pode ser um reflexo de como a EDS foi inserida em seu processo formativo, considerando que a profissão contábil tem um papel importante na promoção de práticas sustentáveis (Sharma & Kelly, 2014) e na criação e manutenção de negócios sustentáveis (Bebbington et al., 2021).

Nesse contexto, o estudo tem como objetivo identificar como se dá a inserção da Educação para o Desenvolvimento Sustentável (EDS) nas propostas pedagógicas dos cursos de Ciências Contábeis. Como limitação, a pesquisa adota como amostra as IES localizadas no Estado do Tocantins, Brasil, situado na região Norte e inserido na Amazônia Legal.

Essa delimitação se justifica pela relevância das especificidades do contexto geográfico e econômico do estado, que apresenta particularidades marcantes, como a presença significativa do agronegócio, cuja gestão sustentável é essencial para a conservação da Amazônia e a mitigação das mudanças climáticas, bem como para o equilíbrio socioeconômico da região. Além disso, o Tocantins abriga diversas outras atividades econômicas e culturais que demandam uma abordagem integrada da Educação para o Desenvolvimento Sustentável nos cursos de Ciências Contábeis, visando formar profissionais capazes de contribuir para o desenvolvimento sustentável local e regional. O estado, em 2023, foi pioneiro entre os estados brasileiros ao comercializar créditos de carbono no

mercado de carbono voluntário.

“Essa terra é nossa”, do Tupi “*Co yvy ore retamá*”, coroa o brasão do estado e reflete o orgulho e a identidade de seus habitantes em relação à sua terra. Ele destaca a ligação profunda entre o povo do Tocantins e o solo onde vivem, enfatizando o sentimento de pertencimento e a importância da terra para a cultura e a história do estado.

A partir deste cenário, a questão problema estabelecida é a seguinte: **Como se dá a inserção da Educação para o Desenvolvimento Sustentável (EDS) nas propostas pedagógicas dos cursos de Ciências Contábeis do Tocantins?**

Como essa abordagem tem sido entendida e inserida nas práticas das instituições de ensino é uma questão que continua sendo pouco explorada (Ruiz-Mallén & Heras, 2020), não havendo, inclusive, pesquisa anterior que explore a temática nos cursos de Ciências Contábeis do Estado do Tocantins. As questões ambientais requerem urgência e as iniciativas tomadas pelas instituições de ensino é um modo de, urgentemente, conscientizar, formar e capacitar profissionais que intervenham positivamente nessas questões.

A pesquisa contribui para a compreensão das práticas voltadas para a EDS adotadas pelas IES do Tocantins e a colaboração dessas instituições com os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Organização das Nações Unidas (ONU), em especial o Objetivo 4, que trata da Educação. Além disso, os resultados obtidos podem ser utilizados pelas IES para o avanço ou inserção da EDS em suas políticas de gestão e práticas pedagógicas.

O trabalho está estruturado em quatro seções, além desta seção

introdutória. No segundo capítulo, consta a fundamentação teórica com abordagens sobre a EDS, o papel das IES e o ensino contábil. No terceiro capítulo, são descritos os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa e, no quarto capítulo, são apresentados e discutidos os resultados, seguido das conclusões e referências.

### **Educação para o Desenvolvimento Sustentável (EDS): definição e políticas públicas**

A concepção de Educação para o Desenvolvimento Sustentável (EDS) é um componente fundamental ao movimento para o desenvolvimento sustentável que, desde a década de 90, diante das crises ambientais que comprometem a sobrevivência ambiental, influencia a formulação de políticas públicas



“Essa terra é nossa”, do Tupi “*Co yvy ore retamá*”, coroa o brasão do estado e reflete o orgulho e a identidade de seus habitantes em relação à sua terra (...) enfatizando o sentimento de pertencimento e a importância da terra para a cultura e a história do estado.



e desperta atenção à formação de profissionais cujas decisões refletem significativamente no meio ambiente (Barbieri & Silva, 2011).

A EDS é um processo de aprendizagem que se baseia nos ideais e nos princípios da sustentabilidade; preocupa-se com a promoção do desenvolvimento humano; e contribui na forma como as pessoas pensam e agem sob as concepções de aprender a saber, aprender a ser, aprender a viver junto, aprender a fazer e aprender a transformar a si e a sociedade (Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura [Unesco], 2021; Pedersen, 2017;).

Segundo a Carta de Belgrado de 1975, a EDS objetiva o desenvolvimento de: conscientização e sensibilização em relação ao meio ambiente; conhecimento sobre o meio ambiente; atitudes e valores que propicie participação ativa na proteção do meio ambiente e resolução de problemas ambientais; habilidades necessárias a essa participação ativa; capacidade de avaliação de medidas, providências e programas de educação ambiental; e senso de responsabilidade e de urgência com relação às questões ambientais (Barbieri & Silva, 2011).

Por definição, o conceito mais conhecido para desenvolvimento sustentável é o apresentado pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, em 1988, no Relatório de Brundtland e que se tornou popularmente conhecido pela Conferência das Nações Unidas para o Desenvolvimento e Meio Ambiente de 1992: “[...] é aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade das gerações futuras de atenderem as suas próprias necessidades (Comissão Mundial Sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, 1991, p. 46).



Assim, a EDS pauta-se na formação integral humana que relacione aspectos comportamentais e decisórios com vistas à reflexão e da vivência saudável em sociedade e com o meio ambiente comum.

A promoção da EDS, no âmbito das ações do Governo brasileiro, tem início no ano de 1981, quando, por meio da Lei n.º 6.938, de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA), no art. 2º, inciso X, o termo “educação ambiental” foi utilizado pela primeira vez na legislação do país.

Posteriormente, em 1999, por meio da Lei n.º 9.795, de 1999, foi definida a Política Nacional de Educação Ambiental. De acordo com a Política, a educação ambiental é componente essencial e permanente da educação nacional, devendo estar presente em todos os níveis e modalidades do processo educativo, em caráter formal e não formal.

Por definição, a educação ambiental é compreendida como “[...] os processos por meio dos quais o indivíduo e a coletividade constroem valores sociais, conhecimentos, habilidades, atitudes e competências voltadas para a conservação do meio ambiente [...]” (Lei n.º 9.795, 1999).

No Brasil, as Instituições de Ensino Superior devem promover sua gestão e suas ações de ensino, pesquisa e extensão orientadas pelos princípios e objetivos da educação ambiental, conforme dispõe a Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN) para a Educação Ambiental, estabelecida pela Resolução MEC/CNE n.º 2/2012. Contudo, importante ressaltar que a educação ambiental deve ser desenvolvida como prática educativa integrada e interdisciplinar, contínua e permanente, facultada a implantação

como disciplina ou componente curricular específico (Resolução MEC/CNE n.º 2, 2012).

Assim, as Instituições de Ensino Superior devem incluir nos currículos e nas propostas pedagógicas a temática sustentabilidade de forma integrada e contínua, e de modo inter, multi e transdisciplinar, isto é, em todo o currículo, contemplando a pesquisa e a extensão.



A EDS pauta-se na formação integral humana que relacione aspectos comportamentais e decisórios com vistas à reflexão e da vivência saudável em sociedade e com o meio ambiente comum.



A EDS é pauta tratada também na Agenda 2030. Em 2015, 193 estados-membros da Organização das Nações Unidas (ONU), reunidos em Nova York, adotaram o documento “Transformando o Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável”. A Agenda 2030 é um plano de ação com 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) e 169 metas, dentre as quais a meta 4.7 (Organização das Nações Unidas [ONU], 2015):

Até 2030, garantir que todos os alunos adquiram conhecimentos e habilidades necessárias para promover o desenvolvimento sustentável, inclusive, entre outros, por meio da Educação para o Desenvolvimento Sustentável e estilos de vida sustentáveis, direitos humanos, igualdade de gênero, promoção de uma cultura de paz e não violência, cidadania global, e valorização da diversidade cultural e da contribuição da cultura para o desenvolvimento sustentável (ONU, 2015).

Promover a construção de conhecimentos e habilidades necessárias ao desenvolvimento sustentável é, entre outros, papel da EDS, tida como uma ambiciosa proposta para reformular a educação em escala mundial e que atribui às Instituições de Ensino Superior importante missão quanto no cumprimento dos objetivos, princípios e diretrizes de uma educação para sustentabilidade (Barbieri & Silva, 2011).

#### **Papel das Instituições de Ensino Superior (IES) e o ensino contábil**

As Instituições de Ensino Superior exercem importante papel na formação de indivíduos aptos a assumirem posturas positivas frente à preocupação com a continuidade da vida no planeta e com os princípios de sustentabilidade. A Agenda 2030 fornece condições para as mudanças transformadoras em direção a uma sociedade sustentável e ambientalmente responsável (Ruiz-Mallén & Heras, 2020; Trigo et al., 2014; Zanella et al., 2019;).

Esse relevante papel desempenhado pelas IES não deve se restringir às práticas curriculares ou de ensino, mas transcender a toda a comunidade

acadêmica por meio da extensão, dos projetos extraclasse, do envolvimento com o público externo e da pesquisa acadêmica (Marques et al., 2020)

Segundo Pedersen (2017), para uma efetiva inserção da EDS nas IES, são necessárias estratégias de caráter institucionais, mudanças no currículo, práticas de ensino e aprendizagem, organização de pesquisadores e profissionais. Além disso, o campus deve funcionar como um laboratório de pesquisa.

As IES podem contribuir para o desenvolvimento sustentável por meio de uma efetiva educação para a sustentabilidade de quatro formas: (a) por meio do processo educativo dos indivíduos que, futuramente, serão tomadores de decisões e interventores sociais; (b) na consolidação e implementação de conceitos relacionados à sustentabilidade; (c) nas práticas de gestão; e (d) por meio de articulação com os setores da sociedade (Marques et al., 2020).

Segundo Brunstein et al. (2015), que analisou o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (Sinaes) à luz da teoria da Aprendizagem Social para a Sustentabilidade, a sustentabilidade costuma estar subjacente e não integrada de forma consciente nas práticas curriculares brasileiras.

Em algumas instituições brasileiras, um dos principais desafios é a não adesão dos professores ao tema da sustentabilidade, estando as iniciativas e ações sobre o tema restritas aos professores que possuem maior aderência ao tema, e as disciplinas técnicas que não ocorrem de forma interdisciplinar. (Singh & Segatto, 2020).

Brandli et al. (2015) colaboram nesse entendimento ao identificar que as principais barreiras enfrentadas pelas Instituições de Ensino Superior, em particular as privadas, para a implementação da educação

sustentável, deve-se à falta de interesse no assunto; falta de conhecimento sobre sustentabilidade por professores, alunos e gestores; falta de recursos para projetos de sustentabilidade; e falta de cooperação com organizações que promovem tais práticas.

Frente a esses desafios, as IES precisam assumir uma obrigação socialmente imposta de garantir uma aprendizagem baseada no pensamento crítico reflexivo voltado para as questões relacionadas

“ Em algumas instituições brasileiras, um dos principais desafios é a não adesão dos professores ao tema da sustentabilidade, estando as iniciativas e ações sobre o tema restritas aos professores que possuem maior aderência ao tema.



à sustentabilidade, como a conservação e preservação ambiental, as mudanças climáticas, a pobreza e a fome e a luta por igualdade racial e de gênero, dentro outros pontos contemplados pela Agenda 2030.

O conhecimento ambiental e das questões sustentáveis, diante da crise climática e ambiental atual, desempenha importante papel e ganha popularidade como disciplina presente nos currículos acadêmicos (Obrech et al., 2022).

A educação, especialmente em Contabilidade, é considerada por muitos profissionais como crucial para alcançar o desenvolvimento sustentável e, portanto, é imperativo que a educação contábil integre as questões de sustentabilidade, isto é, para que os profissionais da contabilidade possam resolver e prevenir problemas corporativos ambientais, eles precisam ser formados em educação para a sustentabilidade (Al-Hazaima et al., 2021; Hazelton & Haigh, 2010).

A ONU, como iniciativa à promoção da EDS nas escolas de negócios, lançou, em 2007, o Principles for Responsible Management Education (PRME). O PRME envolve escolas de negócios e gestão para garantir que se forneçam aos futuros líderes as habilidades necessárias para equilibrar as metas econômicas e de sustentabilidade. A iniciativa, alinhada aos ODS, busca atingir seis princípios para que as instituições de ensino envolvidas promovam uma formação na área de negócios e gestão pautada na EDS.

O ensino superior em Contabilidade é responsável por formar os futuros profissionais da contabilidade que exercerão funções diversas nas organizações, seja nas áreas contábeis, financeiras, administrativas e/ou organizacionais. Tais funções desempenham um papel central no processo de tomada de decisão e desenvolvimento de estratégias em empresas, que podem influenciar o meio social e ambiental com as quais interagem (Ebaid, 2021).

No campo empírico da pesquisa, estudos anteriores buscaram identificar a inserção da Educação para o Desenvolvimento Sustentável nos cursos de Ciências Contábeis. Considerando trabalhos que tomam o Brasil como amostra e as bases de periódicos Anpad Spell e Portal de Periódicos Capes, foi possível identificar os seguintes estudos:

**Tabela 1**

Antecedentes empíricos da pesquisa sobre a inserção da Educação para o Desenvolvimento Sustentável nos cursos de Ciências Contábeis

Identificação	Objetivo	Método	Principais Resultados
Monteiro et al. (2013)	Analisar o comportamento das IES de Florianópolis que ofertam o Curso de Ciências Contábeis em relação a ações em prol à sustentabilidade.	Abordagem qualitativa e quantitativa, através de questionário e pesquisa de campo a cinco IES.	<ul style="list-style-type: none"> <li>As instituições estudadas possuem aderência a critérios em prol da sustentabilidade, com base na Agenda 21 Catarinense.</li> <li>As práticas comuns nas instituições são simples em relação à gama de possibilidades existentes: 60% das Instituições de Ensino Superior têm interesse em desenvolver sua própria Agenda 21.</li> </ul>
Mannes et al. (2018)	Verificar o panorama da temática sustentabilidade no curso de Ciências Contábeis das universidades federais brasileiras.	Pesquisa qualitativa, descritiva e de campo; questionários aplicados a 6 professores de 34 instituições federais e análise de currículos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>A oferta de disciplinas relacionadas à sustentabilidade no curso ainda é baixa, estando a maior parte em oferta optativa; e</li> <li>Aumento nas contribuições científicas relacionadas à sustentabilidade para o curso; pesquisa com perfil majoritariamente qualitativo.</li> </ul>
Gehlen et al. (2021)	Compreender o processo de institucionalização do tema sustentabilidade no curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo (FEA/USP).	Estudo de caso exploratório com entrevistas semiestruturadas com 8 docentes do curso; análise das respostas e dos Projetos Políticos Pedagógicos (PPP) referentes aos anos 2000, 2006, 2009, 2013 e 2016	<ul style="list-style-type: none"> <li>O tema da sustentabilidade está em processo de semi-institucionalização para a institucionalização completa;</li> <li>O tema é abordado de forma mais aprofundada em uma disciplina específica, que possui atributos mais holísticos e interdisciplinares; e</li> <li>Destaca a importância de outras instituições inserirem o tema em seus projetos.</li> </ul>
Santos et al.(2021)	Analisar de quais formas os cursos de graduação em Ciências Contábeis de universidades públicas do Paraná inserem a temática sustentabilidade nos Projetos Pedagógicos, desde o ano de 2002.	Análise de conteúdo tendo como base Projetos Pedagógicos de seis cursos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>A forma predominante de inserção da sustentabilidade foi a interdisciplinaridade, com maior abrangência social do que ambiental;</li> <li>A abordagem da sustentabilidade ainda é fragmentada nos cursos, não havendo uma integração efetiva entre os aspectos socioambientais.</li> <li>A PNEA não foi adequadamente cumprida pelos cursos analisados.</li> </ul>
Santos et al. (2022)	Investigar como o ambiente institucional contribui para a inserção da temática sustentabilidade em cursos de graduação em Ciências Contábeis de universidades públicas do Paraná.	Análise de conteúdo e entrevistas junto a coordenadores de cursos de 8 instituições públicas.	<ul style="list-style-type: none"> <li>O ambiente institucional contribui para a inserção da temática nos cursos, principalmente devido à valorização do tema pela sociedade e pelos acadêmicos;</li> <li>A presença de docentes influentes incentiva a inserção da temática nos cursos;</li> <li>Necessidade de uma abordagem interdisciplinar e transdisciplinar na integração da temática nos cursos.</li> </ul>

Fonte: autores citados.

Monteiro et al. (2013) verificaram que as Instituições de Ensino Superior de Florianópolis que oferecem o curso de Ciências Contábeis possuem aderência a critérios em prol da sustentabilidade, com base na Agenda 21 Catarinense. No entanto, as práticas comuns nessas instituições são simples em relação às possibilidades existentes, sendo que 60% delas têm interesse em desenvolver sua própria Agenda 21.

Mannes et al. (2018) constataram que a oferta de disciplinas relacionadas à sustentabilidade no curso de Ciências Contábeis das universidades federais brasileiras ainda é baixa, sendo a maioria delas de caráter optativo. No entanto, houve um aumento nas contribuições científicas relacionadas à sustentabilidade para o curso, com uma pesquisa de perfil majoritariamente qualitativo.

No estudo de Gehlen et al. (2021), foi identificado que o tema da sustentabilidade está em processo de semi-institucionalização no curso de Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo (FEA/USP). O tema é abordado de forma mais aprofundada em uma disciplina específica, que possui atributos mais holísticos e interdisciplinares. Além disso, destaca-se a importância de outras instituições inserirem o tema em seus projetos.

Santos et al. (2021) constataram que a forma predominante de inserção da sustentabilidade nos cursos de Ciências Contábeis das universidades públicas do Paraná é por meio da interdisciplinaridade, com maior abrangência social do que ambiental. No entanto, a abordagem da sustentabilidade ainda é fragmentada nos cursos, sem uma integração efetiva entre os aspectos socioambientais. Além disso, os cursos analisados não cumpriram adequadamente a Política Nacional de Educação Ambiental (PNEA).

Santos et al. (2022) identificaram que o ambiente institucional contribui para a inserção da temática da sustentabilidade nos cursos de Ciências Contábeis das universidades públicas do Paraná. Isso ocorre principalmente devido à valorização do tema pela sociedade e pelos acadêmicos e à presença de docentes influentes que incentivam a inserção da temática nos cursos. Também foi destacada a necessidade de uma abordagem interdisciplinar e transdisciplinar na integração da temática nos cursos.

“  
 Constataram que a oferta de disciplinas relacionadas à sustentabilidade no curso de Ciências Contábeis das universidades federais brasileiras ainda é baixa, sendo a maioria delas de caráter optativo. No entanto, houve um aumento nas contribuições científicas relacionadas à sustentabilidade para o curso.



Os estudos analisados mostram que a temática da sustentabilidade está sendo gradualmente inserida nos cursos de Ciências Contábeis, porém ainda de forma fragmentada e com baixa integração

entre os aspectos socioambientais. A abordagem interdisciplinar e transdisciplinar é apontada como necessária para uma melhor integração do tema nos currículos. Além disso, a presença de um ambiente institucional favorável e a valorização do tema pela sociedade e pelos acadêmicos são fatores que contribuem para a inserção da sustentabilidade nos cursos. No entanto, ainda há desafios a serem superados para uma institucionalização completa da temática.

### Procedimentos metodológicos

Trata-se de uma pesquisa descritiva e exploratória, com abordagem qualitativa e pesquisa documental. A população da pesquisa compreende as IES que ofertam o curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial no Estado do Tocantins. Em consulta ao Cadastro e-MEC do Ministério da Educação, foram identificadas 18 (dezoito) IES que atendem a esses critérios e que ofertam o curso em 21 (vinte e um) campi; destas, 4 (quatro) foram excluídas da população por apresentarem a situação “extinto” ou “em extinção” para o curso pesquisado e outras 4 (três) por apresentar situação “não iniciado”. Assim, a amostra da pesquisa compreende 11 (onze) IES que ofertam o curso em 13 (treze) diferentes campi.

A amostra final esteve condicionada à participação voluntária das IES na pesquisa, que se deu a partir do fornecimento dos Projetos Pedagógico de Curso (PPC) ou sua disponibilização no website da IES. Foram contactadas todas as instituições de ensino por meio do e-mail e do contato telefônico de suas respectivas coordenações, conforme constam no cadastro e-MEC e no website da IES. Das 11 (onze) IES, 5 (cinco) instituições, que compreendem 7 (sete) cursos, compuseram amostra final da pesquisa, conforme Tabela 2:

**Tabela 2**  
Amostra de Pesquisa

Código da IES	Organização Acadêmica	Categoria Administrativa	Campus de Oferta
750	Universidade	Pública Municipal	Gurupi
829	Universidade	Pública Estadual	Augustinópolis
829	Universidade	Pública Estadual	Dianópolis
829	Universidade	Pública Estadual	Paraíso do Tocantins
2365	Centro Universitário	Privada sem fins lucrativos	Palmas
3849	Universidade	Pública Federal	Palmas
4849	Centro Universitário	Privada com fins lucrativos	Araguaína
<b>Total</b>			<b>7</b>

**Fonte: Cadastro e-MEC do Ministério da Educação (2021)**

Para a coleta dos dados utilizamos fontes secundárias que, no caso desta pesquisa, foram os Projetos Pedagógicos de Curso (PPCs) dos cursos que compõem a amostra de pesquisa.

A análise de dados deu-se sob a perspectiva da abordagem qualitativa, que contou com o auxílio da técnica de análise de conteúdo proposta por Bardin (2015), que envolve os seguintes passos: (a) organização dos dados coletados; (b) codificação; e (c) categorização.

Os dados coletados foram seções, parágrafos, frases ou palavras que fazem menção à inserção da EDS na missão, na visão, nos valores, no ensino, na pesquisa e na extensão das instituições e cursos pesquisados. Para tal seleção, foram utilizadas as seguintes palavras e

suas respectivas variantes no plural: "sustentável"; "sustentabilidade"; "ambiente"; e "ambiental".

Em seguida, as unidades foram categorizadas em: a) gestão (missão, visão e valores); b) ensino; c) pesquisa e d) extensão. Os dados foram analisados empiricamente, de modo a identificar como se dá a inserção da EDS na formação dos graduandos em Ciências Contábeis no Tocantins a partir das propostas pedagógicas dos cursos vigentes. A seguir, são apresentados e discutidos os resultados da pesquisa.

#### **Apresentação e discussão dos resultados**

Nesta seção, apresentamos os resultados da análise de conteúdo dos Projetos

Pedagógicos de Cursos (PPCs) das IES que compõem a amostra da pesquisa. Apresentamos tais resultados identificando as IES por meio dos seus códigos no MEC, seguidos da discussão.

#### **IES750**

A IES750 tem como visão "ser uma Universidade de referência na região Norte, comprometida com a formação cidadã, de maneira inovadora e sustentável" e um de seus valores é a "[...] responsabilidade ética, social e ambiental" (IES750, 2020, p.8-9).

Na Tabela 3 apresentamos os resultados quanto às práticas voltadas para a inserção da EDS na formação dos estudantes do curso em estudo da IES750.

**Tabela 3**  
Inserção da Educação para o Desenvolvimento Sustentável na formação de graduandos em Ciências Contábeis da IES750

Dimensão	Previsão	Páginas
Ensino	<b>Disciplinas</b> Contabilidade Social (60h)	72
Pesquisa	<b>Grupos de Pesquisa</b> Desenvolvimento Regional e Sustentabilidade	14
Extensão	Não foram identificadas ações no PCC	-

**Fonte: IES750 (2020).**

No âmbito do ensino, as disciplinas que contemplam a temática da EDS são Contabilidade Social, cuja ementa e bibliografias trazem os temas da responsabilidade social e ambiental e contabilidade; projetos; e empreendedorismo social.

Na dimensão da pesquisa, a IES dispõe de um grupo de pesquisa – Desenvolvimento Regional e Sustentabilidade – que desenvolve estudos em cidadania, estado e políticas públicas; planejamento Territorial e desenvolvimento social, econômico e espacial, entre outras temáticas.

As considerações finais do PPC da IES apresentam que a instituição é “[...] comprometida com o desenvolvimento sustentável da Região Amazônica baseado no pilar da Educação: ensino, pesquisa e extensão [...]” (IES750, 2020, p. 93). Não identificamos no PCC

menção quanto a inserção das temáticas obrigatórias de que tratam a Política Nacional de Educação Ambiental, bem como ações voltadas para a dimensão da extensão.

#### IES829

A IES829 oferta o curso de Ciências Contábeis em três campi: Augustinópolis, Dianópolis e Paraíso. Os projetos analisados são do ano de 2020 e possuem, em sua maior parte, o mesmo conteúdo.

A missão da IES829 é

“Promover o ensino, a pesquisa e a extensão com qualidade e inovação, a fim de contribuir para a formação profissional e cidadã, priorizando o desenvolvimento social, econômico, cultural, político e sustentável do

Estado do Tocantins” (IES829, 2020, p.17).

Entre os valores da IES829, está a sustentabilidade ambiental, e o curso de Ciências Contábeis tem como objetivo geral a formação de profissionais aptos a “[...] desempenharem com eficiência e eficácia os trabalhos inerentes à profissão contábil com visão sistêmica e holística na perspectiva de uma sociedade justa e sustentável” (IES829, 2020, p.18).

Contempla, ainda, em um dos seus objetivos específicos, a formação de “[...] profissionais críticos, criativos e capazes de prestar serviços contábeis à sociedade a partir da ética, da cidadania e da sustentabilidade social” (IES829, 2020, p.28).

Na Tabela 4, apresentamos os resultados da análise de conteúdo realizada nos projetos dos campi da IES829.

**Tabela 4**

Inserção da Educação para o Desenvolvimento Sustentável na formação de graduandos em Ciências Contábeis da IES829

Dimensão	Previsão	Páginas
Ensino	<b>Disciplinas</b>	
	Instituições de Direito Público e Privado (60h)	52
	Empreendedorismo e Inovação (60h)	70
	Contabilidade Ambiental e Responsabilidade Social (60h)	88
	Políticas para a Educação Ambiental (60h)	96
Pesquisa	Não foram identificadas ações no PCC	-
Extensão	Não foram identificadas ações no PCC	-

**Fonte: IES829 (2020).**

Na dimensão do ensino, há as seguintes disciplinas obrigatórias: Instituições de Direito Público e Privado, que promove estudos introdutórios de direito ambiental; Empreendedorismo, que prevê na ementa estudos voltados para a análise

e elaboração de relatório de impacto ambiental (campus Augustinópolis) e de cooperação, sustentabilidade e ideias inovadoras (campus Dianópolis e Paraíso); e Contabilidade Ambiental e Responsabilidade Social, que contempla

na ementa conteúdos voltados para a responsabilidade social e ambiental e contabilidade ambiental.

Há, ainda, a oferta da disciplina Políticas para a Educação Ambiental

como optativa, que aborda a educação ambiental e sua importância na vida social, contemplando as ações previstas pela Política Nacional de Educação Ambiental. Não identificamos nos projetos analisados da IES829 ações de inserção da EDS no âmbito da pesquisa e da extensão.

### IES2365

O PPC do IES2365 é do ano de 2021 e apresenta a missão da instituição, que é

a de “Potencializar a educação integral do cidadão, por meio da geração e transferência do conhecimento e da educação evangelizadora, na perspectiva do desenvolvimento sustentável” (IES2365, 2021, p.25).

O curso de Ciências Contábeis do IES2365 tem como objetivo geral “[...] formar profissionais cientes de sua cidadania que saibam atuar com competência para o desenvolvimento sustentável da Amazônia Legal” (IES2365, 2021, p.30).

Assim, identificamos que, com base no objetivo proposto, toda a formação proposta pelo curso deva ser com vistas à sustentabilidade ambiental e econômica. Analisamos o PCC IES2365 e apresentamos na Tabela 5 os resultados da análise de conteúdo realizada quanto à inserção da EDS nas dimensões do ensino, da pesquisa e da extensão.

### Tabela 5

Inserção da Educação para o Desenvolvimento Sustentável na formação de graduandos em Ciências Contábeis do IES2365

Dimensão	Previsão	Páginas
Ensino	<b>Disciplinas</b> Gestão Organizacional (80h) Direito (80h) Meio Ambiente e Sustentabilidade (80h) Empreendedorismo (80j) Responsabilidade Socioambiental (80h)	62-63; 63-64; 68-69 69-70; 86-87
Pesquisa	<b>Linhas de Pesquisa</b> Desenvolvimento Sustentável	104
Extensão	Não foram identificadas ações no PCC	-

### Fonte: IES2365 (2021).

Na dimensão ensino, o curso propõe as seguintes disciplinas obrigatórias que abordam a temática: Gestão Organizacional, que prevê estudos voltados para a gestão sustentável das organizações; a disciplina Direito, que aborda em sua ementa noções de estudos voltados para o direito ambiental; Meio Ambiente e Sustentabilidade, cuja ementa contempla toda a perspectiva da educação ambiental e da ecologia integral; e Empreendedorismo, que desenvolve estudos quanto ao papel do empreendedorismo

alinhado à responsabilidade social e à sustentabilidade.

Há, ainda, a oferta da disciplina optativa Responsabilidade Socioambiental, que em toda a sua ementa e referências básicas e complementares aborda a temática específica da responsabilidade social e ambiental.

Quanto à pesquisa, a IES possui a linha macro de pesquisa “Desenvolvimento Sustentável”, que desenvolve projetos de pesquisa/iniciação científica que abordam princípios da sustentabilidade

com ênfase nos quatro elementos do Desenvolvimento Sustentável.

Não identificamos no PCC ações extensionistas que colaboram para a inserção da EDS na formação dos estudantes do curso em estudo. As ações pertinentes à Política Nacional de Educação Ambiental estão contempladas “[...]de forma mais específica na disciplina presente no curso, Meio ambiente e Sustentabilidade [...]” e em “[...] ações inseridas em diferentes componentes curriculares [...]” (IES2365, 2021, p.59).

**IES3849**

O PPC da IES3849 é do ano de 2015 e inicia sua introdução com a seguinte afirmação:

A IES3849 comprometida com o desenvolvimento sustentável da Região Amazônica baseado no pilar da Educação: ensino, pesquisa e extensão, desde 2003,

ano de sua institucionalização, além de outros cursos a passou a ofertar o Curso de Ciências Contábeis. (IES3849, 2015, p.8).

Tal comprometimento da IES está pautado com base em sua missão, que é "Formar profissionais cidadãos e produzir conhecimentos com inovação e qualidade que contribuam para o desenvolvimento

socioambiental do Estado do Tocantins e da Amazônia Legal" (IES3849, 2015, p.17).

Analisando o PPC IES3849 sob as perspectivas desta pesquisa, identificamos as seguintes formas em que a EDS está inserida na formação dos profissionais da contabilidade da IES3849, como apresentadas na Tabela 6.

**Tabela 6**

Inserção da Educação para o Desenvolvimento Sustentável na formação de graduandos em Ciências Contábeis da IES3849

Dimensão	Previsão	Páginas
Ensino	<p><b>Disciplinas</b></p> <p>Legislação e Ética do Contador (60h) Tópicos Especiais de Contabilidade (60h) Contabilidade Ambiental e Balanço Social (60h)</p>	70-71; 72-73; 82-83.
Pesquisa	<p><b>Linhas de Pesquisa</b></p> <p>Contabilidade para Usuários Externos Controladoria e Contabilidade Gerencial</p> <p><b>Grupos de Pesquisa</b></p> <p>Gestão da Inovação e Produção do Conhecimento</p>	106-107; 107; 108.
Extensão	<p><b>Programas</b></p> <p>Programa Institucional de Incubadora de Empresas</p>	114-15

**Fonte: IES3849 (2015).**

Na dimensão do ensino, o curso prevê três disciplinas obrigatórias que abordam a perspectiva da EDS/EA: Legislação e Ética do Contador, cujo objetivo contempla uma formação ética "sem perder de vista o desenvolvimento sustentável do planeta"; Contabilidade Ambiental e Balanço Social, que contempla em sua ementa e bibliografias estudos voltados para a temática; e Tópicos Especiais de Contabilidade, que contempla na ementa estudos quanto à responsabilidade socioambiental do sistema contábil.

Quanto à pesquisa, o curso está contemplado com linhas e grupos de pesquisa que promovem a inserção

da EDS/EA. Na linha de pesquisa Contabilidade para Usuários Externos, há o desenvolvimento de pesquisas voltadas para a Contabilidade Ambiental, enquanto a de Controladoria e Contabilidade Gerencial desenvolve temática no âmbito da Responsabilidade Social/Ambiental.

O grupo de pesquisa "Gestão da Inovação e Produção do Conhecimento" prevê um projeto cujo objetivo é "[...] avaliar o conceito de casa sustentável, em que se pretende avaliar o custo ambiental da utilização dos recursos naturais, bem como a viabilidade econômica de se adotar ações para minimizar o impacto

de tal uso [...]" (IES3849, 2015, p. 108).

No âmbito da extensão, identificamos o desenvolvimento de um programa institucional de incubadora de empresas, que visa promover o desenvolvimento local de maneira local e sustentável.

Além das atividades vinculadas a disciplinas e conteúdos específicos, a instituição "[...] desenvolve num fluxo contínuo e permanente ações, atividades, estudos, entre outros, voltados a educação ambiental" (IES3849, 2015, p. 54).



**IES4849**

O PPC do IES4849 analisado é do ano de 2020 e apresenta como objetivo geral do curso o de

“[...] proporcionar uma formação integrada baseado nos pilares: acadêmico, profissional, socioambiental e emergentes, resultando em um profissional com um perfil crítico e de aprendizagem contínua

com habilidades imprescindíveis para o exercício profissional, numa sociedade em constantes mudanças” (IES4849, 2021, p. 15).

Consta, ainda, como um dos objetivos específicos do curso, o desenvolvimento de senso de responsabilidade socioambiental nos acadêmicos. Na justificativa para a oferta do curso, o PPC menciona que a região necessita de cursos que privilegiem

“[...] profissionais no exercício da profissão contábil e produzam informações de qualidade de modo a construir para uma sociedade mais justa e sustentável” e de uma sólida base científica “[...]capaz de alavancar o desenvolvimento sustentável regional” (IES4849, 2020, p.9-10).

Apresentamos na Tabela 7 os resultados quanto à inserção da EDS no curso de Ciências Contábeis do IES4849:

**Tabela 7**

Inserção da Educação para o Desenvolvimento Sustentável na formação de graduandos em Ciências Contábeis do IES4849

Dimensão	Previsão	Páginas
Ensino	<b>Disciplinas</b> Educação Ambiental e Sustentabilidade (30h) Contabilidade Agronegócio e Socioambiental (60h)	145 146-147
Pesquisa	Não foram identificadas ações no PCC	-
Extensão	Não foram identificadas ações no PCC	-

**Fonte: IES4849 (2020).**

O PCC prevê na matriz curricular duas disciplinas obrigatórias: Contabilidade Agronegócio e Socioambiental, que aborda estudos voltados para a perspectiva da contabilidade, gestão e educação ambiental; e Educação Ambiental e Sustentabilidade, ofertada na modalidade a distância, que e aborda todo o conteúdo voltado para a temática, como ecologia, meio ambiente e educação ambiental.

A Política Nacional de Educação Ambiental está contemplada “[...] nos conteúdos disciplinares obrigatórios e, ainda, nas atividades complementares em consonância com a legislação vigente” (IES4849, 2021, p.37).

Não identificamos do PCC do curso ações voltadas para a inserção da EDS nas

dimensões da pesquisa e da extensão, apesar de existir uma previsão de que a temática é desenvolvida no âmbito das atividades complementares.

**Discussão dos resultados**

A inserção da Educação para o Desenvolvimento Sustentável na formação de graduandos em Ciências Contábeis no Estado do Tocantins está presente basicamente na dimensão de ensino, cuja temática é tratada em conteúdos que compõem as disciplinas da matriz curricular dos cursos.

Com exceção da IES750 e da IES3849, as demais instituições de ensino analisadas possuem uma disciplina específica que estuda toda a perspectiva da Educação

para o Desenvolvimento Sustentável: Meio Ambiente e Sustentabilidade (IES2365), Educação Ambiental e Sustentabilidade (IES4849) e Políticas para a Educação Ambiental (IES829).

A inserção da EDS ocorre ainda nas disciplinas que realizam estudos envolvendo-a à perspectiva da contabilidade ambiental: Contabilidade do Agronegócio e Socioambiental (IES4849), Contabilidade Social (IES750), Contabilidade Ambiental e Responsabilidade Social (IES829) e Contabilidade Ambiental e Balanço Social (IES3849).

De acordo com a Lei n.º 9.795, de 1999, a sustentabilidade deve estar presente em todas as áreas do conhecimento, não se restringindo a disciplinas,

mas baseada numa prática educativa integrada, contínua e permanente.

Na dimensão da pesquisa, o IES2365, a IES750 e a IES3849 possuem linhas e grupos de pesquisas que fomentam estudos e discussões para a EDS. No IES2365, há uma linha de pesquisa intitulada “Desenvolvimento Sustentável” e na IES750 o grupo de pesquisa “Desenvolvimento Regional e Sustentabilidade”.

A IES3849 possui duas linhas de pesquisa específicas do curso de Ciências Contábeis que preveem estudos voltados para EDS: Contabilidade para Usuários Externos e Controladoria e Contabilidade Gerencial, além do grupo de pesquisa institucional Gestão da Inovação e Produção do Conhecimento.

Sob a dimensão da extensão, as propostas voltadas para a inserção da EDS não são positivamente identificadas. Somente a IES3849 prevê explicitamente em seu PCC ações de extensão voltadas à temática, a saber o Programa Institucional de Incubadora de Empresas.

Ao analisar as IES sob a ótica da gestão, isto é, da missão, visão e valores, todas as instituições preveem em sua missão ou visão ou valores a inserção da EDS, sobretudo na promessa de uma formação voltada para a perspectiva do desenvolvimento sustentável e promoção de práticas socioambientais.

É possível perceber diferenças significativas nos programas e nas ações desenvolvidas pelas instituições pesquisadas, principalmente quanto aos conteúdos previstos nas ementas que tratem no todo ou em parte de temas voltados para a EDS. Para Obrecht, Feodorova e Rosi (2022), essas diferenças refletem que futuros profissionais não são igualmente educados e qualificados para futuros desafios gerenciais que envolvam questão socioambientais.

