

ESTUDOS CONTEMPORÂNEOS EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

VOLUME III

Mônica Aparecida Bortolotti
Maricléia Aparecida Leite Novak
Organização



ESTUDOS CONTEMPORÂNEOS EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

VOLUME III

Mônica Aparecida Bortolotti
Maricléia Aparecida Leite Novak
Organização



Editor Chefe

Ivanio Folmer

Bibliotecária

Aline Graziele Benitez

Revisora Técnica

Gabriella Eldereti Machado

Diagramação e Projeto Gráfico

Gabriel Eldereti Machado

Imagem Capa

www.shutterstock.com

Revisão

Organizadores e Autores(as)

Conselho Editorial**Ciências Humanas e Sociais Aplicadas**

Prof. Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva - Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí

Profa. Dra. Alicia Eugenia Olmos - Universidad Católica de Córdoba

Prod. Dr. Astor João Schönell Júnior - Instituto Federal Farroupilha

Prof. Dr. Alan Ricardo Costa - Universidade Federal de Roraima

Prof^a. Dr^a. Alessandra Regina Müller Germani, UFFS.

Prof. Msc Almir Cléydison Joaquim da Silva, UFPR

Prof. Dr. Camilo Darsie de Souza -Universidade de Santa Cruz do Sul

Prof. Dr. Carlos Adriano Martins - Universidade Cidade de São Paulo

Prof. Dr. Christian Dennys Monteiro de Oliveira - Universidade Federal do Ceará

Profa. Dra. Dayse Marinho Martins - Universidade Federal do Maranhão

Prof. Dr. Deivid Alex dos Santos - Universidade Estadual de Londrina

Prof. Dr. Dioni Paulo Pastorio -Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Douglas Manoel Antonio de Abreu Pestana dos Santos - Faculdade Sesi-Sp de Educação

Profa. Dra. Elane da Silva Barbosa - Universidade do Estado do Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Erick Kader Callegaro Corrêa, UFN.

Prof. Dr. Everton Bandeira Martins, UFFS.

Profª. Drª. Fabiane dos Santos Ramos, Universidade Federal de Santa Maria

Profa. Dra. Francielle Benini Agne Tybusch - Universidade Franciscana

Prof. Dr. Francisco Odécio Sales - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará

Profª Msc. Gabrielle Santangelo Leiner, FATEB

Prof. Dr. Gilvan Charles Cerqueira de Araújo - Universidade Católica de Brasília

Prof. Dr. Leonardo Bigolin Jantsch -Universidade Federal de Santa Maria

Profa. Dra Liziany Müller Medeiros -Universidade Federal de Santa Maria

Profa. Dra Marcela Mary José - Universidade Federal do Recôncavo da Bahia

Prof. Dr. Mateus Henrique Köhler - Universidade Federal de Santa Maria

Prof. Dr. Michel Canuto de Sena - Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Profa. Dra. Mônica Aparecida Bortolotti - UNICENTRO

Profª. Msc. Maricléia Aparecida Leite Novak - UNICENTRO

Prof. Dr. Pedro Henrique Witches, UFES.

Prof. Dr. Rafael Nogueira Furtado - Universidade Federal do ABC

Prof. Dr. Roberto Araújo Silva - Centro Universitário Lusíada

Prof. Dr. Sidnei Renato Silveira - Universidade Federal de Santa Maria

Prof. Dr. Thiago Ribeiro Rafagnin - Universidade Federal do Oeste da Bahia

Prof. Dr. Tomás Raúl Gómez Hernández - Universidade Central "Marta Abreu" de Las Villas

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Estudos contemporâneos em ciências contábeis e
administração pública [livro eletrônico] :
volume III / organização Mônica Aparecida
Bortolotti, Maricléia Aparecida Leite Novak.
-- 3. ed. -- Santa Maria, RS : Arco Editores,
2023.

PDF

Vários autores.

Bibliografia.

ISBN 978-65-5417-107-6

1. Administração pública 2. Ciências contábeis
I. Bortolotti, Mônica Aparecida. II. Novak,
Maricléia Aparecida Leite.

23-152697

CDD-657

Índices para catálogo sistemático:

1. Contabilidade 657

Aline Grazielle Benitez - Bibliotecária - CRB-1/3129



10.48209/978-65-5417-107-6

Esta obra é de acesso aberto.

É permitida a reprodução parcial ou total desta obra, desde que citada a fonte
e a autoria e respeitando a Licença Creative Commons indicada.



ARCO EDITORES

Telefone: 5599723-4952

contato@arcoeditores.com

www.arcoeditores.com

Prefácio

Mônica Aparecida Bortolotti
Maricléia Aparecida Leite Novak

Convido você a desfrutar conosco, da leitura de cinco capítulos, com estudos contemporâneos em Administração e Ciências Contábeis, que foram desenvolvidos em Universidades do Estado do Paraná, nos últimos anos.

O capítulo 1, está relacionado com temáticas que corresponde à Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa; Indicadores Contábeis; Instituições Bancárias; e, Gerenciamento de Resultados. E seu título foi denominado: Relação entre variáveis econômicas e de resultados sobre a provisão de créditos de liquidação duvidosa de bancos estatais e privados no Brasil. Segundo os autores a pesquisa objetivou verificar o possível impacto de variáveis econômicas e financeiras na constituição da Provisão Para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD) de instituições financeiras do Brasil. A pesquisa é classificada como descritiva, bibliográfica e documental, abordagem quantitativa das informações. Foram estudados 10 bancos, classificados como de capital público ou privado, com Ativo Total superior à vinte bilhões de reais, no último trimestre de 2017. Os dados necessários foram coletados no site da B³ e na base de dados Economatica®. A análise se estende de 01/01/2009 a 31/12/2017, totalizando 8 anos e 3 trimestres. A periodicidade dos dados é trimestral, o que permitiu a observação em 35 trimestres. Os resultados da pesquisa empírica mostram que os indicadores de lucratividade e Rentabilidade, seguidos da Taxa Selic apresentaram impactos significativos na constituição da PCLD, no entanto, os resultados não apresentaram evidências de gerenciamento de resultados nas instituições bancárias estudadas.

No capítulo 2, a temática versa sobre a incidência tributária, ou seja, o impacto do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), recolhido pelo regime de Substituição Tributária (ST). O título é Reversão no recolhimento do ICMS-ST: impacto na formação do preço de venda de produtos alimentícios à base de trigo em uma empresa do simples nacional. A pesquisa teve por objetivo identificar o impacto do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), recolhido pelo regime de Substituição Tributária (ST) no ramo de supermercado tendo como base para o imposto o valor de custo dos produtos acrescido de sua Margem de Valor Agregado (MVA). Para tal realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa de dados, coletados por meio de notas fiscais de entrada e saída. Os resultados mostram que o ICMS ST onera o custo dos produtos e consequentemente a MVA. Já no que se refere a reversão na forma de recolher o ICMS possibilitou benefícios de modo a elevar a concorrência no mercado, liberando capital de giro que ficava comprometida com o custeio da retenção antecipada do imposto. Conclui-se que com o valor recolhido aos cofres públicos, referente ao ICMS por ST, impacta no valor da venda estipulada pela empresa.

Já o capítulo três aborda sobre o ICMS Ecológico, através de uma análise nos municípios pertencentes à Área de Preservação Ambiental (APA) da Serra da Esperança – PR. Conforme os autores, na tentativa de juntar a preservação ambiental e o desenvolvimento econômico o ICMS Ecológico surge como uma compensação para Municípios que possuem em seu território unidades de conservação e/ou mananciais de abastecimento. Esta pesquisa teve como objetivo analisar como os governos Municipais, pertencentes à área de preservação am-

biental (APA) da Serra da Esperança - PR, investem os recursos provenientes do ICMS Ecológico, e se possuem algum tipo de política pública ambiental, para atender devidamente o intuito do programa. A metodologia abordada caracteriza-se como pesquisa exploratória, de tipologia bibliográfica, documental e estudo de caso, com problemática qualitativa. Considerando os resultados conclui-se que atualmente o uso dos recursos do ICMS é de suma importância financeira para os municípios, mas estes, não possuem projetos de gestão ambiental que abranjam as áreas da APA.

No capítulo 4, é descrito a Profissionalização da função pública: Um estudo de caso da Fundação Educacional de Ponta Grossa-Pr (FUNEPO). O estudo buscou analisar a percepção dos servidores da Fundação Educacional de Ponta Grossa – FUNEPO acerca da profissionalização do serviço público. Para contemplar este objetivo, procura-se: a) analisar e identificar o perfil dos servidores da Fundação Educacional de Ponta Grossa – PR; e b) analisar e identificar como a Fundação estudada se coloca diante da profissionalização dos seus servidores. A abordagem metodológica adotada no presente estudo de caso utiliza-se de um método misto, além de ser classificada como uma pesquisa descritiva, que contou com pesquisa bibliográfica e documental. Os principais resultados indicam que a Fundação estudada não possui nenhum programa de profissionalização de seus servidores Fundação estudada não possui nenhum programa de profissionalização de seus servidores, assim como também não é uma prática estimulada pela FUNEPO e nem uma iniciativa buscada pelos próprios servidores após a efetivação no cargo que ocupam alternativas para fomentar a motivação e o engajamento dos servidores de todos os níveis, com foco no desenvolvimento das competências profissionais e organizacionais. Um importante instrumento para a implementação de um planejamento de estímulo a qualificação profissional seria a realização de um mapeamento

de competências para identificar *gaps* de competência que, conseqüentemente, embasaria ações de fomento ao estabelecimento de um programa de aprendizagem voltado aos interesses da instituição e de acordo com a competência e área de cada servidor. A criação e implantação de um plano de carreira, cargos e salários Também seria um importante instrumento de estímulo a qualificação contínua dos servidores.

A obra finaliza com um trabalho sobre o Programa Nacional de Alimentação Escolar: uma análise da assistência técnica para os agricultores na Secretaria de Agricultura e Pesca de Paranaguá-PR. A pesquisa é sobre a situação dos produtores rurais do município de Paranaguá, em relação à assistência técnica prestada pela Secretaria Municipal de Agricultura e Pesca do Município de Paranaguá (SEMAP). O Programa Nacional de Alimentação Escolar, criado na Lei nº 11.947/2009, objetiva a garantia e qualidade da merenda escolar, mas também aos incentivos e geração de renda aos produtores rurais do município. O cumprimento da Lei e outros meios de geração de renda, como as feiras da agricultura local, assistência técnica especializada à produção rural, respeitando a aptidão e cultura local, com objetivo de gerar renda aos produtores e garantir qualidade e variedade de produtos entregues na merenda escolar.

Sumário

CAPÍTULO 1

RELAÇÃO ENTRE VARIÁVEIS ECONÔMICAS E DE RESULTADOS SOBRE A PROVISÃO DE CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA DE BANCOS ESTATAIS E PRIVADOS NO BRASIL.....	13
--	-----------

Jean Lucca Menon

Marinês Taffarel

Flávio Ribeiro

Gelson Menon

doi: 10.48209/978-65-5417-107-0

CAPÍTULO 2

REVERSÃO NO RECOLHIMENTO DO ICMS-ST: IMPACTO NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS À BASE DE TRIGO EM UMA EMPRESA DO SIMPLES NACIONAL.....	36
--	-----------

Natalia Luize Majewski

Gelson Menon

doi: 10.48209/978-65-5417-107-1

CAPÍTULO 3

ICMS ECOLÓGICO: UMA ANÁLISE NOS MUNICÍPIOS DA APA DA SERRA DA ESPERANÇA – PR.....	59
--	-----------

Maricléia Aparecida Leite Novak

Carlos Alberto Marçal Gonzaga

doi: 10.48209/978-65-5417-107-2

CAPÍTULO 4

PROFISSIONALIZAÇÃO DA FUNÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO DA FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE PONTA GROSSA-PR (FUNEPO).....83

Suellen Iaskevitz Carneiro

Mônica Aparecida Bortolotti

Almir Cléydison Joaquim da Silva

Gabrielle Santangelo Leiner

doi: 10.48209/978-65-5417-107-3

CAPÍTULO 5

PROGRAMA NACIONAL DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR: UMA ANÁLISE DA ASSISTÊNCIA TÉCNICA PARA OS AGRICULTORES NA SECRETARIA DE AGRICULTURA E PESCA DE PARANAGUÁ-PR.....109

Jucelma Esser

Mônica Aparecida Bortolotti

Almir Cléydison Joaquim da Silva

Gabrielle Santangelo Leiner

doi: 10.48209/978-65-5417-107-4

SOBRE AS ORGANIZADORAS.....124

SOBRE OS AUTORES.....125

CAPÍTULO 1

RELAÇÃO ENTRE VARIÁVEIS ECONÔMICAS E DE RESULTADOS SOBRE A PROVISÃO DE CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA DE BANCOS ESTATAIS E PRIVADOS NO BRASIL

Jean Lucca Menon

Marinês Taffarel

Flávio Ribeiro

Gelson Menon

Doi: 10.48209/978-65-5417-107-0

Introdução

A temática gerenciamento de resultados vem sendo debatida por diversos acadêmicos, profissionais, instituições contábeis e demais entidades. A preocupação presente nos estudos acadêmicos é a possibilidade de utilização de procedimentos suavizem os riscos causados pela constante inadimplência dos clientes. Uma das modalidades de gerenciamento de riscos das instituições é denominada PCLD, que implica certo grau de discricionariedade, cujo montante pode impactar de forma expressiva no risco de crédito do setor bancário, comprometendo a sua solidez.

Para Carvalho *et al.* (2018) ao incluir o gerenciamento de resultados, os gestores bancários podem utilizar da “suavização de resultados”, como método de reduzir os riscos percebidos, uma vez que a volatilidade do resultado é considerada uma medida de risco. Assim, de acordo com o nível de risco estabelecido para o cliente e operação, haverá a constituição de determinado percentual do capital desembolsado para a formação de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD).