Os resultados da pesquisa estão condizentes com os resultados de pesquisas anteriores, que também destacaram a baixa oferta de disciplinas relacionadas à sustentabilidade nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis, bem como a necessidade de uma abordagem interdisciplinar e transdisciplinar na integração da temática nos cursos.



**A educação, especialmente em contabilidade, é considerada por muitos profissionais como crucial para alcançar o desenvolvimento sustentável e, portanto, é imperativo que a educação contábil integre as questões de sustentabilidade.**



A falta de aderência dos cursos às diretrizes da Política Nacional de Educação Ambiental (PNEA) e a falta de ações de extensão voltadas para a temática da sustentabilidade apontam que as instituições ainda não integram consistentemente a sustentabilidade em sua gestão acadêmica ou em seus projetos educacionais. Há desafios e estes podem estar relacionados à necessidade de mudança do olhar do currículo tradicional contábil, que ainda possui um foco no corporativismo e na economia clássica, para uma

visão integral que envolva aspectos econômicos, ambientais e sociais. Além disso, é necessário que haja uma maior valorização do tema pela sociedade e pelos acadêmicos, bem como a presença de docentes influentes que incentivem a inserção da temática nos cursos, como identificado no estudo de Santos et al. (2022).

A responsabilidade socioambiental está presente na missão, na visão e nos valores das Instituições de Ensino Superior. No entanto, é necessário um maior comprometimento e ação por parte das instituições para efetivamente integrar a sustentabilidade em sua gestão acadêmica e em seus projetos educacionais.

No contexto da Contabilidade, a educação superior exerce papel fundamental nas mudanças necessárias para se alcançar o desenvolvimento sustentável, isto porque podem educar futuros líderes que defendam iniciativas de sustentabilidade ambiental no ambiente corporativo (Obrecht et al., 2022; Singh & Segatto, 2020).

A educação, especialmente em contabilidade, é considerada por muitos profissionais como crucial para alcançar o desenvolvimento sustentável e, portanto, é imperativo que a educação contábil integre as questões de sustentabilidade (Hazelton & Haigh, 2010).

No Brasil, ainda são poucas as Instituições de Ensino Superior que integram consistentemente a sustentabilidade em sua gestão acadêmica ou em seus projetos educacionais (Brunstein et al., 2015).

Contudo, para que os profissionais e as organizações sejam capazes de migrar para práticas corporativas sustentáveis é essencial que se mude o olhar do currículo tradicional contábil com foco no

corporativismo e na economia clássica para uma visão integral, que envolva aspectos econômicos, ambientais e sociais (Al-Hazaima et al., 2021; Gray, 2013; Gray, 2019).

### Considerações finais

O estudo teve como objetivo identificar como se dá a inserção da temática Educação para o Desenvolvimento Sustentável (EDS) nas propostas pedagógicas dos cursos de Ciências Contábeis. Para tanto, tomaram-se como amostra de pesquisa as Instituições de Ensino Superior que ofertam o curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial no Estado do Tocantins.

Tomaram-se como unidade de análise os Projetos Pedagógicos de Curso (PPC) dos cursos que compõem a amostra da pesquisa. Por meio da análise de conteúdo, foram coletados dados relativos à EDS sob as seguintes perspectivas: a) gestão (missão, visão e valores); b) ensino; c) pesquisa; e d) extensão.

Os resultados indicam que a inserção da EDS nas propostas pedagógicas dos cursos de Ciências Contábeis do Estado do Tocantins está presente basicamente na dimensão de ensino, sobretudo, na oferta de disciplinas obrigatórias ou optativas que compõem as matrizes curriculares dos cursos. Na dimensão da pesquisa, três instituições possuem linhas e grupos de pesquisas que fomentam estudos e discussões para a EDS, enquanto sob a dimensão da extensão, as propostas não foram amplamente identificadas.

Sob a ótica da missão, visão e valores, todas as instituições preveem a inserção da EDS, sobretudo na proposta de uma formação voltada para a perspectiva do desenvolvimento sustentável e na promoção de práticas socioambientais.

Os achados do estudo contribuem para a compreensão das práticas curriculares voltadas para a EDS adotadas pelas IES do Tocantins e a colaboração dessas instituições com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Organização das Nações Unidas (ONU).

Como limitação da pesquisa, destacamos a amostra, uma vez que foi restrita às Instituições de Ensino Superior do Tocantins; à modalidade de curso, em virtude da dificuldade identificada para acesso aos PPCs de IES com sedes em outros estados; e à unidade de análise, pois tomou-se como fonte de coleta de

**“ A falta de aderência dos cursos às diretrizes da Política Nacional de Educação Ambiental (PNEA) e a falta de ações de extensão voltadas para a temática da sustentabilidade apontam que as instituições ainda não integram consistentemente a sustentabilidade em sua gestão acadêmica ou em seus projetos educacionais. ”**

dados somente os PPCs dos cursos que compõem a amostra de estudo.

Recomenda-se para futuras pesquisas o desenvolvimento de entrevistas e/ou aplicação de questionários com vistas a avaliar como a inserção da EDS tem sido percebida ou como tem sido efetiva pelos atores envolvidos com a gestão, ensino, pesquisa e extensão das IES. Adicionalmente, sugere-se ampliação da amostra de pesquisa.

### Referências

- Al-Hazaima, H., Low, M., & Sharma, U. (2021). Perceptions of salient stakeholders on the integration of sustainability education into the accounting curriculum: a Jordanian study. *Meditari Accountancy Research*, 29(2), 371-402. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2020-0708>
- Barbieri, J. C., & Silva, D. (2011). Desenvolvimento sustentável e educação ambiental: uma trajetória comum com muitos desafios. *Revista de Administração Mackenzie*, 12(3), Edição Especial, 51-82. <https://doi.org/10.1590/S1678-69712011000300004>
- Bardin, L. (2015). *Análise de conteúdo*. – 4. ed. – Lisboa: Edições 70.
- Bebbington, J., Larrinaga, C., O'Dwyer, B., & Thomson, I. (2021). *Routledge handbook of environmental accounting*. Routledge.
- Brandli, L. L., Frandoloso, M. A. L., Fraga, K. T., Vieira, L. C., & Pereira, L. A. (2012). Avaliação da presença da sustentabilidade ambiental no ensino dos cursos de graduação da universidade de passo fundo. *Revista Avaliação*, 17(2), 33-454. <https://doi.org/10.1590/S1414-40772012000200008>
- Brunstein, J., Jaime, P., Curi, D. P., D'angelo, M. J., & Mainardes, E. W. (2015). Assessment and evaluation of higher education in business management: an analysis of the Brazilian case in the light of social learning theory for sustainability. *Assessment & Evaluation in Higher Education*, 40(6), 833-854. <https://doi.org/10.1080/09651790.2015.1053111>

g/10.1080/02602938.2015.1041096

Cardoso, M. C., & Sousa, M. N. A. (2010). Sustentabilidade ambiental em Instituições de Ensino Superior: uma proposta para implantação de ações e práticas. *Revista Brasileira de Educação e Saúde*, 10(4), 191-197. <https://doi.org/10.18378/rebes.v10i4.8544>

IES750. (2020). Projeto Pedagógico: curso de bacharelado em Ciências Contábeis.

IES829. (2020). Projeto Pedagógico de Curso – Paraíso do Tocantins – Bacharel em Ciências Contábeis.

IES2365. (2021). Projeto Pedagógico do curso de Ciências Contábeis.

IES3849. (2015). Projeto Pedagógico do Curso (PPC) de Ciências Contábeis campus de Palmas.

IES4849. (2020). Projeto Pedagógico: curso de graduação em Ciências Contábeis presencial.

Comissão Mundial Sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. (1991). *Nosso futuro comum*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas.

Ebad, I.E.-S. (2021). Sustainability and accounting education: perspectives of undergraduate accounting students in Saudi Arabia. *Journal of Applied Research in Higher Education*, 14(4), 1371-1393. <https://doi.org/10.1108/JARHE-05-2021-0183>

Figueiró, P. S., Silva, G. F. F. da, & Philereno, A. R. (2019). A temática sustentabilidade na formação em administração: a influência de elementos contextuais, organizacionais e curriculares. *Administração: Ensino e Pesquisa*, 20(3), 714-753. <https://doi.org/10.13058/raep.2019.v20n3.1482>

Gray, R. (2013). Sustainability and Accounting Education: The Elephant in the Classroom. *Accounting Education*, 22(4), 308-332. <https://doi.org/10.1080/09639284.2013.817795>.

Gray, R. (2019). Sustainability Accounting and Education: Conflicts and Possibilities. In: Amaeshi, K., Muthuri, J., Ogbecchie, C. (eds). *Incorporating Sustainability in*

*Management Education*, 33-5. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-98125-3\\_3](https://doi.org/10.1007/978-3-319-98125-3_3)

Hazelton, J., & Haigh, M. (2010). Incorporating sustainability into accounting curricula: lessons learnt from an action research study. *Accounting Education*, 19(1-2), 159-178. <https://doi.org/10.1080/09639280802044451>

Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. (1981, 2 de setembro). Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm)

Lei nº 9.795, de 27 de abril de 1999. (1999, 28 de abril). Dispõe sobre a educação ambiental, institui a Política Nacional de Educação Ambiental e dá outras providências. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9795.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9795.htm)

Marques, J. F. S., Santos, A. V., & Aragão, J. M. C. (2020). Planejamento e Sustentabilidade em Instituições de Ensino Superior à luz dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável. *Reunir: Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade*, 10(1), 16-28, 2020. <https://reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/1052>

Obrecht, M., Feodorova, Z., & Rosi, M. (2022). Assessment of environmental sustainability integration into higher education for future experts and leaders. *Journal of Environmental Management*, 316, 115223. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2022.115223>.

Organização das Nações Unidas. (2015). *Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável*. <https://brasil.un.org/pt-br/91863-agenda-2030-para-o-desenvolvimento-sustentavel>

Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura. (2021). *Educação para o desenvolvimento sustentável*. <https://pt.unesco.org/fieldoffice/brasil/expertise/education-sustainable-development>.

Pedersen, K. W. (2017). Supporting collaborative and continuing professional development in education for sustainability through a communities

of practice approach. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 18(15), 681-696. <https://doi.org/10.1108/IJSHE-02-2016-0033>.

Resolução MEC/CNE nº 2, de 15 de junho de 2012. (2012, 18 de junho). Estabelece as Diretrizes Curriculares Nacionais para a Educação Ambiental. [http://portal.mec.gov.br/dmdocuments/rcp002\\_12.pdf](http://portal.mec.gov.br/dmdocuments/rcp002_12.pdf)

Ruiz-Mallén, I., & Heras, M. (2020). What Sustainability? Higher Education Institutions' Pathways to Reach the Agenda 2030 Goals. *Sustainability* 2020, 12, 1290. <https://doi.org/10.3390/su12041290>.

Santos, J. G., Alves, A. P. F., Florêncio, D. R. L., & Ferreira, C. E. V. (2020). Educação para a Sustentabilidade no Ensino Superior: um estudo com futuros bacharéis em Administração. *Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 10(1), 30-42. <https://reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/769/543>

Sharma, U. & Kelly, M. (2014). Students' perceptions of education for sustainable development in the accounting and business curriculum at a business school in New Zealand. *Meditari Accountancy Research*, 22(2), 130-148. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-12-2012-0042>

Singh, A. S., & Segatto, A. P. (2020). Challenges for education for sustainability in business courses: a multicase study in Brazilian higher education institutions. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 21(2), 264-280. <https://doi.org/10.1108/IJSHE-07-2019-0238>.

Trigo, A. G. M., Lima, R. S. X., & Oliveira, D. M. (2014). Índice de sustentabilidade socioambiental no ensino. *Revista de Administração da UFSM*, 7, Ed. Especial, 07-22. <https://doi.org/10.5902/1983465912771>.

Zanella, C., Krüger, S. D., & Barichello, R. (2019). Sustentabilidade: uma Abordagem das Percepções de Professores do Ensino Superior. *Revista de Administração IMED*, 9(2), 73-93. <https://doi.org/10.18256/2237-7956.2019.v9i2.3499>.



**Leonardo dos Santos Bandeira**

Mestre em Ciências Contábeis (Unisinos)  
Professor do Centro Universitário Católica do Tocantins (UniCatólica) e da Universidade Estadual do Tocantins (Unitins)



**Flaviane Matos de Queiroz**

Estudante de Administração do Centro Universitário Católica do Tocantins (UniCatólica)



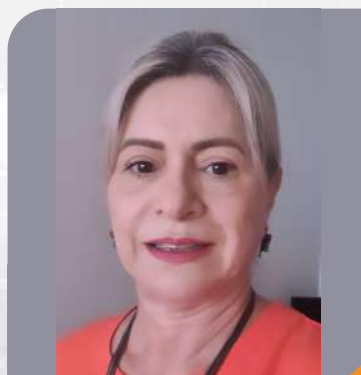
**Hérica Ribeiro dos Santos**

Estudante de Ciências Contábeis do Centro Universitário Católica do Tocantins (UniCatólica)



**Lidiane dos Santos Silva**

Presidente na Academia Tocantinense de Ciências Contábeis (ATOCCON), Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração pela FUCAPE-RJ, especializações em Gerência Contábil, Auditoria e Controladoria, Processos Educacionais Inovadores, Educação, Protagonismo e Propósito de vida, e Liderança e Gestão Inovadora. Avaliadora do MEC/INEP e membro da Comissão de Educação do CFC.



**Otília Paiva Nunes Alves**

Mestre em Ciências Ambientais (UFT)  
Especialista em Gestão Pública e Sociedade (UFT) e Análise e Auditoria Contábil (Pontifícia Universidade Católica de Goiás)  
Bacharel em Ciências Contábeis (Pontifícia Universidade Católica de Goiás) e Administração (UFT)  
Professora da Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS).

# A planta genérica de valores nos municípios paranaenses: estudo de caso

Thiago Alves de Camargo



## RESUMO

Este artigo tem por objetivo verificar o impacto da atualização parcial da PGV, no valor venal dos imóveis e na arrecadação, em um município paranaense. Os municípios são os entes federativos a quem foram destinados a menor quantidade de competência tributária. Desse modo, remonta-se a importância de gerirem seus tributos de forma eficaz. Um dos tributos de atribuição dos municípios é o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), que detém um bom potencial arrecadatório, desde que gerido com responsabilidade – situação que não é percebida em grande quantidade nos

municípios paranaenses. Isto se dá em boa parte pela falta de atualização da Planta Genérica de Valores (PGV), instrumento responsável pela atualização da base de cálculo do IPTU. Esse cenário também foi evidenciado no Município de Rio Branco do Sul. Entretanto, o município, em 2021, atualizou, de forma parcial, o valor venal dos imóveis. Nesse contexto, pergunta-se: mesmo diante de uma atualização parcial, o impacto decorrente da atualização parcial da PGV quanto à base de cálculo e à arrecadação no município foi significativo? A fim de obter as respostas, utilizou-se de pesquisa

quantitativa, de natureza aplicada, de aspecto descritivo, auxiliada por estudo de caso, onde foram selecionadas três regiões e, em cada região, três ruas. Assim, verificou-se uma média geral de aumento em cada região de 1.241,1%, 632,06% e 1.338,3%. Quanto à arrecadação, ao fazer a comparação da receita obtida com o IPTU em relação aos exercícios de 2021 e 2022, demonstrou-se um aumento de 197,7%.

**Palavras-chaves:** Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Planta Genérica de Valores. Arrecadação. Valor Venal dos imóveis.

## 1. INTRODUÇÃO

A academia, os munícipes e gestores municipais são uníssonos quanto à escassez de receitas desses entes para fazer frente as suas estruturas de despesas. Dessa forma, remonta-se à importância da gestão de tributos municipais a fim de que seja explorada ao máximo a capacidade de arrecadação e propicie maiores investimentos em políticas públicas.

Entre os tributos municipais, o IPTU encontra-se como uma importante fonte de receita. Em 2021, este imposto representou 32% das receitas tributárias do Município de São Paulo, segundo a 11ª Nota Técnica, publicada pelo Centro de Estudos da Metrópole (CEM-Cepid/Fapesp). Entretanto, apesar de seu grande potencial arrecadatório, o IPTU não vem sendo bem explorado pelos municípios paranaenses.

Em 2021, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCEPR), por meio do Relatório de Fiscalização n.º 75/2021 – CAUD PAF: Auditoria e Receita, apontou grande defasagem no valor dos imóveis dos municípios, em virtude da falta de atualização da PGV, prejudicando assim a obtenção de receita por parte dos entes municipais.

Segundo o documento produzido pelo TCEPR (2021, p. 15), “existe grande defasagem na Planta Genérica de Valores da maioria dos municípios, o que reflete na não tradução da realidade do mercado imobiliário local, descaracterizando o próprio conceito do valor venal, base de cálculo do IPTU”.

Em grande parte, o motivo pelo descaso na gerência e aplicabilidade dos instrumentos otimizadores do IPTU, como a PGV, pode ser explicada pela teoria da Escolha Pública. Como regra, as autoridades públicas deveriam, após

definidas as limitações e objetivos, buscar a melhor forma de atingir os objetivos da coletividade (Silva, 1996).

Contudo, segundo as colunas da teoria da Escolha Pública, que tem como base um sistema de trocas, é necessário prever o que os eleitores querem e depois oferecer alguma coisa a eles. Por meio de tal interação, é possível transformar uma ação de interesse intencional e pessoal em interesse coletivo não intencional (Silva, 1996; Tullock; Seldon; Brady, 2005).

“  
Remonta-se à importância da gestão de tributos municipais a fim de que seja explorada ao máximo a capacidade de arrecadação e propicie maiores investimentos em políticas públicas.



Nesse contexto, a aplicabilidade dos instrumentos que possibilitam um incremento na arrecadação é algo que causa aversão à população, e, conseqüentemente, esta rejeição social vai de encontro o interesse pessoal da classe política, os quais sobrepõe a reeleição ao desenvolvimento da localidade e ao oferecimento de um serviço público de qualidade. Desse modo, tem-se um problema, porquanto a baixa receita dos municípios evitam maiores investimentos e engessam o desenvolvimento da localidade.

Nessa esteira, este trabalho tem como objetivo demonstrar quais são os efeitos decorrentes da atualização parcial da PGV ocorrida em 2021, no Município de Rio Branco do Sul, com relação ao valor venal dos imóveis e à arrecadação do IPTU. Quanto à arrecadação, a comparação da receita foi delimitada aos anos 2021, que não contava com os efeitos da atualização, e o exercício de 2022, que obteve os reflexos da atualização.

O percurso metodológico adotado baseia-se em pesquisa de abordagem quantitativa de natureza aplicada, com objetivo descritivo. Quanto ao procedimento, utilizou-se a pesquisa biográfica e documental. Após uma pesquisa sobre o referencial teórico relacionado ao assunto, foram analisadas as legislações pertinentes ao caso, Código Tributário Municipal, Lei Complementar n.º 1.087, de 16 de dezembro de 2014, e Lei n.º 1.288, de 13 de dezembro de 2021, a fim de analisar como funciona a base de cálculo do IPTU no município e, por consequência verificar o impacto ocorrido no valor venal dos imóveis. Quanto à arrecadação, com os documentos obtidos por meio do portal de transparência do município, foi possível avaliar o avanço na arrecadação de receita do IPTU em 2022, comparados ao exercício de 2021.

O trabalho encontra-se estruturado em 5 seções, que podem ser sumarizadas da seguinte forma: a primeira refere-se a esta introdução; a segunda diz respeito à Fundamentação Teórica; a terceira aborda o instrumento Planta Genérica de Valores; a quarta explica a metodologia de pesquisa empregada; a quinta traz os resultados e discussões; e a sexta, considerações finais.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O Estado tem a obrigação de evoluir a fim de oferecer soluções às demandas sociais. Entre suas funções, encontram-se a arrecadação de tributos e a gestão de despesas públicas, bem como o estabelecimento de critérios para o desenvolvimento das cidades. Contudo o sucesso de qualquer teoria ou princípio depende dos valores e políticas adotadas (Gimenes, 2020, p.15).

Smolka e Schechinger (2005) afirmam a importância de uma regulação e tributação eficiente do solo urbano, de modo que exista a transferência de renda da terra para a coletividade, e o Poder Público consiga as receitas necessárias para a implementação de políticas públicas para a comunidade.

Denota-se na abordagem dos autores Smolka e Schechinger o papel ativo do Estado enquanto agente garantidor de direitos. Contudo, para que direitos e políticas públicas possam ser garantidas, é preciso de receita, porquanto não existe serviço público sem receita que o sustente. Stephen Holmes e Cass Sunstein (1999, p.43) “explicam que os direitos positivos e negativos dependem, para sua efetivação, de recursos, tendo em vista que os direitos determinam um dever de prestação pelo Estado”.

Ou seja, para que existam políticas públicas, necessariamente, é preciso de receita e esta, na maior parte, vem por meio de arrecadação tributária. Porém, a capacidade na arrecadação depende da eficiência e aplicabilidade de instrumentos oferecidos pelo ordenamento jurídico.

O IPTU é um tributo de competência dos municípios. Quando gerido de forma correta, tem a condição de contribuir de forma considerável para o orçamento local. Para se ter uma ideia, em 2021, este imposto representou quase um

terço das receitas tributárias arrecadadas pelo Município de São Paulo, conforme descreve a 11ª Nota Técnica, publicada pelo Centro de Estudos da Metrópole (CEM-Cepid/Fapesp, 2021).

Contudo, apesar do potencial de arrecadação existente no IPTU, tal imposto não vem sendo gerido de maneira eficiente nos municípios do Estado do Paraná. Segundo o Tribunal de Contas do Estado do Paraná, por meio

“**Para que existam políticas públicas, necessariamente, é preciso de receita e esta, na maior parte, vem por meio de arrecadação tributária. Porém, a capacidade na arrecadação depende da eficiência e aplicabilidade de instrumentos oferecidos pelo ordenamento jurídico.**”

do Relatório de Fiscalização n.º 75/2021 (CAUD PAF, 2021, p. 21), verificou-se a falta corriqueira das Administrações no correto gerenciamento do IPTU em grande quantidade dos municípios. O TCEPR verificou que existem municípios com déficit de atualização superior a 50 anos, apesar da maioria possuírem um período de atualização inferior há 10 anos

(CAUD PAF, 2021). Contudo, ainda assim são considerados atrasados, porquanto não obedecem, o período máximo exigido para a atualização da base de cálculo do IPTU, de 4 anos, estipulado na Portaria MCid n.º 511/2009.

O documento confeccionado pelo TCEPR, Relatório de Fiscalização n.º 75/2021 – CAUD PAF, revelou uma generalização de PGV desatualizadas, com ausência de revisões periódicas que permitam o acompanhamento na dinâmica de ocupação do solo urbano nas municipalidades. Um dos principais motivos dessa falta de gestão do IPTU, na maior parte dos municípios paranaenses, é o entrave político para a atualização da PGV (CAUD PAF, 2021). Tal situação pode ser explicada pela teoria da Escolha Pública, cujo entendimento é de que basicamente o homem é movido por utilidades egoísticas e racionais (Mueller, 1989).

A referida teoria indica o comportamento dos sujeitos que compõem o processo político, servidores públicos, agentes políticos, eleitores, entre outros (Schiavo, 2021). Ela analisa como são movidas as decisões dos personagens que atuam no campo político, enfatizando que as motivações pessoais dos indivíduos são capazes de interferir nas decisões de interesse público, afirmando que, tal como ocorre no mercado, as decisões na área pública, também são tomadas por interesses particulares (Butler, 2012)

Desse modo, as decisões políticas, antes de serem tomadas, são pautadas no sentido de que tenha menos desgaste possível perante os eleitores, visando assim futuras eleições. A gestão correta do IPTU não oferece um benefício direto às autoridades, contudo pode proporcionar um desgaste significativo perante a população. Assim a conduta mais confortável é a não aplicação dos



instrumentos otimizadores do IPTU, como a PGV, para que não desagrade os eleitores, pois conforme ensina Martins (1983, p. 109), "O tributo é, por excelência, veiculado por norma de rejeição social". Entretanto, como consequência disso, a base de cálculo do IPTU, valor venal dos imóveis, permanece defasada, prejudicando a arrecadação e desenvolvimento municipal.

Essa rejeição social a respeito do aumento da carga tributária reflete nas decisões das autoridades, as quais tendem a tomar decisões segundo seus interesses pessoais, como serem reeleitas. Entretanto, por serem representantes do povo, as autoridades públicas deveriam, após definidas as limitações e objetivos, buscar a melhor forma de atingir os objetivos da coletividade (Silva, 1996). Mas não é assim que ocorre no plano fático, segundo as colunas da teoria da Escolha Pública, que tem como base um sistema de trocas: é necessário prever o que os eleitores querem e depois oferecer alguma coisa a eles. Por meio de tal interação, é possível transformar uma ação de interesse intencional e pessoal em interesse coletivo não intencional (Silva, 1996; Tullock; Seldon; Brady, 2005).

"Esta visão prejudicial da tributação em forma de rejeição social deve ser evitada, pois por meio da tributação é possível alcançar a efetivação de direitos individuais e sociais. O recolhimento de tributos fundamenta-se no princípio da solidariedade social, permitindo-se a materialização dos serviços públicos" (Cardoso, 2014, p.195).

As receitas próprias, quando geridas de forma correta, apresentam-se como uma considerável fonte de recurso para o desenvolvimento dos municípios (Soares, Flores, Coronel, 2014). Contudo, segundo o Índice Firjan de Gestão Fiscal,

na categoria de receita própria, no ano de 2016, 81,70% das cidades brasileiras obtiveram conceito D. Isto significa que, 3.714 cidades não produziram nem 20,00% do potencial das receitas próprias, somente 136 municípios no país alcançaram o conceito A, por atingirem 40% de suas receitas (Firjan, 2017).

Desse modo, a pequena geração de receitas nos municípios é destaque como principal barreira à gestão fiscal dos entes municipais. Isto é demonstrado

“**Essa rejeição social a respeito do aumento da carga tributária reflete nas decisões das autoridades, as quais tendem a tomar decisões segundo seus interesses pessoais, como serem reeleitas. Por serem representantes do povo, as autoridades públicas deveriam (...) buscar a melhor forma de atingir os objetivos da coletividade.**”

pelo índice Firjan, em que foi apontado que em 1.704 prefeituras (32,5% do total) as receitas próprias geradas não são capazes de manter órgãos, como a Câmara Municipal (IFGF,2021).

Esse cenário de baixa arrecadação de receitas ocorre também com relação ao IPTU, em grande parte dos municípios paraenses – a situação preocupante –, pois se trata de um imposto que possui uma significativa capacidade de produzir receita para as administrações municipais (Carvalho Jr., 2006). Ademais, o IPTU é uma fonte de receita importante para o financiamento das atividades financeiras, bem como favorece a distribuição de renda e captura de "mais-valia", decorrente de valorização imobiliária gerada fundamentalmente por investimentos públicos (Carvalho Jr., 2006).

A fim de confirmar a importância no incremento de receita do IPTU, em decorrência de uma gestão adequada, traz-se o exemplo do Município de São Paulo, conforme descreve a 11ª Nota Técnica, "O IPTU como instrumento de arrecadação e equidade tributária nas cidades: o caso do Município de São Paulo", publicada pelo Centro de Estudos da Metrópole (CEM-Cepid/Fapesp), o ente municipal enfrentou diversas reformas no IPTU, ao longo de das últimas décadas. Como políticas de atualização do IPTU, de cadastramento imobiliário, que resultou em um incremento na arrecadação e efeitos progressivos na distribuição da carga do imposto (CEM-Cepid/Fapesp, 2021).

Em virtude de uma gestão eficiente do IPTU pelo município de São Paulo, a cidade atingiu aumento na arrecadação, em 2021, o tributo representou 32,27% das receitas tributárias do município. A obtenção desse resultado só foi possível graças a iniciativa de uma gestão eficiente, a qual teve como destaque a atualização da PGV (CEM-Cepid/Fapesp, 2021).

Mesmo com seu potencial arrecadatório, o IPTU ainda não reflete sua real potencialidade de arrecadação nos

municípios paranaenses. Como uma das justificativas desse baixo aproveitamento, encontra-se a falta de atualização da PGV. Com base em estudos realizados pelo TCEPR, existe uma grande defasagem na base de cálculo do IPTU nos municípios paranaenses, em decorrência da falta de manutenção da PGV. No Município de Rio Branco do Sul, o cenário se repete. O município contava, em 2020, com um retardo de 7 anos desde a última atualização legal e a diferença de 18% entre a base de cálculo e o valor de mercado dos imóveis (CAUD PAF, 2021).

Em 2021, a lei municipal que regulava a PGV era a Lei Complementar n.º 1.087, de 16 de dezembro de 2014. Com base nos valores disponibilizados na lei, o TCEPR constatou que havia 7 anos de depreciação na atualização do valor dos imóveis, no município. Em virtude dessa defasagem, em 2021, o Município de Rio Branco do Sul abriu processo licitatório, Tomada de Preços 002/2021, a fim de contratar empresa especializada para atualização da Planta Genérica de Valores. Após os estudos realizados pela empresa contratada, foi aprovada a atualização da PGV, por meio da Lei n.º 1.288, de 13 de dezembro de 2021.

Entretanto, a atualização foi somente referente aos terrenos, ou seja, não se abordou a atualização do valor das edificações. Ressalta-se que, conforme descreve o Código Tributário do Município, Lei Complementar n.º 1.275, de 21 de setembro de 2021, no anexo I, o IPTU é calculado levando-se em consideração o valor venal predial e o valor venal do terreno. Isto significa que, mesmo com a atualização do valor venal dos terrenos, ainda o município carece de atualização referente às edificações, situação que não garante explorar o verdadeiro potencial desse tributo no Município de Rio Branco do Sul.

Mas é fato que já houve uma atualização com a nova lei e, em cima dela, verifica-se se ela proporcionou um impacto significativo no valor venal dos imóveis e na arrecadação. Todavia, antes de verificar a metodologia e os resultados, abordam-se, no próximo tópico, o conceito e a função da Planta Genérica de Valores.



**Como o valor venal do imóvel é a base para o cálculo do IPTU, remonta a importância da atualização pelos municípios dos valores dos imóveis pertencentes à localidade, a fim de que não fiquem desatualizados, e o município não perca o poder de arrecadação.**



### 3. A PLANTA GENÉRICA DE VALORES(PGV)

O IPTU é um dos tributos de competência dos municípios. Conforme previsão constitucional, esse tributo, no plano arrecadatório, representa uma importante fonte de receita para as municipalidades (Sabbag, 2012). Sua hipótese de incidência é, segundo o art. 32 do Código Tributário Nacional (CTN), a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, ou seja, basta uma

dessas situações para que ocorra seu fato gerador, ocorrência no plano fático e sua respectiva cobrança. Assim sendo, o IPTU está diretamente ligado ao direito de propriedade.

O critério quantitativo do tributo tem por função orientar a quantia que será cobrada e tem como componentes dois elementos que auxiliam no cálculo para mensurar o valor devido pelo contribuinte, que são: a base de cálculo e alíquota prevista em lei (Carvalho, 2011). O primeiro elemento, base de cálculo, é o valor venal do imóvel, conforme descreve o art. 33 do Código Tributário Nacional (CTN). O segundo consiste no “percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, nos indica o valor do imposto devido” (Machado, 2010, p. 143). Nesse sentido, Carvalho discorre sobre as funções da Base Cálculo e da alíquota:

Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do debitum tributário. Sendo a base de cálculo uma exigência constitucionalmente obrigatória, a alíquota, que com ela se conjuga, ganha, também, foros de entidade indispensável. Carece de sentido a existência isolada de uma e de outra. (Carvalho, 2011, p.398).

Como o valor venal do imóvel é a base para o cálculo do IPTU, remonta a importância da atualização pelos municípios dos valores dos imóveis pertencentes à localidade, a fim de que não fiquem desatualizados, e o município não perca o poder de arrecadação. Hugo de Brito Machado (2007, p. 373) ensina que “o valor venal significa aquele que seria se fosse colocado à venda, em condições normais”, ou seja, o preço provável a ser vendido à vista, sem considerar quaisquer outros custos.



Destaca-se que a atualização venal dos imóveis é tarefa difícil, tendo em vista a grande quantidade de imóveis existentes. Desse modo, a avaliação do valor realizado pela PGV é de forma generalizada, por logradouro, sendo que, cada rua possui discriminada na lei o valor do metro quadrado.



Desse modo, é percebida a importância na atualização da base de cálculo a fim de que o valor do imóvel permaneça sempre atualizado e corresponda ao valor atual de mercado, caso contrário, o município não utilizará o verdadeiro potencial oferecido pelo IPTU.

Nesse contexto, a PGV apresenta-se como instrumento responsável pela atualização da Base de Cálculo do IPTU. Como os lançamentos dos imóveis são em grande quantidade, tem-se como impossível o lançamento em cada caso. Desse modo, a administração tributária municipal utiliza um critério de definição normativa do valor dos imóveis, por meio da PGV, em que é estabelecida a base do valor para o metro quadrado e

se determina o valor do imóvel, tendo-se em vista sua área e sua classificação na tabela ou planta de valores (Machado, 2007).

#### 4. PERCURSO METODOLÓGICO

##### 4.1 Caracterização e Delineamento da Pesquisa

O trabalho é direcionado por meio de uma pesquisa de caráter quantitativo auxiliada por um estudo de caso. Quanto à natureza, aplica-se a pesquisa aplicada, pois o foco do trabalho é demonstrar, de forma prática, os impactos advindos da aplicabilidade da PGV com relação à defasagem e ao incremento na arrecadação. Quanto ao objetivo, adota-se o método descritivo, com intuito de coletar as informações, descrevê-las e repassá-las ao leitor, sem qualquer manipulação. As coletas de informação realizadas foram obtidas por meio de documentos, tais como relatórios, leis e material bibliográfico.

Inicialmente, foi escolhido o local de pesquisa, isso quer dizer, o Município de Rio Branco do Sul. A escolha adveio em virtude de o referido município ter atualizado, mesmo que de forma parcial, a PGV, em 2021, propiciando assim a análise quanto à verificação do incremento na arrecadação e da defasagem existente no valor da base de cálculo do IPTU.

Para verificação do impacto na base de cálculo no valor venal dos imóveis, a segunda etapa deu-se com a busca da documentação necessária para averiguação das informações pertinentes. Para isso, buscou-se a lei que atualizou o valor venal dos imóveis de forma parcial, bem como a lei antiga,

a fim de verificar a diferença entre os valores venais dos imóveis existentes, na lei revogada e na lei que permitiu a atualização da PGV.

Destaca-se que a atualização venal dos imóveis é tarefa difícil, tendo em vista a grande quantidade de imóveis existentes. Desse modo, a avaliação do valor realizado pela PGV é de forma generalizada, por logradouro, sendo que, cada rua possui discriminada na lei o valor do metro quadrado. Assim sendo, foram selecionadas, para verificação do impacto na base de cálculo e no valor devido do tributo, nove ruas da cidade, separadas em três bairros. Optou-se por escolher três ruas em um bairro de maior valorização, na região central; três ruas em um bairro próximo ao centro, bairro Gertrudes Faria II, região de valorização média; e as outras três ruas em um bairro da periferia, chamado Vila Nodari II, cuja valorização é de menor expressão, comparada aos outros dois bairros selecionados.

Cabe aqui orientar sobre o cálculo para saber o valor venal do imóvel e o respectivo lançamento do IPTU pelo município. O Código Tributário Municipal (CTM), Lei Complementar Municipal n.º 1275, de 2021, estabelece, em seu art. 11 que o valor venal territorial é calculado pela multiplicação da área do terreno pelo valor do metro quadrado previsto na planta genérica de valores. Já o art. 12 do CTM estabelece que o valor predial é determinado pela multiplicação da área construída pelo valor do metro quadrado correspondente, conforme previsto na PGV.

Em posse de tais informações, para saber o valor devido do tributo, é preciso utilizar-se das fórmulas previstas no

Anexo I do CTM, que prevê as seguintes fórmulas:

O Cálculo do IPTU se dá:

**-Para imóveis com construção permanente:**

$$(Vt+Vp)*A= TD$$

Onde:

VP: Valor Venal Predial, definido conforme Planta Genérica de Valores

VT: Valor Venal Territorial, conforme o definido na Planta Genérica de Valores

A: Alíquota apontada neste Código

TD: Tributo devido

**- Para os imóveis sem construção:**

$$VT*AT= TD$$

Onde:

VT: Valor Venal Territorial, definido na Planta Genérica de Valores

AT: Alíquota Territorial apontada neste Código

TD: Tributo devido

Ressalta-se que a PGV define o valor do metro quadrado para o fim de cálculo do valor venal territorial e do valor da edificação. O primeiro é estabelecido por ruas, e, caso não exista a rua discriminada, aplica-se o valor da rua mais próxima. O segundo, valor da edificação, é preestabelecido por uma tabela presente na PGV, que pode ser vista na figura 1.

Figura 1 - Valores m<sup>2</sup> de edificações

Tipo de Edificação	Valores Em Reais	
Casa	R\$	133,29
Apartamento	R\$	266,57
Loja	R\$	53,31
Galpão	R\$	39,97
Telheiro	R\$	26,63
Fábrica	R\$	47,98
Especial	R\$	266,57

Fonte: Planta Genérica de Valores do Município de Rio Branco do Sul

Os valores do metro quadrado são determinados, conforme determina o art. 12 do Código Tributário de Rio Branco do Sul, segundo o tipo, uso e padrão da construção, por isso a distinção de valores quanto ao metro quadrado das edificações, princípio da capacidade contributiva.

Em posse de tais informações, foi realizada a comparação entre os valores venais com base na Lei n.º 1.087, de 2014 (lei antiga) e na Lei n.º 1.288, de 2021 (lei nova), que preveem os valores dos metros quadrados dos terrenos e edificações. Por meio da comparação, entre os valores dos metros quadrados existentes na antiga e nova lei, foi possível verificar o incremento na base de cálculo do IPTU e no valor do tributo devido, ressaltando que a atualização se

deu somente no valor venal territorial, não havendo a manutenção do valor venal predial.

Quanto à comparação no incremento da receita obtida do IPTU, utilizaram-se os relatórios de execução fiscal referentes aos anos de 2021 e 2022, disponíveis no Portal da Transparência, a fim de verificar o impacto na arrecadação do IPTU após a atualização parcial da PGV no município.

## 5. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Primeiramente, cabe demonstrar os bairros e ruas selecionadas para fazer a análise quanto ao incremento no valor venal dos imóveis e tributo devido. Por meio do Quadro 1, é possível identificar a região escolhida e a rua localizada na respectiva região.