Em relação a esse tema, a literatura nacional fornece várias evidências de que os bancos se utilizam da constituição da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD) como ferramenta principal para gerenciar os resultados, destacando-se alguns trabalhos, como Bischoff e Lustosa (2014) estudaram a utilização de PCLD para a “suavização” de resultados de empresas. O trabalho demonstrou como implicação que há evidências de gerenciamento de resultados. Silva (2017) buscou analisar o risco de crédito das principais instituições financeiras que atuam no Brasil, relacionando-o com fatores econômicos do país, onde o mesmo observou uma relação negativa entre Selic Meta e constituição de PCLD.

Dantas *et al.* (2017) buscaram analisar se há diferença entre os níveis de perdas divulgados pelos bancos brasileiros nos dois modelos contábeis – BRGAAP e IFRS – bem como avaliar em qual deles as estimativas de perdas refletem mais precisamente as efetivas baixas para prejuízo nas operações de crédito e estimar os potenciais impactos da adoção da IFRS 9, comparativamente às demonstrações elaboradas em BRGAAP. Foram analisados 41 bancos brasileiros, entre 2009 e 2015. Os resultados confirmaram as hipóteses de pesquisa, no sentido de que: os níveis de perdas nas demonstrações em BRGAAP são comparativamente maiores que os registrados nas demonstrações em IFRS; as perdas reconhecidas nas demonstrações em IFRS se ajustam mais precisamente

às efetivas perdas nas operações de crédito, se comparadas aos registros nas demonstrações em BRGAAP; e o impacto da adoção da IFRS 9 deve fazer com que as demonstrações em IFRS passem a registrar maiores níveis de perdas do que as demonstrações em BRGAAP.

De Nez *et al.* (2017) analisou influência da utilização da PDD na prática de gerenciamento de resultados em empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa, realizada uma análise com amostragem de 54 companhias, coletados os dados da Economática® e no sítio da BM&FBovespa, nos anos de 2006 a 2011. Calculou-se o gerenciamento de resultado a partir do modelo utilizado por Martinez (2006). Os resultados apontam indícios de que houve a utilização da provisão para devedores duvidosos com objetivo de gerenciar resultados no período analisado.

Carvalho *et al.* (2018) verificou em seu estudo, se as instituições financeiras brasileiras utilizam a parcela discricionária da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD) como instrumento de gerenciamento de capital – caracterizado pela adoção de mecanismos no intuito de controlar o nível do índice de capital regulamentar. Foram realizados testes e utilizados modelos de dados em painel, considerando duas variáveis, aplicou em dados trimestrais de 2000 a 2015, de 50 maiores instituições financeiras atuantes no Sistema Financeiro Nacional (SFN). Os resultados dos testes revelaram que não há evidências de que os bancos brasileiros utilizem a discricionariedade na constituição da PCLD para fins de gerenciamento de capital.

De uma maneira geral, apesar dos estudos acadêmicos empreguem maior capacidade de estudo no uso da PCLD, pelas instituições bancárias, como instrumento de gerenciamento de resultados, os bancos podem também utilizar a constituição da PCLD como mecanismo de gerenciamento de capital, princi-

palmente em função da necessidade de atendimento a requerimentos dos órgãos reguladores (CARVALHO *et al.*, 2018).

No âmbito do Sistema Financeiro Nacional (SFN), a constituição da PCLD é disciplinada pela Resolução do Conselho Monetário Nacional N° 2.682/99, a qual regulamenta as transações das instituições financeiras que atuam com operações de crédito. A referida Resolução prevê a classificação das operações de crédito em determinados níveis de risco, considerando a situação econômica dos devedores e características da operação de crédito.

Segundo Carvalho *et al.* (2018) PCLD, é formada a partir de dois componentes: um não discricionário – mínimo exigido pela norma; e outro discricionário – excesso de provisão em relação ao mínimo obrigatório. A constituição da PCLD implica certo grau de discricionariedade, cujo montante pode impactar de forma expressiva no risco de crédito do setor bancário, comprometendo a sua solidez.

Considerando que a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa modifica o resultado das empresas, o presente estudo buscou-se verificar se variáveis econômicas e financeiras podem influenciar a constituição de PCLD por meio do seguinte problema de pesquisa: Qual a relação de variáveis econômicas e de resultados financeiros na constituição da PCLD de Bancos Estatais e Privados no Brasil? O objetivo geral da pesquisa é analisar o impacto de variáveis econômicas e de resultados financeiros sobre a constituição da PCLD de Bancos Estatais e Privados no Brasil.

Apesar dessas pesquisas se mostrarem relevantes, há a dúvida de como variáveis econômicas e de resultados podem impactar o volume de constituição da PCLD. Com isso, a presente pesquisa torna-se relevante nos campos teórico e prático, evidenciando possíveis impactos dos indicadores financeiros e eco-

nômicos. Os resultados obtidos na pesquisa são importantes para a geração de informação para os investidores, bem como para os estudantes, aprofundando os seus conhecimentos em pesquisas científicas.

Referencial Teórico

Nesta seção é apresentado o referencial teórico que envolve conceitos de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, Indicadores de Rentabilidade/lucratividade e de mercado e a apresentação de estudos realizados anteriormente sobre e temática.

Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa

As empresas têm utilizado de diversos recursos para medir o lucro líquido e o patrimônio de seus empreendimentos. Além de descontar as despesas e custos, muitas empresas vêm descontando as perdas com inadimplência, a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa. Segundo Holtz *et al.* (2014) a PCLD, se for bem executada, é uma importante ferramenta de contabilidade para um negócio. É um indicador contábil que informa o valor que uma empresa pode perder com clientes inadimplentes.

A percepção da necessidade de constituição dessa provisão decorre da contínua existência de prejuízo para as empresas que operam crédito, algo intrínseco à atividade. Mesmo com o processo de seleção que ocorre com o cadastramento dos clientes, inevitavelmente haverá maus pagadores. Segundo Kern e Zdanowicz (2019) o cenário econômico atual do país é repleto de incertezas, decorrente de crises políticas, altas taxas, desemprego, etc. Este cenário gera desequilíbrio econômico, resultando no aumento da inadimplência. É destacado ainda, que a ocorrência de inadimplência se repete de exercício para exercí-

cio, dentro de um limite que é conhecido pela empresa, o qual pode ainda, ser incluído como um item de custo.

McDowell (2019) realizou um estudo baseado em acordos de troca de moeda realizados pelo banco central entre as economias de mercado emergentes (EMEs) desde 2008. A acumulação desses acordos resultou no surgimento de um novo sistema de liquidez de US \$ 1 trilhão até 2015. Como objetivo central verificar: “Quais são as implicações políticas e econômicas da rede de liquidez para o sistema monetário internacional e a arquitetura financeira global?”. Onde aponta duas implicações da crise financeira global, que levaram os bancos centrais a buscarem contratos de troca: fluxos voláteis de capital internacional e um reconhecimento dos riscos de dependência do dólar no comércio. Concluindo que os acordos de liquidez, não são suscetíveis de induzir muita mudança no sistema monetário internacional.

Em 1999 o Bacen publicou a Resolução nº 2.682, na qual as instituições financeiras devem classificar as operações de crédito em níveis de risco, considerando características do devedor como grau de endividamento, fluxo de caixa, capacidade de geração de resultados, pontualidade e atrasos, entre outros critérios, e com relação à natureza da operação de crédito, como valor da operação, garantias, natureza e finalidade da transação, entre outras. A constituição mínima de PCLD também leva em conta o atraso no pagamento.

Holtz *et al.* (2014) verificou através de análise de conteúdo das notas explicativas das demonstrações financeiras do ano de 2006 a 2011, pela aplicação de um modelo econométrico, se houve mudanças nos critérios de mensuração e reconhecimento das Perdas para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD). A população deste estudo são todas as empresas ativas listadas na BM&FBovespa. A amostra constitui-se de 19 empresas. Os resultados obtidos revelam que após a adoção do CPC 38 o critério de reconhecimento da PCLD não foi,

em sua totalidade, baseado no método trazido pelo CPC, ou seja, nas perdas incorridas. Com o processo de convergência e a adesão das empresas brasileiras às normas internacionais, a expectativa era que as companhias utilizassem as perdas incorridas como base para reconhecimento da PCLD.

Dani *et al.* (2017) em seu estudo tinham com objetivo analisar a utilização de provisões para a prática de gerenciamento de resultados (GR) em empresas brasileiras. Devido às particularidades das contas de provisões, surgem as oportunidades para gerenciar os *accruals* específicos com o propósito de melhorar parâmetros de solvência e reduzir pagamentos dos impostos, por exemplo. Analisando empresas listadas na Bovespa nos anos de 2011 a 2015, utilizando de regressão de dados em painel, a partir dos modelos de McNichols e Wilson (1995), Martinez (2006) e Fasolin e Klann (2015). Obteve como resultado, que os modelos apontam críticas às práticas de Gerenciamento de Resultados. Mesmo com a existência de diretrizes para a constituição da PCLD, há um determinado grau de discricionariedade, o que possibilita a utilização da mesma para gerenciamento de resultados, hipótese levantada por Bischoff e Lustosa (2014).

Apesar do estabelecimento desses aspectos como diretrizes para a constituição da provisão, há certa liberdade para as instituições financeiras ponderarem todos esses critérios no momento de classificar o risco das suas operações. Além do fato que é citado por Bischoff e Lustosa (2014), da possibilidade de os gestores provisionarem mais do que o valor mínimo exigido pela legislação, sendo a constituição da PCLD dividida em dois módulos, o mínimo que é exigido pela legislação de acordo com a classificação de risco e atraso da operação e o componente discricionário, que seria o valor provisionado excedente ao mínimo obrigatório, podendo este ser utilizado como um instrumento da técnica de suavização de resultados.

A ligação entre PCLD e gerenciamento de resultados está relacionada ao fato de essa conta se caracterizar como um dos principais *accruals* que podem ser constituídos pelas empresas, *accruals* (acumulações ou acréscimos) podem ser definidos como a diferença entre o lucro e o fluxo de caixa, ou seja, são valores que entram no momento do cálculo do resultado contábil, mas que não impactam no caixa presente, bons exemplos de *accruals* são as contas de depreciação e a aqui estudada conta de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD).

Os administradores de empresas e investidores possuem diferentes níveis de informação, sendo, portanto, assimétricas, existem os chamados “intermediários informacionais”, como as agências de *rating*, analistas de mercado e auditores (que buscam atestar a fidedignidade das demonstrações financeiras apresentadas pela empresa) que desempenham papel fundamental no mercado de capitais, buscando a redução da assimetria informacional. Para Mendes e Oliveira (2018) uma das grandes dificuldades entre as empresas, é o conflito de interesses, na assimetria da informação, onde determinado gestor ou indivíduo possui informações sobre assuntos similares que os possibilitam tomar uma decisão de melhor qualidade em seu favor, causando dano no interesse de outros indivíduos.

Lunardi *et al.* (2019) diz que quando isto ocorre, geram-se conflitos, que aumentam os níveis de assimetria de informação, podendo afetar negativamente o desempenho dos gestores no trabalho. Destaca que a assimetria de informação poderá surgir a partir do momento que forem delegadas competências em relação a tomada de decisão aos colaboradores da organização. Mesmo com a presença desses intermediários, que nivelariam o nível informacional entre os agentes, ainda há a presença de, por exemplo, classes de investidores que detêm informações diferenciadas, é o caso de investidores institucionais, agente eco-

nômico mais sofisticado que normalmente possui mais recursos para aquisição de informações mais completas e precisas. Dentro desse contexto, para o bom desenvolvimento do mercado de capitais é fundamental a redução da assimetria informacional.

Indicadores de Rentabilidade/Lucratividade e de Mercado

Na presente pesquisa são aplicados os seguintes indicadores de rentabilidade/ lucratividade e de mercado: Retorno do Patrimônio Líquido (RPL), Margem Bruta, Margem Operacional, Taxa Selic e Índice Eckel. Para Santos (2017) “os índices de rentabilidade mostram qual a rentabilidade dos capitais investidos, isto é o retorno que a empresa está proporcionando sobre o capital próprio e, portanto, qual o grau de êxito econômico da empresa”. A margem bruta é definida por Pereira (2019), como um instrumento para avaliar a *performance* das áreas de compras e vendas. A margem operacional, para Louzada *et al.* (2016) mensura a habilidade de a empresa deter o valor agregado proporcionado através de seus recursos. É um indicador de eficiência interna, pois abarca a estrutura necessária para as operações, controle e marketing.

Segundo De Paula *et al.* (2019), a taxa Selic cumpre duas funções: (i) é a taxa de juros que regula os empréstimos no mercado interbancário (ii) e ao mesmo tempo é a taxa pela qual o Tesouro rola uma parte significativa da dívida pública. O COPOM (Comitê de Política Monetária) é o órgão responsável pela determinação taxa SELIC e estabelece a porcentagem da taxa que servirá como taxa de juros básica e referencial para todas as operações de crédito no Brasil. Oliveira *et al.* (2018), descreve que a taxa SELIC é a taxa básica de juros da economia brasileira e é um dos instrumentos para combater ou estimular a inflação e consumo. Como os títulos negociados no âmbito da Selic possuem

grande liquidez e são títulos de emissão pública, os mesmos são considerados como os de menor risco, sendo assim, a Taxa Selic costuma representar a taxa livre de risco da economia, sendo referência para a construção de diversas taxas do mercado financeiro.

O Índice Eckel é comumente aplicado na academia para verificar a presença de gerenciamento de resultados. Este índice foi elaborado por Eckel (1981), partindo da premissa de que receitas e custos mantêm-se lineares ao longo do tempo, aumentando ou diminuindo de maneira proporcional, se essa relação não ocorre, pode haver alguma interferência nas demonstrações financeiras para gerenciamento de resultado.