Quadro 1 - Região e ruas selecionadas para a pesquisa

Bairro	Logradouro
Centro	Rua Cel. Carlos Pioli
	Rua Padre Ribeiro
	Rua Sete de Setembro
Gertrudes Faria II	Rua Coelho Neto
	Rua Mal. Floriano Peixoto
	Rua Mascarenhas de Moraes
Vila Nodari II	Rua Acácia
	Rua Angico
	Travessa Aroeira

Fonte: elaboração própria a partir da Planta Genérica de Valores do Município de Rio Branco do Sul (2023).

Com as ruas selecionadas, fez-se uma comparação entre os valores do metro quadrado existentes na lei antiga, que

regulava a PGV, com a lei nova. No Quadro 2, é possível identificar a região e a respectiva rua, com os valores do

metro quadrado na lei antiga e a lei que atualizou os valores, bem como a diferença em porcentagem.

Quadro 2 – Aumento dos valores por metro quadrado

Bairro	Logradouro	Valor m <sup>2</sup> Lei revogada	Valor m <sup>2</sup> Lei atualizada	Porcentagem da defasagem	Diferença Valores em real
Centro	Rua Cel. Carlos Pioli	106,63	1.485,00	1292,7%	1378,37
	Rua Padre Ribeiro	106,63	1.485,00	1292,7%	1378,37
	Rua Sete de Setembro	79,97	990,00	1137,9%	910,03
Gertrudes Faria II	Rua Coelho Neto	61,31	327,00	433%	265,69
	Rua Mal. Floriano Peixoto	61,31	596,31	872,6%	535
	Rua Mascarenhas de Moraes	61,31	423,43	590,6%	362,12
Vila Nodari II	Rua Acácia	9,59	139,80	1357,7%	130,21
	Rua Angico	9,59	137,00	1328,6%	127,41
	Travessa Aroeira	9,59	137,00	1328,6%	127,41

Fonte: elaboração própria a partir da Planta Genérica de Valores do Município de Rio Branco do Sul (2023)

Ao analisar o Quadro 2, percebe-se um grande aumento dos valores em todas as regiões selecionadas, seja do bairro mais central até o mais descentralizado. A diferença prevista entre o valor previsto para

o metro quadrado na rua Angico, na região mais periférica, dentre as selecionadas, chega a 1328%. A menor evolução encontra-se na região central, na rua Coelho Neto, entretanto, mesmo que seja

a menor, ainda pode ser considerado um aumento significativo, de 533%. No Quadro 3, é possível verificar, dentre as regiões selecionadas, qual deteve a maior média de aumento, em porcentagem e valores.

Quadro 3 - Média percentual e de valores por região

Bairro	Média percentual por região	Média valores por região
Centro	1241,1%	1222,25
Gertrudes Faria II	632,06%	387,6
Vila Nodari II	1338,3%	385,03

Fonte: elaboração própria a partir da Planta Genérica de Valores do Município de Rio Branco do Sul (2023)

Ao analisar o Quadro 3, verifica-se que a região que teve a maior média percentual de aumento foi a região mais afastada, com 1.338,3%. Por outro lado, a que teve a menor média de defasagem foi a região entre o centro e a periferia, com 632,06%. Quando se observa a média com relação à valores, a maior média, obviamente foi da região central. O importante é frisar que, independentemente de

qual região possui a maior aumento, denota-se que todas encontravam-se com uma defasagem considerável. O Quadro 4 demonstra agora, o impacto da atualização dos valores por metro quadrado no cálculo da base de cálculo do IPTU, para isso, utiliza-se como exemplo um imóvel com terreno de 100m<sup>2</sup>, localizado na rua Cel. Carlos Pioli, na região central; na rua Coelho Neto, na região entre o centro e a periferia; e

na região mais afastada, utilizou-se a rua Acácia. Para obtenção da base de cálculo do valor venal do imóvel, foi utilizada a fórmula prevista no CTM de imóvel que contém edificação, bem como a alíquota de 0,5%, conforme alínea "a", do art. 16 do CTM. Os cálculos foram realizados com base na PGV antiga e na PGV nova, que atualizou o metro quadrado, a fim de fazer um comparativo da base de cálculo.

Quadro 4 - Impacto na base de cálculo e no tributo devido do IPTU em terrenos edificadas

Logradouro	Valor venal com base na lei revogada em reais	Valor venal com base na lei que atualizou em reais	Valor do tributo com base na lei revogada (em reais)	Valor do tributo com base na lei que atualizou a PGV (em reais)	Aumento no valor do tributo em porcentagem
Cel. Carlos Pioli	23.992,00	161.829,00	119,96	809,14	574,5%
Coelho Neto	19.460,00	46.029,00	97,3	230,14	136,5%
rua Acácia	14.288,00	27.309,00	71,44	136,54	91,1%

Fonte: elaboração própria a partir da Planta Genérica de Valores do Município de Rio Branco do Sul (2023).

Conforme se denota no Quadro 5, assim como evidenciado no cálculo para imóveis edificado, houve aumento significativo na base de cálculo, bem como no valor do tributo devido. Os aumentos referentes às ruas Carlos Pioli, Coelho Neto e Acácia, foram de 1292,67%, 433,4% e 91,1%, respectivamente. Por possuir uma forma diferente e devido ao aumento da base de cálculo em decorrência da atualização da PGV, o percentual de diferença entre o

tributo devido na lei antiga e na nova lei foi superior ao dos imóveis com edificação, desse modo, contribuindo, em tese, para a repressão contra a especulação imobiliária, pois os valores aplicados pela antiga lei eram bem reduzidos, ou seja, não tinha o condão de pressionar o proprietário de imóvel não edificado em torná-lo edificável. Aliás, cabe ressaltar que, da mesma forma que se deu na análise quanto aos imóveis edificáveis, o aumento percentual foi escalonado

conforme o valor dos imóveis, desse modo, o princípio da capacidade contributiva.

Quanto ao incremento da receita, com base nos relatórios de execução fiscal referentes aos exercícios de 2021 e 2022, exercício anterior à atualização e posterior à atualização, respectivamente, foi possível identificar a evolução na arrecadação do IPTU no município, conforme descreve o Quadro 6.

Quadro 6 - Incremento da receita do IPTU

Exercício Financeiro	Arrecadação obtida	Incremento na arrecadação do IPTU em porcentagem
IPTU em 2021	R\$ 2.885.346,14	197,4%
IPTU em 2022	R\$ 8.582.213,33	

Fonte: elaboração própria a partir da Planta Genérica de Valores do Município de Rio Branco do Sul (2023).

## 6. CONCLUSÃO

A proposta deste estudo foi verificar o impacto da atualização parcial da PGV, no valor venal dos imóveis e na arrecadação, no Município de Rio Branco do Sul. Para isso, utilizou-se de uma pesquisa quantitativa, de natureza aplicada com método descritivo, auxiliada por um estudo de caso. As coletas de informações foram realizadas por via documental.

No município objeto do estudo, em que pese a atualização tenha sido de forma parcial, identificou-se uma mudança considerável no valor venal dos imóveis e, por consequência, no valor do tributo devido. Entre as regiões selecionadas, a média do aumento, em porcentagem, foi de 1241,1%, 632,06% e 1338,3%, na região central, região entre o centro e a periferia e região mais afastada do centro, respectivamente. O maior incremento na base de cálculo foi sentido na região mais afastada, seguido da região central, sendo que a região entre o centro e a periferia obteve o menor incremento. Na receita, foi verificado um incremento de 197,4%, ao comparar-se os exercícios de 2021 e 2022.

Ainda foi identificado, em tese, mesmo que não tenha sido objeto desse estudo, indícios de reflexos extrasfiscais advindos da atualização, como o escalonamento no aumento da base de cálculo, o que permite a justiça fiscal e uma melhor distribuição de renda, bem como o aumento no tributo devido para os imóveis inativos, o que possibilita a melhor utilização da propriedade. Entretanto, conforme dito, foram somente indícios. Nesse caso, abre-se a oportunidade para futuros estudos que levem também em consideração os aspectos extrasfiscais advindos da atualização da PGV.

Nesse sentido, espera-se ter contribuído com o presente estudo, de modo

que o município continue gerindo a manutenção da PGV, tendo em vista os benefícios decorrentes de tal atualização, a iniciar pela atualização do valor venal das edificações, a qual não houve atualização e, depois, pela continuidade da manutenção da PGV, respeitando-se os 4 anos previsto pela Portaria MCid n.º 511, de 7 de dezembro de 2009.

Por fim, destaca-se que o estudo foi limitado somente ao Município de Rio Branco do Sul, podendo, dessa forma, divergir de estudos de outros municípios, tendo em vista a peculiaridade de cada localidade. Contudo, mesmo que existam diferenças, de certo modo, o presente estudo demonstra alguns benefícios decorrentes da atualização da PGV, que pode servir de incentivo à gestão de outros municípios e a outros estudos.

## REFERÊNCIAS

Acordão 284/2021 do Tribunal Pleno do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/acordao-284-2021-do-tribunal-pleno/334044/area/10>. > Acesso em 21 de agosto de 2022.

AFONSO, José Roberto R.; ARAÚJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. O IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente. Rio de Janeiro: FGV, 2013. 79p. (FGV Projetos/ IDP; v. 4).

AGUIAR, J. C. Competência e anatomia dos municípios na nova Constituição. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

ARRUDA, Inácio. Estatuto da cidade 10 anos: avançar no planejamento e na gestão urbana. Brasília: Senado Federal, 2011.

BUTLER, Eamonn. Public Choice: A Primer. London: Institute of Economic Affairs, 2012.

CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 195

CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de. IPTU no Brasil: progressividade, arrecadação e aspectos extrasfiscais. 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

Necessária. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 369-393. Disponível em: <<http://ijf.org.br/wp-content/uploads/2018/11/A-ReformaTribut%C3%A1ria-Necess%C3%A1ria-Livro-1-Diagn%C3%B3stico-e-Premissas.pdf>>. Acesso em: 12 nov. 2019.

Centro de Estudos da Metrópole (CEM-Cepid/Fapesp), O IPTU como instrumento de arrecadação e equidade tributária nas cidades: o caso do município de São Paulo, <[https://centrodametropole.fflch.usp.br/sites/centrodametropole.fflch.usp.br/files/cem\\_na\\_midia\\_anexos/11-nota\\_tecnica\\_ipitu\\_desigualdade\\_0.pdf](https://centrodametropole.fflch.usp.br/sites/centrodametropole.fflch.usp.br/files/cem_na_midia_anexos/11-nota_tecnica_ipitu_desigualdade_0.pdf)> Acesso em 23 de agosto de 2022.

Código Tributário Nacional, [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)

CTM, Lei Complementar 1.275 de 21 de setembro de 2021, [https://sapl.riobrancodosul.pr.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2021/1000/lei\\_no.1275-2021.pdf](https://sapl.riobrancodosul.pr.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2021/1000/lei_no.1275-2021.pdf) <acesso em 04 de maio de 2023>

Constituição Federal, [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

De castro, Carina Quirino, IRRACIONALIDADE DO AGENTE PÚBLICO E TEORIA DA ESCOLHA PÚBLICA COMPORTAMENTAL: NOTAS SOBRE UM ELEFANTE NA SALA, p. 967 e968 ><https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/30895/24018>.>Acesso em 26 de agosto de 2022.

DE CESARE, C. M. Condições básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural. In: Fagnani, E. (org.). A Reforma Tributária.

Dos Santos, Carlos Guimarães, Análise da Arrecadação do ITBI no município de Barretos-SP nos Últimos 10 anos, 2018 < <http://dspace.nead.ufsj.edu.br/trabalhospublicos/handle/123456789/458>

> Acesso em 21 de agosto de 2022.

FARBER, Daniel; FRICKEY, Philip. *Law and public choice: a critical introduction*. Chicago: The University of Chicago Press, 1991, p. 132.

GIMENES, Fernanda de Souza Farias. *Defasagem na planta genérica de valores imobiliários e impactos na arrecadação do Imposto Predial e Territorial Urbano no município de Fortaleza*. 2020. 59f. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade - FEAAC, Programa de Economia Profissional - PEP, Universidade Federal do Ceará - UFC, Fortaleza (CE), 2020.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999, p. 43.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

Lei Complementar n.º 101 em 04 de maio de 2000, [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)> Acesso em 23 de outubro de 2022.

Lei Complementar 1.087, de 16 de dezembro de 2014, [https://sapl.riobrancodosul.pr.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2014/20/20\\_texto\\_integral.pdf](https://sapl.riobrancodosul.pr.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2014/20/20_texto_integral.pdf) <acesso em 04 de maio de 2023>.

Lei 1.288 de 13 de dezembro de 2021, [https://sapl.riobrancodosul.pr.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2021/1013/lei\\_no.1288-2021.pdf](https://sapl.riobrancodosul.pr.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2021/1013/lei_no.1288-2021.pdf) <acesso em 04 de maio de 2023>.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao CTN*. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2003, p. 378-379.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 109

MUELLER, Dennis. *Public Choice II: a revised edition of public choice*. Cambridge, Cambridge University Press. 1989, p. 26.

OLIVEIRA, Humberto Emmanuel Schmidt. *Suporte a elaboração de plano diretor*

com ênfase na aplicação do instrumento urbanístico do Estatuto da Cidade. Estudo de caso: Bastos-SP. Dissertação – Departamento de Ciências Cartográficas, Universidade Estadual Paulista – UNEP, Presidente Prudente, 2005. Disponível em [http://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/86779/oliveira\\_hes\\_me\\_prud.pdf?sequ\\_ence=1&isAllowed=y](http://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/86779/oliveira_hes_me_prud.pdf?sequ_ence=1&isAllowed=y). Acessado em 20 de outubro de 2022.

Portaria MCid n.º 511 de 07 de dezembro de 2009, [https://www.normasbrasil.com.br/norma/portaria-511-2009\\_217279.html](https://www.normasbrasil.com.br/norma/portaria-511-2009_217279.html)> Acesso em 20 de outubro de 2022.

Portaria MCid n.º 511 de 07/12/2009, [https://www.normasbrasil.com.br/norma/portaria-511-2009\\_217279.html](https://www.normasbrasil.com.br/norma/portaria-511-2009_217279.html) <acesso em 04 de maio de 2023>.

Projeto de Lei 077/2021, [https://sapl.riobrancodosul.pr.leg.br/media/sapl/public/materialeislativa/2021/1562/projeto\\_de\\_lei\\_no.077-2021.pdf](https://sapl.riobrancodosul.pr.leg.br/media/sapl/public/materialeislativa/2021/1562/projeto_de_lei_no.077-2021.pdf) > Acesso em 21 de outubro de 2022.

Relatório de Fiscalização n.º 75/2021 – CAUD PAF: Auditoria e Receita, Tribunal de Contas do Estado do Paraná, 2021, <https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2022/2/pdf/00364685.pdf>> Acesso em 24 de outubro de 2022.

SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, Editora Saraiva, 2012.

SCHIAVO, Priscila dos Santos, *Análise do Espaço Político Discricionário à disposição dos gestores públicos municipais paranaenses a partir da vigência do Novo Regime Fiscal sob a ótica da Teoria da Escolha Pública*, 2021, [https://tede.unioeste.br/bitstream/tede/5741/5/Priscila\\_Schiavo2021.pdf](https://tede.unioeste.br/bitstream/tede/5741/5/Priscila_Schiavo2021.pdf) < acesso em 09 de abril de 2023>.

SILVA, L. M. *Contabilidade governamental*. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1996.

SILVA, Marcos Fernandes Gonçalves da Silva. *Políticas de governo e planejamento estratégico como problemas de escolha pública – I*. ERA. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 36, n. 3, p. 32-41, 1996. Disponível em: <https://www.scielo.br/jj/rae/a/jc6z4XgwmnPcnp4b8H45jqc/?lang=pt>. <Acesso em 04 de maio de 2023>.

SMOLKA, M.; SCHECHINGER, C. M. *Apuntes sobre conceptos desarrollados por*

Martim Smolka respecto del mercado del suelo y el impuesto a la propiedad en América Latina. *Financiamiento de las ciudades latinoamericanas con suelo urbano*. Cambridge: Lincoln Land Institute, 2005 (Working Paper).

SOARES, C. S.; FLORES, S. A. F.; CORONEL, D. A. *O Comportamento da Receita Pública Municipal: Um Estudo de Caso no Município de Santa Maria (RS). Desenvolvimento em Questão*, Ijuí (RS), v. 12, n. 25, pp. 312-338, jan-mar, 2014.

TONETO, Rodrigo & CARDOMINGO, Matias. *Desafios e possibilidades de uma maior progressividade tributária no Brasil: o caso do IPTU (Nota de Política Econômica n.º 013)*. MADE/USP, 2021.

TULLOCK, Gordon; SELDON, Arthur; BRADY, Gordon L. *Government failure: a primer in public choice*. Washington, D.C.: CATO Institute, 2005. Disponível em: <http://wordlist.narod.ru/Government-Failure.pdf>. <acesso em 04 de maio de 2023>



**Thiago Alves de Camargo**

Graduado em direito pela Universidade Tuiuti do Paraná (UTP), pós-graduado em direito penal e processo penal pela Universidade Tuiuti do Paraná (UTP) e Mestre em Planejamento e Governança Pública pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR).



+ + + + +

# Entrevista com Otacílio dos Santos Nunes

*Presidente da Asulcon e do CRCMS*



Presidente Otacílio, considerando a criação recente da Asulcon e seu papel como presidente tanto da Academia quanto do CRCMS, como a experiência adquirida no Conselho está direcionando os objetivos e ações da Asulcon?

"Com a criação da Asulcon, estamos trazendo a experiência acumulada no CRCMS para fortalecer a Contabilidade em Mato Grosso do Sul. A união de ex-presidentes do CRCMS e acadêmicos com vasta experiência na área, apoiada pela Abracicon, reflete nosso compromisso com o desenvolvimento contínuo da Ciência Contábil, promovendo valores como integridade e responsabilidade social."

A Asulcon marca um importante desenvolvimento para a Contabilidade em Mato Grosso do Sul. Quais são os desafios e metas para a Academia neste início de jornada e como você visualiza a contribuição da academia para a classe contábil do estado?

"Os desafios iniciais envolveram estabelecer a Asulcon como entidade jurídica e definir nossa missão e objetivos. Uma das nossas primeiras resoluções foi a criação da Comenda do Mérito em homenagem póstuma ao Contador Dorgival Benjaino da Silva. Além disso, estamos desenvolvendo uma revista eletrônica para publicar artigos científicos, visando enriquecer

o conhecimento na nossa área. Isso demonstra nosso compromisso em valorizar e incentivar a pesquisa contábil. Além da revista eletrônica, está sendo planejado o lançamento de nosso primeiro livro com a participação dos nossos acadêmicos."

Em março de 2023, a Asulcon realizou um evento festivo de posse da primeira diretoria e homenageou figuras ilustres da Contabilidade no estado. Pode nos contar mais sobre a importância desses momentos para a academia e seus

“ Os desafios iniciais envolveram estabelecer a Asulcon como entidade jurídica e definir nossa missão e objetivos. Uma das nossas primeiras resoluções foi a criação da Comenda do Mérito em homenagem póstuma ao Contador Dorgival Benjaino da Silva.



planos para futuras homenagens e reconhecimentos?

"A posse da primeira diretoria e a homenagem a figuras ilustres, como o contador Dorgival Benjaino da Silva, e a técnica em contabilidade, a Acadêmica Doracy Cunha Ramos, refletem nossa dedicação em reconhecer e celebrar os pioneiros da Contabilidade no nosso estado. Esses momentos simbolizam o respeito e a gratidão que temos por aqueles que pavimentaram o caminho para nossa profissão. Continuaremos a reconhecer contribuições significativas à Contabilidade, fortalecendo nossa comunidade e inspirando futuras gerações."

Para 2024, um dos desafios mencionados é tornar a Asulcon conhecida entre os profissionais da contabilidade e a comunidade acadêmica. Quais estratégias estão sendo adotadas para alcançar esse objetivo e como a Academia planeja se estabelecer como um marco na pesquisa contábil no Brasil?

"O desafio de promover a Asulcon e torná-la reconhecida é enfrentado com estratégias de engajamento e colaboração. Estamos planejando expandir nosso quadro para incluir mais acadêmicos de renome, além de lançar nossa revista eletrônica. Essas iniciativas, aliadas ao nosso compromisso com a excelência acadêmica, colocam a Asulcon no caminho para se tornar um marco na pesquisa contábil no Brasil."

# Controladoria Social: democracia e combate à corrupção

*José Carvalho da Silva Neto e Dr. Rafael Matone Chanin*

## Resumo

O presente trabalho discute a controladoria social e tem como objetivo analisar criticamente a literatura existente sobre o tema, o combate à corrupção e sua relação com a democracia. Para tanto, foi realizada uma revisão bibliográfica sistemática. Essa análise aprofundada permitirá compreender os conceitos, as estratégias e os resultados relacionados à implementação da controladoria social - como instrumento para aprimorar a transparência, a accountability e a participação cidadã.

Palavras-chave: Controladoria Social. Cidadania. Gestão. Combate à Corrupção.

## Abstract

The present work discusses social controllership and aims to critically analyze

the existing literature on the subject, the fight against corruption and its relationship with democracy. To this end, a systematic bibliographic review was carried out. This in-depth analysis will allow us to understand the concepts, strategies and results related to the implementation of social controllership - as an instrument to improve transparency, accountability and citizen participation.

**Keywords:** Social Controllership. Citizenship. Management. Fight against corruption.

## 1 Introdução

A controladoria social desempenha um papel fundamental na promoção da transparência, na prestação de contas e no combate à corrupção. No contexto democrático,

a participação ativa da sociedade no controle das ações do Estado é essencial para garantir a eficiência, a eficácia e a legitimidade das políticas públicas. Nesse sentido, a presente revisão bibliográfica tem como objetivo: explorar a relação entre a controladoria social, o combate à corrupção e a consolidação da democracia.

A corrupção é um fenômeno global que compromete o desenvolvimento econômico, social e político de um país. Ela mina a confiança nas instituições, perpetua a desigualdade e afeta negativamente a qualidade de vida da população. Diante desse cenário, a controladoria social emerge como um importante mecanismo para enfrentar essa problemática, envolvendo a participação ativa e consciente dos cidadãos no controle e monitoramento das ações governamentais.

O objetivo deste trabalho é analisar criticamente a literatura existente sobre a controladoria social, o combate à corrupção e sua relação com a democracia. Para tanto, foi realizada uma revisão bibliográfica sistemática, abrangendo estudos e teorias relevantes que abordam o tema. Essa análise aprofundada permitirá compreender os conceitos, as estratégias e os resultados relacionados à implementação da controladoria social - como instrumento para aprimorar a transparência, a accountability e a participação cidadã.

Ao explorar a literatura existente, são investigadas as principais teorias e abordagens que embasam a controladoria social, assim como os desafios enfrentados e as perspectivas futuras nessa área. Desse modo, compreender os elementos essenciais e as melhores práticas da controladoria social é de fundamental importância para o fortalecimento das instituições democráticas e para a promoção de uma gestão pública mais eficiente e ética.

Diante do exposto, a pergunta que norteia este estudo é: como a controladoria social pode contribuir no combate à corrupção e fortalecimento da democracia? Através dessa revisão bibliográfica, identificou-se relevantes contribuições teóricas e práticas que embasam a controladoria social, bem como seus efeitos no contexto da luta contra a corrupção e na consolidação dos princípios democráticos.

Para alcançar esse objetivo, foram revisados artigos científicos, livros, relatórios e demais fontes bibliográficas relevantes, os quais abordam os temas da controladoria social, combate à corrupção, transparência, participação cidadã e democracia. A análise crítica dessas fontes permitiu identificar os avanços, as limitações e as lacunas existentes nesse campo de estudo.

## 2 Revisão Teórica

De forma direta, a controladoria social refere-se à participação cidadã no processo de fiscalização da gestão pública, através de uma contínua análise do que é feito com a coisa pública, inviabilizando o fortalecimento da corrupção e consequentemente robustecendo o processo democrático - que se torna mais confiável - por meio de uma gestão qualificada, em acordo com o que diz Silva (2022, p. 499):

“Compreender os elementos essenciais e as melhores práticas da controladoria social é de fundamental importância para o fortalecimento das instituições democráticas e para a promoção de uma gestão pública mais eficiente e ética.



[...] o fomento à participação popular a partir de políticas públicas vinculadas ao dever de transparência tem o condão de impulsionar não apenas a construção de um Estado democraticamente eficiente, como também capaz de reduzir as práticas corruptas que drenam as riquezas nacionais.

Isso posto, a participação dos cidadãos torna-se de fundamental importância para a plena manutenção de uma gestão qualificada, minando as possibilidades ações indevidas por parte da gestão.

Nesse íterim, no tocante à Controladoria Social, este estudo foca na questão da Democracia e do Combate à Corrupção, visto que os efeitos negativos da corrupção na democracia e no desenvolvimento socioeconômico são evidenciados na menor participação das pessoas no processo democrático, devido à ausência de confiabilidade no mesmo, ou nas mudanças que ele pode trazer. Tal entendimento corrobora com o que Nascimento (2015, p. 79) postula, ao explicar que: “O cidadão ou conselhos de cidadãos como protagonistas do controle social promoveriam o cumprimento dos objetivos das políticas públicas”. Um claro assentimento ao valor da participação social, que - se direcionada à fiscalização e cobrança - pode colaborar com a execução correta da gestão pública.

Assim sendo, é necessário promover a comunicação entre o povo e o poder público (gestão) - a fim de efetivar essa controladoria. Nesse sentido, o estudo de Souza (2018, p. 157) traz apontamentos de como esse diálogo pode se dar, visto que é evidente

[...] a necessidade de aprimorar os mecanismos que permitem a interação, tendo em vista que grande parte dos canais observados se mostraram essencialmente informativos, funcionando como repositório de conteúdo, com poucos recursos que propiciam a participação de fato do cidadão, o diálogo, a consulta, a discussão e o debate entre sociedade e poder público.

Por isso, o estudo aponta para os canais digitais como as redes sociais, como promotoras dessa ponte dialógica. Desse modo: “A contribuição prática está na compilação de ações e estratégias reais empregadas por um órgão público que

tem uma atuação fortemente associada à participação social” (SOUZA, 2018, p. 160). Em suma, são necessários meios e modos de incrementar a participação social na gestão pública. Tal meio, o digital, amplia a participação popular, mostrando mais detecção de ações indevidas, consequentemente enfraquecendo a corrupção.

Nesse contexto de discussão é preciso mencionar que a corrupção em muito compromete a igualdade de oportunidades, bem como prejudica a efetividade das políticas públicas, devido os desvios que impedem a efetivação das ações públicas necessárias. Então, “o controle social se efetiva através da iniciativa de ente público em oportunizar a participação ativa da sociedade” (COSTA; SOUZA, 2020, p. 287). Fica evidente que o próprio setor público deve fomentar e proporcionar essa participação, a saber, mediante oferecimento e disponibilização de estratégias de comunicação.

Retomando a ideia conceitual do tema, as postulações de Cavalcante Bulgarim et al. (2012) apresentam entendimentos excelentes acerca do tema, ao pontuar que a controladoria social pode ser entendida como uma série de iniciativas coordenadas pelos cidadãos para monitorar e influenciar a administração, com vistas à eficiência da aplicação dos recursos públicos, gestão transparente e ética. Os autores destacam a importância de um sistema integrado de controle social que incorpore diferentes componentes que potencializem a participação cidadã na gestão dos recursos públicos.

Esses componentes incluem programas de informação à população, mecanismos de organização social para controle e fiscalização, espaços de comunicação entre governo e sociedade, programas de treinamento e aconselhamento, canais de denúncias e ainda programas

e ações claras e mensuráveis para avaliar sua efetividade e eficiência.

O principal objetivo do sistema é fornecer às pessoas informações completas, atualizadas, confiáveis e acessíveis. Além disso, o mesmo busca estimular uma atitude de responsabilidade compartilhada entre governo e cidadãos, fortalecer o processo de autogestão da população e contribuir para o alcance dos objetivos e metas da ação governamental.

“  
A controladoria social pode ser entendida como uma série de iniciativas coordenadas pelos cidadãos para monitorar e influenciar a administração.



Os supracitados autores também enfatizam que os procedimentos de controladoria social são a base dos direitos de controle, que se enquadram em duas categorias. A primeira categoria diz respeito a ações que promovam a participação ativa dos cidadãos na administração pública, e a segunda diz respeito à possibilidade de verificar a transparência por meio do acesso às informações sobre a administração pública. Estes programas têm um enfoque particular no âmbito municipal.

Nesse contexto de diálogos, a controladoria social pode ser compreendida como uma ferramenta eficaz para combater esses impactos negativos e fortalecer a democracia, através de uma fiscalização

contínua que impeça a propagação dessas ações nefastas. A esse respeito Silva (2017, p. 111) leciona que a inserção de estratégias que estimulem a participação social possui caráter didático, pedagógico, que estimulam o protagonismo social, visto que os integrantes da sociedade vão tomando consciência do processo de gestão e passam a ter mais interesse acerca dele. Automaticamente, os cidadãos tornam-se mais conscientes de seus direitos e deveres, cobrando de seus governantes\gestores, o que implica em prestação de serviço com mais responsabilidade por parte das instituições\órgãos que gerem a coisa pública, ampliando a “gestão e compartilhamento de informações. Isto acaba reforçando a preocupação sobre sua forma de atuação e os reflexos na confiabilidade e a tempestividade das informações disponibilizadas” (SILVA, 2017, p. 111).

Através da promoção da transparência de informações, a controladoria social enfraquece ações de corrupção, mediante detecção e denúncia, que promovem a gestão pública de qualidade. Ademais, através da controladoria social os cidadãos se tornam partícipes no processo de gestão pública, o que fortalece o processo democrático, isso colabora com a eficiência das políticas públicas – as quais se tornam mais alinhadas às necessidades do povo.

### 3 Materiais e Métodos

A pesquisa se deu através de um estudo do tipo revisão integrativa da literatura, desenvolvido a partir das seguintes etapas: elaboração da pergunta da revisão; busca e seleção dos estudos primários; extração de dados dos estudos; avaliação crítica dos estudos incluídos na revisão; síntese dos resultados da revisão e apresentação (MENDES et al, 2019).

A questão norteadora usada para direcionar a presente pesquisa foi: Como a controladoria social pode contribuir no combate à corrupção e fortalecimento da democracia? A elaboração da referida questão foi fundamentada na estratégia de PICo (SANTOS et al, 2007), na qual P - refere-se à população; I - intervenção estudada ou variável de interesse; e Co - comparação com outra intervenção e outcomes/desfecho. Dessa maneira, para este estudo estabeleceu-se a seguinte estrutura: P – brasileiros; I – controladoria social; e Co – corrupção e democracia.

Foram utilizados descritores controlados encontrados no Banco de Descritores em Ciências de Saúde (DeCS), identificando-se assim os seguintes descritores: Controladoria Social; Democracia; Combate à Corrupção. Para o cruzamento dos descritores nas bases de dados foram utilizados os operadores booleanos OR e AND, os quais foram associados de diferentes maneiras, a fim de resgatar a maior quantidade de periódicos relacionados ao tema.

A coleta de dados deu-se em maio de 2023, utilizando as seguintes bases de dados: Portal de Periódicos da CAPES, Google Acadêmico e Scielo.

Os critérios de inclusão adotados para seleção dos estudos foram: periódicos sobre a controladoria social e sua contribuição no combate à corrupção e fortalecimento da democracia - disponíveis na íntegra - publicados entre os anos de 2010 e 2023, nos idiomas português, inglês e espanhol. Foram excluídos estudos não relacionados especificamente à temática abordada.

Para a análise dos dados foi realizada a leitura crítica e reflexiva dos títulos e resumo de cada artigo encontrado, com o fito de verificar a sua adequação

com a questão norteadora, obedecendo estritamente a todos os critérios de inclusão e exclusão apresentados. Tais ações voltam-se para a efetividade de uma pesquisa bibliográfica. Para Gil (2002, p. 44),

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas. Boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas.

“ A participação social possui caráter didático, pedagógico, que estimulam o protagonismo social, visto que os integrantes da sociedade vão tomando consciência do processo de gestão e passam a ter mais interesse acerca dele.



A referida abordagem sinalizada por Gil (2002) é a adotada nesse estudo. Para sistematizar a extração dos dados dos artigos selecionados, as informações foram interpretadas, resumidas e organizadas em um quadro síntese, comparando-se os resultados, e finalizadas com proposições acerca dos estudos.

Diante do apresentado, e com base no percurso da pesquisa, percebeu-se a necessidade de implementação do quadro e pesquisas com afinilamentos que não haviam sido planejadas a priori. Em síntese, o caminho foi sendo construído durante o trajeto de pesquisa. A esse respeito, Ribeiro (1999, p. 191) escreve:

Penso que este poderia ser um exercício com a bibliografia: em vez de redigir para a tese um enorme ensaio introdutório de resumo, geralmente mal feito, de obras que, elas, foram bem redigidas, indagaram que, em cada uma delas, foi fecundo e o que não o foi. Até para eventualmente, se descobrir que o que não foi usado poderia ter sido mais rico, mais inspirador para a tese! Seja como for, a metodologia só pode ser explicitada a posteriori.

Mediante o exposto, é imprescindível aprender durante o processo de construção e aprender com o mesmo, tal qual durante este estudo, que foi evidenciando elementos que deveriam ser considerados no decorrer da pesquisa. Por fim, os métodos aqui utilizados são os que corroboram com o ideal desejado para esse trabalho, como pode ser compreendido na postulação de Ribeiro (1999, p. 191) que explica:

Há temas interessantíssimos, mas que são devastados pela tendência a simplesmente reduzi-los a ilustração de uma tese bibliográfica. Vejam o absurdo: todo autor que é utilizado como referencial só conseguiu esse papel porque, em algum momento, inovou. Soube romper com as referências que o antecediam. Soube afastar-se, pelo menos um pouco, da tendência a considerar os autores como autoridades – e estou sendo literal, pensando no termo latino auctoritates, que designa o escritor a cuja obra os leitores, sobretudo

os pósteros, conferem o valor jurídico de um precedente.

Então, é fulcral a realização desse estudo pelo valor de atualização e acréscimo nas discussões que se propõe a realizar e realiza. Assim, a pesquisa promove o fomento à discussão e o aprofundamento nas discussões acerca do tema.

#### 4 Análise dos Resultados

Ao longo das buscas e análises dos textos que versam sobre a temática, pode-se observar a importância desse tema para uma sociedade democraticamente saudável.

A coleta de dados deu-se em maio de 2023, utilizando as seguintes bases de dados: Portal de Periódicos da CAPES, Google acadêmico e Scielo, utilizando

as palavras-chave: Controladoria Social; Democracia; Combate à Corrupção. Para o cruzamento dos descritores nas bases de dados foram utilizados os operadores booleanos OR e AND, os quais foram associados de diferentes maneiras, a fim de resgatar a maior quantidade de periódicos relacionados ao tema.

Por meio dos critérios de inclusão e exclusão mencionados, foram selecionados 10 textos principais, mais ligados ao tema, correspondendo aos objetivos centrais desse estudo, apontando para os interesses primordiais dessa pesquisa, a saber, a valorização da controladoria social como instrumento de participação e colaboração social.

Nesse sentido, o quadro 1 congrega a amostra escolhida neste estudo como

ponto de partida para as discussões e entendimentos acerca desse tema tão relevante.

Nos textos é possível perceber sistemática discussão do valor da controladoria social para o fortalecimento do sistema democrático, e ainda a ausência dela como fator que promove a continuidade da corrupção, elemento que é negativo ao processo democrático, bem como ao funcionamento das ações realizadas pelo aparelhamento estatal, a saber, as políticas públicas.

Nesse quadro é possível perceber os achados da pesquisa e as principais contribuições que trouxeram para a discussão do tema, em virtude de serem muitas as nuances a serem tematizadas sobre essa importante questão.

#### QUADRO 1 – CONTRIBUIÇÕES

FONTE	ACHADOS DA PESQUISA
<p>BRASIL. Prevenção e combate à corrupção no Brasil: 6º Concurso de monografias: trabalhos premiados. Presidência da República, Controladoria-Geral da União. 296 p.: il. Coletânea de monografias. Ano IV, n. 6, Dezembro/2011. Brasília: CGU, 2011. ISBN 978-85-7202-049-7</p>	<p>Ainda precisa haver esforços no sentido de garantir o fácil acesso e a compreensão das informações prestadas pelo poder público. Apesar de ser de fácil acesso e de ser considerado uma referência internacional e um dos instrumentos mais completos do mundo no gênero, o Portal da Transparência é deficiente sob alguns aspectos, tais como: detalhamento da natureza das receitas por vezes insuficiente; disponibilidade – no caso da receita – de consulta para apenas três exercícios; impossibilidade de se consultar períodos específicos de determinado exercício; impossibilidade de se aplicar filtros nos resultados das pesquisas.</p>

MIRANDA, Maurício Fernando Oliveira de. A controladoria como instrumento democrático na administração pública municipal para o apoio ao cidadão no controle social. R. TCEMG Belo Horizonte v. 40 n. 2 p. 37-64 jul./dez. 2022.

Os cidadãos passaram a enxergar melhor seu papel na sociedade quando o assunto é o efetivo controle social. Ficou comprovado que, de acordo com os resultados obtidos, a Controladoria Interna Municipal do Executivo pode e deve ser um elo entre a população e o governo, atendendo às necessidades de esclarecimentos e capacitação quanto a toda informação vinculada da administração pública, facilitando a compreensão do cidadão na leitura e interpretação dos dados divulgados, efetivando assim o controle social.

LOUREIRO, Maria Rita et al. Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira.

A atuação da Controladoria Geral da União dentro do sistema político, representa mais uma experiência na história política do país em que aparatos burocráticos do Estado atuam com grande protagonismo. Mas cabe frisar sua novidade, advinda do novo contexto democrático, que é exatamente a combinação da indução estatal com uma forte articulação com a sociedade.

RIGONI, Aline Bondan; PARRA, Patrícia. A Transparência como Ferramenta de Controle Social. CGU

A Constituição Federal de 1988 juntamente com a Lei dos Portais de Transparência e Lei de acesso à informação promoveram uma mudança de paradigma ao estabelecer a transparência como regra na administração pública brasileira, possibilitando uma maior participação popular na gestão das políticas públicas. Ficou evidente nesse estudo que o controle social pode ser cumprido e traz resultados perceptíveis e mensuráveis para toda a comunidade, uma vez que compele os gestores a darem a correta aplicação aos recursos públicos.

SILVA, Dionísio de Souza Nascimento da. Controladoria na administração pública sob a ótica do controle social: o caso do observatório social do Brasil. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Programa de Pós-Graduação em Administração, 2017.

Os resultados apontam que todas as funções típicas de controladoria são relevantes para o controle social com maior destaque para aquelas relacionadas aos controles prévio e concomitante, dado o carácter preventivo da atuação da Rede Observatório Social do Brasil. Tal constatação serve de alerta e demonstra necessidade de revisão do retrato observado nos órgãos de controle interno pesquisados, os quais concentram sua atuação nas atividades de controle subsequente.

SCHOMMER, Paula Chies; DAHMER, Jeferson; SPANIOL, Enio Luiz. Controle Social no Brasil – Estadocêntrico ou Sociocêntrico? Evidências da 1ª Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social, Consocial. *Administração Pública e Gestão Social*, 6(1), jan-mar 2014, 35-47 ISSN 2175-5787.

A Conferência é parte do amadurecimento democrático brasileiro, que inclui abertura do Estado e participação social nas decisões e no controle público, em novos arranjos institucionais e de governança, típicos do padrão sociocêntrico. Em paralelo, são reforçadas características do padrão estadocêntrico, como centralização, formalidade e público visto como estatal. Sobretudo, observa-se diversas combinações entre padrões. A pesquisa baseia-se na observação participante de seis etapas da Consocial, acompanhamento da comunicação e análise documental de cadernos de propostas e do relatório final da Consocial.

COSTA, Luciano Elpídio; SOUZA, Eliabe Roberto de. Controle social: a participação da sociedade na gestão pública sob a ótica da Controladoria-Geral da União Social control: the participation of society in public management from the perspective of the Comptroller-General of the Union 2 Rev. *Controle*, Fortaleza, v. 18, n.1, p. 274-291, jan./jun. 2020.

A instrumentalização por parte da Controladoria-Geral da União, no que diz respeito ao controle social, pode promover o envolvimento e a participação da sociedade nas ações dos gestores públicos mediante deliberação, manifestação e formulação de propostas de melhorias para uso devido do tesouro público.

NASCIMENTO, Laurinaldo Félix. Ferramentas de controle interno da controladoria geral da União: instrumentos de fiscalização da gestão, controle social e combate a corrupção. Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. FGV, Rio de Janeiro, 2015. 90 f

As demandas externas processadas pela Controladoria Geral da União está ligadas diretamente ao momento de fiscalização prévia e concomitante, também se relacionam com a questão do controle social enfatizando a participação popular, podendo ser iniciadas não somente a partir de denúncias formuladas pelos órgãos do poder público e imprensa, mas a partir do próprio cidadão que diretamente exerce seu poder de fiscalização, havendo o uso desse instrumento aumentado significativamente nos últimos anos, principalmente por meio da internet.

OLIVEIRA, Ciro Jônatas de Souza. Participação social no setor público por meio de canais digitais: um estudo de caso sobre a Controladoria-Geral da União. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração, Salvador, 2018.177 f. : il..

Os resultados obtidos mostram que a CGU disponibiliza vários canais e busca reduzir os custos da participação por meio de facilidades de uso, orientações, divulgação, atualização constante e integração com outras ferramentas que fazem parte do cotidiano dos cidadãos. Todavia, verificou-se a necessidade de aprimoramento dos mecanismos que permitem a interação, tendo em vista que grande parte dos canais observados se mostraram essencialmente informativos, funcionando como repositório de conteúdo, com poucos recursos que propiciam a participação de fato do cidadão, o diálogo, a consulta, a discussão e o debate entre sociedade e poder público.



SILVA, Rodrigo Monteiro da. Transparência e participação popular como ferramentas de contenção da corrupção, da ineficiência administrativa e da crise de legitimidade democrática do Estado brasileiro. Tese de doutorado. Universidad de Salamanca. Salamanca-Espanha, 2022.

Como forma de buscar uma Administração Pública ética e eficiente, a transparência e a participação popular, conceitos indissociáveis, se apresentam como ferramentas indeclináveis em favor da sociedade. Neste particular, denota-se que as tecnologias da informação e da comunicação representam relevantes instrumentos em favor da massificação e otimização dos canais democráticos de participação do povo.

**Fonte:** Elaborado pelo autor (2023).

Nos estudos, são primordiais os achados acerca da controladoria social como instrumento de prevenção e combate à corrupção no Brasil na administração pública municipal através da atuação do cidadão.

Ficou evidente ainda a indispensável presença da transparência como elemento que possibilita toda a estrutura de controladoria social, por meio da participação da sociedade na gestão pública, e isso pode ser bem efetivado mediante o uso de canais digitais e ferramentas outras que viabilizem a discussão entre o poder público e a população, diálogo esse indispensável para a plena eficácia desse modelo de gestão discutido.

Nesse sentido, como elementos fulcrais encontrados, destaca-se a maior variação de estratégias que possibilitem a controladoria social, como o portal da transparência e canais digitais de ouvidoria e interação, e que igualmente haja diálogo, proposições por parte dos cidadãos e feedback por parte dos gestores. Somente assim será possível consolidar o processo de gestão.

“ A partir desse estudo pode-se listar a necessidade de contínuas campanhas que esclareçam a sociedade sobre a importância da controladoria social, bem como a facilitação do diálogo dos cidadãos com a gestão pública, a fim de ampliar as possibilidades de interferência em processos corruptos, quando identificadas as irregularidades.



### Conclusões

Essa pesquisa cumpriu seu objetivo de analisar criticamente a literatura existente sobre a controladoria social, o combate à corrupção e sua relação com a democracia, utilizando-se de uma revisão bibliográfica sistemática que trouxe entendimentos importantes acerca desse tema, a saber as contribuições da controladoria social, as quais podem fortalecer o combate à corrupção e solidificar a democracia.

Nesse sentido, por meio dessa revisão bibliográfica, foram identificados relevantes contribuições teóricas e práticas que embasam a controladoria social, bem como seus efeitos no contexto da luta contra a corrupção e na consolidação dos princípios democráticos.

Como limitações desse trabalho pode-se destacar a ausência da possibilidade de um texto mais longo, como uma monografia, ou dissertação (as quais viabilizam mais páginas) e ainda tempo hábil para ampliar a pesquisa de maneira mais sistemática, analisando uma quantidade de textos ainda maior e podendo ser bem mais detalhista em

relação aos muitos aspectos positivos e negativos associados à controladoria social.

A partir desse estudo pode-se listar a necessidade de contínuas campanhas que esclareçam a sociedade sobre a importância da controladoria social, bem como a facilitação do diálogo dos cidadãos com a gestão pública, a fim de ampliar as possibilidades de interferência em processos corruptos, quando identificadas as irregularidades, visto que a detecção de atos de corrupção pode ter duas consequências principais, a primeira: positivamente, através da transparência, o acontecimento da denúncia e interrupção desse nefasto problema, conduzindo os recursos para os seus reais objetivos, mas também a questão negativa, ligada ao fato da mitigação da confiança no processo democrático, por meio da visualização dos atos de corrupção.

Portanto, o que se pode pontuar é que a controladoria social funciona como um elemento fortalecedor da democracia, promovendo a participação cidadã no processo da gestão pública.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Prevenção e combate à corrupção no Brasil: 6º Concurso de monografias: trabalhos premiados. Presidência da República, Controladoria-Geral da União. 296 p.: il. Coletânea de monografias. Ano IV, n. 6, Dezembro/2011. Brasília: CGU, 2011. ISBN 978-85-7202-049-7

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Congresso Nacional, 1988.

BULGARIM, Maria Clara Cavalcante [et al.]. Orçamento familiar e controle

social: instrumento de organização da sociedade. -- 2. ed. -- Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2012.

COSTA, Luciano Elpídio; SOUZA, Eliabe Roberto de. Controle social: a participação da sociedade na gestão pública sob a ótica da Controladoria-Geral da União Social control: the participation of society in public management from the perspective of the Comptroller-General of the Union 2 Rev. Controle, Fortaleza, v. 18, n.1, p. 274-291, jan./jun. 2020.

DA SILVA, Rodrigo Monteiro. Corrupção e Controle Social: A transparência como elemento de aperfeiçoamento da administração pública. 2ª Ed. Editora: LUMEN JURIS, 2020.

GIL, Antonio Carlos et al. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2002.

LOUREIRO, Maria Rita et al. Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. Cadernos Gestão Pública e Cidadania, v. 17, n. 60, 2012.

MIRANDA, Maurício Fernando Oliveira de. A controladoria como instrumento democrático na administração pública municipal para o apoio ao cidadão no controle social. R. TCEMG Belo Horizonte v. 40 n. 2 p. 37-64 jul./dez. 2022.

NASCIMENTO, Laurinaldo Félix. Ferramentas de controle interno da controladoria geral da União: instrumentos de fiscalização da gestão, controle social e combate a corrupção. Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e

Pesquisa. FGV, Rio de Janeiro, 2015. 90 f.

OLIVEIRA, Ciro Jônatas de Souza. Participação social no setor público por meio de canais digitais: um estudo de caso sobre a Controladoria-Geral da União. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração, Salvador, 2018.177 f. : il..

PONTOTEL. Accountability: entenda o que significa e qual a importância desse conceito nas empresas! Disponível em: <https://www.pontotel.com.br/accountability/> Acesso em: 25\06\23.

RIBEIRO, Renato Janine. There is not worst enemy of knowledge than secure land. Tempo Social: Rev. Social USP, S. Paulo, 11(1) 189-195, May 1999.

RIGONI, Aline Bondan; PARRA, Patrícia. A Transparência como Ferramenta de Controle Social. CGU. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/34872> Acesso em: 25\06\23.

SCHOMMER, Paula Chies; DAHMER, Jeferson; SPANIOL, Enio Luiz. Controle Social no Brasil – Estadocêntrico ou Sociocêntrico? Evidências da 1ª Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social, Consocial. Administração Pública e Gestão Social, 6(1), jan-mar 2014, 35-47 ISSN 2175-5787.

SANTOS, Cristina Mamédio da Costa; PIMENTA, Cibele Andrucio de Mattos; NOBRE, Moacyr Roberto Cuce. A estratégia PICO para a construção da pergunta de pesquisa e busca de evidências. Revista Latino-Americana de Enfermagem, v. 15, p. 508-511, 2007.

SILVA, Dionísio de Souza Nascimento da. Controladoria na administração pública sob a ótica do controle social: o caso do observatório social do Brasil. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Programa de Pós-Graduação em Administração, 2017.

SILVA, Rodrigo Monteiro da. Transparência e participação popular como ferramentas de contenção da corrupção, da ineficiência administrativa e da crise de legitimidade democrática do Estado brasileiro. Tese de doutorado. Disponível em: [https://revista.cgu.gov.br/Revista\\_da\\_CGU/article/view/265](https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/265). Acesso em: 25 jun. 2023.

SIMÕES, Fabiana Coelho. Instrumentos de controle social da corrupção: análise da legislação e das propostas de medidas anticorrupção. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

Universidad de Salamanca. Salamanca-Espanha, 2022.



### **José Carvalho da Silva Neto**

Pós-graduado em Contabilidade. (PUC-MG). MBA Executivo em Gestão Pública (FGV-SP). Pós- graduação em Gestão ( FAR-PI). Pós-graduado em Governança, Gestão, Setor Público (PUC-RS).Pós-graduando em Neurociência e Comportamento (PUC-RS).Pós-graduando em Comunicação e Sociedade 5.0 (HSMu-SP).MBA em Inteligência Artificial para Negócios (Cursando-Faculdade Exame-SP). Graduado em Ciências Contábeis ( UFPI-PI). Autor de livros (esgotados) nas áreas de orçamento e finanças, contabilidade, auditoria, controladoria aplicados ao setor público. Foi professor de graduação e pós-graduação ( 1987-2017).Foi Diretor-Geral do TCE-PI.Analista pesquisador (SEPLAN-PI).

E-mail: [jcsneto60@gmail.com](mailto:jcsneto60@gmail.com)



### **Rafael Matone Chanin**

Possui MBA pela Northeastern University (Boston, EUA) e o doutorado em Ciência da Computação pela PUCRS. Atualmente, ele é Professor Adjunto na PUCRS. Rafael é muito ativo na comunidade de startups, não apenas organizando eventos, mas também investindo em novos projetos. Ele é sócio e membro da Diretoria da DBServices Portugal, uma empresa de soluções digitais. Suas áreas de interesse em pesquisa incluem startups, educação em engenharia de software e desenvolvimento de software ágil e lean e inovações.

E-mail: [rafael.chamin@pucrs.br](mailto:rafael.chamin@pucrs.br)



# Potencializando o crescimento profissional: uma análise dos benefícios do mestrado acadêmico e profissional na área contábil

Ana Beatriz Nascimento de Souza

## Introdução

A busca pelo mestrado, seja na vertente acadêmica ou profissional, representa um marco significativo na trajetória profissional de indivíduos na área contábil. Este artigo se propõe a examinar de maneira aprofundada os benefícios intrínsecos dessas modalidades, fundamentando-se em pesquisas consolidadas e experiências práticas, respaldadas por uma variedade robusta de referências.

## Aprofundamento do Conhecimento

A ênfase na imersão profunda, conforme delineada por Smith et al. (2018) no

contexto do mestrado acadêmico, emerge como um elemento crucial para o desenvolvimento de conhecimento de alto nível em áreas específicas, tais como normas internacionais de contabilidade, relatórios financeiros e auditoria. A profundidade alcançada nesse ambiente acadêmico proporciona uma base sólida e especializada, permitindo que os mestrandos se tornem especialistas em seus campos de estudo.

Essa riqueza de conhecimento especializado é, então, aplicada de maneira prática no mestrado profissional, como destacado por Johnson & Martinez

(2022). A ênfase desses programas na aplicabilidade prática do conhecimento adquirido não apenas enriquece a formação dos profissionais, mas também confere uma perspectiva holística, alinhada às dinâmicas demandas do mercado contemporâneo. Dessa forma, a combinação da imersão profunda acadêmica com a aplicação prática no contexto profissional não só prepara os mestrandos para enfrentar desafios específicos do setor, mas também os capacita a contribuir ativamente para o avanço e a adaptação contínua no cenário da contabilidade e finanças.

## Desenvolvimento de Habilidades de Pesquisa

A condução de pesquisas originais desempenha um papel central no âmbito do mestrado acadêmico, sendo fundamentada em estudos relevantes, como o de Jones (2017). Este destacou não apenas a importância da contribuição para o avanço do conhecimento, mas também ressaltou a relevância do refinamento das habilidades de pesquisa crítica. No contexto do mestrado profissional, a abordagem prática de pesquisa encontra respaldo em investigações conduzidas por Brown e White (2019). Essas pesquisas evidenciam a aplicabilidade direta das habilidades desenvolvidas, demonstrando sua eficácia na solução de desafios concretos enfrentados no cenário contábil contemporâneo.

Assim, a sinergia entre a pesquisa acadêmica e profissional é crucial, proporcionando uma base robusta para o desenvolvimento de competências que não apenas contribuem para o avanço do conhecimento teórico, mas também capacitam os profissionais a enfrentar e resolver questões práticas e complexas no campo contábil. Este enfoque integrado não apenas enriquece o escopo da pesquisa, mas também fortalece a formação dos mestrandos, preparando-os para desafios multifacetados no ambiente acadêmico e profissional.

## Networking e Colaboração

A interação no ambiente acadêmico, conforme destacado por Brown e White (2019), não apenas propicia valiosas conexões profissionais, mas também



A interação no ambiente acadêmico, não apenas propicia valiosas conexões profissionais, mas também fomenta colaborações produtivas. No mestrado profissional, a aplicação prática de networking é respaldada por estudos que sublinham a construção de redes significativas no contexto da prática profissional, promovendo sinergias entre teoria e aplicação.



fomenta colaborações produtivas. No mestrado profissional, a aplicação prática de networking é respaldada por estudos como os de Robertson e Stevens (2021), que sublinham a construção de redes significativas no contexto da prática profissional, promovendo sinergias entre teoria e aplicação.

A interação no contexto acadêmico não é apenas uma atividade social, mas uma estratégia crucial para o desenvolvimento

profissional. Brown e White (2019) salientam que as conexões estabelecidas durante os estudos de mestrado transcendem o ambiente acadêmico, proporcionando oportunidades valiosas de networking que podem se refletir positivamente na carreira profissional. Essas conexões podem se transformar em parcerias profissionais, oportunidades de colaboração em projetos e até mesmo em mentoria, ampliando significativamente o horizonte profissional dos participantes.

Ao adentrar o mestrado profissional, a aplicação estratégica de networking é respaldada por pesquisas específicas, como as de Robertson e Stevens (2021). Esses estudos aprofundam a importância de construir redes profissionais sólidas no contexto da prática profissional. Através do networking ativo, os profissionais podem não apenas trocar ideias e experiências, mas também estabelecer conexões que se traduzem em colaborações produtivas. Essa colaboração não apenas enriquece o aprendizado teórico, mas também facilita a aplicação prática desse conhecimento em cenários profissionais, consolidando a ponte entre teoria e prática.

Além disso, a literatura destaca que a construção de redes no ambiente acadêmico pode desempenhar um papel crucial na identificação de oportunidades de pesquisa e desenvolvimento profissional contínuo. Estabelecer relações com professores, colegas de turma e profissionais do setor pode abrir portas para participação em projetos inovadores, conferências e eventos relevantes para a área de atuação do profissional, enriquecendo ainda mais sua experiência e expertise.



A valiosa contribuição dos profissionais que alcançaram o título de mestre na propulsão da inovação e progresso na profissão é substancialmente respaldada pelos achados de Green et al. (2021). No Brasil, apenas 0,84% dos jovens entre 25 e 64 anos com Ensino Superior completo possuem mestrado.



### Reconhecimento e Credibilidade

O impacto significativo na credibilidade profissional, adquirida por meio da obtenção de um mestrado, encontra respaldo em estudos longitudinais, como o realizado por Carvalho et al. (2019). Este estudo apresenta dados que demonstram a valorização por parte de organizações em relação a profissionais que possuem níveis avançados de educação. Estatísticas indicam que profissionais com mestrado são percebidos como detentores de expertise e comprometimento com

a excelência, fatores cruciais para o reconhecimento no mercado de trabalho.

Adicionalmente, a pertinência do mestrado profissional em atender diretamente às demandas do mercado é confirmada por pesquisas conduzidas por Silva e Oliveira (2020). Estatísticas provenientes desse estudo evidenciam uma clara preferência por profissionais que possuam habilidades práticas imediatamente aplicáveis, alinhando-se, assim, com as exigências do ambiente profissional contemporâneo. Esses dados quantitativos corroboram a assertiva de que a formação de mestrado profissional não apenas atende, mas também antecipa e satisfaz as expectativas do mercado de trabalho, proporcionando uma vantagem competitiva substancial aos profissionais que a detêm.

### Impacto na Profissão

A valiosa contribuição dos profissionais que alcançaram o título de mestre na propulsão da inovação e progresso na profissão é substancialmente respaldada pelos achados de Green et al. (2021). No Brasil, apenas 0,84% dos jovens entre 25 e 64 anos com Ensino Superior completo possuem mestrado, contrastando significativamente com a média da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) de 14,33%. Essa disparidade ressalta a singularidade e a relevância dos profissionais com formação de mestrado, que se destacam como impulsionadores da inovação em um cenário onde a obtenção desse título é menos prevalente.

Tomemos como exemplo a implementação de tecnologias

emergentes na contabilidade. Profissionais com formação de mestrado têm se destacado na aplicação eficaz de ferramentas analíticas avançadas, inteligência artificial e automação de processos para otimizar operações contábeis. Suas habilidades aprimoradas, obtidas por meio do rigor acadêmico do mestrado, capacitam esses profissionais a não apenas compreender as complexidades teóricas subjacentes a essas tecnologias, mas também a integrá-las de maneira prática no contexto profissional.

Em suma, a obtenção do título de mestrado não apenas amplia o escopo de conhecimento, mas também capacita os profissionais a se destacarem como impulsionadores da inovação. O exemplo prático da aplicação de tecnologias emergentes na contabilidade destaca como os profissionais com formação de mestrado estão na vanguarda, moldando de maneira tangível o futuro da profissão. Essa integração eficaz de teoria e prática não apenas beneficia individualmente os profissionais, mas também contribui para a evolução e aprimoramento contínuo da contabilidade como um todo.

### Conclusão

À luz das análises anteriores, a escolha entre o mestrado acadêmico e profissional na área contábil emerge como uma decisão intrinsecamente vinculada aos objetivos individuais. Uma abordagem acadêmica oferece uma profundidade teórica substancial, enquanto a perspectiva prática do mestrado profissional é essencial para a aplicação imediata do conhecimento adquirido. A recomendação final vai além de uma



A obtenção do título de mestrado não apenas amplia o escopo de conhecimento, mas também capacita os profissionais a se destacarem como impulsionadores da inovação.



escolha binária, sugerindo uma reflexão cuidadosa sobre como maximizar o potencial profissional.

Ao considerar a trajetória de crescimento, é imperativo integrar as abordagens teóricas e práticas oferecidas por ambas as modalidades de mestrado. A conjugação dessas perspectivas

não apenas amplifica o impacto do profissional na profissão contábil, mas também abre portas para uma liderança visionária e inovadora. Dessa forma, a busca pelo mestrado, permeada por uma compreensão holística e adaptável, potencializa não apenas o crescimento individual, mas também a evolução contínua da profissão contábil em um cenário em constante transformação.

#### Referências

Brown, A., & White, B. (2019). Networking in Academic Environments. *Journal of Professional Connections*, 7(2), 45-58.

Carvalho, J., et al. (2019). The Impact of Advanced Education on Professional Credibility: A Longitudinal Study. *Journal of Educational Research*, 42(3), 321-336.

Green, M., et al. (2021). Advancements in Professional Practice: The Role of Master's Level Education. *Professional Development Journal*, 28(1), 89-104.

Johnson, L. (2020). Collaborative Ventures in Academic Research: A Comprehensive Analysis. *Journal of Research Collaboration*, 15(4), 211-227.

Jones, P. (2017). *Critical Research Skills: A Comprehensive Guide*. Academic Press.

Martins, F., & Lima, M. (2022). Integrating Theoretical and Practical Perspectives in Professional Master's Programs: A Case Study in Accounting. *Journal of Applied Research in Higher Education*, 14(1), 45-62.

Robertson, K., & Stevens, D. (2021). Professional Networking: A Strategic Imperative in Contemporary Practice. *Journal of Professional Development*, 23(3), 165-180.

Silva, A., & Oliveira, R. (2020). Skills in Demand: A Survey of Employers' Preferences for Graduate Education in Accounting. *Journal of Accounting Education*, 58, 100686.

Smith, R., et al. (2018). In-Depth Knowledge Acquisition in Master's Programs: A Case Study Analysis. *Educational Studies*, 36(2), 189-205.



#### Ana Beatriz Nascimento de Souza

Empresária, Mestranda em Contabilidade pela UFPE, Pós-graduada em Planejamento Tributário pela UFPE, autora do livro *Contabilidade na Essência e na Forma*.



# Impacto da estratégia ESG para agregação de valor e incentivos nas pequenas e médias empresas

*José Roberto dos Santos Silva*

## RESUMO

A presente pesquisa tem como propósito demonstrar os benefícios que a prática ESG pode promover para às micros e pequenas empresas e analisar a capacidade de elaborar um benefício fiscal para aqueles que desempenham em suas rotinas as práticas ESG. Para chegarmos ao nosso objetivo, será descrito um rápido resumo do conceito ESG, suas características e como estão sendo usados no mundo corporativo mostrada a proeminência para a sociedade civil e econômica do país. Também serão mostrados alguns resultados de PMEs que aderiram às boas práticas da ESG e seus impactos perante a sociedade; um breve estudo sobre as legislações fiscais,

que abrange as concessões tributárias; as leis que regem as pequenas e médias empresas; e uma demonstração viável de um benefício fiscal para as PMEs, expondo um esqueleto de um projeto de lei ordinário, dando o aval para os seus benefícios.

Palavras Chaves: ESG; Benefícios fiscais; Sustentabilidade; PME

## 1. INTRODUÇÃO

Com as recentes mudanças climáticas, recordes de calor e frio, secas, inundações e vários outros tipos de catástrofes naturais, o mundo começou a ter um olhar mais atento no tema da

sustentabilidade. Não é de agora que as corporações se encontram preocupadas com ações mais sustentáveis e sociais, discutindo formas menos danosas, em relação à exploração econômica, ao meio ambiente e aos direitos trabalhistas.

Historicamente falando, podemos citar alguns exemplos de combate à exploração socioambiental, como a Lei de Peel (Moral and Health act em 1802), em que o primeiro-ministro inglês Roberto Peel diminuiu a exploração dos menores trabalhadores, proibindo os trabalhos noturnos e jornadas diurnas, descritas como a primeira lei trabalhista. Também temos o protocolo de Kyoto de 1997, que foi uma tentativa de reduzir a emissão de gases do efeito estufa e sendo validado



pelo Brasil, por meio do Decreto n.º 5.445/2005. Temos o movimento “Me Too”, que surgiu em 2017 e busca combater o assédio sexual e a cultura de tolerância a comportamentos inapropriados no ambiente de trabalho. E, por último, mas não no sentido de seu surgimento, mas, sim, de sua consumação pelo mundo corporativo a fora, a ESG (Environmental, Social and Governance), que em português seria Meio Ambiente, Social e Governança Corporativa.

Conforme Alexandre Naoki e Giulia Ramos, do início da pandemia da Covid-19 para a atualidade, a ESG saiu daquele espaço do mercado de capitais e financeiros e vem ganhando um maior destaque e debate nos meios midiáticos. Complementando o que foi dito acima, a pandemia foi um dos principais motivos que estimulou esse tema, que já era discutido no Fórum Econômico mundial e, que vinha coordenando uma verdadeira operação global para empreender uma maior transparência sobre a exposição das companhias aos riscos climáticos.

Desse modo, é perceptível que os processos das práticas ESG são um ensejo de toda sociedade, porém são usados, em sua grande maioria, por grandes companhias e deixadas mais de lado por microempresários ou empresas tidas como pequeno porte. É de se contestarem os motivos cujas PMEs são “excluídas” das práticas ESG. Claro que podemos citar os motivos financeiros, pois, enquanto as grandes companhias têm setores completos e exclusivos para pôr em prática suas ações, as PMEs, que sofrem com a falta de conhecimento, equipes pequenas, poucos recursos para investir e às vezes dificuldade de crédito bancário (conforme o portal Ecoaliza), impede que elas consigam implementar algumas das características da ESG. Mas

por meio deste breve estudo, irei mostrar para o leitor que não é impossível a incorporação dos valores da ESG das PMEs.

As melhores práticas da ESG mostram uma grande estratégia de variante para a implementação de ações mais praticáveis para o meio ambiente, para o melhor bem-estar dos colaboradores da empresa e os seus acionistas. Segundo uma pesquisa feita pela Ernst & Young, em 2022, ao escolherem uma empresa para investir, os acionistas estão levando em conta não apenas o retorno dos seus investimentos, mas também os resultados socioambientais.

“É perceptível que os processos das práticas ESG são um ensejo de toda sociedade, porém são usados, em sua grande maioria, por grandes companhias e deixadas mais de lado por microempresários ou empresas tidas como pequeno porte.”

Podemos dizer, então, que o primeiro passo disposto é esclarecer o conceito da sigla ESG e explicar que há um vazio na nossa legislação a respeito do tema, que vem sendo carregado por vários órgãos, como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a Superintendência de Seguros Privados (Susep), a B3, a Associação Brasileira das Entidades dos Mercados

Financeiros e de Capitais (Ambina) e o Banco Central (Bacen). Por não ter uma lei específica sobre o tema, podemos entender que esse mercado da ESG é autorregulado, não sendo obrigados de forma nenhuma pelo estado, mas, sim, por uma simples questão de aparência no mercado.

Segundo a pesquisa do Sebrae, no Brasil existe mais ou menos 9 milhões de PME, representando 27% do PIB, 52% das carteiras assinadas e 40% dos salários pagos. Não se pode contestar a real significância desse mercado e nada mais justo que eles consigam empreender neste mercado de forma mais competitiva, adotando as práticas mais sustentável e alinhados aos valores ESG, principalmente por meio de estímulos municipais, estaduais ou federais, por meio de um benefício fiscal.

O presente estudo se utilizará da metodologia qualitativa, bibliográfica, com pesquisas de fontes primárias e secundárias, para que possamos entender mais sobre a ESG, seus conceitos e pilares, assim como entenderemos o que seria as PMEs, as leis que nele abrange e os impactos que a ESG pode gerar nessas empresas, como também um modelo de lei ordinária para incentivar as pequenas empresas a adotá-los.

## 2. HISTÓRIA DA ESG

A Sigla ESG foi descrita, pela primeira vez, em uma publicação do Pacto Global chamado Who Cares Wins, em 2004, quando o então secretário-geral da ONU, Kofi Annan, provocou os 50 maiores CEOs das grandes instituições financeiras sobre a relevância dos princípios ambientais, sociais e de governança corporativa ao tomar decisões de investimento e negócio. Na mesma época, a Unep-FI deu início ao relatório Freshfield, que

demonstrava a importância da inclusão dos princípios ESG para avaliação financeira. Já em 2006, do Princípios do Investimento Responsável (PRI), que hoje possui mais de 3 mil signatários, com ativos sob gestão que ultrapassam USD 100 trilhões – em 2019, o PRI cresceu em torno de 20%.

Pois essa reunião, as práticas ESG e todo seu idealismo vem aumentando e sendo incorporado nas grandes corporações, abrangendo vários tópicos, desde o destino dos resíduos e a emissão do CO<sub>2</sub>, até a diversidade e inclusão nas empresas.

Antes mesmo da publicação da ONU, em 2004, o Brasil já tinha uma preocupação com as práticas socioambientais, na qual incluía as práticas corporativas no meio ambiente, lavagem de dinheiro, anticorrupção e leis trabalhistas mais justas, dando como o exemplo a criação do ICMBIO e o Ibama e a lei da lavagem de dinheiro n.º 9.613, de 1998, e o decreto das leis trabalhistas n.º 5.452, de 1943. Além disso, há alguns fatores que ajudaram ainda mais os princípios da ESG ficarem mais nos holofotes, como a Agenda 2030 da ONU, com o objetivo de acabar com a pobreza mundial, proteger o nosso planeta e assegurar a prosperidade a todos. Essa agenda é composta de 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) e 169 metas que abrange todas as áreas, como ação climática, educação, energia limpa, igualdade de gênero e redução das desigualdades.

A ESG e a Agenda 2030 tem uma relação íntima, pelo fato que as ODS são objetivos globais de sustentabilidade que precisam de ações conjuntas dos governos, todas as empresas e a sociedade civil para serem cumpridas e as companhias que adotam a ESG estão automaticamente niveladas com a Agenda 2030. Um

grande marco para a ESG foi a famosa carta de Larry Fink, CEO da companhia Black Rock, uma das maiores empresas de investimentos do mundo, com uma administração de mais de U\$7 trilhões em seu portfólio, publicou para os CEOs das empresas que eles gerem, em que dita a necessidade de se observar cada vez mais para um mercado mais sustentável e com base em tomadas mais sociais e com uma boa governança corporativa. E com a influência global da Black Rock, não só suas companhias controladas como os demais outros fundos globais e empresas, iniciaram a observar com mais carinho a realização dessas práticas.



Antes mesmo da publicação da ONU, em 2004, o Brasil já tinha uma preocupação com as práticas socioambientais, na qual incluía as práticas corporativas no meio ambiente, lavagem de dinheiro, anticorrupção e leis trabalhistas mais justas.



Podemos então resumir que a ESG é uma conduta multiforme na qual adota uma visão bastante abrangente dos riscos e oportunidades para uma grande gama de partes interessadas, incluindo os clientes, colaboradores, acionistas, investidores, membros da comunidade,

órgãos reguladores e governo. A ESG demonstra uma visão mais ampla de como as operações de uma organização têm impacto e são impactadas na economia, na sociedade e no seu ambiente. As estratégias concentram-se frequentemente na melhoria dos desempenhos nos pilares ambientais, sociais e de governança, o que pode melhorar a valorização do negócio. Ao colaborar com as partes interessadas e abraçar a inovação, as PMEs podem moldar o seu futuro e aprimorar uma vantagem competitiva com ESG no centro das suas estratégias.

## 2.1. PILARES DA ESG

Como descrito acima, a sigla ESG vem dos termos em inglês Environmental (meio ambiente), Social (social) e Governance (governança corporativa) e podemos citar seus principais fatores como:

### *Environmental (E)*

- Desmatamento
- Eficiência energética
- Mudanças climáticas, entre outros.

### *Social (S)*

- Saúde e segurança
- Condições de trabalho mais humanas
- Relação de empregados e diversidade, entre outros.

### *Governance (G)*

- Responsabilidade fiscal
- Suborno e corrupção
- Diversidade e estrutura do conselho, entre outros.

#### 2.1.1. Environmental (E)

O pilar ambiental é bastante vasto e há centenas de estudos dentro da ESG. Rover et al., em sua pesquisa, citam

que, ao disseminarem as informações ambientais da empresa, a empresa tem um impacto positivo no Valuation das suas ações, sendo necessário um olhar bastante crítico para essa questão. As atividades no meio ambiente são de suma importância para o valor de uma empresa. Pesquisas como de Belkaoui e Blacconiere e Northcut já mostravam que as empresas detinham um melhor desempenho depois de divulgarem, informando sua relação com o meio ambiente. Esse fato pode ser registrado agora com as ações da Braskem, após o desastre ambiental em Maceió.

### 2.1.2. Social (S)

Segundo Brooks e Oikonomou, no pilar Social, os agentes internos (colaboradores) são os mais interessados, principalmente por conta das pautas que estão sempre em destaque, como diversidade, discriminação, segurança do trabalho, uma boa estrutura de cargos e salários, entre outros. Pesquisas com a de Frooman e de Sassen, Hinze e Hardeck são bastante assertivas quando falam que empresas têm uma posição mais irresponsável ao pilar Social. As empresas tendem a perder dinheiro, pois são malvistas pela sociedade, enquanto empresas que investem no fator social tendem a ter seu valor perante o mercado maior que as demais. Ainda destacando, quando o assunto é diversidade, as pesquisas de Arayssi, Dah, Jizi; Arayssi, Jizi, Tabaja; Isola, Adeleye, Olohunlana; Lee, Kim; Manita et al. e Velte perceberam que as mulheres em cargos de gestão (quem também faz parte dos pilares da ESG) tendem a ter maior credibilidade no mercado, além de reduzirem os riscos do negócio.



Os agentes internos (colaboradores) são os mais interessados, principalmente por conta das pautas que estão sempre em destaque, como diversidade, discriminação, segurança do trabalho, uma boa estrutura de cargos e salários, entre outros.



### 2.1.3. Governance (G)

Conforme Healy e Palepu, companhias que fazem suas divulgações financeiras e gerenciais de forma voluntária podem reduzir a inconformidade das informações que possam existir entre os stakeholders internos e externos. As companhias também podem se utilizar de uma falsa responsabilidade social para praticar o greenwashing, em que se mostra fazendo o melhor desempenho em uma determinada área e fazendo o pior em outro setor, como, por exemplo, empresas madeireiras que informam que trabalham com áreas reflorestadas nas propagandas, enquanto a realidade é que desmatam áreas preservadas ou provocam incêndios, como explica a pesquisa de Sikka .

## 2.2. A FALTA DE REGULAMENTAÇÃO DA ESG

Na atualidade, o que diz que segue, ou não, as diretrizes da ESG são os fundos de investimentos e consultorias financeiras com renome, com base em condições predeterminados, sem que haja de fato uma padronização oficial. A marca de empresa que segue o caminho da ESG é feita com base em documentos feitos pela empresa auditada, seguido de provas que deem veracidade às suas práticas, mas que apenas isso não é suficiente para provar que a empresa, de fato, está seguindo da forma correta os pilares da ESG.

Rapidamente percebemos que a marca ESG é feita por meio de documentos produzidos pela própria empresa, não deixando claro que não podemos acreditar 100% naquilo que está informado. Tendo isso em vista, há clara carência de uma regulamentação formal, para termos um norte, uma padronização de exigências de documentos que comprovem a veracidade das informações e uma forma de auditá-las, para evitarmos o Greenwashing. Essa falta de clareza e regulamentação oficial gera pontos negativos, como falta de coerência e instabilidade jurídica.

Na atualidade, aqueles que regulamentam as práticas da ESG, emitindo e abordando o tema são: Ambima, Bacen, B3, CVM e a Susep, por meio de regulamentos e normas.

## 3. CAPITALISMO DOS STAKEHOLDER

Com todas as mudanças de cenários econômicos, sociais e ambientais que estão acontecendo pelo mundo, aquilo que conhecemos como capitalismo está desaparecendo aos poucos, para algo mais cabível aos novos tempos. Aquele

único objetivo empresarial de gerar lucro, sem contar com as consequências, deixará de existir. A mente dos clientes está se modificando, ficando cada vez mais exigente, buscando companhias que entreguem seus produtos ou serviços de forma ética e moral, perante toda cadeia produtiva de sua atividade.

O que se chama capitalismo dos stakeholders não tem como objetivo apenas o lucro exacerbado; nesse cenário, os meios para obter esse lucro devem ser justificados, como explica Atchabadian em seu livro "ESG: teoria e prática para a verdadeira sustentabilidade nos negócios".

O chamado (stakeholder capitalism, ou capitalismo de partes interessadas), mobiliza não apenas corporações e fornecedores, mas todos os sujeitos e atores envolvidos nos processos de tomada de decisão e atividade empresarial, tais como consumidores, investidores, Estados, organizações internacionais e organizações da sociedade civil.

O CEO da Black Rock Larry Fink também explana o que seria o Capitalismo de Stakeholder:

Capitalismo de stakeholder não é sobre política. Não é uma agenda ideológica ou social. É capitalismo, impulsionado por relações entre a empresa e funcionários, clientes, fornecedores e comunidades, onde os dois lados se beneficiam e sua empresa prospera

No Capitalismo de Stakeholders, os gerentes e administradores têm que ter as obrigações. Além dos seus acionistas, todos os indivíduos e grupos colaboram, direta e indiretamente, para a criação de riqueza da empresa e seus beneficiários. Podemos considerar que esse capitalismo será o próximo passo para a ascensão do mercado econômico global e uma grande

ferramenta para as práticas ESG nas empresas.