Observa-se a relação entre lucro e receita utilizando-se de coeficientes de variação percentual de lucro e receita de vendas. Quando o coeficiente de lucro for menor do que o de receita, é um indicativo de que há gerenciamento de resultados. Eckel (1981) apresenta a seguinte definição:

$CV\Delta\% \text{ Lucro Líquido} < CV\Delta\% \text{ Vendas} = \text{Suavização; onde:}$

$CV\Delta\% \text{ Lucro Líquido} = \frac{\text{Lucro Líquido} - \text{Lucro Líquido}_{-1}}{\text{Lucro Líquido}_{-1}}$

$CV\Delta\% \text{ Vendas} = \frac{\text{Receita} - \text{Receita}_{-1}}{\text{Receita}_{-1}}$

Tem-se assim a fórmula do Índice Eckel, utilizado para verificar o gerenciamento de resultados:

$ECKEL = CV\Delta\% \text{ Lucro Líquido} / CV\Delta\% \text{ Vendas}$

Se o Índice for maior que 1, não há indício de gerenciamento, se menor que 1, houve gerenciamento.

Estudos Anteriores

Na academia, diversos estudos foram realizados, tendo como objeto a PCLD. Negreiros (2013) teve o foco voltado para o setor de distribuição de energia elétrica, onde o objetivo foi verificar qual o critério utilizado para a composição da Provisão Para Créditos de Liquidação Duvidosa em uma empresa do setor. Constatou-se que a empresa estudada utilizava os critérios previstos na regulação da ANEEL, como por exemplo, a classe de consumo e o tempo de inadimplência da fatura. Também foi evidenciado que a empresa busca evitar a necessidade de constituição da PCLD, considerando que o seu impacto é verificado tanto na DRE quanto no EBTIDA da mesma. No entanto, foi constatado que em casos pontuais de clientes que tem valores significativos, onde é feita uma análise do caso, há um critério maior de subjetividade, podendo existir diferenças entre a aplicação do critério de empresa para empresa.

Bischoff e Lustosa (2014) objetivaram verificar a prática da suavização de resultados (*income smoothing*) por meio da constituição da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa em instituições financeiras brasileiras. Na referida pesquisa foi verificado que há a utilização das despesas com PCLD para a suavização de resultado em empresas do segmento bancário, havendo relação significativa e negativa entre PIB e PCLD.

Kelly e Macedo (2016) buscaram verificar possíveis indícios de gerenciamento de resultados por meio da PCLD em instituições financeiras que operam no mercado brasileiro. Para tanto, utilizaram de um modelo econométrico, tendo como foco a presença de capital estrangeiro e sua possível influência na mesma. Como principais resultados, foi observada relação positiva entre PCLD e lucro líquido, sendo um possível indício de gerenciamento de resultados. Também foi verificado que em empresas com capital estrangeiro, ao con-

trário do que se imaginava em pesquisas anteriores, tem uma relação mais forte entre PCLD e lucro, indicando que as mesmas têm mais propensões à utilização do gerenciamento de resultados do que as instituições financeiras com capital predominantemente brasileiro.

Robles e Silva (2018) procuraram em seu estudo expor conceitos relacionados a inadimplência e Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa (PCLD), além de explanar diferenças entre as metodologias de cálculo da PCLD. Realizou-se pesquisa bibliográfica, documental e quantitativa analisando o comportamento da PCLD quando comparada pelos métodos BRGAAP e IFRS, dos quatro maiores bancos presentes no Brasil, Banco do Brasil, Bradesco, Itaú e Santander. Concluiu-se que há relevância da PCLD principalmente no resultado das instituições financeiras, devido esta provisão atuar como fonte redutora da carteira de crédito e impactar diretamente o resultado das instituições financeiras.

Ferreira *et al.* (2019) tiveram como foco de estudo determinar o impacto da diversificação das receitas bancárias sobre o risco e o retorno dos bancos brasileiros. Em 2003, as receitas noninterest (não decorrentes de juros) representavam 17,80% da receita operacional dos bancos analisados e, em 2014, essa participação havia aumentado para 27,40%. Como o setor bancário é uma variável crucial à estabilidade do sistema financeiro, é importante estudar os fatores que afetam o risco e o retorno dos bancos. A análise foi realizada entre o período de 2003 e 2014, empregando dados em painel dinâmico através do Método Generalizado dos Momentos para abordar questões de endogeneidade, heterocedasticidade e autocorrelação. Os resultados mostram que as receitas noninterest possuem um papel importante no desempenho dos bancos estudados; mostrou que as operações de crédito produziram melhores resultados do que as atividades de negociação de títulos.

Metodologia

Os procedimentos metodológicos classificam a pesquisa como descritiva, bibliográfica e documental. A análise do problema é realizada de forma essencialmente quantitativa, por meio de regressão com dados em painel, buscando identificar o possível impacto dos indicadores na constituição da PCLD.

Os dados necessários ao desenvolvimento da pesquisa foram coletados junto a Base Econômica e no site da B3. O período analisado se estende de 01/01/2009 a 31/12/2017, totalizando 9 anos, a periodicidade de dados é trimestral, permitindo a observação de 36 trimestres.

A população da pesquisa são todas as instituições financeiras listadas na BM&FBovespa. A amostra foi selecionada de maneira não probabilística, foram selecionados bancos de capital público e bancos privados com ativo total superior à R\$ 20.000.000.000,00 (vinte bilhões de reais) no último trimestre de 2017, visando harmonização das informações e maior comparabilidade dos resultados. Conforme Tabela 1:

Tabela 1 - Seleção da amostra da pesquisa

Critérios	Números de Bancos	%
Bancos Listados na B3	25	100%
Bancos com Ativo superior R\$ 20.000.000.000,00	10	40%

Fonte: Dados de Pesquisa (2018)

Dentre os bancos selecionados, 40% são estatais e os outros 60% são bancos de capital exclusivamente privado. Os dados foram tratados e tabulados em planilhas do *software* Microsoft Excel. Os cálculos e testes econométricos foram realizados por meio do *software* *Gnu Regression, Econometrics and Time-series Library* (GRET). No presente estudo a variável dependente (explicada) é a relação provisão para créditos de liquidação duvidosa sobre o volume de crédito das instituições financeiras estudadas. As variáveis independentes (explanatórias) são as seguintes:

- Taxa Selic efetiva (β_1);
- Retorno sobre o Patrimônio Líquido (lucro líquido/patrimônio líquido, β_2);
- Margem Bruta (Resultado bruto de intermediação financeira/Receita de intermediação, β_3);
- Margem Operacional (Lucro Líquido/ Receita de intermediação, β_4);
- Índice Eckel (β_5).

Como se trata de um modelo com mais de uma variável explanatória é utilizado a regressão linear múltipla, que é o modelo estatístico que atendeu as necessidades da pesquisa. A análise dos dados, foi realizada segundo a Regressão de Dados em Painel, que para Silva *et al.* (2019), elabora um “mix” entre as abordagens de cross-section e série temporal, de maneira que permite a análise de várias observações ao longo de diversos períodos de tempo, a exemplo deste estudo, as pesquisas realizadas por Silva (2017) e Bischoff e Lustosa (2014) adotaram essa mesma estimativa.

As estimativas foram realizadas através do Modelo apresentado na Equação 1

$$Y_t = \alpha + \beta_1.TxSelic + \beta_2.RPL + \beta_3.MB_t + \beta_4.MO_t + \beta_5.IE_t + \beta_6.D.BP + \beta_7.D.BPr_t + \mu(1)$$

Onde:

Y: Variável dependente (PCLD); α : constante; β : Coeficiente Beta; TxSelic: Taxa Selic Efetiva; RPL: Retorno do Patrimônio Líquido; MB: Margem Bruta; MO: Margem Operacional; IE: Índice Eckel; D.BP: Dummy bancos públicos; D.BPr: Dummy bancos privados; μ : Erro padrão.

Análise e Discussão dos Resultados

Neste tópico são apresentados os resultados da pesquisa empírica, que buscou verificar o impacto das variáveis: Retorno do Patrimônio Líquido, Margem Bruta, Margem Operacional, Taxa Selic e Índice Eckel na constituição de PCLD de bancos públicos e privados do Brasil. Assim, o primeiro passo foi verificar a existência de correlação entre as mesmas no *software* SPSS, como mostrado na Tabela 2.

Tabela 2 - Análise de Correlação

Indicadores		PCLD	RPL	MB	MO	SELIC	ECKEL
RPL	Correlação Pearson Sig. (2-caudal) N correlação	1	-,111*	,144**	-0,016	,126*	,243**
		359	0,035	0,006	0,756	0,017	0
		359	359	359	359	359	359
Margem Bruta	Correlação Pearson Sig. (2-caudal) N correlação	-,111*	1	,500**	-,186**	0,013	-0,003
		0,035	0	0	0,807	0,951	
		359	359	359	359	359	359
Margem Operacional	Correlação Pearson Sig. (2-caudal) N correlação	,144**	,500**	1	-0,071	0,063	-,158**
		0,006	0	0,177	0,231	0,003	
		359	359	359	359	359	359
SELIC	Correlação Pearson Sig. (2-caudal) N correlação	-0,016	-,186**	-0,071	1	-0,091	-0,071
		0,756	0	0,177	0,084	0,177	
		359	359	359	359	359	359
Eckel	Correlação Pearson Sig. (2-caudal) N correlação	,126*	0,013	0,063	-0,091	1	0,018
		0,017	0,807	0,231	0,084		0,729
		359	359	359	359	359	359
PCLD	Correlação Pearson Sig. (2-caudal) N correlação	,243**	-0,003	-,158**	-0,071	0,018	1
		0	0,951	0,003	0,177	0,729	
		359	359	359	359	359	359

*. Correlação significativa ao nível de 0,05 (2-caudal).

**. Correlação significativa ao nível de 0,01 (2-caudal).

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

De acordo com a análise de correlação, verificou-se que o maior índice de correlação entre as variáveis ocorre entre a margem bruta e a margem operacional, correlacionadas com coeficiente de 50%, não apresentando, *a priori*, problemas de possível multicolinearidade, que é observada quando as observações amostrais das variáveis explicativas são correlacionadas. Assim, para as estimativas, inicialmente adotou-se o modelo *pooled* – OLS, Mínimos Quadrados Ordinários (*Ordinary Least Squares* - MQO), tendo a PCLD como variável dependente e as demais como independentes. Com base dos resultados foram realizados os testes de Diagnósticos de Painel para verificar qual o modelo se mostrava mais adequado: MQO, Método de Efeitos Fixos ou Método de Efeitos Aleatórios. Os resultados dos testes de Diagnóstico de Painel são mostrados no Quadro 1:

Quadro 1 - Diagnósticos de Painel

Testes	p-valor
Estimador de Efeitos Fixos	0
Breush-Pagan	0
Hausman	0

Fonte: elaboração própria

Como pode ser observado, todos os testes diagnósticos de painel foram significativos à nível de 1%. Dessa forma, com fundamento no teste de *Hausman*, o Método de Efeitos Fixos se mostrou mais adequado. Foram então realizadas novas estimativas, a partir do Método de Efeitos Fixos, conforme Equação 1, buscando verificar o impacto dos indicadores financeiros e econômicos na constituição da PCLD. Na Tabela 3 são demonstrados os resultados para as estimativas realizadas com base no modelo estatístico:

Tabela 3 - Impactos dos indicadores na PCLD

Variável	Coeficiente	Erro Padrão	Razão-t	p-valor
RPL	0,195866	0,0186009	10,53	<0,00001***
MB	0,0321622	0,0104861	3,067	0,00235***
MO	-0,0642291	0,0164008	-3,916	0,00011***
SELIC	0,0805641	0,0457957	1,759	0,07953
ECKEL	0,0003222	0,000216626	1,487	0,13797
Média var. dependente	0,0327574	Estatística-F (15,309)	27,94 (p-valor<0,00001)	
Desvio padrão da var.dep	0,0267625	Estatística Durbin-Watson	1,83953	
Soma resid. quadrados	0,0984792	Log. da verossimilhança	855,377	
Erro padrão dos resíduos	0,0178523	Critério de inf. de Akaike	-1678,75	
R-quadrado não-ajustado	0,575627	Crit.Bayesiano de Schwarz	-1618,21	
R-quadrado ajustado	0,555027	Crit. de Hannan-Quinn	-1654,59	

Fonte: Dados de Pesquisa (2018)

As variáveis RPL, Margem Bruta e Margem Operacional apresentaram significância em nível de 1% na constituição da PCLD, a razão-t dos mesmos são 10,53, 3,067 e -3,916 respectivamente. A Taxa Selic foi significativa em nível de 10%, com razão-t de 1,759, A capacidade explicativa do modelo é de 57,56%. Neste cenário, a constituição de PCLD é impactada em 0,1958 pelo RPL, 0,032, pela Margem Bruta em 0,03216, pela Margem Operacional em 0,0642, e 0,080 pela Taxa Selic. Foi verificado que o Índice Eckel não apresentou significância no modelo econométrico, não havendo indícios de gerenciamento de resultados durante o período estudado.

Considerações Finais

A pesquisa buscou verificar o impacto de variáveis econômicas e de mercado na constituição Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa (PCLD) em bancos públicos e privados do Brasil, bem como verificar a possível existência de gerenciamento de resultados nos mesmos.

Para tanto foram analisados 10 bancos, classificados como de capital público ou privado, com Ativo Total superior à vinte bilhões de reais, no último trimestre do ano 2017. Nas estimativas foram incluídos além dos indicadores contábeis, a Taxa Selic, que na economia brasileira é um instrumento do governo para controle inflacionário e vem sendo constantemente utilizada para esse fim desde sua criação em 1999. Ela é definida após reunião do COPOM (Comitê de Política Monetária) e o seu aumento ou diminuição tem impacto direto no custo do crédito/financiamento no Brasil. Foi verificado na pesquisa que a Taxa Selic possui impacto na constituição da PCLD a nível de 10%, resultado semelhante à pesquisa realizada por Silva (2017).

Os indicadores financeiros RPL, Margem Bruta, Margem Operacional possuem impacto na constituição da PCLD a nível de 1%, em consonância com os resultados de pesquisas como as de Bischoff e Lustosa (2014) Kelly e Macedo (2016) e Silva (2017). Esperava-se uma relação negativa entre a PCLD e os indicadores de rentabilidade e margens, pela grande importância dessa provisão no setor bancário, no entanto, RPL e Margem Bruta tiveram uma relação positiva com a mesma, o que poderia ter sido explicado pela presença de gerenciamento de resultados, porém, isso não foi confirmado pela pesquisa.