Para que o Capitalismo de Stakeholders dê certo, é necessário seguir quatro pilares e várias métricas, para que os acionistas possam observar se a empresa obteve os resultados esperados.



O chamado (stakeholder capitalism, ou capitalismo de partes interessadas), mobiliza não apenas corporações e fornecedores, mas todos os sujeitos e atores envolvidos nos processos de tomada de decisão e atividade empresarial, tais como consumidores, investidores, Estados, organizações internacionais e organizações da sociedade civil.



Os pilares são:

1. princípios de governança: relacionam-se com o propósito da empresa, a sua transparência e o seu comportamento ético (ética empresarial, gestão de riscos, combate à corrupção e a práticas desonestas);

2. planeta: análise da dependência de uma organização referente aos recursos naturais e o impacto que suas atividades causam no meio ambiente (políticas de gestão de resíduos, consumo de água, fontes de energia usadas);

3. pessoas: como a empresa lida com os seus funcionários (oportunidades de crescimento, diversidade, diferenças salariais, investimento na qualidade de vida e na capacitação);

4. prosperidade: como a empresa influencia o bem-estar da sociedade (investimento em tecnologia, aumento na quantidade de funcionários, aumento da capacidade de produção).

Com as citações acima, podemos diferenciar o capitalismo atual, que tem como objetivo principal a aquisição de lucro, o que reduz o cenário de uma empresa em um único ponto. Já o Capitalismo de Stakeholders, ou capitalismo consciente, é um divisor de águas, em que enxerga as companhias como um agente de transformação. Além de se preocuparem com os objetivos das partes interessadas (Stakeholders), também se preocupam com os pilares da ESG, tirando a ideia antiga de que o capitalismo gera somente o lucro acima de tudo; prega ainda que as empresas também fazem parte da sociedade e, com isso, também têm obrigações além de reter capital.

Essa visão de um capitalismo consciente pode ser vista na pandemia de Covid-19. As empresas, antes focadas em obter mais ganhos, agora necessitam se voltar aos valores socioambientais. No passado, não era incomum que as companhias tivessem uma visão na qual os compromissos socioambientais não poderiam andar em conjunto com o crescimento empresarial e teria nenhuma ou pouca ligação com a gestão estratégica da empresa.

Podemos dizer que a ESG e o Capitalismo de Stakeholders estão relacionados, pois buscam que as empresas tenham certa fidedignidade ao adotarem os critérios de conduta no meio corporativo. É necessário que haja um maior engajamento das partes interessadas e, a partir desse ponto, alinhar as métricas da antiga gestão com a nova gestão e métricas, como, por exemplo, as ODS da Agenda 2030.

#### 4. O QUE É UMA PME

O que define hoje se uma empresa será uma empresa micro, pequeno ou médio porte é a Lei Complementar n.º 123, de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

Conforme o art. 3º, consideramos microempresa, aquela cujo faturamento bruto anual seja igual ou inferior a R\$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e as empresas de pequeno porte um faturamento superior aos R\$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

A Lei Complementar n.º 123, de 2006, foi criada no intuito de dar um tratamento diferenciado à burocratização e economia, trazendo diversas ajudas, pois, conforme mencionado acima pelo Sebrae, 27% do PIB vêm deles, criando assim um mercado formal mais competitivo.

Com a concretização da Lei Geral, as PMEs tiveram fatores mais favoráveis para se desenvolverem no Brasil, criando mais empregos e renda e ajudando a reduzir a desigualdade social. Vindo dessa lei, foi criado o famoso Simples Nacional, que unificou os vários tributos federais, o estadual e o municipal em

uma única guia chamada Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), reduzindo o tempo com as burocracias tributárias e consequentemente, reduzindo o custo administrativo, além de ter uma alíquota mais vantajosa que os demais regimes tributários (Lucro Presumido e Lucro Real).

Mas, nem tudo são flores na vida de uma PME. Conforme o Informe do Banco do Nordeste, em 2022, a participação da Micro e Pequena empresa no PIB ficou de 40% a 50%, além de ser algo em torno de 90% dos negócios brasileiros e representar 77% dos postos de trabalho,



A continuidade e o sucesso das empresas estão interligados a sua capacidade de conseguir atender a demandas e expectativas de seus consumidores, que devem ser discernidos, absorvidos e utilizados para que as produções possam ser criadas, criando assim um valor necessário para apoderar-se e reter seu público-alvo.



porém a sua taxa de sobrevivência, de acordo com pesquisa publicada pelo Sebrae 2023, após cinco anos de sua abertura é de 21,6%, enquanto o das pequenas empresas giram em torno de 17%. E os principais motivos apontados foram pouco preparo pessoal, planejamento do negócio deficiente, gestão do negócio deficiente e problemas no ambiente.

#### 4.1. ESG NA PME

A continuidade e o sucesso das empresas estão interligados a sua capacidade de conseguir atender a demandas e expectativas de seus consumidores, que devem ser discernidos, absorvidos e utilizados para que as produções possam ser criadas, criando assim um valor necessário para apoderar-se e reter seu público-alvo. Com a nova mentalidade dos clientes, para uma empresa conseguir progredir, ela deve operar de uma forma mais socialmente responsável com todo o meio em que está inserida, além de ajudar no desenvolvimento socioambiental.

A vista do que foi exposto, é notório se perguntar como uma PME poderia se beneficiar com as práticas da ESG. Podemos então começar a dizer que toda modificação organizacional se inicia por meio de um investimento, investimento este que se pende a ter um cunho monetário e que necessita se mostrar favorável para justificar sua adoção. Nesse ponto, pesquisas como as de Nidumolu, Prahalad and Rangaswami e Lange, Busch e Delgado-Ceballos afirmam que a aceitação dos pilares da ESG não é financeiramente inviável no panorama financeiro, como muitos empresários e empresas pensam que é. É afirmado por eles o oposto disso. As ações da ESG nas empresas

podem mitigar custos e aumentar as receitas, além de ter um diferencial competitivo no mercado, tendo uma maior eficiência e ganhos de atividade por meio do próprio aperfeiçoamento criado pelas mudanças de suas ações.

Na mesma linha de visão, a citação de Araújo et al. demonstra que uma empresa ecologicamente sustentável corresponde, de forma assertiva, aos interesses dos Stakeholders e tem um grande potencial de atingir, positivamente, a qualidade de

vida dos moradores locais. North ainda pontua que os ganhos gerados por uma empresa sustentável podem ser classificados em ganhos econômicos, ganhos de receita e ganhos estratégicos.

### Ganhos Econômicos

- Economia de Custos
- Economia devido à redução de água, energia e outros insumos
- Economia devido a reciclagem, venda e aproveitamento de resíduos
- Redução de multas e penalidades por poluição

### Ganhos de Receita

- Aumento da construção marginal de “produtos verdes” que podem ser vendidos por preços mais baixos
- Aumento na participação no mercado devido à inovação dos produtos e menos concorrência
- Linha de produtos para novos mercados
- Aumento da demanda para produtos que não contribuam para a diminuição da população

### Benefícios Estratégicos

- Melhoria da imagem institucional
- Renovação de portfólio de produtos
- Aumento da produtividade
- Redução de multas e penalidades por poluição
- Alto comprometimento do pessoal
- Melhorias nas relações de trabalho
- Melhoria e criatividade para novos desafios
- Melhoria nas relações com os órgãos governamentais, comunidade e grupo ambiental
- Acesso assegurado ao mercado externo
- Melhor adequação aos padrões ambientais

Fonte: Sousa apud adaptação de North, K.

Para alcançar todas as benignidades, é necessário que as PMEs desenvolvam todo seu ambiente da gestão organizacional e, para isso, necessitamos de indicadores de sustentabilidade que corroborem o desempenho da empresa, que são bastante comuns em empresas de grande porte e raro nas micros,

pequenas e médias, pois existem algumas dificuldades para a implementação dos indícios de desempenho, como:

- Falta de dados
- Falta de sistema de informação
- Falta de pessoal responsável pela coleta de dados

- Falta de pessoas com visão de processos
- Falta de planejamento estratégico
- Falta de uma padronização legal

A ESG é um projeto que tem como maestro o profissional da contabilidade, como o da Abax Auditoria e Consultoria. As PMEs

geralmente carecem de um suporte contábil em sua gestão, pois a pluralidade dos demais contadores apenas cumprem as obrigações acessórias e fiscais ditas pelas legislações, tendo como conclusão não fornecer informações úteis para a tomada de decisão da gestão de seus clientes. A Abax Auditoria e Consultoria, como diferencial, acompanha cada passo de todos seus clientes, servindo como braço da gestão e ajudando a diretoria a tomar as melhores decisões para o seu negócio, alavancando os lucros e sendo um diferencial para as concorrências.

#### 4.2. SISTEMA B

O Sistema B, é uma certificação socioambiental e seu nome deriva-se da palavra benefit, que faz uma insinuação aos benefícios oferecidos pela empresa. Surgiu em 2006, nos Estados Unidos, pelos empresários Jay Cohen Gilbert e Bart Houlahan, que ansiavam incluir as empresas em um sistema, em que elas ganham certificados por terem transformações relacionadas à responsabilidade mais sustentável em sua gestão.

O sistema já existe no Brasil há 11 anos (iniciou em 2012) e, em 2014, deu o seu certificado à Natura, com o selo B, e, até então, a empresa é considerada a maior B corp de todo o mundo, graças aos seus valores, tendo em vista seu impacto social.

Qualquer companhia pode ganhar a certificação B, desde que, após um rigoroso teste, contendo 160 perguntas, tenham preceitos e cláusulas que deem veracidade em seu compromisso no caminho de ser uma criadora de bens comunitários, e que não esteja somente engajada a obter lucros. Todas as companhias que têm o certificado B se sujeitam a uma avaliação bianual, em

que necessitam mostrar os avanços em suas propostas de sustentabilidade.

Também existe o caminho +B PME, que tem esse nome, pois é um programa voltado totalmente para as pequenas e médias empresas que desejam integrar em sua gestão os princípios da ESG.



O Sistema B, é uma certificação socioambiental e seu nome deriva-se da palavra benefit, que faz uma insinuação aos benefícios oferecidos pela empresa (...) em que elas ganham certificados por terem transformações relacionadas à responsabilidade mais sustentável em sua gestão.



O site Sistema B Brasil cita alguns benefícios em obter o certificado B, como:

- Liderar um movimento global: ser líder de uma mudança permanente e estrutural é ser inspiração, ser modelo; é estar sempre à frente.
- Proteger a sua missão: esse é autoexplicativo: por promover uma

mudança constante, que acompanha a evolução do mundo e que ajuda o mundo a evoluir, ser B significa ser resiliente, ou seja, tem amparo legal para resistir às mudanças do tempo. Assim, Empresas B contam com o mecanismo das Cláusulas B, formalizando em sua governança o comprometimento delas em não apenas tomar decisões em prol de resultados financeiros, mas, principalmente, em favor de todos os stakeholders (pessoas e meio ambiente).

- Ampliar o impacto: a BIA é uma ferramenta poderosa que auxilia o seu negócio a definir metas de melhoria, criar um impacto social e ambiental positivo e constantemente acompanhar o desempenho, garantindo um impacto permanente.

- Criar alianças comerciais: Empresas B conseguem atestar o impacto positivo por meio de métricas comparáveis, verificáveis e confiáveis. São dados consistentes que promovem diálogo e oportunidade de negócios com investidores de impacto e investidores ESG (Ambiental, Social e Governança), gerando alianças comerciais e de colaboração global.

- Atrair talentos: negócios são formados por pessoas, profissionais estes que estão cada vez mais engajados com um trabalho que tenha propósito e que resulte em um impacto positivo para o mundo. Ter a certificação como Empresa B ajuda a sua organização a entender o papel dela no mundo, caminhar em linha com os valores propostos e conquistar a confiança e o respeito dos talentos.

- Ampliar sua voz e transparência: as Empresas B compartilham de valores únicos, que as diferenciam dos demais negócios. Usar a Avaliação de Impacto B (BIA) e ser uma Empresa B certificada transmite para o mundo a mensagem de

que a sua empresa é uma líder verificada em termos de impacto positivo. Esses fatores fazem com que investidores, colaboradores, fornecedores e consumidores depositem mais confiança nas ações do seu negócio.

- Construir relacionamentos sólidos: nada se faz sozinho. Poder contar com uma rede de empresas que, da mesma forma que você, acredita na geração de um impacto positivo para a sociedade e para o meio ambiente como o único futuro possível, é mais uma forma de alcançar esse objetivo e contribuir de forma perene com o fortalecimento de uma nova economia, mais inclusiva, equitativa, regenerativa e sustentável.

#### 4.2. RESOLUÇÃO 1.170, de 2023

O Conselho Federal de Contabilidade criou no dia 25 de outubro de 2023 a Resolução n.º 1.170, de 2023, durante a 1.101ª reunião Plenária, na qual se trata da Asseguração de Relatório de Sustentabilidade Convergidas aos Padrões Internacionais emitidas pelo International Sustainability Board (ISSB). Essa resolução tem sua importância na garantia das divulgações de sustentabilidade brasileira para estejam nos mesmos padrões globais de contabilidade internacionais (IFRS).

De acordo com a resolução, foram criadas estruturas das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), as NBCs para divulgação de informações sobre sustentabilidade (NBC TDS) e as NBCs para asseguração de divulgação de informações de sustentabilidade (NBC TAS). A Resolução estabelece a obrigatoriedade a partir de 2026, para a padronização do documento, porém, é facultativo a antecipação das normas IFRS S1 e IFRS S2 emitida pelo ISSB, e de seus anexos, para a publicação de

seus relatórios nos anos de 2024 e 2025.

Um ponto bastante importante da resolução é a responsabilidade técnica do profissional da contabilidade na elaboração e na asseguarção dos relatórios de informações de sustentabilidade.



No contexto geral, as empresas que mais empregam os pilares da ESG na sua gestão são as grandes empresas, geralmente de capital aberto, como forma de atrair novos investidores, que, por ter uma mentalidade mais voltada ao capitalismo dos Stakeholders.



#### 5. CRIAÇÃO DE UM BENEFÍCIO FISCAL PARA PME APLICADOS A ESG

No contexto geral, as empresas que mais empregam os pilares da ESG na sua gestão são as grandes empresas, geralmente de capital aberto, como forma de atrair novos investidores, que, por ter uma mentalidade mais voltada ao capitalismo dos Stakeholders, buscam empresas que se preocupam com a parte socioambiental, sem focar somente na obtenção do lucro a todo custo.

Diferente das PMEs que sofrem com falta de recursos financeiros, pessoas, informações e por aí vai, as grandes companhias têm a sua disposição recursos quase ilimitados, grandes equipes engajadas em cada pilar da ESG e a divulgação de seus resultados.

Uma forma de contornar esse cenário seria a criação de um benefício fiscal voltado exclusivamente para as PMEs descritas na Lei complementar n.º 123, de 2006, dando a eles direitos e deveres para a obtenção do benefício. Nesse tópico será descrito o conceito de benefício fiscal, que teria como objetivo incentivar as micros, pequenas e médias empresas a incrementarem as práticas da ESG em sua gestão.

#### 5.1. CONCEITO DE BENEFÍCIO FISCAL

Um dos jeitos que o Governo tem de incentivar uma determinada atividade econômica é por meio de benefícios fiscais, como, por exemplo, a Lei complementar n.º 123, de 2006, que reduz alíquotas dos impostos federais, estaduais e municipais para as PMEs. Os benefícios fiscais nada mais são que um conjunto de medidas que tem como princípio reduzir ou mitigar a carga tributária sobre uma atividade ou um setor, incentivando assim o crescimento econômico e estimulando a inovação de setores estratégicos. Dessa forma, o benefício também pode ser usado para promover atividades mais socioambientais, como redução dos gases poluidores, redução de desperdícios, conscientização interna, entre outros.

Porém, para a autorização de um benefício fiscais, mesmo que seja algo bom, deve ser meticulosamente avaliada pelo Governo, para que ele seja tanto bom para as empresas que nele usufrua



quanto para o estado que está dando a concessão, sendo feita de forma oportuna e igualitária, para que não sejam usadas de forma desleal entre empresas do mesmo ramo de atividade.

Carraza explica que os benefícios fiscais são uma considerável ferramenta de política fiscal, desde que seja entregue de forma responsável e transparente. Os seus impactos serão positivos quando a norma pretende descompor falhas e remover os obstáculos, evitando cenários de abuso de poder econômico a partir de uma tributação agravadas, como também pode ter um impacto negativo quando favorece a criação de monopólios e cartéis ou favoreça determinadas empresas em prol de outras no mesmo mercado.

E podemos citar vários tipos de benefícios fiscais como:

- **Isenção:** que é a dispensa de pagamento de tributos ou uma determinada contribuição, dada a empresas que estejam prevista nos artigos de 175 a 179 da CTN, podendo ser integral ou parcial.
- **Redução de base:** a redução da base de cálculo é um benefício dado pelo governo, que tem como principal propósito reduzir a tributação sobre determinadas mercadorias ou operações.
- **Crédito Presumido:** é um benefício que possibilita a redução do valor a pagar de um tributo por meio da concessão de um crédito presumido sobre a base de um cálculo estimado.
- **Subsídio:** é a transposição de recursos do estado para empresas de determinados ramos específicos, que pode ser feita de forma direta (injetando valores no caixa da empresa) ou de forma indireta (renúncia fiscal).
- **Anistia:** são perdão de pagamentos ou

redução do valor devido ao ente público, na qual está descrita nos artigos de 180 a 182 da CTN.

- **Remissão:** com características descritas no art. 172 da CTN, é parecido com a Anistia, mas com a diferença que ele trata de um perdão da dívida tributária posterior ao lançamento, ou seja, a empresa é dispensada de fazer pagamentos tributários já feitos.



Um dos jeitos que o Governo tem de incentivar uma determinada atividade econômica é por meio de benefícios fiscais (...) que reduz alíquotas dos impostos federais, estaduais e municipais para as PMEs (...) que tem como princípio reduzir ou mitigar a carga tributária sobre uma atividade ou um setor, incentivando assim o crescimento econômico e estimulando a inovação de setores estratégicos.



## 5.2. COMO SE CRIA UM BENEFÍCIO FISCAL

Os benefícios podem ser feitos de diversas formas, mas a forma mais comum envolve políticas públicas que queiram incentivar determinada atividade e que, para obter esse benefício, precisam ter algumas obrigações e essas obrigações são fiscalizadas pelo Governo ou por órgãos específicos. Como dito anteriormente, a criação de um benefício tem que ser cuidadosamente calculada pelo Governo, para que não haja uma queda de receita e ainda necessitando ser justa e equilibrada para todos, evitando assim distorções no mercado beneficiário.

A nossa Constituição federal, no seu art. 150, § 6º, dita que a união, estados, o Distrito Federal e os municípios podem criar um benefício fiscal, desde que tenha lei ordinária específica.

## 5.3. CRIAÇÃO DE UM POSSÍVEL BENEFÍCIO FISCAL PARA PME EM QUE SE IMPLEMENTEM OS PRINCÍPIOS DA ESG

Considerando a grande relevância que as PMEs têm na economia brasileira, a baixa implementação da ESG nessas empresas é incentivante pensar em um estímulo, por meio de um benefício fiscal, para que as PMEs possam implementar em sua gestão as práticas ESG.

Como dito anteriormente, as PMEs estão inclusas da LC 123, de 2006. Então a forma viável para a execução desse benefício seria através do Simples Nacional, que seria uma forma de incentivo para a implementação e propagação das práticas ESG nessas empresas do Simples Nacional.

Utilizando-se da mesma ideia proposta no trabalho de Manzoni e o aperfeiçoando, será criado um projeto de lei que concederá um benefício fiscal para as PMEs que adotem os conceitos da ESG em sua gestão empresarial. Esse benefício será concedido pela redução de base de cálculo do Simples Nacional. O benefício será concedido apenas a PME que comprovem que assumiram a prática ESG, por meio de documentos comprobatórios e informações contidas em perguntas e respostas anexadas a lei, além de visitas de agendes governamentais não periódicas, que observarão os resultados da ESG dentro das empresas.

#### 5.4. ESBOÇO DE PROJETO DE LEI SOBRE BENEFÍCIOS FISCAIS PARA PME QUE IMPLEMENTEM EM SUA GESTÃO AS PRÁTICAS ESG

##### PROJETO DE LEI Nº XX DE 2023

Dispõe sobre a concessão de benefício fiscal, por meio de redução de base de cálculo para as empresas descritas na Lei Complementar n.º 123, de 2006, que implementem em seus negócios o conceito da ESG, criando assim o selo Simplesmente Verde.

##### CAPÍTULO I

##### DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Esta lei tem como objetivo conceder benefícios fiscais para todas as empresas do Simples Nacional descritas na Lei Complementar n.º 123, de 2006, e que sigam e sua gestão de negócio, os bons preceitos da ESG, ganhando o selo Simplesmente Verde.

Art. 2º Para o conceito de empresas do

Simples Nacional, usam-se os conceitos contidos nos incisos I e II do art. 3º da Lei Complementar n.º 123, de 2006,:

Art. 3º Para os efeitos desta lei complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou



Será criado um projeto de lei que concederá um benefício fiscal para as PMEs que adotem os conceitos da ESG em sua gestão empresarial. Esse benefício será concedido pela redução de base de cálculo do Simples Nacional. O benefício será concedido apenas a PME que comprovem que assumiram a prática ESG, por meio de documentos comprobatórios.



no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - No caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - No caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

art. 4º Para fins desta lei, a sigla ESG cita os assuntos Ambientais, Social e Governança Corporativa que serão adotados pelas empresas do Simples Nacional em que deseja obter o benefício.

##### CAPÍTULO II

##### DAS OBRIGAÇÕES

Art. 5º As empresas que desejam obter o benefício terão que incorporar em sua gestão os pilares da ESG (Ambiental, Social e Governança Corporativa), como ,por exemplo:

I – Ambiental: geração de energia limpa, controle dos seus resíduos e reciclagem, redução e reuso de suas águas, combate aos gases do efeito estufa, reaproveitamento dos seus materiais, reflorestamento, negociação com produtores verdes, respeitar áreas preservadas e ter um negócio mais sustentável, entre outros.

II – Social: ações de melhoria e saúde dos trabalhadores, maior diversidade no quadro colaborativo, adequação salarial, participação na comunidade local, contratação e aperfeiçoamento de pessoas da comunidade inserida, adoção de espaço para a comunidade, obter seus produtos de pequenos produtores locais, entre outros.

III – Governança Corporativa: definição de riscos corporativos, maior participação feminina nos cargos de gestão, canais de comunicação interna, transparência fiscal, código de ética, entre outros.

§ 1º As empresas necessitarão comprovar a incorporação com documentos e relatórios que poderão ser solicitados, sem aviso prévio e/ou anexadas no site do Simples Nacional.

Art. 6º As empresas que desejem obter os benefícios deverão se cadastrar, de forma online, no site da Receita Federal do Brasil, seguindo alguns requisitos:

I – comprovar que não possui dívidas perante a RFB e infrações trabalhistas.

II – comprovar que não possui lavratura de autos de infração de cunho ambiental.

III – comprovar que nunca obteve nenhuma punição prevista na Lei n.º 12.846, de 2013.

§ 1º A comprovação do inciso I pode ser obtida na da Justiça do Trabalho, conforme a Lei n.º 12.440, de 2011.

§ 2º A comprovação do inciso II pode ser obtida através do sistema do Ibama.

§ 3º A comprovação do inciso III pode ser obtida através do sistema de certidões da CGU.

§ 4º A obtenção do benefício só será concedida mediante a comprovação que a empresa está cadastrada no Simples Nacional, conforme o art. 2º desta lei.

### CAPÍTULO III

#### DOS BENEFÍCIOS

Art. 7º O benefício de que trata esta lei será feito por meio de redução da base de cálculo do Simples Nacional.

Art. 8º As reduções estarão ligadas diretamente com o percentual investido no período e a receita bruta obtida no mesmo período, conforme incisos abaixo:

I – todos os anexos do SN em que se invistam nas práticas ESG, no percentual de 5% da sua receita bruta, terão uma dedução da base do Simples Nacional em 10%.

II - todos os anexos do SN em que se invistam nas práticas ESG, no percentual de 10% da sua receita bruta, terão uma dedução da base do simples nacional em 15%.

III - todos os anexos do SN em que se invistam nas práticas ESG, no percentual de 15% da sua receita bruta, terão uma dedução da base do simples nacional em 20%.

“  
Para fins do cálculo,  
para as empresas  
que obtêm o  
benefício da redução  
de base, o próprio  
site calculará a  
redução através das  
informações dos  
valores da receita  
bruta do período e  
os gastos tidos para  
a implementação  
das práticas ESG.



IV - todos os anexos do SN em que se invistam nas práticas ESG, no percentual de 20% ou mais da sua receita bruta, terão uma dedução da base do simples

nacional em 25%.

§ 1º Para as empresas que investem acima de 20% da sua receita bruta, conforme o inciso IV, para cada percentual a mais investido, aumentará na sua redução um percentual de 1%, limitando-se a redução de 30% naquele período.

§ 2º Para fins do cálculo, para as empresas que obtêm o benefício da redução de base, o próprio site calculará a redução através das informações dos valores da receita bruta do período e os gastos tidos para a implementação das práticas ESG.

§ 3º Para as empresas beneficiárias que cometeram fraudes, deverão imediatamente pagar sobre os valores não recolhidos, por meio da redução da base com multas e juros, além poder sofrer as penalidades descritas no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, e não poder usufruir do benefício no período de 1 (um) ano.

### CAPÍTULO IV

#### DA FISCALIZAÇÃO E DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 9º A competência da fiscalização e os cumprimentos das normas desta lei é da Receita Federal e das secretarias das finanças dos estados e Distrito Federal.

Art. 10. Os agentes embutidos da fiscalização dos cumprimentos da norma poderão fiscalizar as empresas que obtêm o benefício de forma esporádica e solicitar os documentos comprobatórios e relatórios das práticas da ESG.

§ 1º Se faltarem documentos ou se o agente perceber que a empresa age de má-fé para obter o benefício fiscal, ele terá o poder de iniciar uma sindicância nos processos da empresa.

§ 2º Comprovada a fraude ou má-fé da empresa, o § 3º do art. 8º dessa lei poderá ser aplicado.

Art. Ficarão anexados as perguntas e respostas para os órgãos responsáveis poderem acompanhar se as empresas estão agindo de acordo com os princípios da ESG.

Art. 12 Ficará anexado o formulário para a solicitação, de forma online, do benefício fiscal desta lei.

Art. 13. Esta lei entrará em vigor na data de sua publicação.

## 6. EXEMPLO DE IMPACTO DA ESG EM UMA PME

Neste capítulo, explanaremos um exemplo de uma PME que aderiu a ESG em sua gestão e obteve um resultado positivo. Os pesquisadores Novak, Reis, Silva e Viana fizeram uma pesquisa de campo na empresa Litroz – Combustível Inteligente.

A Litroz foi fundada em 2018 com o objetivo de acabar com o controle manual dos abastecimentos de combustíveis e entregando uma gestão mais automatizada para as PMEs, a partir de inovação tecnológica, criando assim uma carteira virtual que permite um cadastro ilimitado de veículos e seus usuários, controle total do tempo e consumo real, reduzindo os custos dos postos e oferecendo as menores taxas do mercado e isenção de custo de aluguel, já que os valores são pagos através de aplicativos e pagos diretamente pela empresa. E isso gera fidelização do cliente e cria uma competitividade mais justa nos locais que os postos estão inseridos.

Em 2020, a empresa já conquistou a marca de 100 clientes ativos, realizando mais de 60 mil abastecimento, movimentando mais de R\$5 milhões de reais.

Inicialmente a empresa viu um pouco de dificuldade na adesão da ESG na empresa por conta da parte prática da sua instituição. Assim, a empresa adotou

alguns pilares da ESG, sendo:

- separação de material reciclável e não reciclável;
- alteração da embalagem dos kits enviados para os postos de gasolina;
- coleta de óleo e vidro;
- campanha de economia de energia;
- redução do uso de papel;
- diversificação da equipe de colaboradores;
- concessão de autonomia na realização das tarefas solicitadas;
- atenção às sugestões e necessidades dos colaboradores;
- oferecimento de benefícios aos colaboradores;
- plano de carreira;
- plano de participação nos lucros;
- favorecimento da participação dos colaboradores nos projetos e
- eventos com os quais a empresa se envolve;
- transparência na comunicação do desempenho da empresa em determinado período operacional.

RESULTADOS MÉDIOS POR GRUPOS DE CRITÉRIOS APLICÁVEIS	RESULTADOS DA SUA EMPRESA	CLASSIFICAÇÃO
01. CRITÉRIOS AMBIENTAIS ( A )	2,23	<i>A classificação é obtida a partir do resultado geral médio de todos os critérios de classificação aplicáveis. Os critérios de pré-requisito devem ter sido 100% atendidos para que a empresa receba uma classificação conforme o atendimento dos demais critérios do referencial.</i>
02. CRITÉRIOS SOCIAIS ( S )	1,75	
03. CRITÉRIOS DE SOLIDARIEDADE ECONÔMICA ( E )	0,00	
04. CRITÉRIOS DE PROTEÇÃO AO CONSUMIDOR ( P )	2,00	
05. CRITÉRIOS DE COMPROMETIMENTO DA EMPRESA ( C )	2,00	
<b>RESULTADO GERAL MÉDIO DE TODOS OS CRITÉRIOS APLICÁVEIS</b>	<b>2,00</b>	<b>ELEGÍVEL NÍVEL SUPERIOR</b>

Fonte: Novak, Reis, Silva e Viana

A certificação Índice de Ações Sustentáveis (IAS) respeita e incentiva as empresas que aderem às práticas mais justas, sociais e ambientais em suas relações internas e externas e a transparência com seus clientes, e são as 4 fases de selos:

- Selo fase 2: a empresa se enquadra a essa característica caso sua pontuação alcance entre 1,00 e 1,49;
- Selo fase 3: para organizações cuja pontuação tenha sido entre 1,50 e 1,99;
- Selo fase 4: as instituições deverão atingir entre 2,00 e 2,99 pontos;
- Selo fase máxima: esses selos são dados para aquelas que alcançarem a pontuação máxima de 3,00 pontos.

Após a divulgação da nota, a empresa ganha um selo da Ecocert através da Openbox.ai, responsável pelo monitoramento da empresa. Com esse selo de responsabilidade socioambiental, ele será incluso em seus materiais de divulgação, embalagem e rótulos.

A Litroz vê a responsabilidade ambiental como algo essencial no ramo de combustíveis, uma vez que geram vários impactos negativos, sendo sempre cobrada pelos órgãos públicos em forma de fiscalização ou encargos. Já a responsabilidade social estabelece como um distintivo competitivo no ramo Business to Consumer, visto que a imagem da empresa é melhorada e contribui para atração e fidelização dos trabalhadores, uma vez que a empresa valoriza seus empregados.

Um impacto no pilar Social que a empresa sentiu foi justamente com a autonomia valorizada pela direção, que geram retornos positivos à startup como: aumento da criatividade das pessoas, da dedicação e da participação dos

colaboradores na tomada de decisão.

Um impacto no pilar Ambiental foi a redução de lixo por conta da maior conscientização dos funcionários, o que diminuiu em 50% com gastos de materiais de escritório; também houve ganho na venda de materiais recicláveis e redução em 70% na conta de luz e de vale transporte com a adoção do home-office, o que gerou também tempo e qualidade aos trabalhadores, o que refletiu em um aumento de produtividade.

Um impacto no pilar da Governança foi na transparência com os trabalhadores e os clientes, o que aumentou a lisura dos processos, como no caso de planos de carreira e PLR.

“ Um impacto no pilar da Governança foi na transparência com os trabalhadores e os clientes, o que aumentou a lisura dos processos, como no caso de planos de carreira e PLR. ”

## 7. CONCLUSÃO

Esse trabalho tem como intuito de incentivar as PMEs a aderirem as práticas ESG. Como dito nos capítulos anteriores, as micros, pequenas e médias empresas, diferente das grandes empresas, sofrem para aderirem os pilares da ESG, muitas vezes não só por falta de recursos (porém é um ponto importante), mas também pela falta de conhecimento, de pessoas e

estrutura, para executarem os conceitos da ESG na sua gestão.

Nos capítulos de 1 a 3, mergulhamos na história da ESG, nos seus conceitos e pilares e na virada na chave do capitalismo tradicional, nascendo o que é chamado pelo Capitalismo de Stakeholders ou capitalismo consciente, em que a empresa deixa de focar somente no lucro e percebe que eles também são agentes ativo na sociedade, tendo nele um grande impacto .

No Capítulo 4, foi estudado sobre o que é uma PME; os conceitos descrito na Lei Complementar n.º 123, de 2006; e como se comportaria uma PME que adere os pilares da ESG e os benefícios que eles podem oferecer ao serem executados em sua gestão, como economia de custos, melhoria na imagem constitucional, fidelização dos clientes, entre outros.

Refletiu-se também que o tratamento recebido pelas PMEs é de forma mais simplificada por conta de sua fragilidade e sua tremenda importância para o mercado brasileiro, pois, segundo o Banco do Nordeste, 90% das operações realizadas no Brasil são das micros, pequenas e médias empresas, porém sua taxa de natalidade também é alta, girando em mais de 20% de fechamento após cinco anos, e isso poderia ser reduzido com a implementação de práticas ESG nas empresas.

Assim como feito no trabalho de Manzoni, para que as PMEs obtenham mais interesses nas práticas ESG, no Capítulo 5 foi criado um esboço de projeto de lei, criando o selo Simplesmente Verde, que incentivaria as empresas do Simples Nacional a serem mais sustentáveis em sua estrutura organizacional. O projeto de lei é uma forma simples de demonstrar que é possível incentivar atividades mais sustentável e sem prejuízo aos cofres públicos.

Uma dificuldade obtida para o projeto é o fato de ser difícil criar uma obrigação que verdadeiramente equilibre o benefício fiscal e os custos da empresa para o implementar, em que futuramente, os nossos representantes poderiam mergulhar mais a fundo no tema e criar, de forma clara e objetiva, os direitos e os deveres de uma empresa do Simples Nacional que obtenha a redução de base de cálculo na hora de pagar seus DAS.

No Capítulo 6, apresentamos o resultado encontrado pelas pesquisadoras Novak, Reis, Silva e Viana na empresa Litroz, na qual, ao aderirem às práticas ESG, a empresa começou a obter resultados mais positivos, como melhores retenções de colaboradores, uma melhor visão perante os clientes e suas fidelizações, além do aumento da produtividade e criatividade dos funcionários junto com uma redução dos custos operacionais e ainda obtendo uma receita extra de seus materiais recicláveis.

Por meio desse estudo, podemos dizer que há um impacto ao se utilizar a ESG como estratégia de geração de valor nas PMEs e que essa geração de valor pode aumentar por intermédio de um incentivo do Governo, como a criação de uma lei ou simples atos como valorização dos funcionários e redução de resíduos gerados pela empresa.

## 8. REFERENCIAL TEÓRICO

ABRIL. A mão invisível do ESG. Disponível em: <https://voceas.abril.com.br/especiais/a-mao-invisivel-do-esg>.

ARAÚJO, G. C., & Mendonça, P. S. M. (2009). Análise do processo de implantação das normas de sustentabilidade empresarial. *Revista de Administração Mackenzie*, 10(2). Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/>

S1678-69712009000200003

ARAYSSI, Mahmoud; DAH, Mustafa; JIZI, Mohammad. Women on boards, sustainability reporting and firm performance. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, [S. l.], v. 7, n. 3, p. 376–401, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2015-0055>

ARAYSSI, Mahmoud; JIZI, Mohammad; TABAJA, Hala Hussein. The impact of board composition on the level of ESG disclosures in GCC countries. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, [S. l.], v. 11, n. 1, p. 137–161, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-05-2018-0136>

ATCHABAHIAN, A.C.R.C., ESG: Teoria e Prática para a Verdadeira Sustentabilidade nos Negócios, e-Book Kindle. Editora Expressa, 2022, p. 21

Banco do Nordeste. Panorama econômico das MPes. Informe ETENE. Disponível em: [https://www.bnb.gov.br/s482-dspace/bitstream/123456789/1167/1/2022\\_INET\\_01.pdf](https://www.bnb.gov.br/s482-dspace/bitstream/123456789/1167/1/2022_INET_01.pdf)

BELKAOUI, Ahmed. The Impact of the Disclosure of the Environmental Effects of Organizational Behavior on the Market. *Financial Management*, [S. l.], v. 5, n. 4, p. 26–31, 1976. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/3665246>

BLACCONIERE, Walter G.; NORTHCUT, W. Dana. Environmental Information and Market Reactions to Environmental Legislation. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, [S. l.], v. 12, n. 2, p. 149–178, 1997. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0148558X9701200203>

BROOKS, Chris; OIKONOMOU, Ioannis. The effects of environmental, social and governance disclosures and performance on firm value: A review of the literature in accounting and finance. *British Accounting Review*, [S. l.], v. 50, n. 1, p. 1–15, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.11.005>

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 32ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p.423 a 436 e p. 763 a 785.

ECOALIZA. Os desafios das pequenas e médias empresas brasileiras no ESG: como superar as barreiras em 2023. 18 jan. 2023. Disponível em <https://ecoaliza.com.br/esg/pequenas-e-medias-empresas-brasil-desafios-esg-2023/>

ERNST & YOUNG. “Para 78% dos investidores, investimento em ESG deve ser feito, mesmo com redução de lucro a curto prazo, aponta pesquisa da EY” disponível em: [https://www.ey.com/pt\\_br/news/2022-press-releases/12/investimento-em-esg-deve-ser-feito-mesmo-com-reducao-de-lucro-a-curto-prazo](https://www.ey.com/pt_br/news/2022-press-releases/12/investimento-em-esg-deve-ser-feito-mesmo-com-reducao-de-lucro-a-curto-prazo)

FINK, LARRY. Carta de Larry Fink aos CEOs 2022: O Poder do Capitalismo. Disponível em: <https://www.blackrock.com/br/2022-larry-fink-ceo-letter>.

FROOMAN, Jeff. Socially Irresponsible and Illegal Behavior and Shareholder Wealth: A Meta-Analysis of Event Studies. *Business Society*, [S. l.], v. 36, n. 3, p. 221–249, 1997. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/000765039703600302>

HEALY, Paul M.; PALEPU, Krishna G. Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of Accounting and Economics*, [S. l.], v. 31, p. 405–440, 2001. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00018-0](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00018-0)

INTELIGENTE, Litroz – Combustível. Apresentação Litroz 2021. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=WeymBXuSfkE>

INTELIGENTE, Litroz - Combustível. Litroz. Disponível em: <https://www.litroz.com>

ISOLA, Wakeel Atanda; ADELEYE, Bosede Ngozi; OLOHUNLANA, Aminat Olayinka. Boardroom female participation, intellectual capital efficiency and firm performance in developing countries: Evidence from Nigeria. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, [S. l.], v. 25, n. 50, p. 413–424, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/JEFAS-03-2019-0034>

Key Driver of Innovation. *Harvard Business Review*. Disponível em: <https://>

[hbr.org/2009/09/why-sustainability-is-now-the-key-driver-of-innovation](https://hbr.org/2009/09/why-sustainability-is-now-the-key-driver-of-innovation)

LANGE, D. E. de, Busch, T., & Delgado-Ceballos, J. D. (2012). Sustaining Sustainability in organizations. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 151-156. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/257541849\\_Sustaining\\_Sustainability\\_in\\_Organizations](https://www.researchgate.net/publication/257541849_Sustaining_Sustainability_in_Organizations)

LEE, Jaehong; KIM, Eunsoo. Would overconfident CEOs engage more in environment, social, and governance investments? With a focus on female representation on boards. *Sustainability (Switzerland)*, [S. l.], v. 13, n. 6, p. 1-16, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.3390/su13063373>

MANITA, Riadh; BRUNA, Maria Giuseppina; DANG, Rey; HOUANTI, L'Hocine. Board gender diversity and ESG disclosure: evidence from the USA. *Journal of Applied Accounting Research*, [S. l.], v. 19, n. 2, p. 206-224, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/JAAR-01-2017-0024>

MANZONI, Pedro Henrique. A Concessão De Benefício Fiscal Como Forma De Incentivo À Implementação De Práticas Esg Em Micro E Pequenas Empresas. Disponível em: <https://dSPACE.mackenzie.br/items/eae50158-ba83-4786-84f4-0a4f7f8159cb>

Migalhas. Advogado explica norma que padroniza relatório contábil de sustentabilidade. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/397362/advogado-explica-resolucao-que-padroniza-relatorio-de-sustentabilidade>

NAÇÕES UNIDAS. ONU News, "Em Davos, Guterres ressalta papel do setor privado na recuperação da pandemia", 2021. Disponível em: <https://news.un.org/pt/story/2021/01/1739632>

NIDUMOLU, R., Prahalad, C.K. and Rangaswami, M.R. (2009) *Why Sustainability Is Now the*

NISHIOKA, Alexandre Naoki e Ramos, Giulia. Capítulo "ESG+T: A questão tributária como pedra angular da agenda ESG", na obra *A Evolução do Direito no Século XXI*, São Paulo: Editora ISAP,

2022, coordenados por ULHOA, Fabio., TEPEDIDO, Gustavo., Lemes. Selma F.

NORTH, K. *Environmental business management: an introduction*. Genebra: International Labor Office (ILO), 1992. Disponível em: [https://www.ilo.org/global/publications/ilo-bookstore/order-online/books/WCMS\\_PUBL\\_9221095169\\_EN/lang--en/index.htm](https://www.ilo.org/global/publications/ilo-bookstore/order-online/books/WCMS_PUBL_9221095169_EN/lang--en/index.htm)

NOVAK, Guilia, REIS, Maria Eduarda da Silva, SILVA, Maria Eduarda Soares, VIANA, Thais Sousa. Estudo de Caso Sobre a ESG (Environmental, Social and Corporate Governance) como ferramenta para a melhoria do setor interno de PMEs. Disponível em: [https://ric.cps.sp.gov.br/handle/123456789/8495?locale=pt\\_BR](https://ric.cps.sp.gov.br/handle/123456789/8495?locale=pt_BR)

Pacto Global. ESG. Disponível em: <https://www.pactoglobal.org.br/pg/esg>

ROVER, Suliani; TOMAZZIA, Eduardo Cardeal; MURCIA, Fernando Dal-Ri; BORBA, José Alonso. Explicações para a divulgação voluntária ambiental no Brasil utilizando análise de regressão em painel. *Revista de Administração*, [S. l.], v. 47, n. 2, p. 217-230, 2012. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rausp/article/view/44577/48197>

SASSEN, Remmer; HINZE, Anne-Kathrin; HARDECK, Inga. Impact of ESG factors on firm risk in Europe. *Journal of Business Economics*, [S. l.], v. 86, n. 8, p. 867-904, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s11573-016-0819-3>

SEBRAE. A taxa de sobrevivência das empresas no Brasil. Disponível em: <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/a-taxa-de-sobrevivencia-das-empresas-no-brasil,d5147a3a415f5810VgnVCM1000001b00320aRCRD>

SEBRAE. Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil. Disponível em: <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>

SECRETARIA DE RELAÇÕES INTERNACIONAIS: Agenda 2030: Objetivos do Desenvolvimento Sustentável. Disponível em: <https://www.internacional.df.gov.br/agenda-2030-objetivos-do-desenvolvimento-sustentavel/>

SIKKA, Prem. Smoke and Mirrors: Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance. *Accounting Forum*, [S. l.], v. 34, n. September 2010, p. 153-168, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2010.05.002>

Sistema B Brasil. Por que ser uma Empresa B?. Disponível em: <https://sistemabrasil.org/seja-empresa-b/>

SOUSA, Ana Lúcia Bulcão Aurélio de. Práticas de ESG: a contabilidade e a geração de informações para micro e pequenas empresas / Ana Lúcia Bulcão Aurélio de Sousa. - 2022. Pag. 31.



**José Roberto dos Santos Silva**

Consultor Tributário na Abax Auditoria E Consultoria. Graduado em Ciências Contábeis pela Unicap, Pós-graduado em Planejamento tributário pela UFPE e especialista em Legislação trabalhistas e Auditoria Previdenciária pela BSSP e se especializando em Contabilidade, Auditoria e Gestão Tributária pela Ipog.



## A força que vem de um sonho

*Thiago Alves de Camargo*

Muitas pessoas deixam de realizar seus sonhos por entenderem que não são capazes, mas o caminho correto é acreditar em sua capacidade e seguir adiante. No início da minha jornada de estudos, aos 17 anos – digo início pois até esta idade eu nunca tinha levado a sério meus estudos – , quando iniciei meus estudos com a finalidade de prestar concurso militar para sargento do Exército Brasileiro, eu não sabia sequer fazer uma conta de dividir.

Na primeira tentativa, reprovei devido a uma questão de matemática. Quando soube que tinha reprovado, chorei bastante. Assim, estudei todos os dias por volta de 8 horas. Entretanto, no dia seguinte, já estava eu novamente com os olhos voltados aos livros, tendo em

“  
Muitas pessoas deixam de realizar seus sonhos por entenderem que não são capazes, mas o caminho correto é acreditar em sua capacidade e seguir adiante.”

vista que no ano seguinte teria outra oportunidade. Em 2003, veio a nova oportunidade, momento em que fui aprovado para sargento do Exército Brasileiro.

Após me formar sargento, comecei a faculdade de Direito, período em que tive que me dedicar bastante, visto que, por ser militar, deixava de estar presente em diversas aulas, em decorrência dos exercícios militares, os quais, às vezes, duravam mais de uma semana. Mas, mesmo com as adversidades consegui me formar como segundo melhor aluno da turma.

No ano seguinte, fui aprovado no concurso de Delegado de Polícia Civil do Estado do Paraná, entretanto não cheguei a assumir. Em decorrência da aprovação, realizei uma pós-graduação em Direito e Processo Penal para atividade policial. As dificuldades durante os estudos para aprovação nesse concurso foram imensas, pois abdiquei muitas das vezes de estar



com minha família, estudando de domingo a domingo, sendo os estudos realizados muitas das vezes de madrugada.

Como não cheguei a assumir o concurso de Delegado de Polícia, continuei realizando outros, sendo aprovado em diversos. Entretanto, essa caminhada não foi fácil. Em que pese tenha sido aprovado em vários certames, o número de reprovações foram maiores que de aprovações. Nessa jornada, foram muitas horas de dedicação e renúncias.

O último concurso que assumi foi de Procurador Jurídico de Câmara Municipal, aliás, cargo que ocupo atualmente. Contudo, quando o ocupei, a ideia inicial era prestar concurso para outra carreira, entretanto, após alguns anos, resolvi permanecer nesse cargo.

Quando decidi que ficaria no cargo de Procurador Jurídico de Câmara Municipal, percebi que precisaria começar um mestrado para fins de promoção na carreira. Foi quando descobri o Programa de Mestrado em Governança e Planejamento Público da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR).

Já de início precisei me esforçar bastante para poder ingressar no programa, o qual, graças a Deus obtive a aprovação. Confesso que achei que para mim seria fácil realizar o mestrado, pois já tinha experiência em estudar e me considerava com uma boa bagagem em conhecimento. Todavia, para minha surpresa, não foi como eu pensava, dado que as disciplinas eram multidisciplinares, eram muitos conteúdos e tarefas em um curto espaço de tempo para serem realizadas. Além disso, havia os compromissos externos a serem cumpridos: família, trabalho, igreja, entre outros.

Após muita dedicação, consegui a tão sonhada aprovação de minha dissertação, e, conseqüentemente, a conclusão do mestrado. Ainda na defesa de minha dissertação, nunca esqueço a pergunta que meu orientador, professor Dr. Antônio Gonçalves de Oliveira: "O que o mestrado acrescentou para você?". Respondi que: "quando o iniciei achei que não teria muito a acrescentar em meu conhecimento, mas estava enganado, pois hoje percebo que evolui muito, devido aos diversos conteúdos ministrados.



Mesmo que os caminhos trilhados por mim não me tenham levado onde inicialmente imaginava, hoje posso dizer que me sinto um profissional realizado e isso só foi possível porque acreditei no meu potencial, mesmo que de início fosse algo improvável de acontecer.



Até a minha escrita tive que reformular, e hoje percebo que minha evolução não parou somente na área teórica, pois sou servidor público e vejo o quanto posso contribuir para o município no qual atuo com o conhecimento e visão que adquiri.

Ou seja, o objetivo de uma simples progressão na carreira foi além, pois hoje percebo que meu conhecimento pode contribuir para o desenvolvimento do município em que atuo.

Por fim, mesmo que os caminhos trilhados por mim não me tenham levado onde inicialmente imaginava, hoje posso dizer que me sinto um profissional realizado e isso só foi possível porque acreditei no meu potencial, mesmo que de início fosse algo improvável de acontecer. Portanto, acredite em você, no seu potencial, mesmo que as circunstâncias sejam contrárias, pois, se eu consegui, você também é capaz de alcançar seus sonhos, basta acreditar.



**Thiago Alves de Camargo**

Graduado em direito pela Universidade Tuiuti do Paraná (UTP), pós-graduado em direito penal e processo penal pela Universidade Tuiuti do Paraná (UTP) e Mestre em Planejamento e Governança Pública pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR).

# Acadêmica Sandra Carvalho Campos



Já estou há uns bons anos nessa jornada de contadora. Em 1980, graduei-me em Ciências Contábeis e em Administração de Empresas em 1981, pela PUC Minas.

Nasci em Belo Horizonte e sou a mais velha dos 5 filhos dos meus pais, Silvia e Camilo. Severas dificuldades financeiras nos levaram de mudança para o norte de Minas Gerais, primeiro Janaúba e depois Montes Claros. Nessas duas cidades, eu fiz o ginásio e o segundo grau – magistério (como dizia minha mãe: uma profissão) e científico. Em seguida, eu me mudei para belo horizonte onde as opções de continuar os estudos e, ao mesmo tempo, trabalhar eram muito maiores.

Nos anos em que moramos em Janaúba, a cidade não tinha luz elétrica (energia só das 18 às 22h30), não tinha TV, mas tinha uma sala de cinema e a cereja do bolo: um jornal impresso, “O Gorutuba”, que era uma certeza todos os domingos.

O jornal foi fundado pelo meu avô, farmacêutico e jornalista Bicalho Brandão. Aos 12 anos comecei a trabalhar no

---

Severas dificuldades financeiras nos levaram de mudança para o norte de Minas Gerais, primeiro Janaúba e depois Montes Claros. Nessas duas cidades, eu fiz o ginásio e o segundo grau. Em seguida, eu me mudei para belo horizonte onde as opções de continuar os estudos e, ao mesmo tempo, trabalhar eram muito maiores.

---

“O Gorutuba”, primeiro revisando a composição que vinha da tipografia, depois corrigindo “o português” (foi quando desenvolvi o vício em leitura de livros de gramática), mais tarde assinando uma coluna sobre os assuntos da sociedade gorutubana e arriscando-me a escrever poemas e crônicas.

Mas o melhor da festa foi quando meu avô decidiu que eu ia assinar uma coluna de horóscopo. E como fiz isso? Já que o sinal de TV ainda não havia chegado a Janaúba, eu passava todo o meu tempo lendo e aos 15 anos tinha lido todos os livros da biblioteca do colégio, entre eles muitas biografias. Como o jornal era semanal, eu buscava uma personalidade histórica nascida em um dos dias daquela semana e desenvolvia o perfil dos nascidos no período. Por exemplo: Juscelino Kubitschek nasceu em 12 de setembro, logo o perfil dos nascidos naquele período tinha suas características: visionários, empreendedores, carismáticos etc., etc., etc. Quanto aos demais signos, era só dizer: cuidado com falsas amizades, com a saúde, controle seu dinheiro;

dê mais atenção à pessoa amada e às relações em família, reserve um tempo para o autoconhecimento...

**MAS ATENÇÃO!** Por favor, saibam todos que respeito profundamente a astrologia e adoro ler sobre meu signo (Virgem). Eram outros tempos...

A falta de luz elétrica e TV também me levou a aprender a tocar violão "de ouvido", sem professor. Eu tocava e minha mãe cantava, com sua voz belíssima e afinada. Nossas tardes, com a família reunida na calçada, eram deliciosas.

Com 18 anos, voltei para Belo Horizonte e logo comecei a trabalhar. Um ano depois passei no vestibular. No trabalho conheci o Aluísio, meu marido, que na PUC fazia os mesmos cursos que eu, mas 1 ano atrás.

No ano em que me formei em Contábeis, passei no concurso do BNH e, no ano seguinte, já tinha um cargo de chefia. Essa chefia foi um grande desafio, pois o time era todo de pessoas mais velhas e experientes do que eu (então com 24 anos). Eu era a única contadora no time de advogado, engenheiro, arquiteto e economista.

Em 1993 passei no concurso do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e lá permaneci até me aposentar. No TCEMG, fui diretora de auditoria externa, professora da Escola de Contas, membro da assessoria de conselheiro. Nesse meio tempo, ministrei aulas em cursos de pós-graduação, todos voltados para controles interno e externo da administração pública.

No início dos anos 2000, tornei-me conselheira do CRCMG e exerci as vice-presidências de Administração e Finanças, de Desenvolvimento Profissional e de Fiscalização. Nesse tempo fiz parte de várias comissões técnicas no CRCMG e no CFC, e dentre estas eu destaco o Grupo Assessor do CFC, responsável pela redação do primeiro conjunto de Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público, as NBCASP 16.1 a 16.11, no processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais: as IPSAS.

Em 2020, tornei-me conselheira do CFC, ocupando a Vice-Presidência de Fiscalização, Ética e Disciplina, de 2020 a 2023, e eleita novamente para o mandato na mesma Vice-Presidência, de 2024 a 2025.



No ano em que me formei em Contábeis, passei no concurso do BNH e, no ano seguinte, já tinha um cargo de chefia. Essa chefia foi um grande desafio, pois o time era todo de pessoas mais velhas e experientes do que eu (então com 24 anos). Eu era a única contadora no time de advogado, engenheiro, arquiteto e economista.



Em 2012, fui convidada a fazer parte do time de sócios da KPMG, com a missão de implantar a metodologia da firma para implantação das NBCASP no setor público em âmbito nacional. Esse convite foi um dos marcos importantes da minha vida profissional e pessoal, pois sempre fui uma servidora estudiosa e dedicada sem esperar muito em troca, já que isso no serviço público não é relevante para desenvolvimento na carreira. Então, quando recebi esse convite, eu me vi

pelos olhos do mercado, em especial uma área de tal magnitude, e daí eu pude ter uma visão ampla e ordenada do currículo que eu havia construído na minha vida profissional.

Em 2019, com uma amiga, fundamos a Rezende & Campos Consultoria e Assessoria em Gestão Pública.

Minha trajetória na profissão contábil tem sido gratificante e o reconhecimento que tenho obtido deixa meu coração bem quentinho: Medalha Emílio Moura de Mérito Profissional do TCEMG, membro da Academia Brasileira de Ciências Contábeis ocupante da Cátedra 2, membro da Academia Mineira de Ciências Contábeis, Prêmio Roberto Casas Alatraste pelo trabalho apresentado na XXXIII Conferência Interamericana de Contabilidade... e tantos outros "presentes".

Em 1984, Aluísio e eu nos casamos e em 1985 tivemos o Luiz Marcelo e, em 1987, a Anna Marina, duas pessoas de bem que Deus confiou aos nossos cuidados como pais. Um amor desmedido e uma honra ser a mãe deles dois.

A vida me presenteou também com 2 netinhas, a Bia e a Sossó: amor em dose dupla, meu coração batendo fora do peito. São gêmeas idênticas fisicamente, mas cada uma com sua personalidade tão específica que as tornam distintas uma da outra. Ana Beatriz e Ana Sofia são filhas do meu filho, que, em 2023, nos deixou depois de lutar com muita garra contra um câncer. Meu guerreiro Luiz Marcelo hoje está em outro plano físico, mas bem juntinho de nós em nosso amor. E, em poucos meses, minha filha Anna Marina vai trazer ao mundo mais uma pessoinha que já nos inunda de amor: um netinho, Marcelo.

E aí está um pouquinho da minha história que tenho agora o maior prazer (e orgulho, por que não?) de compartilhar com vocês.

# Acadêmico Valerio Nepomuceno



## Minha formação acadêmica e as primeiras inquietações científicas

A primeira percepção do significado de ciência e da relevância da história me ocorreu quando eu estava fazendo a preparação para o vestibular, em Ribeirão Preto/SP (1974). Lá aprendi a importância da história e da ciência com alguns excepcionais professores: Jobson Arruda, Heródoto Barbeiro (Historiadores) e o prof. Feltre Setsuo (Química Orgânica). A influência da história e a busca pelo objeto científico da Contabilidade trespassam, praticamente, todos os meus escritos, desde o primeiro, o que me geraram mais inquietações do que respostas.

Da minha graduação, na UDF, em Brasília (1979), surgem as minhas primeiras inquietações acerca da capacidade científica da Contabilidade. Os questionamentos básicos levantados naquele momento dão conta dos embaraços que me aguardavam, por exemplo: quem pensou as estruturas

---

Da minha graduação, na UDF, em Brasília (1979), surgem as minhas primeiras inquietações acerca da capacidade científica da Contabilidade. Os questionamentos básicos levantados naquele momento dão conta dos embaraços que me aguardavam, por exemplo: quem pensou as estruturas contábeis?

---

contábeis? Quem criou o método das partidas dobradas, a equação fundamental da Contabilidade? A Contabilidade é um ramo da matemática? Afinal, quem são os pensadores da Contabilidade? Praticamente, nenhuma literatura tratando da história e da filosofia da Ciência Contábil existia naquele momento no Brasil. A grande produção de literatura contábil, nos anos de 1970/80, era voltada para o exercício da prática; de maneira geral, não se pensava a Contabilidade senão como um sistema de informações.

Não se ensina na graduação, ainda hoje, a História da Contabilidade tampouco a filosofia contábil, com raras exceções. Portanto, a sensação que se tem ao se iniciar a graduação é que a Contabilidade é um instrumento para aferição, um objeto métrico, sem conteúdo intelectual, à margem da filosofia da ciência; é uma carta náutica, um sistema de informação, como um jornal. Assim, a ausência de pensadores, de cientistas, aporias

filosóficas, era a característica das obras adotadas nas universidades brasileiras naquele momento (1970/80). O foco eram as regras e princípios importados dos EUA, extraídos, basicamente, da obra de Finney e Miller (1932) e apresentados nas nossas universidades como se fossem uma novidade a ser seguida, em repúdio à escola de pensamento contábil italiana dominante até os anos de 1950/60.

Nesse sentido, coube, então, a Bolsinhas (1980, prefácio), entre outros, inaugurar o discurso de desconstrução da escola europeia de Contabilidade no Brasil. Afirmava ele: “a velha tendência da escola europeia, de uma prolixidade teórica monótona e cansativa, cedeu a vez a uma atitude mais pragmática, representada pela escola norte-americana [...]”. Historicamente, o que se constata é que Bolsinhas tinha um conhecimento superficial acerca da contabilidade estadunidense. Outros autores, também convictos das posturas estadunidenses não pouparam críticas à escola italiana, afirmando que ela estava vinculada a um excessivo culto da personalidade e que produziu trabalhos repetitivos e excessivamente teóricos. Nesse sentido, a hegemonia editorial no campo contábil coube à Fipecafi/USP, que serviu de parâmetro para desenvolver e consolidar, profissionalmente, inúmeras gerações de contadores.

Assim, eu deixei a universidade com a ideia de que, no Brasil, havia duas Contabilidades: i) aquela que remanesceu com os defensores das posições europeias, em particular, dos italianos (Lopes de Sá, Almada Rodrigues, Olivio Koliver, além de outros); ii) aqueles que repudiavam essas posições e enalteciam o pragmatismo, a práxis contábil, como um instrumento, uma ferramenta, um sistema de informações manipulável para os propósitos da “utilidade

da decisão”. Naquele momento, o desprezo pela historialidade contábil, pela filosofia contábil fazia parte do arsenal de ataques à ideia de ciência da contabilidade. Ressalte-se que o repúdio à construção da Contabilidade como ciência parece ter suas raízes em fatos determinados, explícitos na história contábil estadunidense, os quais têm me permitido novos projetos de pesquisa.

“ Não se ensina na graduação, ainda hoje, a História da Contabilidade tampouco a filosofia contábil, com raras exceções. Portanto, a sensação que se tem ao se iniciar a graduação é que a Contabilidade é um instrumento para aferição, um objeto métrico, sem conteúdo intelectual, à margem da filosofia da ciência; é uma carta náutica, um sistema de informação, como um jornal. ”

Terminada a minha graduação (1983), fiz dois cursos de especialização voltados para as minhas pretensões profissionais, áreas de Administração Financeira e Auditoria Contábil: curso

de Auditoria Contábil, na FGV; e outro de Administração Financeira, no ICAT/UDF.

### Minha trajetória na Academia como professor e a iniciação científica

Minha experiência como professor se iniciou em 1989 na Faculdade de Ciências Administrativas, da Fundação Educacional de Patos de Minas/MG, ministrando a disciplina Contabilidade Introdutória, e, na sequência, semestre seguinte, também ministrei as disciplinas Contabilidade de Custos e Orçamento e Finanças. Nessa época (1991), fiz, juntamente com outros colegas professores, a especialização (latu sensu) em Filosofia Pura, ministrada pelos professores da Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Foi a partir dessa especialização e do intenso interesse em filosofia da ciência, manifestado desde a minha juventude, que passei a ver a Contabilidade sob um ângulo diferente, sob a perspectiva filosófico-científica.

Essa perspectiva me permitiu vislumbrar dois novos horizontes: i) escrever sobre ciência da Contabilidade, cujo primeiro artigo foi A questão anatrópica na contabilidade brasileira: a sofisticada como elemento de utilidade, publicado no Boletim IPAT n.º 6/1992, Belo Horizonte/MG, com um viés acentuadamente crítico, uma análise anatrópica, uma contraposição filosófica entre escola europeia e estadunidense; e ii) buscar apoio científico para o meu noviciado. Esse apoio veio, de forma espontânea e abnegada, do saudoso professor Doutor Antônio Lopes de Sá, que acabara de lançar, no Brasil e Espanha, sua Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio Aziendal, publicada com o título Teoria Geral do Conhecimento Contábil: Lógica do objeto científico da Contabilidade (1992).

Contudo, por razões políticas (Chefe do Ministério do Trabalho) não pude continuar ministrando aulas na Fepam (1991), na medida em que estava sob a minha responsabilidade a fiscalização do trabalho. Por outro lado, isso me permitiu fomentar as minhas antigas inquietações acerca da ciência no campo da Contabilidade, adormecidas desde a minha graduação. Fortaleci, então, os meus vínculos científicos com agremiações contábeis, entre elas, a Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas-AECA (1996-2000), e a American Accounting Association-AAA (1996-2001), além de pesquisador voluntário no Instituto de Pesquisa "Augusto Tomelin", UNACiências Gerenciais, Belo Horizonte/MG, criado pelo prof. Lopes de Sá.

#### **Lopes de Sá e minha iniciação na ciência**

Tive uma intensa e profícua convivência com o Professor Lopes de Sá desde os anos de 1990 até a sua morte, em 7 de junho de 2010. Nesses vinte anos, nós nos conhecemos o suficiente para constatar que tínhamos visões diferentes em relação à ciência da Contabilidade, embora eu compartilhasse algumas de suas posições, por exemplo, suas críticas feitas tanto ao processo internacional de normatização contábil (Iasc) quanto ao endosso irrestrito feito pelos organismos contábeis brasileiros (CFC).

A formação científica de Lopes foi fortemente contiana (positivista), embora no final de sua vida ele tivesse percebido a importância social da Contabilidade, mas ainda com alguma

essência positivista (Nepomuceno, 2019). Essa percepção mais social da Contabilidade por Lopes de Sá me permitiu sugerir-lhe a inclusão conceitual do construto socialidade no rol das funções sistemáticas de sua teoria, a qual ele acolheu no artigo Teoria Contábil da Socialidade e da Contabilidade Social (construtos lógicos gerais e específicos) (2005). No entanto, sua visão ainda permanecia reducionista, posto que o ponto de partida era sempre e somente a empresa. Suas inferências são corretas, em certa

“  
Se a moeda não tem valor absoluto, se ela flutua ao sabor de um imenso número de variáveis, se ela pode esconder suas cotações sob o manto de manobras políticas, se ela, em sim mesmo, tem valor diferente do que apresenta, como pode ser ‘parâmetro de sinceridade’?”

”

medida, mas incompletas na medida em que ele reduz a Contabilidade a um objeto particular da empresa; tratar de teoria científica da contabilidade, ou do conhecimento científico da

Contabilidade requer um esforço maior do que simplesmente reduzi-la a um instrumento das empresas.

Pelo menos, duas afirmações de Lopes de Sá carrego comigo como sendo verdadeiras: i) a Contabilidade não é um ramo da Economia; ii) a moeda não é parâmetro de sinceridade. Afirma Lopes de Sá (1992, p. 22): “Se a moeda não tem valor absoluto, se ela flutua ao sabor de um imenso número de variáveis, se ela pode esconder suas cotações sob o manto de manobras políticas, se ela, em sim mesmo, tem valor diferente do que apresenta, como pode ser ‘parâmetro de sinceridade’?”

No entanto, as nossas percepções científicas eram distantes na medida em que ele desenvolvia convicções positivistas e eu buscava algo distante do modelo das ciências naturais. Quando publiquei o meu primeiro livro Teoria da Contabilidade: uma abordagem histórico-cultural (2008), fruto dos diversos artigos publicados ao longo dos anos de 1990 e início de 2000 (vide Currículo Lattes), eu já desenvolvia o pensamento de que a Contabilidade não é uma ciência positiva.

Por meio do acesso às publicações da AECA, AAA (Accounting Horizons), e no final dos anos de 1990, em contato com o movimento Critical Perspectives on Accounting (CPA), descobri pensamentos contábeis novos, novos autores americanos (Tony Tinker, Abrahan Briloff), franceses (Ève Chiapello, Bernard Colasse, Michael Capron, Marc Nikitin, Jacques Richard, Jean-Guy Degos), ingleses (Anthony Hopwood, Peter Miller, Peter Armstrong), espanhóis (Leandro Cañibano, Vicente Montesinos, Oriol Amat, Moises Garcia Garcia,

Carlos Marlo Rodríguez), australianos (Michael Gaffikin, Ray Chambers), etc., quase todos críticos e socialmente contextualizados; seus escritos me reposicionaram a Contabilidade.

Algumas obras me permitiram esse reposicionamento filosófico-científico, por exemplo: a série *The History of Accounting: critical perspectives on business and management*, (4 volumes), editada por John Richard Edwards (2000); a obra *The Paper Prophets: a social critique of accounting*, de Tony Tinker (1985); a obra de Previts e Merino, *The History of Accounting in the United States*; as obras de Ahmed Riahi-Belkaoui, por exemplo, *Accounting, a Multiparadigmatic Science* (1992), *The Cultural Shaping of Accounting* (1995); a obra de Abraham Briloff, *Unaccountable Accounting* (1972); também a obra *Critique of Accounting*, de Richard Mattessich (1995), além muitas outras obras e artigos. Essas novas leituras me permitiram escrever o segundo livro *Contabilidade Internacional* (2014), que não era sobre normas contábeis internacionais, mas sob um ponto de vista crítico social.

### **Publicação dos meus primeiros ensaios sobre teorias contábeis**

Com alguma noção já esboçada sobre a ciência da Contabilidade, especialmente quanto ao seu papel societal, busquei estabelecer a minha primeira impressão acerca da Contabilidade como uma análise epistemológica da realidade social. Nesse sentido, desenvolvi meus primeiros estudos sobre teorias contábeis com o ensaio *a Teoria da Objetividade Contábil*, publicado em 2003 (em inglês e

espanhol) pela *Revista Internacional de Filosofía y Epistemología de las Ciencias Económicas, Energeia* (Argentina), com o título *La objetividad contable y la disminución de la importancia del resultado marginalista: un análisis epistemológico de la realidad social* (tradução feita pelo saudoso professor argentino Carlos Casella

“ Com alguma noção já esboçada sobre a ciência da Contabilidade, especialmente quanto ao seu papel societal, busquei estabelecer a minha primeira impressão acerca da Contabilidade como uma análise epistemológica da realidade social. Nesse sentido, desenvolvi meus primeiros estudos sobre teorias contábeis com o ensaio *a Teoria da Objetividade Contábil*. ”

Em 2016, apresentei meu ensaio *Teoría de la Objetividad Contable* na *Universidad Nacional de Colombia*, nas *Primeras Jornadas de Investigación en Contabilidad Crítica*, o que me possibilitou aproximações com os

colegas das academias colombianas, nos anos subsequentes.

A construção do estudo *Teoria da Objetividade Contábil* foi baseada nas inferências e conclusões alcançadas por dois pesquisadores contábeis: a reflexão feita por Tinker (1991) acerca do objeto contábil (“negação da negação contábil”) e as reflexões desenvolvidas por Lopes de Sá (1992) que o conduziram à *Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio*; ambos inferem e consolidam os propósitos do objeto contábil sob três condições *sine qua non*, sintetizadas em meu ensaio *Teoría de la Objetividad Contable* (Nepomuceno, 2016): i) Essência (relações essenciais, Sá; posição epistêmica, Tinker); ii) Ambiente (relações ambientais, Sá; realidade social, Tinker); iii) Dimensão (relações dimensionais, Sá; teorias e métodos contábeis, Tinker).

Sob esses três vértices, busquei estabelecer a existência da Contabilidade enquanto relações essenciais (epistêmicas), repercutindo, de maneira dinâmica, as relações ambientais e as relações dimensionais. É uma reflexão filosófica em busca do estabelecimento da potência (kinesis) contida na linguagem construída de maneira singular pela Contabilidade. Sem isso, diria Sombart (1902), o capitalismo não seria possível; nos termos de Mattessich (1995), princípio da dualidade.

Com a *Teoria da Objetividade*, imaginei distanciar a minha visão sobre a Contabilidade dos cânones das ciências naturais positivas, mas ainda era um esforço isolado pouco eficaz e com muitas lacunas históricas. Por isso, resolvi aprofundar meus estudos na história contábil, sobretudo, estadunidense,

inglesa, francesa e alemã, buscando especialmente a dialética materialista (proposta em andamento no meu projeto de doutoramento).

### **Ampliando os horizontes**

Em 2014, o prof. Jorge Manuel Gil, da Universidad Nacional da Patagonia (Comodoro Rivadavia-AR), me convidou, juntamente com o prof. Mauricio Gomez Villegas, da Universidad Nacional de Colombia, para escrevermos um livro sobre a contabilidade internacional. O ponto de partida para essa obra seria a tradução do meu livro Contabilidade Internacional, que eu acabara de publicar no Brasil. Isso permitiu a minha primeira viagem ao exterior como ensaísta e escritor. Entretanto, a publicação não foi adiante porque, naquele momento, as universidades argentinas entraram em crise, como de resto toda a Argentina, que ao suspender o pagamento da dívida com o FMI teve, por consequência, a interdição de suas reservas por um juiz em Nova Iorque. Assim, a publicação foi suspensa e perdeu-se no tempo.

Contudo, permitiu-me fazer as seguintes palestras: Las cuentas ambientales y la economía sustentable; Brasil: apuntes sobre cuestiones ambientales, en la V Jornada Patagónica de Pesquisa en las Ciencias Económicas (2014). Também me permitiu reuniões com o corpo docente da economia e contabilidade, o que foi muito produtivo do ponto de vista acadêmico.

Assim, o contato com os colegas da Patagônia me permitiu novas aproximações com outras universidades argentinas, colombianas e peruanas.

Na Universidade de Buenos Aires-UBA conheci pessoalmente (2018) o professor Eduardo Scarano, que havia prefaciado o meu primeiro livro Teoria da Contabilidade; o prof. Carlos L. Garcia Casella, que me impressionou acerca de duas convicções: i) a



A dissertação tinha por proposta analisar a condição vinculante entre Contabilidade e capitalismo contemporâneo, estabelecida ao longo do século XX pelo contador com o propósito subjacente de manutenção do seu status quo profissional. O objetivo foi verificar uma provável intensificação da proximidade da Contabilidade com o capitalismo neoliberal.



Contabilidade não é um ramo da economia (em concordância com Lopes de Sá); essa afirmação parece ter tido um impacto relevante na comunidade contábil argentina na medida em que a Contabilidade é uma especialização

oferecida na Faculdade de Economia; ii) a auditoria contábil não pode ser algo privado (independente), deve-se formar comissões paritárias que possam defender os interesses da sociedade.

As reflexões de Lopes de Sá (socialidade) e de Casella (papel social da auditoria) estavam, em certa medida, justapostas àquelas do movimento crítico-contábil (CPA), apesar de suas formações positivistas-normativistas. Portanto, havia um conteúdo de ciência social em suas afirmações. Na Colômbia, onde a minha participação tem sido razoável desde 2016, em diversas universidades (Medellin, distrito de Antioquia, Bogotá), tenho mantido profícuos laços científicos com o prof. Mauricio Gomes Villega, prof. Daniel Ariza Bonaventura (Universidad Nacional de Colombia), prof. Rafael Franco Ruiz, prof. Jesús Alberto Soárez Pineda e a profa. Liliam Betancur Jaramillo (Universidad Libre). Recentemente, a convite da Revista Contaduría de Universidad de Antioquia (edição comemorativa dos 40 anos), escrevi o artigo Perspectiva da pesquisa contábil na América Latina: Um olhar para a Argentina, Brasil e Colômbia (2022), o qual me permitiu salientar alguma visão crítica acerca das posições científicas no campo contábil latino-americano.

### **A Contabilidade como instrumento de entronização do capitalismo contemporâneo**

Pelo fato de eu ser funcionário do Governo federal, lotado no interior do país, não havia a possibilidade de fazer o meu mestrado, o que só ocorreu após a minha aposentadoria. O meu mestrado foi feito na Universidade Federal de Uberlândia-UFU (2018/2020), em



Contabilidade Financeira. A dissertação com o título A Contabilidade como instrumento de entronização do capitalismo contemporâneo ( ) teve o prof. Me. Rafael Franco Ruiz (Universidad Libre, Colômbia) compondo a banca, além da profa. Dra. Sirlei Lemes e prof. Dr. Ilírio José Rech (orientador). A dissertação foi considerada a melhor de 2020 no PPGCC UFU, o que me permitiu participar da live promovida pelo coordenador do PPGCC, prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo, quando houve a apresentação da melhor tese doutoral e melhor dissertação.

Embora eu já tivesse dois livros escritos e mais de trinta artigos publicados no Brasil e no exterior, nada foi tão enriquecedor quanto o meu mestrado, sobretudo, por causa do elevado nível do professorado. Foi uma experiência saudável e construtiva. A temática, sugerida pelo meu orientador, que já conhecia o meu trabalho, foi na mesma direção do que eu já me manifestara desde o início, minhas inquietações e questionamentos acerca da ciência da Contabilidade e do efetivo papel do profissional contador (e suas organizações representativas) no contexto societal.

A dissertação tinha por proposta analisar a condição vinculante entre Contabilidade e capitalismo contemporâneo, estabelecida ao longo do século XX pelo contador com o propósito subjacente de manutenção do seu *status* quo profissional. O objetivo foi verificar uma provável intensificação da proximidade da Contabilidade com o capitalismo neoliberal a ponto de sustentar a sua entronização por meio daquilo que é mais caro à humanidade, e, no caso contábil, eivada de retórica: a

informação como instrumento de registro e balizamento das ações capitalistas e dos fluxos financeiros. O método utilizado para o desenvolvimento e apresentação dos meus argumentos, como ensaio teórico, foi o historial dialético.



Portanto, analisar a Contabilidade sob essas condições permitiu examiná-la e compará-la com outras pesquisas empíricas, positivistas, normativistas, além de outras correntes. Isso permitiu evidenciar com maior propriedade o quão distante está a Contabilidade financeira dos interesses da sociedade.



Os argumentos estabelecidos para o desenvolvimento do objetivo foram balizados sob duas premissas básicas que determinaram a conduta de pesquisa do meu mestrado. A primeira premissa estabelecida foi a condição de um capitalismo contemporâneo estruturado sob o princípio do egoísmo ético – “vícios privados, benefícios públicos”. Esse princípio foi estudado a

partir das ideias do neoliberal Mises (1949), em sua obra *Human Action: a treatise on economics*. A segunda premissa básica, como contraponto à primeira, foi a análise historial-dialética considerando a Contabilidade como uma ciência social. Portanto, analisar a Contabilidade sob essas condições permitiu examiná-la e compará-la com outras pesquisas empíricas, positivistas, normativistas, além de outras correntes. Isso permitiu evidenciar com maior propriedade o quão distante está a Contabilidade financeira dos interesses da sociedade.