Também não foram verificadas evidências de gerenciamento de resultados na amostra estudada, resultado que diverge da pesquisa de Bischoff e Lustosa (2014), que teve um escopo mais amplo, analisando dados de 97 conglomerados e instituições financeiras por um período de 20 semestres, onde foi verificado a utilização da PCLD para a prática do gerenciamento de resultados, isso pode ter acontecido devido à variável utilizada para mensurar o índice de gerenciamento, o Índice de Eckel, que, devido às particularidades do setor bancário pode não ter conseguido capturar o que era esperado. O Índice não é o único que pode capturar o gerenciamento de resultados, como sugestão para próximas pesquisas é possível a utilização de outra variável relacionada ao tema.

Os resultados da pesquisa se encontram limitados aos bancos analisados, assim como, no modelo econométrico e variáveis selecionadas. Para futuras pesquisas sugere-se a ampliação da amostra e a inclusão de outros indicadores de resultados e de mercado, na busca por explicar as oscilações no volume de PCLD de diferentes instituições.

Referências

BANCO CENTRAL DO BRASIL – BACEN. **Resolução nº 2.682, de 21 de dezembro de 1999**. Brasília, DF, 1999.

BISCHOFF, Lissandra; LUSTOSA, Paulo Roberto Barbosa. PCLD e Suavização de Resultados em Instituições Financeiras no Brasil. In: ENCONTRO DA ANPAD, 38. **Anais eletrônicos**. Rio de Janeiro, 2014.

CARVALHO, José Alves; DANTAS, José Alves; PEREIRA, João Vicente. As instituições financeiras brasileiras usam a PCLD para gerenciamento de capital?. **Enfoque: Reflexão Contábil**. Paraná, v. 37, n. 2, p. 127-140, ago./2018.

DANI, A. C. *et al.* Utilização de Provisões para a Prática de Gerenciamento de Resultados em Empresas Brasileiras. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, v. 5, n. 3, p. 37-56, jun./2019.

DANTAS, J. A. *et al.* Perdas em Crédito nos Bancos Brasileiros: Modelos de Perdas Esperadas e de Perdas Incorridas e Impactos da IFRS 9 . **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 7, n. 2, p. 156-175, 2017.

DE NEZ, Evandro. Utilização da PECLD para gerenciamento de resultados em empresas listadas na BM&FBovespa. **Revista de Contabilidade da UFBA**. V. 11, n. 2, p. 63-81, mai./ago. 2017.

ECKEL, N. The income smoothing hypothesis revisited. **Abacus**, v.17, n. 1, p. 28-40, jun. 1981.

FERREIRA, Jorge H. L.; ZANINI, Francisco A. M.; ALVES, Tiago W.. A diversificação das receitas bancárias: seu impacto sobre o risco e o retorno dos bancos brasileiros. **Rev. contab. finanç.** São Paulo, v. 30, n. 79, p. 91-106, mar. 2019.

HOLTZ, L., *et al.* A Prática de Reconhecimento e Mensuração das Perdas Estimadas em Créditos de Liquidação Duvidosa Antes e Após a Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 1, p. 65-81, abr./2014.

KELLY, Vera Lúcia de Aguiar; MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva. Gerenciamento de resultados em instituições financeiras no Brasil: Uma análise com base em provisão para crédito de liquidação duvidosa. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**. v. 4, n. 2, 2016.

KERN, Tamara R.; ZDANOWICZ, José Eduardo. Indicadores gerenciais para gestão estratégica de uma factoring. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**. Rio Grande do Sul, v. 8, n. 2, p. 142-173, jun./2019.

LOUZADA, L. C. *et al.* Análise Comparativa entre os Indicadores Econômico-Financeiros Aplicados às Indústrias Manufatureiras Listadas na Bovespa. **R. Eletr. do Alto Vale do Itajaí – REAVI**, v. 5, n. 7, p. 17-36, jun./2016.

LUNARDI, M. A. *et al.* Estilo de liderança, assimetria de informação e uso avaliativo do orçamento constituem-se antecedentes a participação orçamentária?. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 16, n. 38, p. 3-34, maio 2019.

MCDOWELL, D. Emergent international liquidity agreements: central bank cooperation after the global financial crisis. **Journal of International Relations and Developmen**. V. 22, p 441–467. 2019.

MENDES, Thiago Silva; OLIVEIRA, Célio R. I.. Assimetria Informacional: Um Estudo de caso sob a ótica da teoria da agência em empresa do segmento de prestação de serviços contábeis no estado de Pernambuco. **Caderno Discente Esuda**, v. 3, n. 1, 2018.

NEGREIROS, Hercules Santos de. **Provisão para crédito de liquidação duvidosa (PCLD) nas distribuidoras de energia elétrica**. 2013.

OLIVEIRA, Márcio J. de S. *et al.*. Variação da taxa SELIC e a rentabilidade de fundos de investimentos referenciados: uma análise comparativa no período de 2013 a 2016. **Brazilian Journal of Development**, Curitiba, v. 4, n. 4, p. 1449-1463, set./2018.

PEREIRA, Mirelle Cristiane. Gestão Estratégica de Estoque em Empresas do Comércio. **Revista de Administração e Negócios da Amazônia**. v. 11, n. 1, p. 1-16, abr./2019.

ROBLES, Antônio; SILVA, Kátia Oliveira. Provisão para crédito de liquidação duvidosa (PCLD) calculada conforme as normas do BACEN e IFRS: comparação. **CAFI: Contabilidade, Atuária, finanças e Informação**. v. 1, n. 1, p. 4-21, jan./2018.

SANTOS, P. C. C. dos; MARTINS, D. G. de L. A importância da controladoria como ferramenta de gestão para a administração financeira. **Rev. Ciênc. Empres. UNIPAR**, Umuarama, v. 18, n. 2, p. 295-309, jul./dez. 2017.

SILVA, Anderson Jose da. **Análise do risco de crédito das principais instituições financeiras que atuam no Brasil em relação a fatores econômicos do país**. Dissertação (Dissertação em Ciências Contábeis) – PUC-SP. São Paulo, 2017.

SILVA, Valter Pereira da *et al.* Redes Neurais Artificiais X Regressão Com Dados Em Pannel: Prevendo o Valor de Mercado das Empresas. **Pensamento & Realidade**, v. 33, n. 2, p. 133-146, mar. 2019.

CAPÍTULO 2

REVERSÃO NO RECOLHIMENTO DO ICMS-ST: IMPACTO NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS À BASE DE TRIGO EM UMA EMPRESA DO SIMPLES NACIONAL

Natalia Luize Majewski

Gelson Menon

Doi: 10.48209/978-65-5417-107-1

Introdução

No Estado do Paraná (PR), segundo o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS), cabe a Constituição Federal de 1988 e suas emendas, atribuir competência e responsabilidade a cada ente federativo, com objetivo de criar e instituir tributos respeitando os limites apresentados pelos princípios e imuni-

dades constitucionais. O fato gerador que dará origem a obrigação tributária e é apenas na existência do fato gerador é que o Estado pode exigir do contribuinte o pagamento do imposto (RICMS/PR, 2017). Para a ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. nº 102 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, as operações internas nos Estados e no Distrito Federal devem observar suas próprias regulamentações e as operações interestaduais, os convênios e protocolos assinados entre os Estados devem ser observados, de modo a estabelecer regras e determinar o sujeito passivo responsável pelo recolhimento do imposto.

E, um dos principais dispositivos utilizado pelos Estados para arrecadação do ICMS é a Substituição Tributária (ST), regime pelo qual a responsabilidade pelo pagamento do ICMS sob as operações subsequentes de venda de mercadorias ou prestação de serviços é atribuída a um terceiro, ou seja, a um outro contribuinte que não seja àquele responsável pela venda do produto nas operações internas ou interestaduais (CRC/PR, 2021).

Deste modo, o ICMS-ST impactará no custo e no preço de venda das mercadorias, ao ser acrescentado ao custo dos produtos antes da ocorrência do fato gerador. Em outras palavras, o ICMS-ST é determinado por uma presunção calculada pelo fisco, baseando-se em pesquisas de preços praticados no comércio. (MATTOZO, *et al*, 2013).

Com a publicação do Decreto nº 2.673, de 10 de setembro de 2019 alterou-se o RICMS/PR no quesito da tributação por substituição tributária. Foram excluídos deste regime, vários produtos do setor alimentício como: produtos à base de trigo e farinhas. Isso faz deste estudo se revestir de importância, por apresentar particularidades no que se refere a Margem de Valor Agregado (MVA).

A classe empresarial paranaense questionava em relação à perda de competitividade com outros estados devido a aplicação do regime. A reversão beneficiará o pequeno e microempresário, estimulando o aumento das vendas e a arrecadação de tributos, liberando capital de giro para as empresas que ficavam comprometidas com o custeio da retenção antecipada do imposto, além de proporcionar novas vagas de trabalho e renda (SEFAZ/PR, 2019).

Com a reversão aplicada ao processo de recolhimento do ICMS-ST, a cadeia produtiva sofre alterações. Quando ocorria a venda de uma mercadoria que era sujeita ao regime de substituição tributária, a indústria era a única responsável pelo recolhimento do imposto gerado nas operações subsequentes. Com essa mudança, todos da cadeia são responsáveis pelo pagamento do imposto ao Estado, inclusive o consumidor final (COAD, 2016).

Diante deste fato, o presente estudo busca responder a seguinte problematização: Qual o impacto na formação do preço de venda de produtos alimentícios à base de trigo em uma empresa tributada no Simples Nacional com a reversão no recolhimento do ICMS-ST no Paraná.

Em suma, a realização deste estudo contribuirá para que o fisco possa identificar se as mudanças na arrecadação do imposto ICMS-ST, atualmente, buscam atender às necessidades do mercado, promovendo aos comerciantes e consumidores, conhecimento sobre a forma de tributação, agregando de fato ao preço dos produtos a priorização da lucratividade em bases legais.

E, contribuirá também, para ampliação do conhecimento dos acadêmicos interessados em aprofundar seus estudos na área tributária para que estes novos pesquisadores tenham uma contribuição didática do conhecimento deste fenômeno, promovendo o desenvolvimento de pesquisas futuras e ações de melhorias em entidades e setores econômicos.

Referencial Teórico

O tópico contempla a temática de tributos e suas espécies, seguido do ICMS e a reversão do ICMS, com o Decreto N° 2.673 de 10 de setembro de 2019 e a substituição tributária. Finaliza com o regime de tributação e o processo de formação de preço.

Tributos e suas Espécies

Com a finalidade de evitar previsíveis divergências doutrinárias na definição do instituto, o Código Tributário Nacional preferiu formular um conceito legislativo de tributo em seu Art. 3º:

toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996).

Segundo Mazza, nas palavras de Ataliba (pag. 86, 2015), “o dever de pagar tributos sempre surge da lei. Fala-se que o tributo é uma obrigação”, “ex lege”, e não “ex voluntate”. Em outras palavras, a lei é a única fonte possível da obrigação de recolher tributos. Neste sentido, a obrigação tributária principal, pagar o tributo, só pode ter como fonte a lei, e não os contratos, os atos ilícitos, as declarações unilaterais de vontade ou de qualquer outra fonte.

Em suma, Hack (2014) ressalta que é comumente a utilização do termo imposto, como sinônimo de tributo. Para Caliendo (2019), os impostos são tributos não vinculados por não significarem uma contraprestação pela realização de uma atividade específica. Ainda de acordo com o autor, os termos impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais também são modalidades tributárias que correspondem a valores pagos em dinheiro pelo contribuinte ao Estado.

As espécies tributárias, no âmbito geral, possuem uma base legal em seu âmbito jurídico. A Lei Kandir, neste contexto, possui uma base legal que é responsável por muitas alterações na legislação do ICMS. Pontual (2021) destaca que a aplicação do imposto ICMS foi regulamentada pela Lei Kandir, legislação criada pelo ministro do Planejamento Antoni Kandir, contemplada pela Lei Complementar 87/96.

Para Bozzetto (2017), a Lei Kandir, sendo a regulamentação de um imposto já instituído trouxe definições legais básicas para o tributo, principalmente em relação a incidência, o contribuinte, a responsabilidade pelo pagamento, o ente de competência, a base de cálculo, o fato gerador e, a alíquota.

Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

O ICMS é um imposto de competência estadual, que dentre os princípios que o regem, Filho (2016) destaca o princípio da não – cumulatividade. Por ser um tributo multifásico, o ICMS evita uma cascata de tributação ao incidir sobre a mercadoria em uma venda e, o valor do imposto poderá ser abatido pelo valor pago na operação anterior.

A ocorrência do fato gerador desse tributo deverá acontecer com a circulação da mercadoria, ou seja, quando ocorre uma operação comercial com produtos ou prestação de serviços prevista em lei e, segundo Pereira *et al* (2012) nas palavras de Ribeiro (2009) o ICMS é considerado um imposto por dentro, pois o seu valor está incluído no valor das mercadorias ou dos serviços constantes da nota fiscal e, indireto, ou seja, em cada etapa econômica ele

é transferido e repassado para o preço do produto e consequentemente o ônus ao consumidor final embutido no preço de venda.

Em relação às alíquotas do imposto, no Estado do Paraná, de acordo com os arts. 17 e 18 do RICMS/PR de 2017, as alíquotas internas do tributo são definidas conforme o caso e de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), distribuídas em alíquotas de 7%, 12%, 18%, 25% e 29%. Em relação às alíquotas para operações e prestações interestaduais, são designadas em 4%, 7% e 12%.

A base de cálculo do ICMS é o valor sobre o qual a legislação determina que deve ser aplicada a alíquota específica para a operação ou prestação que estiver sendo realizada e, é composta pelo valor da operação e todos os gastos acessórios oriundos da entrada do produto no estabelecimento do comprador (MAGISTRALLI, 2015).

Reversão do Icms e o Decreto Nº 2.673 de 10 de Setembro de 2019

Com base nos conceitos dispostos no Portal Wiktionary (2017), do latim reversio, a palavra Reversão consiste no ato ou efeito de reverter – regresso ao primeiro estado – e devolução. Sendo assim, a reversão do ICMS que está prevista no Decreto nº 2.673 de 10 de setembro de 2019, determina que, se uma mercadoria que era enquadrada no Regime de Substituição Tributária, no qual, o ICMS ST antes somado ao valor total do produto, com a reversão, exclui-se o imposto ICMS ST, sendo válido apenas o ICMS devido da própria operação (SEFAZ/PR, 2019).

A reversão ocorreu em alguns dispositivos do Art. 118 do Anexo IX do RICMS/PR:

Art. 118 Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover a saída dos seguintes produtos, com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes.

[...]

V – produtos à base de trigo e farinhas (RICMS/PR, 2017);

Para SEFAZ/PR (2019), com a substituição tributária, a classe empresarial questionava sobre a perda da competitividade com outros estados, pois este regime antecipa o recolhimento do imposto ICMS na fonte garantindo receita prévia ao Estado. A não antecipação do pagamento do ICMS estimula o aumento das vendas e a arrecadação dos tributos, libera o capital de giro recolocando o Estado em igualdade competitiva.

Além do Decreto que tem por objetivo garantir a execução às leis instituidoras dos tributos, o artigo 100, inciso IV, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) dispõe que os convênios são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos. Segundo Mattozo *et al* (2013) os convênios são acordos celebrados entre todos os Estados-Membros, com a finalidade atribuir efeito extraterritorial à legislação estadual, ou seja, permite que o Estado exija o imposto do contribuinte localizado no Estado signatário. Em relação aos protocolos, também são acordos celebrados, porém, a diferença reside no fato de que estes são assinados apenas por representantes de alguns estados (TIBES, 2017).

Substituição Tributária do ICMS

O Regime de Substituição Tributária é uma modalidade que vem sendo utilizado na maioria dos Estados brasileiros com o objetivo de facilitar a fiscalização e aumentar a receita aos cofres públicos (Mattozo *et al* (2013). Foi criado para que os produtos incluídos nesta modalidade sejam tributados antecipadamente, isto é, o imposto devido nas operações subsequentes seja arrecadado na primeira etapa de venda da mercadoria (SILVA, 2015).

Para tanto, os sujeitos responsáveis pela obrigação tributária se dividem em dois: substituto e substituído. MAGISTRALLI, (2015) conceitua o substituto tributário como o sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, a figura responsável pelo recolhimento do imposto ao órgão competente. Seriam os fabricantes, atacadistas, distribuidor, importador ou depositário. Já o sujeito é quem sofre a retenção do imposto, isto é, adquire as mercadorias com o imposto retido pelo substituto e pratica subsequentes operações com a mesma mercadoria em operação interna (TIBES, 2017).

No que se refere as modalidades, as subsequentes (para frente) e antecedentes (para trás) são as mais operadas. A substituição tributária para frente, é atribuída a um terceiro (substituto tributário), diverso do contribuinte (substituído), a responsabilidade de recolher o imposto relativo às operações subsequentes, até o consumidor final (ECONET, 2017). Já a substituição tributária para trás, comumente chamada de diferimento, o recolhimento do ICMS é adiado para um momento futuro, transferindo-se a responsabilidade deste imposto para terceiro (COAD, 2016).

Para Mattozo, *et al*, (2013), a base de cálculo da ST corresponde ao valor pelo qual se aplicara a alíquota, com intuito de se apurar o montante a ser recolhido de impostos. Está descrita no art 8º da Lei Complementar nº 87/96, na

qual determina que a base de cálculo seja o valor correspondente ao preço de venda ao consumidor, acrescido do montante do frete, IPI e de outras despesas referentes aos produtos, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre o total dessa soma) do percentual de valor agregado (margem de lucro – Margem de Valor Agregado – MVA).

Em relação a Margem de Valor Agregado (MVA), existem dois tipos de margens dispostas no RICMS-PR (2017), a MVA ST Original e a MVA ST Ajustada. Segundo a Lei Complementar nº 123/06 estão designadas para as empresas do regime do Simples Nacional e Normal, em operações interestaduais promovidas por contribuinte que recolhe o ICMS nos termos da referida lei e, que o adquirente da mercadoria, optante ou não pelo regime do Simples Nacional, seja o responsável pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária.

Sob a pauta fiscal, é possível identificar que alguns produtos possuem seus preços de venda listados, ou seja, pautados segundo regras do Estado destinatário (COAD, 2016). Conforme o Art. 11, § 1º disposto no RICMS/PR (2017), para que a mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço fixado. No entanto, caso exista a Pauta Fiscal, o cálculo para o ICMS-ST será baseado no valor da pauta estabelecida em regulamento próprio de cada Estado (TIBES, 2017).

Regime Tributário - Simples Nacional

Este regime tributário compartilhado de arrecadação se aplica às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte e permite a unificação de oito tributos, municipais, estaduais e federais, como IRPJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP,

CPP, IPI e ICMS, por meio de uma única guia de recolhimento (DIAS *apud* BARRETO, 2018).

Segundo a Lei Complementar nº 139 de 2011, as empresas enquadradas como ME e EPP podem recolher seus tributos em conformidade com um dos cinco anexos, dependendo exclusivamente da atividade principal da empresa. Já no que diz respeito ao cálculo dos tributos do Simples Nacional, Gularte (2021) comenta que esse procedimento é realizado com base na receita bruta anual da empresa, bem como a alíquota efetiva e a parcela dedutível que são indicadas nos respectivos anexos da referida Lei Complementar.

As empresas enquadradas no Simples Nacional possuem um benefício que é a redução em sua base de cálculo para o ICMS, no entanto, apesar da existência desses benefícios, com a Substituição Tributária, as empresas enquadradas nesse regime de tributação, perdem este benefício e acabam recolhendo esse imposto em uma guia separada. (CUNHA, 2017).

Formação do Preço de Venda

De acordo com Cassahara *et al* (2013), a formação do preço de venda de um determinado produto baseia-se na abrangência e na cobertura de todos os custos da empresa e, além disso, toda a empresa deverá saber o preço de venda orientativo, ou seja, o preço mínimo pelos quais seus produtos deverão ser vendidos para alcançar o lucro desejado. É de fundamental importância a empresa considerar alguns fatores, como por exemplo, mercado, preços de custo, margem de impostos incidentes, margem do lucro pretendido e apreciação do público para a composição do preço de venda de um determinado produto (MATTOZO *et al*, 2013).

Para os autores, o mercado leva as empresas à concorrência, e esta por sua vez leva a uma diminuição de margens de lucratividade, com isso o preço

de venda é fundamental para a sobrevivência e crescimento dessas empresas. Desta forma, o preço de venda deverá cobrir o custo direto do produto, as despesas variáveis, as despesas fixas proporcionais e também deverá cobrir todos os impostos incidentes, sendo um deles o ICMS por Substituição Tributária.

Já Menon (2013) ressalta que para obter a base de cálculo da Substituição Tributária, faz-se necessário somar o valor das mercadorias a serem vendidas pelo substituto tributário, com o valor do seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados do substituído, devendo aplicar sobre o resultado dessa somatória, a MVA específica para tal produto.

Metodologia

Nesta seção são apresentados os procedimentos metodológicos adotados para atingir o objetivo da pesquisa. Para Praça (2015) a metodologia científica possui como objetivo a capacidade de proporcionar uma compreensão e análise do mundo por meio da construção do conhecimento.

Quanto ao procedimento, a pesquisa enquadrou-se como bibliográfica, documental e estudo de caso. Sendo assim, utilizou-se referências publicadas em revistas, artigos, livros, teses, monografias, normas jurídicas, decretos, etc. Ao analisar as notas fiscais de entradas e saídas da empresa para verificação dos produtos que sofreram alterações nas formas de tributação, referentes ao período de janeiro de 2019 a dezembro de 2020, a pesquisa apresentou característica documental. Segundo Fonseca (2018), a pesquisa documental trilha os mesmos caminhos da pesquisa bibliográfica. Recorre à fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico.

Além disso, referindo à finalidade, utilizou-se da pesquisa de carácter descritiva, com intuito de expor as características do regime da Substituição

Tributária. Ceribelli (2003) comenta que na pesquisa descritiva, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados sem a interferência do pesquisador. Foi desenvolvido também um estudo de caso para buscar o entendimento do fato estudado tanto em livros (bibliográfica) quanto nos documentos atuais (documental) da empresa pesquisada, objeto de estudo (estudo de caso) por meio de informações em documentos fiscais, no Decreto nº 2.673/2019 E consulta aos dados da empresa varejista localizada na cidade de Irati, no estado do Paraná.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa classificou-se como quantitativa, pois objetivou especificamente em simular com dados reais a tributação das duas maneiras de recolhimento do ICMS. A pesquisa quantitativa, por sua vez, permite quantificar os resultados, concentrando na objetividade de recorrer à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno e a relação entre as variáveis permitindo recolher maiores informações do que se poderia conseguir isoladamente (FONSECA, 2018).

Resultados e Discussões

Este estudo foi elaborado em uma empresa comercial do ramo de supermercado, enquadrada no regime do Simples Nacional como EPP. Para análise, foram analisados 327 produtos abrangidos pela ST e, destes, foram escolhidos aleatoriamente para cada grupo de produtos à base de trigo, 5 itens que representam o maior grau de consumo, cada um com seu respectivo código NCM e MVA.

Tabela 1 – Custo do Produto com ST, NCM e MVA

Item	NCM	Custo Unit.	Aliq. ICMS NFe	Valor ICMS Nfe	MVA	Valor Adic. MVA	Base do ICMS ST	Aliq. Interna PR para ST	Valor ICMS ST Bruto	Valor ICMS ST Líq.	Valor Custo Unit. Com ST
Biscoito Visconti Morango 125 g	1905.31	0,84	12%	0,10	33,47%	0,28	1,12	18%	0,20	0,10	0,94
Bolacha Caseira sabor Nata 300 g	1905.31	3,20	12%	0,38	33,47%	1,07	4,27	18%	0,77	0,30	3,58
Pizza Calabresa Congelada 40 g	1905.90	8,80	12%	1,06	33,57%	2,95	11,75	18%	2,12	1,06	9,86
Wafer Bauducco Nozes 140 g	1905.32	1,59	12%	0,19	32,86%	0,52	2,11	18%	0,38	0,19	1,78
Macarrão Parafuso Sêmola 1 kg	1902.19	3,40	12%	0,41	35,11%	1,19	4,59	18%	0,83	0,42	3,82

Fonte: Documentos fiscais e RICMS/PR.

Pode-se dizer, que, mesmo existindo códigos de NCM iguais, estas variam a cada produto conforme a descrição. Nesse sentido, cada produto é identificado no Regime de Substituição Tributária pelo seu gênero dentro das especificações do NCM, sendo os quatro primeiros números a linha ou família de produtos e o restante as especificações particulares de cada produto (RECEITA FEDERAL, 2021).

Verifica-se também, a representação do ICMS ST no custo unitário do produto, como exemplo o Biscoito Visconti Morango 125 g. A partir da aplicação da MVA (33,47%) ao custo unitário do produto (0,84) chega-se ao valor adicional de MVA (0,28) que será somado à base do ICMS ST para calcular o valor do ICMS ST bruto.

Com o valor encontrado do ICMS ST bruto (0,20) e, deduzindo o ICMS próprio (0,10) incidente na aquisição do mesmo, apura-se o valor do ICMS ST líquido (0,10), valor este recolhido pela indústria que somado ao custo unitário, totaliza em R\$0,94. Neste caso, com a aplicação do Regime da Substituição Tributária onera em R\$0,10 o custo unitário deste produto.

Sobre os Percentuais de Aumento e Redução no Custo e Preço de Venda, segue a tabela 2.

Tabela 2 – Aumento e Redução com e sem ST

Produto	Custo sem ST	Custo com ST	Preço de Venda	Preço de Venda sem ST	% de Margem Bruta com ST	% de Aum. no Custo do Produto com ST	% de Redução no Preço de venda sem o valor da ST
Biscoito Visconti Morango 125 g	0,84	0,94	1,49	12,02%	58,34%	1,33	12,02%
Bolacha Caseira Sabor Nata 300 g	3,20	3,58	5,89	12,02%	64,31%	5,26	12,02%
Pizza Calabresa Congelada 460 g	8,80	9,86	14,90	12,04%	51,12%	13,30	12,04%
Wafer Bauducco Nozes 140 g	1,59	1,78	2,49	11,91%	39,93%	2,22	11,91%
Macarrão Parafuso Sêmola 1 kg	3,40	3,82	6,89	12,32%	80,42%	6,13	12,32%

Fonte: Adaptado pela autora.

Com base nos resultados obtidos na tabela 2, o percentual da margem bruta é obtida através da divisão do custo unitário com ST pelo preço de venda, ou seja, o menor pelo maior e em seguida, deduz-se 1 do resultado. Sendo assim, o percentual da margem bruta será maior caso o preço de venda seja elevado em relação ao custo.

Verifica-se também que, com o Regime da Substituição Tributária houve um aumento no custo do produto sem ST em média de 12%. Além disso, se um produto sofrer a reversão do ICMS ST, haverá uma redução no valor do custo unitário com a mesma porcentagem.

Desta forma, para que ocorra uma redução no preço de venda sem o valor da ST em média 12% em relação ao preço de venda anterior para ambos os produtos, o preço de venda a ser utilizado mantendo a mesma margem bruta deverá ser o reduzido, ou seja, sem a Substituição Tributária.