#### **Reflexões sobre a condição de pseudociência da contabilidade**

Na dissertação do mestrado, em especial o Capítulo 5: O contador e suas controversas relações com o capitalismo e a sociedade, descrevo o quanto o profissional contador é, convenientemente, não intelectual, acientífico. Quando Hatfield (1924, p. 241) manifestou a sua indignação ao constatar que “nas universidades sofremos com o desprezo implícito de nossos colegas, que consideram a contabilidade como um intruso, um Saul entre os profetas, um pária...”, é compreensível a sua afirmação na medida em que a Contabilidade na virada do século XIX/XX habitava o indefinido no campo científico, ora como um ramo da matemática, ora como ciência positiva, ora como pseudociência (Hatfield, 1924, p. 1).

No entanto, quase cem anos depois a indignação de Hatfield (1924) ainda persiste na academia por meio das palavras de Demski (2007, p. 156): “é



O recrudescimento da classe contábil em torno da percepção da Contabilidade como um instrumento útil e eficaz, alinhado aos propósitos das corporações, pode estar distanciando o discurso científico da Contabilidade para algo diferente (retórico).



hora de atacar, de mudar o jogo, de garantir que a contabilidade tenha uma presença honrosa na academia”. Parece que não evoluímos praticamente nada nos últimos cem anos. O contador, embora mais capaz do ponto de vista instrumental, continua não intelectual, acientífico, convenientemente, suponho eu. As razões dessa alienação, o desprezo pelo científico, fui buscar na História da Contabilidade.

Nesse sentido, no ano de 2022, fiz alguns breves estudos sobre a história do pensamento contábil da Alemanha, França, Grã-Bretanha e Estados Unidos, no final do século XIX e início do século XX, cujo propósito foi verificar os elementos históricos da pesquisa científica na Contabilidade. Dessa verificação resultaram algumas reflexões sobre esses estudos, apresentadas em alguns eventos internacionais.

Apresentei no Quality Research Critical Accounting (QRCA) 2022 – Conferencia y Consorcio, no dia 17/11/22, Universidad de Antioquia, Medellín (virtual), o trabalho A economia política inglesa e o desdém pela contabilidade. Também apresentei, no mesmo evento, no dia 16/11/22, na Universidad de Medellín (virtual), o trabalho: A origem da cientificidade da contabilidade na França. Em 26 de novembro de 2022 apresentei também, na VIII Jornada de História da Contabilidade (virtual), realizada pelo ISCAC - Coimbra Business School (Coimbra, Portugal), a comunicação A dialética historial na formação da teoria contábil consensual estadunidense.

Os ensaios teóricos apresentados nesses eventos internacionais suponho que contribuíram no sentido das reflexões em torno da percepção das causas da contabilidade enquanto pseudociência. A razão pela qual os acadêmicos ainda não encontraram o caminho científico da Contabilidade e o porquê de continuarmos afirmando que ela é Ciência podem estar na historialidade, na percepção do papel desempenhado pelo profissional contador distante da construção científica da Contabilidade. Essa é uma condição imposta pela profissão contábil (especialmente pelos auditores) que me permite afirmar: a contabilidade sob a condição de pseudociência mantém o status quo da profissão e se distancia das demandas da sociedade.

As minhas inquietações sobre “o quão distante está a Contabilidade dos interesses da sociedade” (Nepomuceno, 2020) e o quanto esses interesses atritam os interesses particulares da profissão, especialmente, do auditor

(que tem dominado a linguagem contábil por meio de normas homonoísticas – de consenso, de acordo privado, nesse sentido, distantes da exegese, dos ritos da ciência) me motivam seguir aprofundando os meus estudos.

Assim, o que constatamos, até o momento, é que a profissão, por meio de suas agremiações representativas, tem determinado e dominado o destino da Contabilidade. A afirmação de Demski (2007, p. 156) é indicativo nesse sentido: “a contabilidade não é hoje uma disciplina acadêmica; é um empreendimento vocacional insular e cada vez mais estreito”. McPhail e Walters, (2009, p. 141) lembram as palavras de um auditor norte-americano: “... não nos consideramos mais apenas uma profissão, somos um negócio, somos empresários”. Nesse sentido, creio serem oportunos estudos voltados para essa temática.

O recrudescimento da classe contábil em torno da percepção da Contabilidade como um instrumento útil e eficaz, alinhado aos propósitos das corporações, pode estar distanciando o discurso científico da Contabilidade para algo diferente (retórico).

### Bibliografia

- BOLSINHAS, J. C. (Prefácio). In: Iudicibus, S. (coord.), Contabilidade Introdutória. Quinta edição. São Paulo: Atlas Editora SA, 1980.
- BRILOFF, A. Unaccountable accounting. Harper & Row, Publishers, 1972).
- DEMSKI, J. S. Is Accounting an Academic Discipline? Accounting Horizons. V. 21, N. 2, pp. 153–157, 2007.

FINNEY, H. A.; MILLER, H. A. *Finney and Miller's Principles of Accounting, Introductory. Seven Edition (Canadian edition)*, New Jersey: Prenticer-Hall, Inc., 1972.

HATFIELD, H. R. A Historical Defense of bookkeeping. *Journal of Accountancy*. V. 37. Nº 4, pp. 241-53, 1924. Disponível em: <https://egrove.olemiss.edu/jofa/vol37/iss4/1/>. Acesso em 02 de jan. 2023.

MATTESSICH, R. *Critique of Accounting: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. London: Quorum Books, 1995.

MCPHAIL, K.; WALTERS, D. *Accounting and Business Ethics: an introduction*. New York: Routledge, 2009.

MISES, L. *Human action: a treatise on economics*. Fourth Revised Edition. EUA: Yale University Press, 1963.

NEPOMUCENO, V. A questão anatrópica na contabilidade brasileira: a sofística como elemento de utilidade, *Boletim IPAT*, nº 6, 1992.

NEPOMUCENO, V. Teoria da objetividade contábil. *Revista Internacional de Filosofía y Epistemología de las Ciencias Económicas, Energeia*, V. 2, n. 1-2, 2003. Disponível em: <http://dspace.uces.edu.ar:8180/xmlui/handle/123456789/316>. Acesso em 02 de já. 2023.

NEPOMUCENO, V. Antônio Lopes de Sá, el filósofo de la contabilidad. *Revista Científica General José María Córdova*, V. 17, n. 25, p. 149-175. DOI: <http://dx.doi.org/10.21830/19006586.351>, 2019.

NEPOMUCENO, V. *A Contabilidade como instrumento de entronização do capitalismo contemporâneo. (Dissertação de mestrado)*, 2020.

Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/29275>.

NEPOMUCENO, V. Perspectiva da pesquisa contábil na América Latina: Um olhar para a Argentina, Brasil e Colômbia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 81, 233-257, 2022. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n81a10>.

SÁ, A. L. *Teoria geral do conhecimento contábil: lógica do objeto científico da contabilidade*. Belo Horizonte-MG: IPAT-UNA, 1992

SÁ, A. L. *Teoría general del conocimiento contable: lógica del objeto científico de la contabilidad*. Madrid: ICAC, 1997.

SÁ, A. L. *Teoria contábil da socialidade e contabilidade social (constructos lógicos gerais e específicos)*. Disponível em: [http://www.crcba.org.br/boletim/artigos/socialidade\\_e\\_contabilidade\\_social.pdf](http://www.crcba.org.br/boletim/artigos/socialidade_e_contabilidade_social.pdf). Acesso em 02 de jan. 2023.

SÁ, A. L. Alisamento de resultados e normas internacionais. Disponível em: <https://www.coad.com.br/home/noticias-detalle/25758/alisamento-de-resultados-e-normas-internacionais-de-contabilidade>, acesso em 02 de jan. 2023.

SOMBART, W. *Der Moderne Kapitalismus. Erster Band. Die Genesis des Kapitalismus*. München und Leipzig: Verlag von Duncker & Humblot, 1902.

TINKER, T. *The Accountant as Partisan. Accounting, Organizations and Society*. V. 16, 1991 Elsevier Science Ltd. Reprinted by Accounting Theory, text and readings. 5th Edition. R. Schroeder & M. Clark. Chapter 2. New York: John Wiley & Sons, Inc. 1995.

TINKER, T. *Paper prophets: a social critique of accounting*. New York: Praeger Publishers, 1985.

A razão pela qual os acadêmicos ainda não encontraram o caminho científico da Contabilidade e o porquê de continuarmos afirmando que ela é Ciência podem estar na historialidade, na percepção do papel desempenhado pelo profissional contador distante da construção científica da Contabilidade.

# Hermenêutica dos *constructos* da gestão de negócios

## Conteúdo informacional do desempenho operacional e financeiro

José Antonio de França

### Resumo

Este artigo introduz uma discussão teórico-empírica da hermenêutica nos *constructos* de modelagem e terminologias utilizadas em análise de desempenho operacional e desempenho financeiro, no contexto de negócios. A literatura documenta que a hermenêutica foi inicialmente utilizada em textos religiosos e depois abraçada por áreas do conhecimento como Filosofia, Sociologia, Direito e mais recentemente a economia para auxiliar no entendimento de conteúdo informacional de domínio técnico. Os *constructos* estão especificados por equações de conteúdo quantitativo para calcular os *quanta* do grau de alavancagem operacional e de indicadores de liquidez que medem as capacidades nominal e efetiva de pagamento, utilizando dados amostrais de empresas listadas na B3, dos

períodos 2000 a 2015 e 2007 a 2017. Os resultados obtidos são relevantes para auxiliar pesquisadores, gestores e usuários do conteúdo informacional de desempenho operacional e financeiro, assim como para a literatura de gestão de negócios.

**Palavras-chave.** Desempenho operacional. Desempenho financeiro. Hermenêutica do desempenho. Grau de alavancagem operacional. Ponto de equilíbrio operacional.

### 1. Introdução

Este artigo introduz uma discussão da hermenêutica na semântica dos *constructos* de modelagem e terminologias utilizados nas análises de desempenho

operacional e desempenho financeiro, como instrumentos da gestão de negócios, e é parte de pesquisa em desenvolvimento no Grupo de Pesquisa "Sustentabilidade da Gestão da Liquidez Financeira – SGLF" certificado pela Universidade de Brasília (UnB) com registro no CNPq<sup>1</sup>.

Hermenêutica, inicialmente utilizada nos textos bíblicos, vem sendo abraçada por algumas áreas do conhecimento como Filosofia, Sociologia, Direito e mais recentemente a Economia, para auxiliar na compreensão da linguagem do empreendedorismo, da teoria dos Preços, das expectativas racionais, das teorias da Economia Monetária e do bem-estar social, como documentado por Lavoie (1991). A

<sup>1</sup> [dgp.cnpq.br/dgp/espheogrupo/6723565179273243](http://dgp.cnpq.br/dgp/espheogrupo/6723565179273243)

hermenêutica é requerida para auxiliar no entendimento de estruturas textuais que se apresentam com conteúdo extremamente técnico, com a finalidade de facilitar a compreensão do conteúdo informacional pelos usuários da informação.

É nesse sentido que a hermenêutica é conhecida como filosofia interpretativa para elucidar a compreensão de ações formais e clarear a semântica ou significado de textos técnicos e ou específicos em um processo dialógico. No campo das ciências sociais, como Economia e Contabilidade, sua utilização é relevante para facilitar o processo de comunicação mitigando os efeitos dos vocabulários “economês” e “contabilês”, ainda que seja necessário manter a terminologia dos *constructos teóricos* como variáveis do modelo.

O desempenho operacional e o desempenho financeiro, por vezes, são divulgados por meio de conteúdo informacional com viés puramente tecnicista que dificulta a compreensão do usuário da informação que é quem deles se utiliza para gestão de negócios. Então, sem perda do conteúdo técnico, é necessário que linguagem equivalente seja utilizada para permitir gerenciamento efetivo dos negócios.

Assim, à semelhança das áreas de conhecimento explicitadas, este artigo postula, como objetivo, alinhar a interpretação do conteúdo informacional, teórico-empírico, dos *quanta* do modelo do desempenho operacional e do desempenho financeiro, apropriando-se das contribuições da hermenêutica para harmonizar a compreensão da informação quantitativa produzida pelo modelo. A parte teórica é composta dos *constructos* de análise do desempenho. A parte empírica, que avalia o conteúdo informacional, é composta da análise de dados amostrais.

Os dados utilizados na aplicação empírica, que produzem os resultados, foram recuperados das demonstrações financeiras de empresas listadas na B3 em dois períodos. Os dados do primeiro período, 2000 a 2015, produzem os *quanta* da capacidade nominal de pagamento e da capacidade efetiva de pagamento, por firma, de uma amostra de 36 firmas. Os dados do segundo período, 2007 a 2017, recuperados de uma amostra de 58 firmas, produzem os *quanta* do desempenho operacional e do desempenho financeiro da capacidade nominal de pagamento, por segmento de negócio da economia. Os



A hermenêutica é conhecida como filosofia interpretativa para elucidar a compreensão de ações formais e clarear a semântica ou significado de textos técnicos e ou específicos em um processo dialógico. No campo das ciências sociais, como Economia e Contabilidade, sua utilização é relevante para facilitar o processo de comunicação.



*quanta* do desempenho operacional e do desempenho financeiro são representados por suas médias anuais.

As contribuições do artigo são relevantes para auxiliar a tomada de decisão de pesquisadores, gestores e usuários do conteúdo informacional de negócios, bem como para a literatura, porque produzem informação por empresa e por segmento da economia, nas áreas de conhecimento contabilidade e finanças, associando os *quanta* do desempenho operacional aos *quanta* do desempenho financeiro e promovem avaliação comparativa entre ambos.

Para além dessa seção **1.** Introdução, o artigo está estruturado em mais cinco seções: **2.** A hermenêutica da teoria econômica e do desempenho. **3.** Hermenêutica da modelagem. **4.** Hermenêutica dos resultados. **5.** Considerações finais e referências.

## 2. A hermenêutica da teoria econômica e do desempenho

Hermenêutica, como discutida por Britton and Sedgwick (2003), em abordagem que relaciona a economia à religião, é identificada como o estudo do significado dos textos e sua interpretação ao longo de séculos de tradição. Essa construção semântica contextualiza o funcionamento do tempo e do espaço no pensamento cosmológico como atributos da existência do universo na perspectiva cristã, e na especulação de que a criação e a história têm um Plano que pode ser interpretado pela hermenêutica de uma narrativa específica nas Escrituras Sagradas para orientar a reflexão cristã no debate científico.

### 2.1 Hermenêutica da teoria econômica

A discussão sobre o domínio e influência da metodologia positivista na economia,

como documentada por Madison (1991), vem promovendo reflexões sobre a mudança epistemológica para a hermenêutica, rotulada de pós-positivismo. Essa discussão vem sinalizando que a metodologia é o ponto focal de utilização da hermenêutica para que a interpretação dos fenômenos seja acessível aos usuários da informação econômica. A inquietação é bem colocada porque a credibilidade da economia, como ciência, depende da assertividade que os modelos possam produzir e da comunicação clara do seu conteúdo informacional para a sociedade.

Na abordagem de Kroszner (1991), os modelos ou formas de falar não devem ser interpretados como representação de domínio externo, cuja essência se deseja capturar. Argumenta que o objetivo de uma correspondência entre um modelo e o mundo real pode ser ilusório, pois não se sabe o que acontece no mundo real sem o uso de algum filtro produzido pela inteligência humana. Com essa percepção não é razoável julgar a correspondência de modelo e teorias com o mundo lá fora. No contexto dessa argumentação, é colocado que a utilidade de formas mecânicas e de falar em áreas como a Física e a Engenharia não pode ser fundamento para inferir que outras disciplinas possam adotar vocabulário semelhante para alcançar seus objetivos. Como exemplo dessa linha de pensamento, é introduzida na discussão o debate sobre o modelo walrasiano de equilíbrio geral que, entre os economistas, sustenta a teoria da Utilidade.

Berger (1991) apresenta estudo contextualizado do Estado da Arte na relação hermenêutica com a economia. Nesse estudo, revela críticas existentes na literatura com respeito à insuficiência da teoria Econômica no contexto das ciências sociais para explicar, por exemplo, a inflação no ambiente macroeconômico, porque as práticas sociais dependem de linguagem de ação e de comunicação mútua, e isso faz com que a teoria Econômica seja dependente de uma visão limitada da motivação e da ação humana. Como auxílio para mitigar os efeitos dessa limitação teórica da Economia, a

“  
A dependência  
de linguagem de  
visão limitada da  
motivação e da  
ação humana, com  
respeito à inflação,  
tem mostrado que  
todas as tentativas  
de medir grandezas  
econômicas  
estão baseadas  
em suposições  
inteiramente falsas,  
o que demonstra  
ignorância  
dos princípios  
fundamentais da  
economia e da  
história.”

hermenêutica é uma alternativa para clarear os efeitos semânticos das terminologias utilizadas nas práticas econômicas para melhorar o processo de comunicação com a sociedade.

A dependência de linguagem de visão limitada da motivação e da ação humana, com respeito à inflação, como argumenta Mises (2010 – Capítulo 17 – item 18), tem mostrado que todas as tentativas de medir grandezas econômicas estão baseadas em suposições inteiramente falsas, o que demonstra ignorância dos princípios fundamentais da economia e da história. A história, por meio dos seus próprios métodos, como discutido pelo autor, pode afirmar que o poder aquisitivo da moeda tem mostrado, ao longo do tempo, uma tendência de queda, fato para o qual os economistas tem convergido. A questão,

então, é diagnosticar se essa queda no poder aquisitivo da moeda tem fomentado a evolução da pobreza, ao longo do tempo, para satisfazer ao moderno capitalismo ocidental. A interpretação adequada dos fatos, com uso da hermenêutica, pode auxiliar no entendimento do que efetivamente ocorre.

## 2.2 Hermenêutica do desempenho

A terminologia *constructo* está associada à construção teórica de modelo que é uma construção mental de uma realidade a ser investigada para avaliar a assertividade de uma teoria. No contexto de negócios um modelo é estruturado para sinalizar métricas de avaliação de desempenho, seja desempenho operacional e/ou desempenho financeiro.

Na avaliação do desempenho operacional, os *constructos teóricos* relevantes estão associados à avaliação do custo-volume-lucro (CVL) para mensurar o ponto de equilíbrio e a alavancagem operacional, como discutidos por Garrison, Noreen & Brewer (2013 – Cap. 5). A métrica do ponto de equilíbrio sinaliza que um produto é economicamente viável se a quantidade vendida necessária para recuperar o custo fixo for inferior à quantidade total vendida. A métrica da alavancagem operacional sinaliza que o Grau de Alavancagem Operacional (GAO) é multiplicador do lucro em função da variação do volume de vendas.

O desempenho financeiro é avaliado por *constructos teóricos* de modelos que sinalizam capacidade nominal de pagamento em um ponto no horizonte de tempo a que as demonstrações financeiras se referem. Esses *constructos* são identificados pelos modelos de indicadores de liquidez, de curto e longo prazos, obtidos a partir dos agregados econômicos do balanço, como demonstrado por Assaf Neto (2014 – Cap. 6) e Ross, Westerfield & Jaffe (1995 – Cap. 2).

Para além dos modelos de indicadores de liquidez que avaliam a capacidade nominal de pagamento, a literatura passa a dispor de modelo que avalia a capacidade efetiva

de pagamento introduzido por De França e Sandoval (2019). A contribuição desses dois articulistas avalia a capacidade efetiva de pagamento partindo de uma combinação dos *constructos* dos ciclos operacional e financeiro com uma taxa de juros da economia, para ajustar o modelo tradicional de capacidade nominal de pagamento, e sinalizar o *status* de sustentabilidade financeira do negócio por meio da capacidade efetiva de pagamento.

### 3. Hermenêutica da modelagem

A modelagem discutida neste artigo está segregada nas categorias Desempenho Operacional (DO) e Desempenho Financeiro (DF). A categoria DO é composta pelos *constructos* Ponto de Equilíbrio Operacional (PEO) e Grau de Alavancagem Operacional (GAO) que, em comum, dependem da Margem de Contribuição (MC). A categoria DF é composta dos *constructos* capacidade nominal de pagamento e capacidade efetiva de pagamento que representam a liquidez e solvência financeiras.

#### 3.1 Modelagem do desempenho operacional (DO)

O PEO, modelado pelas equações 2 e 3 (Eq. 2 e Eq. 3) seguintes é medido em quantidade física de produto e pelo valor financeiro do volume de vendas, respectivamente. O GAO, modelado pelas equações 4 e 5 (Eq. 4 e Eq. 5) seguintes é avaliado por um indicador neutro. Ambos, PEO e GAO, revelam a capacidade de gerenciamento de custos e despesas fixas (CDF) com vistas à sustentabilidade do negócio. CDF é a soma de todos custos fixos que incorrem no processo de produção, mais todas as despesas fixas que incorrem no processo de gestão.

Na hermenêutica do PEO, necessariamente, o volume de receita de vendas requerido é menor do que o volume da receita de vendas

total (RV), definido algebricamente como (PEO < RV). Nesse equilíbrio, necessariamente, o lucro ( $\pi$ ) é igual a zero ( $\pi=0$ ). Então, no ponto do volume de vendas do PEO todo CDF é recuperado e o volume de vendas que exceder é composto somente do Custo Variável (CV) e lucro que definem a MC.

A hermenêutica do GAO é uma medida de variação percentual nos lucros em função de uma variação percentual no volume de vendas, como argumentam Garrison, Noreen & Brewer (2013). Essa medida sinaliza o desempenho ótimo da planta de produção de um negócio em que, enquanto houver CDF ociosos, o volume

“ O desempenho financeiro é avaliado por *constructos* teóricos de modelos que sinalizam capacidade nominal de pagamento em um ponto no horizonte de tempo a que as demonstrações financeiras se referem. Esses *constructos* são identificados pelos modelos de indicadores de liquidez, de curto e longo prazos, obtidos a partir dos agregados econômicos do balanço. ”

de vendas aumenta e o *quantum* do GAO diminui. Em situação de equilíbrio, o *quantum* do GAO se mantém constante.

#### 3.1.1 Modelagem da MC

A MC é definida pela soma do CDF mais o lucro ou, de forma equivalente, pela diferença entre receita de vendas e Custo

$$MC = CDF + \pi \quad (Eq. 1)$$

$$MC = RV - CV \quad (Eq. 2)$$

#### 3.1.2 Modelagem do PEO

A Eq. 3 sinaliza que o quociente da divisão de CDF pela margem de contribuição unitária ( $MC_u$ ) define o volume em unidades de venda no PEO ( $PEO_u$ ), como requisito mínimo do DO em que, necessariamente, a quantidade de produtos vendidos no  $PEO_u$ , é menor do que a quantidade total de produtos vendidos ( $VT_u$ ).

$$PEO_u = CDF * MC_u^{-1} > 0 \rightarrow PEO_u < (VT_u) \quad (Eq. 3)$$

A Eq. 4 define o PEO em volume financeiro de vendas ( $PEO_f$ ) de forma que o volume de vendas no  $PEO_f$ , é menor do que o volume da receita líquida de vendas (RLV) total em valor financeiro.

$$PEO_f = CDF * (MC_{96})^{-1} > 0 \rightarrow PEO_f < RLV \quad (Eq. 4)$$

A Figura 1 representa, graficamente, a hermenêutica das Eq. 3 e Eq. 4 em que, à esquerda do PEO, a área delimitada pelo custo total e pela origem do gráfico (0), é a área de prejuízo ou lucro negativo ( $\pi < 0$ ), e a área à direita do PEO, e a partir dela, o lucro é positivo ( $\pi > 0$ ). Então, o PEO é o ponto de partida da avaliação do desempenho porque ele sinaliza que quanto maior for a diferença positiva entre RLV e  $PEO_f$  ( $RLV \gg PEO_f$ ), maior será o lucro, como demonstrado em De França (2012).

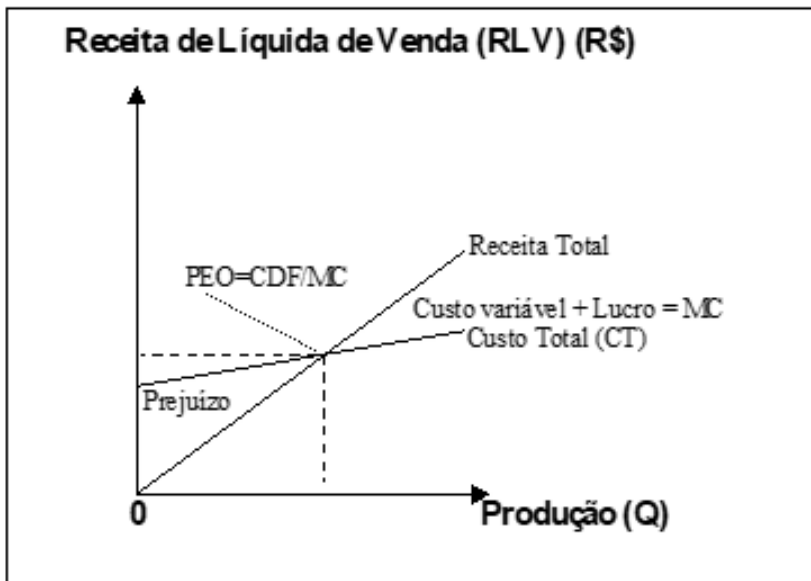


Figura 1: Ponto de equilíbrio operacional (PEO)

### 3.1.3 Modelagem do GAO

Os *constructos* do GAO podem ser interpretados a partir das Eq. 5 e Eq. 6. Diferentemente do PEO, em que o lucro é zero ( $n=0$ ), no nível de GAO o que se avalia é quanto o lucro é impactado em função da variação no volume de vendas. Os dois *constructos* são equivalentes porque a equação 6 é uma manipulação algébrica da equação 1, produzida a partir da definição do GAO. A hermenêutica aplicada às duas equações, de acordo com De França e Lustosa (2016) é que, o *quantum* do GAO no intervalo de 1 a 2 ( $1 < \text{GAO} \leq 2$ ), produz maiores taxas de retorno porque sinaliza não haver custos e despesas fixas ociosos. Caso contrário, *quantum* de GAO numericamente elevado, produz menor retorno porque sinaliza a existência de custos e despesas fixas ainda não recuperados. Então, o GAO é uma medida de desempenho operacional afetada pela variação das vendas e quando o seu *quantum* orbita na vizinhança de 2 o negócio, economicamente, opera em condição ótima.

$$\text{GAO} = \text{MC} * \pi^{-1}; \text{GAO} > 0 \quad (\text{Eq. 5})$$

$$\text{GAO} = 1 + \text{CDF} * \pi^{-1}; \text{GAO} > 0 \quad (\text{Eq. 6})$$

A métrica  $\text{GAO} > 0$  é válida para as duas equações porque ambas derivam da MC como ponto de partida para a modelagem. Neste contexto não se admite GAO igual ou menor que zero. Então GAO pertence ao conjunto dos números reais positivos ( $\text{GAO} \in \mathbb{R}^+$ )

### 3.2 Modelagem do desempenho financeiro (DF)

Os *constructos* da capacidade nominal de pagamento e da capacidade efetiva de pagamento, especificados nas equações 7 e 8 (Eq. 7 e Eq. 8) definem a modelagem do DF.

A capacidade nominal de pagamento especificada pelo Índice de Liquidez Corrente (ILC) sinaliza o quanto de ativos em moeda e ativos conversíveis em moeda um negócio dispõe para liquidar obrigações no mesmo intervalo de um horizonte de tempo. Mas essa medida é apenas um indicador quantitativo por não incorporar o rigor qualitativo dos ativos conversíveis em moeda para satisfazer o conjunto de obrigações em cada maturidade.

Complementarmente, a capacidade efetiva de pagamento especificada pelo Coeficiente de Sustentabilidade da Liquidez (CSL) cumpre o objetivo de combinar prazos de realização de ativos conversíveis em moeda com prazos de exigibilidade do conjunto de obrigações.

#### 3.2.1 Capacidade nominal de pagamento

A semântica do ILC sinaliza que os ativos financeiros e não monetários do negócio, realizáveis no mesmo horizonte de tempo das obrigações, são suficientes ou não para satisfazer ao conjunto obrigações exigíveis. Essa medida não compatibiliza os diversos prazos de conversão em moeda dos ativos com os diversos prazos de exigibilidade das obrigações. Por isso, ela apenas sinaliza uma capacidade nominal de pagamento.

$$\text{ILC} = \text{AC} * \text{PC}^{-1} > 1 \quad (\text{Eq. 7})$$

#### 3.2.2 Capacidade efetiva de pagamento

A CSL sinaliza capacidade efetiva de pagamento porque combina os diversos prazos de conversão de ativos em moeda com os diversos prazos de exigibilidade das obrigações do negócio no mesmo intervalo do horizonte de tempo, partindo do constructo ILC. Por isso, o CSL é consistente com a capacidade efetiva de pagamento. A compatibilização dos prazos de realização de ativos com os prazos de exigibilidade das obrigações é processada pelo Coeficiente de Eficiência Financeira (CEF) que combina o quociente da divisão do Ciclo Financeiro pelo Ciclo Operacional (CF/CO) com a taxa de juros da economia.

$$\text{CSL} = \frac{\text{AC}}{\text{CEF}} = \frac{\text{AC}}{\text{PC}} + \frac{1}{\text{CEF}}; \text{CSL} \leq \text{ILC} \quad (\text{Eq. 8})$$



As métricas  $ILC > 1$  e  $1 < CSL \leq ILC$ , simultaneamente, sustentam o conteúdo informacional de que o negócio é financeiramente solvente e sustentável. Se essa assertiva for violada, as evidências são de negócio não sustentável.

#### 4. Hermenêutica dos resultados

Os resultados da aplicação empírica estão apresentados nas Tabelas 1 e 2. A Tabela 1 exibe os *quanta* dos indicadores de desempenho financeiro ILC e CSL que permitem avaliar, de forma simultânea, o desempenho da capacidade nominal de pagamento com o desempenho da capacidade efetiva de pagamento de uma firma, no mesmo período de tempo. A Tabela 2 apresenta o desempenho operacional, por setor da economia, combinado com o desempenho financeiro.

#### 4.1 Avaliação do desempenho financeiro

Os *quanta* do ILC e do CSL exibidos na Tabela 1, respectivamente, capacidade nominal de pagamento e capacidade efetiva de pagamento, são obtidos a partir dos dados amostrais de 36 firmas, de 2000 a 2015, listadas na B3. Cada indicador é a média aritmética da série dos seis anos de cada firma.

A hermenêutica do ILC traduz a relação entre a soma de ativos financeiros e não financeiros (ativo circulante) com a soma de obrigações financeiras (passivo circulante), realizáveis e exigíveis no curto prazo, de uma firma, no mesmo período de tempo. Contudo, essa relação não compatibiliza as datas do fluxo de caixa de entradas com as datas do fluxo de caixa de saídas. Com esse conteúdo informacional o ILC é um

indicador parcial de liquidez e por isso não avalia a solvência financeira de uma firma.

O CSL, de forma complementar, ajusta o *quantum* do ILC compatibilizando as datas do fluxo de caixa de entradas com as datas do fluxo de caixa de saídas, por meio do *quantum* do indicador de ciclo financeiro e da taxa de juros da economia. Então, de modo complementar ao ILC, o conteúdo informacional do CSL é crível para avaliar a capacidade efetiva de pagamento e a solvência financeira de uma firma.

Das 36 firmas da amostra, 35 exibem ILC maior do que o CSL, confirmando a assertiva de que o CSL traduz capacidade efetiva de pagamento. Essa assertiva é crível porque o excesso de ILC com relação ao CSL corresponde à parte de ativos, cujo prazo de realização excede o prazo de pagamento das obrigações, associadas ao mesmo intervalo de tempo.

**Tabela 1:** Capacidade nominal de pagamento (ILC) *versus* Capacidade efetiva de pagamento (CSL) – 2000 a 2015 – média anual por firma

Firma(F)	ILC	CSL	Avaliação	Firma(F)	ILC	CSL	Avaliação
F1	1,005	0,953	ILC > CSL	F19	0,417	0,402	ILC > CSL
F2	3,981	3,761	ILC > CSL	F20	2,515	2,385	ILC > CSL
F3	2,907	2,774	ILC > CSL	F21	5,325	5,022	ILC > CSL
F4	1,894	1,788	ILC > CSL	F22	1,363	1,293	ILC > CSL
F5	2,341	2,209	ILC > CSL	F23	1,333	1,275	ILC > CSL
F6	9,891	9,311	ILC > CSL	F24	1,887	1,778	ILC > CSL
F7	0,776	0,763	ILC > CSL	F25	2,025	1,918	ILC > CSL
F8	0,961	0,961	ILC $\equiv$ CSL	F26	1,907	1,791	ILC > CSL
F9	0,496	0,488	ILC > CSL	F27	2,446	2,361	ILC > CSL
F10	1,088	1,031	ILC > CSL	F28	3,210	3,036	ILC > CSL
F11	0,874	0,846	ILC > CSL	F29	2,588	2,445	ILC > CSL
F12	1,960	1,871	ILC > CSL	F30	2,504	2,356	ILC > CSL
F13	1,754	1,668	ILC > CSL	F31	1,719	1,629	ILC > CSL
F14	0,893	0,844	ILC > CSL	F32	1,419	1,333	ILC > CSL
F15	1,819	1,755	ILC > CSL	F33	1,480	1,406	ILC > CSL
F16	3,898	3,678	ILC > CSL	F34	1,475	1,396	ILC > CSL
F17	2,465	2,338	ILC > CSL	F35	1,902	1,822	ILC > CSL
F18	1,540	1,472	ILC > CSL	F36	1,476	1,435	ILC > CSL

## 4.2 Avaliação do desempenho operacional

Na Tabela 2, o Desempenho Operacional é comparado com o Desempenho Financeiro, por setor da economia, totalizando seis setores que concentram 58 firmas, de 2007 a 2017. Os *quantas* de GAO e do ILC são as médias anuais do período. A comparação

entre os *quantas* dos dois indicadores mostra que para GAO maior do que 2 ( $GAO > 2$ ), o ILC é menor do que o GAO ( $ILC < GAO$ ) e, em situação oposta, para GAO menor do que 2 ( $GAO < 2$ ), o ILC é maior do que o GAO ( $ILC > GAO$ ).

Esta relação sugere que, para os setores da economia brasileira, o nível de desempenho

operacional medido pelo GAO explica o desempenho financeiro no período analisado e atinge desempenho ótimo com GAO na vizinhança de 2. Então, em média, as firmas que compõem os setores da economia no Brasil, no período avaliado atingem o pleno emprego dos custos e despesas fixas com GAO nas proximidades de 2. Considera-se a premissa teórica de que  $CEF < 1$ .

**Tabela 2:** Desempenho operacional *versus* solvência financeira dos setores da economia do Brasil: 2007:1 a 2017:4 – média anual por setor

Setores	GAO	ILC	Desempenho: $CSL = ILC \cdot 1 / CEF > ILC$
BI	1,83	2,09	$GAO < ILC \Rightarrow CSL > ILC$
FO	1,68	1,91	$GAO < ILC \Rightarrow CSL > ILC$
CC	2,39	2,38	$GAO > ILC \Rightarrow CSL < ILC$
SA	2,72	2,14	$GAO > ILC \Rightarrow CSL < ILC$
CNC	1,80	1,84	$GAO < ILC \Rightarrow CSL > ILC$
UP	1,48	1,91	$GAO < ILC \Rightarrow CSL > ILC$

**Fonte: autor.** **BI** = Bens Industriais; **FO** = Financeiro e Outros; **CC** = Consumo Cíclico; **SA** = Saúde; **CNC** = Consumo Não Cíclico; **UP** = Utilidade Pública.

## 5. Considerações finais

O artigo trouxe para discussão a hermenêutica do desempenho operacional e do desempenho financeiro, avaliados pelo grau de alavancagem operacional (GAO), pelo índice de liquidez corrente (ILC) e Coeficiente de Sustentabilidade da Liquidez (CSL). A avaliação do desempenho operacional utilizou dados de 58 firmas agrupadas em seis setores da economia, de 2007 a 2017. O desempenho financeiro utilizou dados de 36 firmas, de 2000 a 2015.

O alinhamento da interpretação do conteúdo informacional, dos desempenhos operacional e financeiro é cumprido ao comparar os *quantas* dos modelos na perspectiva de disponibilizar para o usuário, informação consistente e segura.

Os resultados obtidos na categoria Desempenho Financeiro, capacidade nominal de pagamento *versus* capacidade efetiva de pagamento, exibem *quantum* de CSL menor ou igual ao *quantum* de ILC. A diferença entre os dois *quantas* sugere que parte das ativos conversíveis em moeda tem datas de entrada de caixa mais longas do que as datas de saída de caixa das obrigações, isto é, obrigação de pagar vencem antes do direito de receber.

Os resultados exibidos na categoria Desempenho Operacional, dos seis setores da economia, quatro apresentam *quantum* de GAO entre 1 e 2 e produzem capacidade nominal de pagamento com *quantum* de ILC maior ou igual ao *quantum* do GAO, sinalizando que as firmas agregadas nesses setores

operam com capacidade econômica ótima por não estocarem capacidade instalada ociosa. Os outros dois setores, em situação oposta, apresentam *quantum* de GAO superior ao *quantum* do ILC sinalizando que há capacidade instalada ociosa.

Por fim, acredita-se que os resultados da pesquisa são relevantes para a literatura e para a gestão de negócios porque permitem que pesquisadores, gestores e usuários do conteúdo informacional do desempenho operacional e do desempenho financeiro possam utilizá-los para orientação dos negócios e melhorar a orientação acadêmica, porém os resultados foram obtidos com amostra de tamanho reduzido o que estimula pesquisas adicionais com base mais ampla.