A tabela 3 remete a Demonstração do Preço de Venda pago no Simples Nacional e Margem Bruta sem ST

Tabela 3 – Preço de Venda Líquido e Margem Bruta sem ST

Produto	Custo sem ST	Preço de Venda	Média % de ICMS no Simples Nacional em 2019	Média ICMS pago no Simples Nacional em 2019	Preço de Venda sem ICMS pago no Simples Nacional	Margem Bruta sem ST
Biscoito Visconti Morango 125 g	0,84	1,49	3,31%	0,05	1,44	71,51%
Bolacha Caseira Sabor Nata 300 g	3,2	5,89	3,31%	0,19	5,70	77,97%
Pizza Calabresa Congelada 460 g	8,8	14,90	3,31%	0,49	14,41	63,71%
Wafer Bauducco Nozes 140 g	1,59	2,49	3,31%	0,08	2,41	51,42%
Macarrão Parafuso Sêmola 1 kg	3,4	6,89	3,31%	0,23	6,66	95,94%

Fonte: Documentos fiscais e Lei Complementar nº 123/2006.

Ao analisar a tabela 3, pode-se dizer que, se a empresa manter o preço de venda de 1,49 em relação ao custo, a margem bruta a ser utilizada será de 71,51%. Deste modo, se considerar o ICMS pago na venda de R\$0,05 obtido pela média de ICMS no Simples Nacional de 2019 sobre o preço de venda de 1,49, terá um aumento na margem bruta de 71,51%, em outras palavras, se reduzir o lucro bruto em 0,05 com a reversão de ICMS, o preço de venda líquido será de 1,44.

A Variação das Margens Brutas com e sem ST, está evidenciada na tabela 4. A tabela 4 mostra a variação das margens brutas no Regime da Substituição Tributária. Isto é, se dividir a margem bruta sem ST de 71,51% por exemplo, pela margem bruta anterior com ST, há um percentual de aumento da margem bruta em 22,57%.

Tabela 4 – Aumento da Margem Bruta sem ST

Produto	Margem Bruta com ST	Margem Bruta sem ST	%Aumento da Margem Bruta sem ST
Biscoito Visconti Morango 125 g	58,34%	71,51%	22,57%
Bolacha Caseira Sabor Nata 300 g	64,31%	77,97%	21,25%
Pizza Calabresa Congelada 460 g	51,12%	63,71%	24,64%
Wafer Bauducco Nozes 140 g	39,93%	51,42%	28,77%
Macarrão Parafuso Sêmola 1 kg	80,42%	95,94%	19,30%
Média das Margens Brutas	58,82%	72,11%	23,31%

Fonte: Adaptado pela autora.

A variação média das margens brutas foi de 23,31%, ou seja, a Substituição Tributária do ICMS onera em 23,31% a carga tributária do produto. Além disso, com a reversão do ICMS ST, há um beneficiamento de 23,31% de modo a estimular o aumento das vendas e a liberar o capital de giro que estava comprometido com o custeio da retenção antecipada do imposto (SEFAZ, 2019).

Considerações Finais

O objetivo deste estudo foi analisar o impacto do ICMS na modalidade de Substituição Tributária na formação do preço de venda de produtos alimentícios à base de trigo. Após análise dos dados apresentados, constatou-se que o impacto causado pela utilização do Regime de Substituição Tributária, nos cinco produtos avaliados, apresenta um acréscimo no valor de custo e consequentemente na margem bruta.

Em relação ao acréscimo ocorre devido ao aumento no custo do comerciante com o ICMS ST, caso esse mantenha a mesma margem de lucro. Da mesma maneira, a redução no montante de imposto a ser recolhido excluído da modalidade ST, ocorre pelo fato de o varejista trabalhar com uma margem bruta incidente sobre o preço de venda superior ao estabelecido pelo governo estadual do Paraná.

Com o emprego das Margens de Valores Agregados (MVA's), impostas pelo Governo, estima-se uma aproximação do valor da margem de lucro na venda da mercadoria do varejista ao seu cliente. Nos cinco produtos analisados verificou-se que a variação em porcentagem na margem bruta considerando o produto tributado no Regime de Substituição Tributária ocorreu devida a redução no preço de venda com o mesmo percentual de margem bruta. Além disso, verificou-se que se a margem bruta anterior for maior em relação ao

custo e o preço de venda, o percentual de variação tende a ser negativo como ocorre com o produto Macarrão Parafuso Sêmola 1 kg.

Ademais, em apenas quatro produtos ocorreu um acréscimo em relação a margem bruta anterior que vai de 30% até 41%.na modalidade da Substituição Tributária. Do mesmo modo se considerar o custo em relação a margem bruta sem o regime de substituição tributária, dos cinco produtos estudados, ambos obtiveram percentuais de redução cerca de 89%.

Dessa forma, com base nos resultados obtidos, conclui-se o trabalho verificando que o Regime de Substituição Tributária, além de aumentar a arrecadação do imposto aos cofres públicos, também aumenta o valor do imposto cobrado do contribuinte, impactando, no valor de venda da mercadoria para o consumidor final.

Devido estes produtos serem considerados produtos essenciais de maior competitividade, comercializados por mercearias, mercados e supermercados tendem a demandar maior impacto do ICMS na modalidade de substituição tributária. Isto porque quanto maior for o distanciamento entre a MVA calculada pelo governo e a margem de lucratividade praticada no mercado maior tende a ser o impacto da ST no preço final para o varejista, na hipótese de se manter o preço de venda, na hipótese do varejista repassar ao consumidor final o aumento causado pela ST, este acabara absorvendo o aumento causado por essa modalidade.

A vigência do Decreto nº 2.673, de 10 de setembro de 2019, foi de extrema importância para as empresas optantes pelo regime do Simples Nacional, no qual, estes produtos à base de trigo que demandam maior oferta e procura pelo consumidor, deixaram de ser substitutos tributários. Com base nos resultados obtidos, essa reversão na forma de recolher o ICMS possibilitou benefícios

de modo a elevar a concorrência no mercado, o que acabou pressionando a margem de lucro de forma a oscilar os preços dos produtos sem a incidência da ST. Além disso, estimulou o aumento das vendas e a arrecadação de tributos, liberando capital de giro que ficava comprometida com o custeio da retenção antecipada do imposto.

Referências

BOZZETTO, A. **Lei Kandir: As finanças do estado do Rio Grande do Sul e o pacto federativo**; Porto Alegre, 2017.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 02 fev. 2020.

BRASIL, **Decreto n.º 7.871, de 29 de setembro de 2017**. Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201707871.pdf>. Acesso em 02 de fevereiro de 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Casa Civil, 25 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 02 fev. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de novembro de 2006**. Institui o Estado Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm . Acesso em: 02 fev. 2020.

BRASIL, **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 02 fev. 2020.

CALIENDO, P. **Curso de direito Tributário**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019

CASSAHARA, E.; SILVA, M. das D. G. da; RIBEIRO, S. **FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA: importância e etapas.** 2013. 90 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Centro Universitário Eurípides de Marília, Marília, 2013. Disponível em: <https://aberto.univem.edu.br/handle/11077/1247>. Acesso em 15 de fevereiro de 2021.

CERIBELLI, M. **Como elaborar uma dissertação de Mestrado através da pesquisa científica.** Rio de Janeiro: 7 letras, 2003.

COAD. **CONCEITO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** 2016. Disponível em: <https://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicao-tributaria/regra-geral/1/conceito-de-substituicao-tributaria>. Acesso em 15 de fevereiro de 2021.

COAD; **Substituição tributária;** 2016. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos12/1101681.pdf>. Acesso em 20 de julho de 2021.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO PARANÁ (CRC/PR). **Substituição Tributária;** 2021. Disponível em: <https://www3.crcpr.org.br/crcpr/portal/>. Acesso em 30 de junho de 2021.

CUNHA, F. **O efeito da substituição tributária no simples nacional.** Contabilidade em Planta, 2017.

DIAS, J; BARRETO, I. **Planejamento tributário: um estudo de caso em um minimercado na cidade de Ouro Velho – PB quanto às alterações na Lei complementar nº 123/2006, a partir de 2018 no simples nacional.** Paraíba, 2018. Disponível em: <https://remipe.fatecosasco.edu.br/index.php/remipe/article/view/176> Acesso em 30 de junho de 2021.

ECONET EDITORA. **Substituição Tributária.** 2017. Disponível em: <http://www.econeteditora.com.br/>. Acesso em 27 de fevereiro de 2021.

FILHO, F. **O princípio da não cumulatividade no âmbito do ICMS.** 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/48886/o-principio-da-nao-cumulatividadeno-ambito-do-icms> Acesso em: 25 de julho de 2021.

FONSECA, J. **Metodologia da pesquisa científica**. Ceará. p. 20, 2018.

HACK, E. **Noções preliminares de direito administrativo e direito tributário**, 2ª Ed. Rev. Curitiba: IBPN, 2014.

MAGISTRALLI, L. **Substituição Tributária do ICMS**: um estudo da legislação e cálculo no estado de Santa Catarina. Criciúma, 2015.

MATTOZO, M; KLOSOWSKI, A; NAVARRO, R; STROPARO, T. ICMS: um estudo sobre substituição tributária, MVA e seus reflexos na formação de preço de venda; **III CONGRESSO BRASILEIRO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**, Ponta Grossa, PR, Brasil, 04 a 06 de dezembro de 2013.

MAZZA, A. **Manual de direito tributário**. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2015.

MENON, G.; KLOSOWSKI, A.; NAVARRO, R.; TAFFAREL, M. ICMS por substituição tributária: uma análise da sua influência no custo da construção civil. In: **XXVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**, 2013. Anais eletrônicos [...] Uberlândia, MG, Brasil, 2013. 2-3 p. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/39/39>. Acesso em 12 março de 2020.

MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

PARANÁ. **Decreto Nº 2673 de 10/09/2019**. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=382350>. Acesso em 20 março de 2020.

PEREIRA, A; SILVA, J; MOREIRA, C; JUNIOR, A. O Impacto do Icms-st nas Empresas Optantes pelo Regime do Simples Nacional; **IX SEGeT; SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO DE TECNOLOGIA**, 2012. PORTAL

SECRETÁRIA DA FAZENDA DO PARANÁ (SEFAZ/PR). **Paraná retira 60 mil itens do regime de Substituição Tributária**. 2019. Disponível em: <https://www.fazenda.pr.gov.br/Noticia/Parana-retira-60-mil-itens-do-regime-de-Substituicao-Tributaria>. Acesso em: 30 de junho de 2021

CAPÍTULO 3

ICMS ECOLÓGICO: UMA ANÁLISE NOS MUNICÍPIOS DA APA DA SERRA DA ESPERANÇA – PR

Maricléia Aparecida Leite Novak

Carlos Alberto Marçal Gonzaga

Doi: 10.48209/978-65-5417-107-2

Introdução

O objetivo da gestão ambiental é estabelecer, restaurar e/ou conservar o equilíbrio entre a sociedade e a natureza, por meio do gerenciamento dos ecossistemas sociais e naturais, procurando o desenvolvimento das práticas humanas e à proteção dos recursos naturais, entre padrões estabelecidos. Logo, gestão ambiental é um conjunto de processos que buscam um equilíbrio entre o meio ambiente e as atividades antrópicas; entre o andamento das qualidades ambientais e sociedades humanas. As ações em gestão ambiental devem ter como base os de formulação e implementação de uma política que seja capaz de garantir diretrizes e normas para ações eficientes e eficazes.

Para que tenha êxito em sua efetivação, uma Política Ambiental precisa integrar e articular elementos complexos e fundamentais para o gerenciamento

dos recursos naturais e da qualidade de ambiental. Esses elementos precisam estar integrados nas dimensões social, econômica, ecológica, política e cultural. Nesse contexto o ICMS Ecológico tem sido de suma importância para o Estado do Paraná, representando um grande avanço para as políticas ambientais. O ICMS Ecológico trata de uma parcela de critério específica advinda dos tributos do ICMS, além da parcela que os municípios já têm direito, de acordo com o artigo 158, da Constituição Federal. Logo Municípios que contenham em seus territórios mananciais de abastecimento, unidades de conservação ou terras indígenas, têm direito ao recebimento de ICMS Ecológico para manutenção e preservação dessas áreas.

Considerado de extrema importância para o perfil econômico de alguns Municípios, o recebimento do ICMS Ecológico não significa necessariamente que este recurso está incrementando os gastos em relação aos temas ambientais. Sendo instrumento meio, não fim, o ICMS Ecológico precisa de uma boa gestão, para atender o seu intuito, já que é o próprio município que recebe o incentivo, que é responsável por direcionar a área que será empregada o recurso. Diante da falta de clareza da empregabilidade do recursos e dos poucos estudos direcionados a área, este trabalho procurou saber onde está sendo investido os recursos do ICMS Ecológico repassado para os governos Municipais da APA (Área de Preservação Ambiental) da Serra da Esperança, e quais as políticas públicas ambientais desenvolvidas por esses governos, já que a concretização da legitimidade social do incentivo é feita por esses governantes, que devem desenvolver ações de preservação, manutenção e recuperação das áreas beneficiadas.

Com base no exposto o presente trabalho teve como objetivo analisar como os governos Municipais, pertencentes à APA da Serra da Esperança - PR, investem os recursos provenientes do ICMS Ecológico, e se possuem algum

tipo de política pública ambiental, para atender devidamente o intuito do programa. Dessa forma, o presente trabalho tem o comprometimento de analisar, refletir e compreender a região estudada, sempre amparada pela pesquisa realizada que está dividida em três etapas: a primeira etapa abrange a revisão teórica, a segunda etapa a apuração dos dados que inclui pesquisas, entrevistas informais e busca de dados, e na terceira e última etapa tem-se a análise dos resultados obtidos.

Política Pública e Meio Ambiente

Foi após a Conferência de Estocolmo em 1972, que o termo gestão ambiental foi entreposto nas discussões públicas e privadas. Nas décadas de 1970 e 1980, o ambientalismo agiu como uma restrição regulatória imposta pelo governo e as empresas tiveram de atender a essa regulação com o intuito de fugir tanto a sanções legais (penalidades civil, administrativas e criminais) quanto sociais (protestos, pressões negativas, redução na reputação e na imagem da empresa) (SOUZA, 2000).

A política ambiental foi uma descoberta de que a proteção do meio ambiente se tornaria uma política que ocasionaria transformações significativas aos arranjos institucionais da organização – Estado. Dessa forma, o Estado e a sociedade passaram a se organizar trazendo novos atores políticos: “[...] associações ambientais, institutos de pesquisa ambiental, repartições públicas encarregadas com a preservação ambiental [...]” (FREY, 2000, p.116)

Em referência às preocupações com os impactos ambientais, Scantinburgo (2011) afirma que ao longo do tempo as críticas e soluções apontadas às questões ambientais adotam um princípio da concepção ambiental neoclássica, inspirada no neoliberalismo, em que o capitalismo desenvolve um discurso persuasivo de preservação ambiental e bem estar das pessoas, absorvendo essa

problemática como mecanismo de estimular o surgimento de outras formas de ganho e acumulação de capital, dando valorização econômica ao meio ambiente através da valorização econômica das ações que eliminem o risco ambiental.

Os instrumentos de política ambiental foram gerados com o propósito de controlar as ações de impacto ambiental, que são crescentes na economia mundial, determinando uma prática sustentável progressiva com intuito de alcançar um nível no qual não haveria a necessidade do princípio regulador dos órgãos públicos. As políticas públicas ambientais no Brasil, tem a tendência de seguir os parâmetros e normas do Banco Mundial. Esse modelo vem com experiências pré determinadas, que não levam em conta “[...] os aspectos da realidade locais e regionais, que nem sempre, ou raramente, comportam tais modelos” (SCANTIMBURGO, 2011, p. 256).

No âmbito das Políticas Públicas, instrumentos são recursos empregados para alcançar os objetivos de uma determinada Política Pública. Logo, os instrumentos de gestão ambiental são os meios utilizados para atingir os objetivos propostos por uma Política Ambiental os quais devem ser elencados de maneira clara e sucinta na estrutura formal da política, permitindo sua utilização de maneira articulada (SOUZA, 2000).

Segundo Varela (2011), os instrumentos podem ser divididos em dois tipos: -Instrumentos de Comando e Controle: Quais devem apresentar caráter regulatório buscando identificar problemas ambientais específicos, nos quais as normas, regras e padrões devem ser obedecidos para haver a adequação dos agentes às metas ambientais impostas pela política ambiental. Esses instrumentos englobam: Padrões ambientais de qualidade e de emissão; Controle do uso do solo; Licenciamento, Estudos de Impacto Ambientais; Penalidades (multas, compensações etc.). Instrumentos Econômicos: São instrumentos de estímulo de mercado e são caracterizados pelo uso de taxas, tarifas ou certificados de

propriedade. Instigam a eficiência produtiva, a utilização de tecnologias limpas e o menor consumo de matérias primas, logo são considerados instrumentos de incentivo de mercado. Esses instrumentos podem ser os subsídios econômicos a certos métodos de práticas agrícolas sustentáveis ou de redução desses incentivos no caso, por exemplo, de atividades agrícolas que causem impactos negativos ao meio ambiente.

Conforme mostra a Tabela 1, os instrumentos de gestão ambiental podem possuir ações diretas – elaboradas especificamente para resolver questões ambientais - ou ações indiretas - resultantes de legislação não diretamente relacionada à questão ambiental, mas que acaba por colaborar para soluções ou agravamento dos problemas relativos ao meio ambiente (VARELA, 2011).

Tabela 1 – Exemplos de Instrumentos de ação direta e indireta

INSTRUMENTOS DE COMANDO E CONTROLE	
DIRETOS	INDIRETOS
Padrões de emissão para fontes específicas	Controle de equipamentos
Zoneamento	Rodízio de automóveis
INSTRUMENTOS ECONÔMICOS	
DIRETOS	INDIRETOS
Taxas e tarifas	Impostos
Subsídios à produção mais limpa	Subsídios a produtos similares nacionais

Fonte: Adaptado de Varela (2011).

A Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que discorre sobre a Política Nacional de Meio Ambiente (PNMA), contém os três parâmetros citados por Souza (2010), o objetivo claro de preservar, melhorar e recuperar a qualidade ambiental, visando assegurar, condições ao desenvolvimento socioeconômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana; apresenta 13 instrumentos de gestão, como o zoneamento ambiental e a avaliação de impactos ambientais; define os aspectos institucionais ao prever a criação de um Sistema Nacional do Meio Ambiente (SISNAMA) constituído por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das Fundações instituídas pelo Poder Público, responsáveis pela proteção e melhoria da qualidade ambiental.

De acordo com a desejável municipalização dos Sistemas do Meio Ambiente, viabilizada pela Constituição Federal Brasileira de 1988, deve-se aplicar às políticas públicas ambientais as peculiaridades ecológicas, sociais, culturais e econômicas de cada região (PHILIPPI JR et al., 2004).

Neste sentido, Milaré et al., (1999) expõe que para a gestão ambiental municipal possa ser efetiva é indispensável que haja a implantação, em âmbito local, de uma política ambiental e de um conjunto de estruturas organizacionais que operem por meio de diretrizes normativas e operacionais e que se relacionem com as esferas Estaduais e Federal, constituindo um SISMUMA. Assim, por meio de uma política ambiental, os municípios passam a coordenar uma estrutura institucional e organizacional com capacidade de regular as questões ambientais locais por intermédio da legislação vigente (NOVELO, 2016). Dentro deste contexto, para haver a efetiva institucionalização da política ambiental dentro do SISMUMA, o município, além de um órgão executivo e de um Conselho Municipal do Meio Ambiente, deve utilizar o subsídio de instrumentos

que viabilizem a gestão, como um Fundo do Meio Ambiente, uma Agenda 21 Local, um Código Florestal, dentre outros (PHILIPPI JR et al., 2004).

Icms Ecológico

Sendo o pioneiro na legitimação do ICMS Ecológico, o Paraná foi exemplo para outros estados que também acabaram adotando essa ferramenta de incentivo à conservação em suas composições jurídicas. A criação do ICMS Ecológico foi baseado na Constituição Estadual de 1989, e regulamentado originariamente, através da Lei Estadual nº 9.491, da Lei Complementar nº 59 e do Decreto Estadual no 974/91.

Entre os anos de 1989 e 1991 surgiu um grande movimento paranaense, com origem na mobilização política de municípios, buscando a modernização das políticas públicas ambientais estaduais (PARANÁ, 2015). Os municípios sentiam-se prejudicados por terem parte do seu território ou sua totalidade, limitada ao uso econômico por abrangerem mananciais ou possuírem Unidades de Conservação da Natureza. Assim, surgiu o ICMS Ecológico como ferramenta de compensação para os municípios que se encontravam desprovidos do uso de suas terras.

Segundo Loureiro (2012), o ICMS Ecológico é uma ferramenta que contribui para Gestão Ambiental e transformação de determinados problemas ambientais. No Paraná, os resultados estão sendo bastante expressivos, trazendo grande contribuição para a preservação da biodiversidade e proporcionado a integração da população, administração pública e privada com a sustentabilidade ambiental.

O ICMS Ecológico é recurso tributário que permite aos municípios acesso a parcelas maiores as que já têm direito, dos recursos financeiros recolhidos

pelos Estados através do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o ICMS, em virtude do atendimento de critérios ambientais pré-estabelecidos em leis estaduais, ou seja, o ICMS ecológico é uma redistribuição de recursos do ICMS, que reflete o nível da atividade econômica nos municípios em conjunto com a preservação do meio ambiente (RIBEIRO, 2010).

Segundo a Constituição Federal, no seu artigo 158 parágrafo único, 75% dos tributos arrecadados devem ser distribuídos conforme critérios estabelecidos na Constituição e **25% podem ser distribuídos segundo critérios estabelecidos conforme lei estadual**. Os Estados estão utilizando dessa distribuição tributária do ICMS para estimular ações no âmbito dos municípios, sendo que esta oportunidade legal possibilitou a adoção de critérios ambientais na distribuição destes 25%.

De acordo com a Lei do ICMS Ecológico (59/91), podem receber o repasse, municípios que possuem unidades de conservação ou que estejam inteiramente influenciados por elas, e/ou municípios que possuem em seu território mananciais de abastecimento parcial ou total. No Paraná 5% do total de ICMS arrecadado é destinado para os municípios, sendo esse valor proporcional às Unidades em função do seu tamanho, grau de investimento na área, importância, manancial de captação dentre outros fatores. Esses 5% é destinado 50% para Municípios que tenham em seu território Mananciais de Abastecimento, cuja água se destina ao abastecimento da população de outro município, e os outros 50% para Municípios que tenham integrado em seu território Unidades de Conservação, Áreas de Terras Indígenas, Reservas Particulares do Patrimônio Natural, Faxinais, Reservas Florestais Legais (INSTITUTO AMBIENTAL DO PARANÁ- IAP, 2018).

A região estudada apresenta seus repasses de ICMS usando o critério da biodiversidade definidos pelo IAP, que se iniciam com o Coeficiente de Conservação da Biodiversidade – CCB, esse índice é calculado pela formula abaixo:

$$CCB_{ij} = \frac{Auc * Fc}{Am}$$

É a razão entre a superfície da Unidade de Conservação contida dentro do território de um determinado município, pela superfície total do respectivo município, mantido uma mesma unidade de medida, corrigido por um Fator de Conservação (FC) definido de acordo com a Categoria de Manejo AUC (IAP, PORTARIA Nº. 263, ANEXO II, 1998)

Sendo:

CCB_{ij}– Coeficiente de Conservação da Biodiversidade Básico;

Auc– Área da unidade de conservação do município, de acordo com sua qualidade física (satisfatória, insatisfatória ou em recuperação em hectares);

Am – área total do território municipal (em hectares);

Fc – fator de conservação, variável atribuída às Unidades de Conservação em função de suas respectivas categorias de manejo.

i – variando de 1 até o número de municípios beneficiados;

j – variando de 1 ao número total de unidades de conservação, a partir das interfaces entre território municipal e áreas protegidas devidamente registradas.

Os municípios pertencentes à APA da Serra da Esperança recebem recursos financeiro via ICMS Ecológico, as áreas abrangidas em seus territórios apresentam-se de diversas formas e tamanhos, desempenhando um papel substancial para a economia dos municípios e para preservação da biodiversidade da região. As áreas de proteção ambiental se evidenciam por sua importância para interesse público, logo, o Poder Legislativo considera que essas devem

ser protegidas. O conceito previsto no artigo nº.15, Lei 9.985/00 do Sistema Nacional de Unidades de Conservação (SNUC) descreve:

Art. 15. A área de proteção ambiental é uma área em geral extensa, com um certo grau de ocupação humana, dotada de atributos abióticos, bióticos, estéticos ou culturais especialmente importantes para a qualidade de vida e o bem-estar das populações humanas, e tem como objetivos básicos proteger a diversidade biológica, disciplinar o processo de ocupação e assegurar a sustentabilidade do uso dos recursos naturais (BRASIL, LEI Nº. 9.985, 2000).

A formação de uma APA, não impede o exercício de atividades econômicas em seu interior, mas as comunidades que vivem dentro dela, precisam se adequar a leis e normas ambientais estabelecidas em um plano de manejo, já que o objetivo principal da criação de uma APA é a proteção dos ecossistemas locais e o desenvolvimento econômico e social

Metodologia

De acordo com a proposta de pesquisa, o presente estudo classifica-se como pesquisa exploratória, que é a exploração do tema na busca de melhor conhecer um fato ou fenômeno, tornando possível relacioná-lo com outro fato ou fenômeno. Em referencia à abordagem do problema, adotou-se a pesquisa qualitativa, que é segundo Fialho e Otani (2007, p.39) “considerada um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números”, com isso, não demandando o uso de métodos e técnicas estatísticas para a interpretação dos fenômenos; A tendência dos pesquisadores é analisar os dados indutivamente; O processo e seu significado são os principais focos da abordagem.

Quanto aos procedimentos técnicos, empregou-se a pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso. De que de acordo com Marconi e Lakatos

(2003), a pesquisa documental consiste na busca de dados e informações que está restrita a documentos, escritos ou não, impressos ou digitais, constituindo o que se chama de fonte primária de pesquisa, que podem inclusive, já terem sido tratados e processados anteriormente. Já o estudo de caso segundo Souza, Fialho e Otani (2007, p.42), “é a pesquisa que se caracteriza por um estudo aprofundado, [...], de forma a permitir, um amplo e detalhado conhecimento do caso, fato ou fenômeno estudado, através do processo de análise e interpretação”.

Em relação ao universo de pesquisa, optou-se por se trabalhar apenas com as prefeituras dos 10 Municípios pertencentes à APA da Serra da Esperança – PR, sendo eles: Guarapuava, Inácio Martins, Cruz Machado, União da Vitória, Paula Freitas, Paulo Frontin, Prudentópolis, Mallet, Irati e Rio Azul. A coleta de dados ocorreu de dezembro 2017 a fevereiro de 2018, nas prefeituras dos Municipais, no site do IAP e do Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social (IPARDES), na Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e na sede regional do IAP. O período estudado foi de janeiro a dezembro de 2015, em decorrência de ser o único ano em que as informações sobre o ICMS Ecológico estão disponíveis.

Análise dos Dados

A APA da Serra da Esperança foi criada pela Lei Estadual nº 9.905/92 para proteger a região. Situada na região centro sul do Estado do Paraná, tem uma área definida de 206.555,82 há, abrangendo dez municípios do estado, sendo, Guarapuava, Inácio Martins, Cruz Machado, União da Vitória, Paula Freitas, Paulo Frontin, Prudentópolis, Mallet, Irati e Rio Azul (IAP, 2010). Os objetivos da APA, contidos no anexo do Decreto Estadual nº 1.438/95 de regulamentação são os seguintes:

(I) Proteção dos recursos hídricos e bacias hidrográficas; (II) Proteção dos solos, visto tratarem-se de áreas íngremes; (III) Estimular o manejo autosustentado dos recursos naturais; (IV) Propiciar a pesquisa científica e a educação ambiental; (V) Fomentar o ecoturismo regional; (VI) Proteção de belezas cênicas (saltos e cachoeiras) e monumentos naturais (morros-testemunhos e trechos escarpados); (VII) Proteção de mananciais de abastecimento público atuais e futuros para as cidades de Guarapuava e União da Vitória; (VIII) Resgate do patrimônio genético de espécies florestais raras, endêmicas ou ameaçadas de extinção; (IX) Conservar ecossistemas regionais, notadamente os relacionados à Floresta Ombrófila Mista Montana e alto-montana (campinas de altitude, por exemplo); (X) Proteção de solos frágeis, notadamente os derivados de arenito triássico (PARANÁ,1995.p. 02).