## Referências

- Assaf Neto, A. (2014). Finanças corporativas e valor. ed.7. São Paulo; Atlas.
- Berger, L. A.(1991). Self-interpretation, attention, and language Implications for economics of Charles Taylor's hermeneutics in Economics and hermeneutics. London. Routledge.
- Britton, A. & Sedgwick, P. (2003). Economic Theory and Christian Belief. Oxford. Peter Lang.
- De França, J.A. (2012). EFICIÊNCIA DA FIRMA: Compatibilização das visões da Economia e da Contabilidade. Brasília. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Universidade de Brasília.
- De França, J.A. e Lustosa, P.R.B. (2016). Integração contabilidade e economia sobre a eficiência econômica da firma: Uma abordagem por meio da alavancagem operacional. Revista Espacios. V. 37 n. 26, pp. 9-16.
- De França, J.A. & Sandoval, W.S. (2019). Necessary and Sufficient Conditions for Liquidity Management. International Journal of Economics and Finance; Vol. 11, No. 5.
- De França, J.A.; Carvalho, N.A.; Pereira, C.C.; Vieira, E.T. (2021). Operational Sustainability of the Firm The operational performance *versus* financial solvency binomial – OPFS. International Journal for Innovation Education and Research. v.9 n.1.
- Garrison, R.H.; Noreen, E.W. & Brewer, P.C. (2013). Contabilidade Gerencial. Ed. 14.Porto Alegre; AMGH.
- Kroszner, R. (1991). On the microfoundations of money Walrasian and Mengerian approaches reconsidered in the light of Richard Rorty's critique of foundationalism in Economics and hermeneutics. London; Routledge.
- Lavoie, D. (1991). Economics and hermeneutics. London; Routledge.
- Madison, G.B. (1991). Getting beyond objectivism: the philosophical hermeneutics of Gadamer and Ricoeur in Economics and hermeneutics. London; Routledge.
- Mises, L. V. (2010). Ação Humana: um tratado de economia. São Paulo; Meses Brasil.
- Ross, S.A.; Westerfield, R.W. & Jaffe, J.F. (1995). Administração Financeira: corporate finance. São Paulo; Atlas.



### José Antonio de França

Doutor em Contabilidade e em Economia  
 Professor Emérito Pesquisador Colaborador pleno do Programa de Pós-Graduação Interdisciplinar em Governança e Inovação em Políticas Públicas/FACE/UnB  
 Universidade de Brasília  
 franca@itecon.com.br  
<https://orcid.org/0000-0002-8233-3620>  
<http://lattes.cnpq.br/7124125130377391>





# Hermeneutics of business management constructs

## Information content of operational and financial performance

*José Antonio de França*

### **Abstract**

This article introduces a theoretical-empirical discussion on the hermeneutics of modeling constructs and terminologies used in operational performance and financial performance analysis, in the business context. The literature documents that hermeneutics was initially used in religious texts and later embraced by areas of knowledge such as philosophy, sociology, law and more recently economics to assist in the understanding of informational content in a technical domain. The

constructs are specified by equations with quantitative content to calculate the *quanta* of the degree of operational leverage (DOL) and liquidity indicators that measure nominal and effective payment capacities, using sample data from companies listed on B3, from the periods 2000 to 2015 and 2007 to 2017. The results obtained are relevant to assist researchers, managers and users of information content on operational and financial performance, as well as for business management literature.

**Key words.** Operational performance. Financial performance. Performance hermeneutics. Degree of operational leverage. Operational break-even point.

### **1. Introduction**

This article introduces a discussion of hermeneutics in the semantics of modeling constructs and terminologies used in the analysis of operational performance and financial performance, as business management instruments, and is part of research under development

in the Research Group "Sustainability of Financial Liquidity Management – SGLF" certified by the University of Brasília (UnB) with registration with CNPq<sup>1</sup>.

Hermeneutics, initially used in biblical texts, has been embraced by some areas of knowledge such as philosophy, sociology, law and more recently economics, to help understand the language of entrepreneurship, price theory, rational expectations, economic theories monetary and social well-being, as documented by Lavoie (1991). Hermeneutics is required to assist in the understanding of textual structures that present extremely technical content, with the aim of facilitating the understanding of the informational content by information users.

It is in this sense that hermeneutics is known as interpretative philosophy to elucidate the understanding of formal actions and clarify the semantics or meaning of technical and/or specific texts in a dialogical process. In the field of social sciences, such as economics and accounting, its use is relevant to facilitate the communication process by mitigating the effects of "economese" vocabulary, even though it is necessary to maintain the terminology of theoretical constructs as model variables.

Operational performance and financial performance are sometimes disclosed through informational content with a purely technical bias that makes it difficult for the user of the information to understand it, who uses it for business management. Therefore, without losing technical content, equivalent language must be used to enable effective business management.

Thus, similar to the areas of knowledge explained, this article postulates, as an

objective, to align the interpretation of the informational, theoretical-empirical content, of the *quanta* of the operational performance model and financial performance, appropriating the contributions of hermeneutics to harmonize the understanding the quantitative information produced by the model. The theoretical part is made up of performance analysis constructs. The empirical part, which evaluates the informational content, consists of the analysis of sample data.



It is in this sense that hermeneutics is known as interpretative philosophy to elucidate the understanding of formal actions and clarify the semantics or meaning of technical and/or specific texts in a dialogical process. In the field of social sciences, such as economics and accounting, its use is relevant to facilitate the communication



The data used in the empirical application, which produces the results, were retrieved from the financial statements of companies listed on B3 in two periods. Data from the first period, 2000 to 2015, produce the *quanta* of nominal payment capacity and effective payment capacity, per firm, of a sample of 36 firms. Data from the second period, 2007 to 2017, recovered from a sample of 58 firms, produce the *quanta* of operational performance and financial performance of nominal payment capacity, by business segment of the economy. The *quanta* of operational performance and financial performance are represented by their annual averages.

The article's contributions are relevant to assist decision-making by researchers, managers and users of business information content, as well as to the literature, because they produce information by company and by segment of the economy, in the areas of accounting and finance knowledge, associating the *quanta* of operational performance to the *quanta* of financial performance and promote comparative assessment between the two.

In addition to this section **1.** Introduction, the article is structured into five more sections: **2.** The hermeneutics of economic theory and performance. **3.** Hermeneutics of modeling. **4.** Hermeneutics of results. **5.** Final considerations and References.

## **2. The hermeneutics of economic theory and performance**

Hermeneutics, as discussed by Britton and Sedgwick (2003), in an approach that relates economics to religion, is identified as the study of the meaning of texts and their interpretation over centuries of tradition. This semantic construction

<sup>1</sup> [dgp.cnpq.br/dgp/espelhogrupo/6723565179273243](http://dgp.cnpq.br/dgp/espelhogrupo/6723565179273243)

contextualizes the functioning of time and space in cosmological thought as attributes of the existence of the universe from a Christian perspective, and in the speculation that creation and history have a Plan that can be interpreted through the hermeneutics of a specific narrative in the Holy Scriptures to guide Christian reflection in scientific debate.

### 2.1 Hermeneutics of economic theory

The discussion about the dominance and influence of positivist methodology in economics, as documented by Madison (1991), has been promoting reflections on the epistemological shift towards hermeneutics, labeled post-positivism. This discussion has been signaling that methodology is the focal point of using hermeneutics so that the interpretation of phenomena is accessible to users of economic information. The concern is well placed because the credibility of economics, as a science, depends on the assertiveness that the models can produce and the clear communication of their informational content to society.

In the Kroszner (1991) approach, models or ways of speaking should not be interpreted as a representation of an external domain, whose essence we want to capture. He argues that the objective of a correspondence between a model and the real world may be illusory, as one does not know what happens in the real world without the use of some filter produced by human intelligence. With this perception, it is not reasonable to judge the correspondence of models and theories with the outside world. In the context of this argument, it is stated that the usefulness of mechanical ways and speaking in areas such as physics and engineering cannot be a basis for inferring that other disciplines can adopt similar vocabulary to achieve

“  
The dependence on language of limited vision of human motivation and action, with respect to inflation, has shown that all attempts to measure economic quantities are based on entirely false assumptions, which demonstrates ignorance of the fundamental principles of economics and history.”

their objectives. As an example of this line of thought, the debate on the Walrasian model of general equilibrium is introduced into the discussion, which, among economists, supports the theory of utility.

Berger (1991) presents a contextualized study of the State of the Art in its hermeneutic relationship with the economy. This study reveals existing criticisms in the literature regarding the insufficiency of economic theory in the context of social sciences to explain, for example, inflation in the macroeconomic environment, because social practices depend on language of action and mutual communication, and this causes

economic theory is dependent on a limited view of human motivation and action. As an aid to mitigate the effects of this theoretical limitation of economics, hermeneutics is an alternative to clarify the semantic effects of terminologies used in economic practices to improve the process of communication with society.

The dependence on language of limited vision of human motivation and action, with respect to inflation, as Mises (2010 – Chapter 17 – item 18) argues, has shown that all attempts to measure economic quantities are based on entirely false assumptions, which demonstrates ignorance of the fundamental principles of economics and history. History, through its own methods, as discussed by the author, can state that the purchasing power of currency has shown, over time, a downward trend, a fact to which economists have converged. The question, then, is to diagnose whether this drop in the purchasing power of the currency has fostered the evolution of poverty, over time, to satisfy modern Western capitalism. The appropriate interpretation of the facts, using hermeneutics, can help in understanding what actually happens.

### 2.2 Performance hermeneutics

The terminology construct is associated with the theoretical construction of a model, which is a mental construction of a reality to be investigated to evaluate the assertiveness of a theory. In the business context, a model is structured to signal performance evaluation metrics, whether operational performance and/or financial performance.

When evaluating operational performance, the relevant theoretical constructs are associated with the

evaluation of cost-volume-profit (CVL) to measure the break-even point and operational leverage, as discussed by Garrison, Noreen & Brewer (2013 – Chapter 5). The break-even metric signals that a product is economically viable if the quantity sold necessary to recover the fixed cost is less than the total quantity sold. The operational leverage metric indicates that the Degree of operational leverage (DOL) is a profit multiplier depending on the variation in sales volume.

Financial performance is evaluated using theoretical model constructs that signal nominal payment capacity at a point in the time horizon to which the financial statements refer. These constructs are identified by models of short- and long-term liquidity indicators, obtained from the economic aggregates of the balance sheet, as demonstrated by Assaf Neto (2014 – Chapter 6) and Ross, Westerfield & Jaffe (1995 – Chapter 2).

In addition to the liquidity indicator models that assess the nominal payment capacity, the literature now has a model that assesses the effective payment capacity introduced by De França and Sandoval (2019). The contribution of these two writers evaluates the effective payment capacity based on a combination of the operational and financial cycle constructs with an economic interest rate, to adjust the traditional model of nominal payment capacity, and signal the financial sustainability *status* of the business through effective payment capacity.

### 3. Hermeneutics of modeling

The modeling discussed in this article is segregated into the operational performance (OP) and financial performance (FP) categories. The OP category is made up of the constructs Operational Break-Even Point (OBEP)

and Degree Operational Leverage (DOL) which, in common, depend on the Contribution Margin (CM). The FP category is composed of the constructs nominal payment capacity and effective payment capacity that represent financial liquidity and solvency.

#### 3.1 Operational performance (OP) modeling

The OBEP, modeled by equations 2 and 3 (Eq. 2 and Eq. 3) below, is measured in physical quantity of product and the financial value of sales volume, respectively. The DOL, modeled by equations 4 and 5 (Eq. 4 and Eq. 5) below, is evaluated by a neutral indicator.



Financial performance is evaluated using theoretical model constructs that signal nominal payment capacity at a point in the time horizon to which the financial statements refer. These constructs are identified by models of short- and long-term liquidity indicators, obtained from the economic aggregates of the balance sheet.



Both OBEP and DOL reveal the ability to manage fixed costs and expenses (FCE) with a view to business sustainability. FCE is the sum of all fixed costs incurred in the production process, plus all fixed expenses incurred in the management process.

In OBEP hermeneutics, the volume of sales revenue required is necessarily smaller than the volume of total sales revenue (SR), defined algebraically as (OBEP < SR). In this equilibrium, profit ( $\pi$ ) is necessarily equal to zero ( $\pi = 0$ ). Then, at the point of the OBEP's sales volume, all FCE is recovered and the sales volume that exceeds is composed only of variable cost (VC) and profit that define the CM.

DOL hermeneutics is a measure of percentage change in profits as a function of a percentage change in sales volume, as argued by Garrison, Noreen & Brewer (2013). This measure signals the optimal performance of the production plant of a business in which, while there are idle FCEs, the sales volume increases and the DOL *quantum* decreases. In an equilibrium situation, the DOL *quantum* remains constant.

#### 3.1.1 CM Modeling

CM is defined by the sum of FCE plus profit or, equivalently, by the difference between sales revenue and variable cost (VC), as shown in equations 1 and 2 (Eq. 1 and Eq. 2). For either model, the CM does not change.

$$CM = FCE + \pi \quad (Eq. 1)$$

$$CM = SV - VC \quad (Eq. 2)$$

#### 3.1.2 OBEP Modeling

Eq. 3 indicates that the quotient of the FCE division by the unit contribution margin ( $CM_u$ ) defines the volume in sales units in the OBEP ( $OBEP_u$ ), as a minimum

requirement of the OP in which, necessarily, the quantity of products sold in ( $OBEP_u$ ), is less than the total quantity of products sold ( $PS_u$ ).

$$OBEP_u = FCE * CM_u^{-1} > 0 \rightarrow OBEP_u < (PS_u) \quad (Eq.3)$$

Eq. 4 defines the OBEP in financial sales volume ( $OBEP_f$ ) so that the sales volume in ( $OBEP_f$ ) is smaller than the volume of total net sales revenue (NSR) in financial value.

$$OBEP_f = FCE * (CM_{96})^{-1} > 0 \rightarrow OBEP_f < NSR \quad (Eq.4)$$

Figure 1 graphically represents the hermeneutics of Eq. 3 and Eq. 4 in which, to the left of the OBEP, the area delimited by the total cost and the origin of the graph (0), is the area of loss or negative profit ( $\pi < 0$ ), and the area to the right of the OBEP, and from there, the profit is positive ( $\pi > 0$ ). So, OBEP is the starting point for performance evaluation because it signals that the greater the positive difference between NSR and  $OBEP_f$  ( $NSR - OBEP_f$ ), the greater the profit, as demonstrated in De França (2012).

### 3.1.3 DOL Modeling

DOL constructs can be interpreted based on Eq. 5 and Eq. 6. Unlike OBEP, in which profit is zero ( $\pi = 0$ ), at the DOL level what is assessed is how much profit is impacted due to variation in sales volume. The two constructs are equivalent because equation 6 is an algebraic manipulation of equation 1, produced from the DOL definition. The hermeneutics applied to the two equations, according to De França and Lustosa (2016) is that, the *quantum* of DOL in the range of 1 to 2 ( $1 < DOL \leq 2$ ), produces higher rates of return because it signals that there are no costs and expenses fixed idle. Otherwise, a numerically high DOL *quantum* produces a lower return because it signals the existence of fixed costs and expenses not yet recovered. So, the DOL is a measure of operational performance affected by the variation in sales and when its *quantum* orbits in the neighborhood of 2, the business, economically, operates in optimal conditions.

$$DOL = CM * \pi^{-1}; DOL > 0 \quad (Eq.5)$$

$$DOL = 1 + FCE * \pi^{-1}; DOL > 0 \quad (Eq.6)$$

The  $DOL > 0$  metric is valid for both equations because they both derive from CM as a starting point for modeling. In this context, DOL equal to or less than zero is not permitted. Then DOL belongs to the set of positive real numbers ( $DOL \in \mathbb{R}^+$ ).

### 3.2 Financial performance modeling (FP)

The constructs of nominal payment capacity and effective payment capacity, specified in equations 7 and 8 (Eq. 7 and Eq. 8) define the FP modeling.

The nominal payment capacity specified by the Current Ratio (CR) signals how much currency assets and assets convertible into currency a business has to settle obligations within the same time horizon. But this measure is only a quantitative indicator as it does not incorporate the qualitative rigor of assets convertible into currency to satisfy the set of obligations at each maturity.

In addition, the effective payment capacity specified by the Liquidity Sustainability Ratio (LSR) fulfills the objective of combining payment terms for assets convertible into currency with the payment terms for the set of obligations.

#### 3.2.1 Nominal payment capacity

The semantics of the CR signals that the financial and non-monetary assets of the business, realizable within the same time horizon as the obligations, are sufficient or not to satisfy the set of obligations required. This measure does not make the different currency conversion deadlines of assets compatible with the different payment deadlines for obligations. Therefore, it only signals a nominal payment capacity.

$$CR = CA * CL^{-1} > 1 \quad (Eq.7)$$

#### 3.2.2 Effective payment capacity

The LSR signals effective payment capacity because it combines the different terms for converting assets into currency with the different terms for the payment of business obligations within the same time horizon,

## Net Sales Revenue (NSR) - BRL

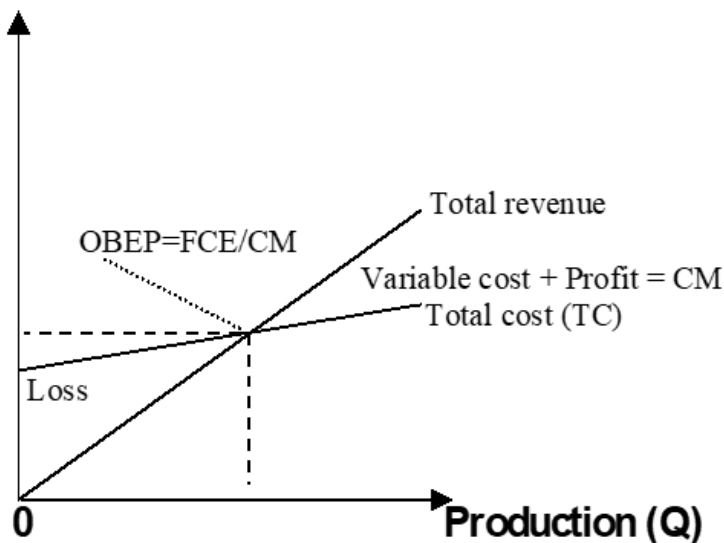


Figure 1: Accounting Operational Breakeven Point (Profit equal to zero)



based on the CR construct. Therefore, the LSR is consistent with the effective payment capacity. The compatibility of asset realization deadlines with the obligation deadlines is processed by the Financial Efficiency Ratio (FER), which combines the quotient of the division of the Financial Cycle by the Operational Cycle (FC/OC) with the economy's interest rate.

$$LSR = \frac{CA}{FER} = \frac{CA}{CL} * \frac{1}{FER}; LSR \leq CR \quad (Eq.8)$$

The  $CR > 1$  and  $1 < LSR \leq CR$  metrics simultaneously support the informational content that the business is financially solvent and sustainable. If this assertion is violated, the evidence indicates an unsustainable business.

#### 4. Hermeneutics of results

The results of the empirical application are presented in Tables 1 and 2. Table 1 displays the *quanta* of the CR and LSR financial performance indicators that make it possible

to simultaneously evaluate the performance of the nominal payment capacity with the performance of the effective payment capacity of a firm in the same period of time. Table 2 presents operational performance, by sector of the economy, combined with financial performance.

#### 4.1 Assessment of financial performance

The CR and LSR *quanta* shown in Table 1, respectively, nominal payment capacity and effective payment capacity, are obtained from sample data of 36 firms, from 2000 to 2015, listed on B3. Each indicator is the arithmetic mean of the six-year series for each firm.

The CR hermeneutics translates the relationship between the sum of financial and non-financial assets (current assets) with the sum of financial obligations (current liabilities), receivables and payable in the short term, of a firm, in the same period of time. However, this relationship does not make the dates of incoming cash

flow compatible with the dates of outgoing cash flow. With this informational content, the CR is a partial indicator of liquidity and therefore does not assess the financial solvency of a firm.

The LSR, in a complementary way, adjusts the *quantum* of the CR by making the dates of incoming cash flow compatible with the dates of outgoing cash flow, through the *quantum* of the financial cycle indicator and the economy's interest rate. Therefore, in a complementary way to the CR, the informational content of the LSR is credible for evaluating the effective payment capacity and financial solvency of a firm.

Of the 36 firms in the sample, 35 exhibit a higher CR than the LSR, confirming the assertion that the LSR reflects effective payment capacity. This assertion is credible because the excess of CR in relation to LSR corresponds to the part of assets, whose realization period exceeds the payment period of obligations, associated with the same time interval.

**Table 1:** Nominal payment capacity (CR) versus Effective payment capacity (LSR) – 2000 to 2015 – annual average per firm

Firms (F)	CR	LSR	Performance	Firms (F)	CR	LSR	Performance
F1	1,005	0,953	CR > LSR	F19	0,417	0,402	CR > LSR
F2	3,981	3,761	CR > LSR	F20	2,515	2,385	CR > LSR
F3	2,907	2,774	CR > LSR	F21	5,325	5,022	CR > LSR
F4	1,894	1,788	CR > LSR	F22	1,363	1,293	CR > LSR
F5	2,341	2,209	CR > LSR	F23	1,333	1,275	CR > LSR
F6	9,891	9,311	CR > LSR	F24	1,887	1,778	CR > LSR
F7	0,776	0,763	CR > LSR	F25	2,025	1,918	CR > LSR
F8	0,961	0,961	CR=CSL	F26	1,907	1,791	CR > LSR
F9	0,496	0,488	CR > LSR	F27	2,446	2,361	CR > LSR
F10	1,088	1,031	CR > LSR	F28	3,210	3,036	CR > LSR
F11	0,874	0,846	CR > LSR	F29	2,588	2,445	CR > LSR
F12	1,960	1,871	CR > LSR	F30	2,504	2,356	CR > LSR
F13	1,754	1,668	CR > LSR	F31	1,719	1,629	CR > LSR
F14	0,893	0,844	CR > LSR	F32	1,419	1,333	CR > LSR
F15	1,819	1,755	CR > LSR	F33	1,480	1,406	CR > LSR
F16	3,898	3,678	CR > LSR	F34	1,475	1,396	CR > LSR
F17	2,465	2,338	CR > LSR	F35	1,902	1,822	CR > LSR
F18	1,540	1,472	CR > LSR	F36	1,476	1,435	CR > LSR

#### 4.2 Assessment of operational performance

In Table 2, operational performance is compared with financial performance, by sector of the economy, totaling six sectors that concentrate 58 firms, from 2007 to 2017. The DOL and CR *quanta* are the annual averages for the period. The comparison between the *quanta* of

the two indicators shows that for DOL greater than 2 (DOL > 2), the CR is smaller than the DOL (CR < DOL) and, in the opposite situation, for DOL less than 2 (DOL < 2), the CR is greater than the DOL (CR > DOL).

This relationship suggests that, for sectors of the Brazilian economy, the level of operational performance

measured by DOL explains financial performance in the analyzed period, and achieves optimal performance with DOL in the neighborhood of 2. So, on average, the firms that make up the sectors of the economy in Brazil, in the period evaluated, they reach full employment of fixed costs and expenses with DOL in the vicinity of 2. The theoretical premise that FER < 1 is considered.

**Table 2:** Operational performance versus financial solvency of sectors of the Brazilian economy: 2007:1 to 2017:4 – annual average by sector

Sectors	DOL	CR	Performance LSR = CR*1/FER > CR
IG	1,83	2,09	DOL < CR ⇒ LSR > CR
FO	1,68	1,91	DOL < CR ⇒ LSR > CR
CC	2,39	2,38	DOL > CR ⇒ LSR < CR
H	2,72	2,14	DOL > CR ⇒ LSR < CR
CNC	1,80	1,84	DOL < CR ⇒ LSR > CR
PU	1,48	1,91	DOL < CR ⇒ LSR > CR

**Source:** author. **IG** = Industrial Goods; **FO** = Financial and Others; **CC** = Cyclical Consumption; **H** = Health; **CNC** = Non-Cyclical Consumption; **PU** = Public Utility.

#### 5. Final remarks

The article discussed the hermeneutics of operational performance and financial performance, assessed by the degree of operational leverage (DOL), the current ratio (CR) and the Liquidity Sustainability Ratio (LSR). The assessment of operational performance used data from 58 firms grouped into six sectors of the economy, from 2007 to 2017. Financial performance used data from 36 firms, from 2000 to 2015.

The alignment of the interpretation of informational content, operational and financial performance is achieved by comparing the *quanta* of the models with a view to providing the user with consistent and secure information.

The results obtained in the Financial Performance category, nominal payment capacity versus effective payment capacity, show LSR *quantum* less than or equal to the CR *quantum*. The difference between the two *quanta* suggests that part of the assets convertible into currency have cash inflow dates that are longer than the cash outflow dates of obligations, that is, the obligation to pay matures before the right to receive.

The results displayed in the Operational Performance category, of the six sectors of the economy, four present DOL *quantum* between 1 and 2 and produce nominal payment capacity with CR *quantum* greater than or equal to the DOL *quantum*, signaling that the firms,

aggregated in these sectors, operate with optimal economic capacity, as they do not store idle installed capacity. The other two sectors, in the opposite situation, have DOL *quantum* higher than the CR *quantum*, signaling that there is idle installed capacity.

Finally, it is believed that the research results are relevant to literature and business management because they allow researchers, managers and users of the informational content of operational performance and financial performance to use them to guide business and improve academic orientation, but the results were obtained with a small sample size, which encourages additional, broader-based research.

## References


- Assaf Neto, A. (2014). *Finanças corporativas e valor*. ed.7. São Paulo; Atlas.
- Berger, L. A.(1991). *Self-interpretation, attention, and language Implications for economics of Charles Taylor's hermeneutics in Economics and hermeneutics*. London. Routledge.
- Britton, A. & Sedgwick, P. (2003). *Economic Theory and Christian Belief*. Oxford. Peter Lang.
- De França, J.A. (2012). *EFICIÊNCIA DA FIRMA: Compatibilização das visões da Economia e da Contabilidade*. Brasília. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Universidade de Brasília.
- De França, J.A. e Lustosa, P.R.B. (2016). *Integração contabilidade e economia sobre a eficiência econômica da firma: Uma abordagem por meio da alavancagem operacional*. *Revista Espacios*. V. 37 n. 26, pp. 9-16.
- De França, J.A. & Sandoval, W.S. (2019). *Necessary and Sufficient Conditions for Liquidity Management*. *International Journal of Economics and Finance*; Vol. 11, No. 5.
- De França, J.A.; Carvalho, N.A.; Pereira, C.C.; Vieira, E.T. (2021). *Operational Sustainability of the Firm The operational performance versus financial solvency binomial – OPFS*. *International Journal for Innovation Education and Research*. v.9 n.1.
- Garrison, R.H.; Noreen, E.W. & Brewer, P.C. (2013). *Contabilidade Gerencial*. Ed. 14. Porto Alegre; AMGH.
- Kroszner, R. (1991). *On the microfoundations of money Walrasian and Mengerian approaches reconsidered in the light of Richard Rorty's critique of foundationalism in Economics and hermeneutics*. London; Routledge.
- Lavoie, D. (1991). *Economics and hermeneutics*. London; Routledge.
- Madison, G.B. (1991). *Getting beyond objectivism: the philosophical hermeneutics of Gadamer and Ricoeur in Economics and hermeneutics*. London; Routledge.
- Mises, L. V. (2010). *Ação Humana: um tratado de economia*. São Paulo; Meses Brasil.
- Ross, S.A.; Westerfield, R.W. & Jaffe, J.F. (1995). *Administração Financeira: corporate finance*. São Paulo; Atlas.



### José Antonio de França

Doctor in Accounting and Economics  
 Professor Emeritus and Full collaborator Researcher of the Interdisciplinary Postgraduate Program in Governance and Innovation in Public Policies/FACE/UnB University of Brasilia  
 franca@itecon.com.br  
<https://orcid.org/0000-0002-8233-3620>  
<http://lattes.cnpq.br/7124125130377391>





# A liberdade é o maior bem que a vida nos oferece e deve ser perseguida, como chama que arderá em nossos corações até a morte!

Os filósofos dizem que a liberdade é a faculdade de praticar tudo quanto não for proibido por lei, pela ética, moral e pelos bons costumes. Ou seja, a forma de cada um agir, segundo a sua própria determinação. No sentido espiritual, surgem os poetas para afirmar que a liberdade é uma chama viva, ardendo na consciência de um prisioneiro, buscando encontrá-la seja qual for a forma de suprir a sua ausência, isto é, desde a permissão para realizar o mais sublime sonho, sem impedir a razão de pensar e o coração de amar.

Sejamos, porém, um pouco mais realistas do que os poetas. A liberdade é como a felicidade, jamais é plena e certa, nunca permanece como se fosse uma conquista definitiva. Assim como a felicidade, a liberdade deverá ser perseguida todos os

dias de nossas vidas, bem como vigiada todos os instantes de nossos dias.

Platão dizia:

"A liberdade reside em sermos senhores da nossa vida, em não dependermos de ninguém em nenhuma ocasião, em subordinarmos a vida apenas à nossa própria vontade e em não fazermos caso da riqueza."

Além dessa bela definição, muitos são os sábios que construíram máximas fantásticas sobre a liberdade – essa elástica capacidade que tem o homem de ir e vir, de pensar e agir, de ter e querer, de ser e não ser, de conquistar e perder, de reivindicar e respeitar.

A liberdade de cada um está limitada à linha em que começa a do outro,

conforme afirmava Rui Barbosa em suas orações. Em buscar da liberdade, o homem torna-se herói ou vilão, indomável ou covarde, tem brandura ou ódio no coração, veste-se de cordeiro ou de leão, assume as funções de carrasco, aprimora o espírito, sacrifica a vida, perde e conquista o poder, abdica de privilégios, desobedece às leis, insurge-se contra a força e apaixona-se pelo ideal de ser dono de seu próprio destino. Muitos foram os homens que morreram na ânsia de conquistar a própria liberdade e a de outros.

Com a instauração do Estado de Direito, a ânsia da liberdade começou a ganhar força e expansão nessa luta ideológica do homem, mas essa conquista só foi alcançada, embora não de forma definitiva, no século 18, após muitas lutas, muito sacrifício, extinguindo-se

uma escravidão sem precedentes a que se submeteu a humanidade, sob a arbitrariedade do poder.

A França foi o modelo universal dessas grandes conquistas e o berço dos grandes filósofos. No século 18, quando o poder mais exerceu o seu arbítrio, escravizando o cidadão, negando-lhe os mais elementares princípios de direito e liberdade, motivou os franceses, então inspirados nas filosofias difundidas por Jean Jacques Rousseau, Montesquieu, Voltaire e outros grandes pensadores universais, a propiciarem ao mundo o maior movimento já desencadeado pelo homem, busca da liberdade: a Revolução Francesa de 1789.

Iniciada efetivamente, no dia 14 de julho, quando o povo tomou Bastilha, cárcere cruel das vítimas do poder discricionário da França sob o reinado de Luís XVI e da rainha Maria Antonieta, a histórica revolução conduziu esses soberanos à execução na guilhotina dos revolucionários. Até então, na França, a lei era a força, e a liberdade de cada indivíduo, uma utopia. O povo era castigado pela fome e miséria.

Apesar de não se ter consolidado as liberdades individuais, um dos objetivos da revolução foi concretizado: o surgimento do Estado de Direito, com a proclamação da Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, dando-se início à separação dos poderes, modelo inspirador de todas as Constituições seguidoras da Carta Magna francesa. Mas não deixou de ser uma grande ilusão a ideia de que a liberdade, igualdade e fraternidade haviam sido alcançadas de forma definitiva. Em pouco tempo, não só a Europa, mas também a América percebeu que o Estado continuava a proteger apenas o poder dos administradores.

Sob o comando de Napoleão Bonaparte, o poder advindo logo após a revolução deixou nitidamente o povo perceber, que as autoridades estavam mais preocupadas em fortalecer o governo, a eficiência, em vez de garantir as liberdades individuais e a igualdade entre os cidadãos.

Essa filosofia do século 18 iniciada na França, ou seja, a constância de se tornar o poder administrativo fortalecido e arbitrário, passou para o século 19 e se enraizou em todos os sistemas políticos. Esse sistema de poder prossegue sua marcha imbatível, chegando, sem dúvida, ao terceiro milênio. O Estado continua arbitrário e poderoso e o homem sucumbe diante de tanta força.

Em verdade, na caminhada entre o poder e o povo, a liberdade vem mudando de conceito no seu verdadeiro sentido, e hoje o homem busca não apenas a autonomia, mas uma nova forma de ser



Sejamos, porém, um pouco mais realistas do que os poetas. A liberdade é como a felicidade, jamais é plena e certa, nunca permanece como se fosse uma conquista definitiva.



livre. O indivíduo jamais esgotará as suas necessidades, sejam físicas, espirituais ou de ordem social. Sempre haverá um novo desejo em cada um de nós.

De forma constante, estaremos em busca de conhecer novas formas de pensar e dizer, de ser e de ter, para a realização de um novo ideal.

Da mesma forma que uma lei nasce para disciplinar o comportamento social, as necessidades de cada indivíduo surgem do próprio conhecimento humano que evolui. E o homem jamais evoluíra se não houver liberdade para conduzir o seu destino.

No Brasil, somente a partir de 1930, algumas conquistas sociais foram

alcançadas, quando o revolucionário presidente Getúlio Vargas assumiu o poder, criou instituições modernas e o povo conquistou alguns direitos e benefícios até então usufruídos apenas pelas velhas oligarquias. Responsável pela Constituição de 16 de julho de 1934, Getúlio Vargas promulgou-a sob a influência do direito alemão defendido por Weimar, estabelecendo entre outras mudanças: o regime presidencial e federativo; o voto secreto e o da mulher; autonomia sindical; instituição do mandato de segurança para a defesa das liberdades individuais; criação dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário; redução do mandato dos senadores de nove para oito anos e outros institutos visando ampliar a cidadania.



**Gaitano Antonaccio**

Formado em Técnico em Contabilidade, pela Escola Técnica de Comércio Pedro Silvestre da Silva, em 1958, advogado pela Universidade Federal do Amazonas, em 1965, possui vários cursos de graduação em Contabilidade e Advocacia. Escritor, poeta, historiador com 98 livros publicados, e empresário. Pertence a várias academias do Brasil e do exterior, tendo recebido várias medalhas e honrarias pelo seu trabalho literário.



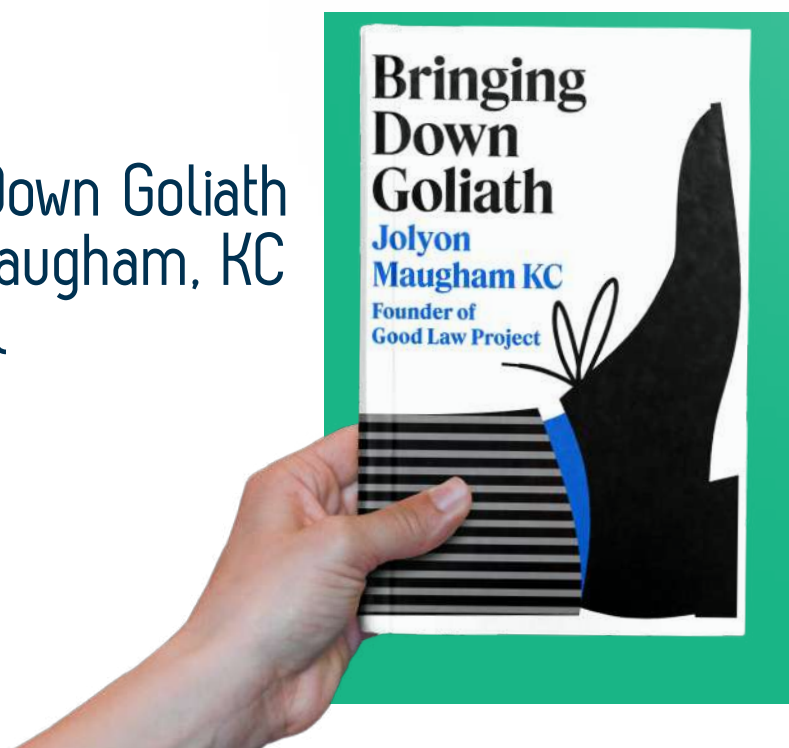
Editor: Clóvis Belbute Peres

Cara leitora e caro leitor,

Mais um ano inicia e, em nossa lista de prioridades (que muitas vezes permanece adormecida), temos a lista de leituras. Uma, em especial, não pode faltar. Embora ainda não possua tradução para o português, já é best-seller segundo diferentes avaliadores, incluindo a *The Economist*. A história e o impacto do *Good Law Project*. Feliz 2024! Boa leitura!

## Livro: Bringing Down Goliath

Autor: Jolyon Maugham, KC  
Ed: Virgin Digital  
Ano: 2023



A sigla, após o nome de Jolyon Maugham, é pouco conhecida em nosso país, mas de relevância indubitável no mundo Anglo-Saxão, em especial no Reino Unido, pois a expressão King's Counsel denota alguém apontado pela monarquia como de notável saber jurídico.

O livro demonstra que Jolyon não é apenas um advogado brilhante, mas um homem cuja trajetória foi marcada por dificuldades e superação, a fonte da iniciativa por ele denominada The Good Law Project, ou O Projeto do Bom Direito, em tradução livre.

O subtítulo ajuda-nos ainda mais a compreender a essência do projeto e

o porquê da provocadora menção ao gigante bíblico: How Good Law Can Topple the Powerful, ou Como o Bom Direito Pode Vencer o Poder. Ou seja, a obra apresenta como o "bom Direito", mesmo que aparentemente menos poderoso que outras formas de imposição e coerção, possui, se bem manejado, a simplicidade e a efetividade do estilingue de Davi. O poder do gigante Golias, seja o Estado, ou grupos específicos, pode ser vencido por essa arma sutil.

O Good Law Project tem atuado na defesa de minorias, pessoas sem condições de buscar amparo legal e, surpreendentemente, como narra o autor tem obtido o sucesso tão bem retratado

na obra. A primeira parte do livro expõe "Como o sistema funciona"; a segunda "Lutando contra o sistema", como o projeto tem atuado.

Falar mais sobre os casos seria proferir a você, leitora ou leitor, com um spoiler do qual não seria perdoado. Contudo, permito-me mencionar que as dificuldades encontradas pelo Sr. Jolyon e as tentativas de tirá-lo do caminho do "bom Direito" vão mantê-lo tão atentos ao texto quanto à descrição dos sucessos. Trata-se de uma história de como uma simples iniciativa pode melhorar tanto o mundo em que vivemos.

SE TEM VALORIZAÇÃO DO  
CONHECIMENTO E  
PROJETOS PARA  
DESENVOLVIMENTO  
DOS PROFISSIONAIS  
TÊM ABRACICON!