Localizada na região centro-sul do estado do a do Paraná (Figura 01 e 02) a APA da Serra da Esperança se constitui naturalmente entre o segundo e terceiros planaltos paranaenses.

Figura 1 - Mapa Geo-político do Estado do Paraná com Localização da APA



Fonte: PARANÁ (SEMA), s/d (Zoneamento Ecológico Econômico do Paraná) (2015).

Inserida no Bioma Mata Atlântica, a APA Serra da Esperança engloba em seu perímetro porções de duas bacias hidrográficas de extrema importância para o Estado do Paraná, do rio Ivaí e do Iguaçu. A primeira abrange o município de Prudentópolis e parte dos municípios de Guarapuava e Irati. A segunda

engloba o restante, Inácio Martins, Cruz Machado, União da Vitória, Paula Freitas, Paulo Frontin, Mallet e Rio Azul.

Em termos socioeconômicos, a APA conta com 59 comunidades rurais, sendo que o município de Inácio Martins possui sua sede municipal inserida na APA. As principais atividades desenvolvidas na APA da Serra da Esperança são: agricultura e pecuária familiar; plantio de fumo; produção de carvão; extrativismo animal (caça) e silvicultura com pinus. O Instituto Ambiental do Paraná (IAP, 2017), destaca algumas atividades conflitantes encontradas da área preservada: extração desordenada de recursos florestais e animais; produção ilegal de carvão vegetal; ocupação desordenada; caça; uso de agrotóxicos e cultivos florestais de espécies exóticas invasoras (pinus).

No Quadro 1 são apresentados os municípios que abrange, bem como as mesorregiões e microrregiões a que pertencem, além da área que a APA ocupa nos municípios e a contribuição destes para o território da APA. Os Municípios que congregam a APA da Serra da Esperança não possuem um recenseamento do quantitativo populacional residindo dentro dos limites da APA. Todavia tem se o conhecimento, que praticamente toda a população em seu interior desenvolve atividades rurais, exceto a população da sede do Município de Inácio Martins, que é urbana, e vivem em uma Zona de Uso Especial, conforme designação do Macrozoneamento Ecológico-Econômico (GONZAGA, 2011).

Quadro 1 – Municípios abrangidos pela APA da Serra da Esperança

MESORREGIÃO	MICRORREGIÃO	SUPERFÍCIE		%	
		Município	Área da APA no Município	Município	APA
Centro-Sul	Guarapuava	Guarapuava	51.913,10	14,80	25,13
		Inácio Martins	45.819,93	51,00	22,18
Sudeste	União da Vitória	Cruz Machado	36.456,35	17,65	17,65
		União da Vitória	24.944,43	34,60	12,08
		Paula Freitas	1.453,37	3,40	0,70
		Paulo Frontin	497,00	0,24	0,24
	Prudentópolis	Prudentópolis	14.177,09	5,80	6,86
	Irati	Mallet	26.237,30	37,40	12,70
		Irati	3.232,40	3,70	1,56
		Rio Azul	1.824,55	3,00	0,88
		TOTAL	206.555,52	100,00	100,00

Fonte: Adaptado de IPARDES (2013).

O objetivo principal da APA da Serra da Esperança é o de preservar a escarpa que divide o 2º e o 3º Planalto Paranaense (PARANÁ, 1990). Entre os seus principais objetivos estão a proteção de mananciais de abastecimento público para os municípios de Guarapuava e União da Vitória, a conservação de ecossistemas regionais como a floresta ombrófila mista, a proteção de paisagens singulares e monumentos naturais, a proteção de solos frágeis, o resgate do patrimônio genético de espécies florestais raras, endêmicas ou ameaçadas de extinção, especialmente a *Araucaria angustifolia* (pinheiro do Paraná), a *Ocotea porosa* (imbuia), a *Ocoteaodorifera* (canela sassafrás) e a *Genoma elegans* (palmeira guaricana) (PARANÁ, 1995).

Valores Repassados e Aplicabilidade

A região estudada se enquadra no repasse de ICMS Ecológico pelo parâmetro da Biodiversidade. A legislação paranaense, com o intuito de avaliar e calcular o valor repassado por qualidade e quantidade, institui instrumentos que incentivam a melhoria da gestão ambiental das áreas protegidas.

Com essa alternativa de incentivo fiscal, o ICMS Ecológico se torna um modelo compartilhado de gestão, que inclui critérios ambientais no repasse do ICMS. A Lei Complementar Estadual nº 9.491/90 no seu artigo 2º prevê que será aplicado aos municípios beneficiados pelas questões ambientais, 5% do ICMS total do Estado, passando a vigorar segundo os critérios apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 - Critérios e Percentuais Utilizados Para Rateio do ICMS aos Municípios no Estado Do Paraná.

Critérios	Até 1991	Após 1992
Valor adicionado	80%	75%
Valor da produção agropecuária	08%	08%
Número de habitantes na zona rural dos municípios	06%	06%
Número de propriedades rurais	02%	02%
Superfície territorial do município	02%	02%
Índice igualitário ou fixo	02%	02%
Ambiental (ICMS Ecológico)	05%	05%
TOTAL	100%	100%

Fonte: Paraná, Lei Complementar Estadual nº. 9491/90.

Os 5% estabelecidos na lei, são divididos em duas partes, 2,5% é investido em mananciais de abastecimento e 2,5% em áreas de preservação ambientais. As áreas estabelecidas como APA podem desempenhar atividades econômicas no seu interior, todavia as comunidades que estão inseridas dentro dela, devem se ajustar a leis e normas ambientais destacadas em seu plano de manejo.

Os municípios pertencentes à APA Serra da Esperança assinam anualmente um termo de compromisso com o IAP, o qual visa o estabelecimento de ações e providências a serem adotadas pelas partes procurando implementação de melhorias nas condições ambientais na Unidade de Conservação. O Termo

de Compromisso é um ato administrativo, de iniciativa do poder executivo municipal, com a finalidade de formalizar a participação dos municípios nas unidades de conservação e principalmente o comprometimento desses na alocação recursos para as questões ambientais (LOUREIRO, 1997).

Esse termo é fundamentado pela Lei Complementar Estadual nº 059/91, artigo 5º e no Decreto Regulamentador nº 2.791/96, artigos 3º e 7º, Decreto Estadual nº 1.529, de 02 de outubro de 2007. No seu teor devem constar as ações/atividades que o Município pretende realizar na área de preservação, as metas que pretende atingir, seu cronograma e sua periodicidade. É com base nesse termo que o IAP realiza sua avaliação, tendo como fundamento uma ficha própria com notas que variam de 1 a 5 ou da letra A até a E, sendo A ou 1 para nota máxima e 5 ou E para mínima. Com isso o Instituto busca verificar se as propostas elaboradas pelos Municípios foram cumpridas. Ressalta-se, porém, que essa avaliação é baseada na apresentação de cumprimento das atividades pelo próprio município preponente.

Na Tabela 4 é apresentado os índices de biodiversidade da APA da Serra da Esperança e seus valores de ICMS Ecológico, além disso é exposto nesse mesmo quadro, os Índices de biodiversidade total de cada município e o valor total de ICMS Ecológico no ano de 2015.

Tabela 4- ICMS Ecológico Municípios da APA da Serra da Esperança - Exercício 2015.

Municípios	Índice Biodiversidade APA	Valor Repasse ICMS APA 2015 (R\$)	Índice Biodiversidade Total	Valor Repasse ICMS Total (R\$)
Guarapuava	0,120068527118	187.151,32	0,156246859081	392.765,90
Inácio Martins	1,098041258134	1.711.521,50	1,280367061621	3.218.525,61
Cruz Machado	0,185417556857	289.011,12	0,185417556857	466.093,80
União da Vitória	0,288603874414	449.848,07	0,288603874414	725.478,65
Paula Freitas	0,024782280601	38.628,24	0,024782280601	62.296,51
Paulo Frontin	0,010295275969	16.047,29	0,014718791618	36.999,40
Prudentópolis	0,053502078179	83.393,91	0,246800636162	620.395,66
Mallet	0,265041014015	413.120,54	0,271439331433	682.331,24
Irati	0,026496985056	41.300,96	0,067100793332	168.674,77
Rio Azul	0,048296157704	75.279,42	0,114549933277	287.950,16

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (STN) – FINBRA (2018).

Por meio da Tabela 4 é possível verificar que o valor de ICMS Ecológico repassado para alguns Municípios é bastante significativo. Todavia, ao analisar os termos de compromisso assinado pelos prefeitos Municipais e secretários de meio ambiente, se pode constatar que as prefeituras Municipais não desempenham investimentos significativos em meio ambiente, não possuindo nenhum programa ou política ambiental nas áreas de conservação. As unidades de conservação são mantidas principalmente por serem obrigatórias para recebimento do recurso. O Poder Público Municipal e as sociedades locais não interagem sobre assuntos ambientais, e muitas comunidades desconhecem que estão inseridas em área de preservação ambiental. Também foi possível conferir que o repasse do ICMS Ecológico é de suma importância financeira para os municípios, mas estes, não possuem projetos de gestão ambiental que abranjam as áreas da APA. O que ocorre são apenas pequenas mobilizações por parte da gestão pública quando o valor repassado é reduzido por algum motivo.

Ao explorar os termos de compromisso dos Municípios, é visível que a maioria deles apenas elabora as ações por exigência da lei, já que a maioria dessas ações, citadas nos termos, são provenientes de outros programas públicos. Isso ocorre pelo fato do ICMS Ecológico ser um instrumento econômico que o Poder Público pode utilizar de acordo com suas prioridades, o que leva os municípios a aplicarem seus recursos em suas áreas mais problemáticas. Outra característica nada peculiar é que 95% dos Termos de Compromisso estudados apresentam as mesmas ações/atividades, tais como a realização de eventos em educação ambiental, capacitação de educadores, proteção de nascentes, saneamento rural, coleta seletiva de lixo e conservação de vias.

Na região estudada, o repasse do ICMS Ecológico é compreendido mais como um incremento financeiro do que como uma política ambiental. Os pro-

blemas financeiros municipais, unido as obrigações assumidas por essas entidades, corroboram para o uso desses recursos em áreas distintas à que origina o repasse. Dessa forma, os benéficos do ICMS Ecológico são muito mais positivos em áreas diferentes da ambiental, já que aumento dos recursos financeiros nos municípios reflete principalmente em saúde, educação e manutenção.

Mesmo com baixo impacto ambiental, na região estudada, o ICMS Ecológico tem auxiliado as instituições a compreender a importância da construção de um plano bem elaborado de gestão ambiental, pois cada vez mais as questões pertinentes a esse tema estão sendo levantadas, imperando a necessidade de alterações nas atribuições e na formatação dos programas, projetos e no modelo de gestão institucional.

Considerações Finais

Este estudo teve como objetivo analisar como os governos Municipais, pertencentes à APA da Serra da Esperança - PR, investem os recursos provenientes do ICMS Ecológico, e se possuem algum tipo de política pública ambiental, para atender devidamente o intuito do programa. A pesquisa revelou que o ICMS Ecológico é instrumento de grande valia para preservação das Unidades de Conservação Ambientais da região. Contudo, atualmente o uso dos recursos do ICSM Ecológico não está diretamente relacionado às práticas ambientais nos municípios estudados.

Os recursos repassados aos municípios por meio do ICMS Ecológico são considerados essenciais pelos gestores públicos municipais, mais como complementação dos recursos financeiros. Portanto, foi possível perceber que, a trajetória para uma gestão ambiental eficiente nestes municípios ainda é muito longa, exigindo muito trabalho e mudança de cultural. É imprescindível ressaltar que o ICMS Ecológico é muito benéfico para a manutenção de biodiversidade

Paranaense, se investido adequadamente. As disparidades encontradas entre as visões políticas e ambientais nos municípios pesquisados demonstra que o ICMS Ecológico é procurado hoje, mais como um fortalecimento econômico, sendo seu desempenho ainda tênue quando o assunto é propor programas ou políticas públicas ambientais.

Diante dos dados foi possível perceber que, os repasses de ICMS Ecológico para a região estudada são insuficientes para asseverar a biodiversidade regional, entretanto, eles são primordiais para subsidiar projetos relacionados a outras esferas políticas. Constatou-se também que as populações locais não têm participação nos assuntos referentes ao meio ambiente e a ausência de conhecimento na área dirige muitas vezes para omissão de irregularidades existentes.

As regulamentações Legais, as vistorias anuais e as reuniões dos conselhos gestores são imperativas para o entendimento, importância e manutenção das áreas protegidas em alguns municípios. Contudo é essencial que os governantes não visualizem o ICMS Ecológico apenas como “ajuda de custo” para obras públicas e sociais, o programa precisa ser percebido como algo fundamental para o meio ambiente, que busca a incrementação da gestão ambiental municipal valorizando as áreas naturais protegidas, criando uma oportunidade real para o estado atuar no processo de desenvolvimento sustentável dos municípios.

Referencias

BRASIL. IPARDES. Relação dos municípios do estado ordenados segundo as mesorregiões e as microrregiões geográficas do IBGE - Paraná – 2012. Disponível em: http://www.ipardes.gov.br/pdf/mapas/base_fisica/relacao_mun_micros_mesos_parana.pdf Acesso em: 23 fev. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000. São Paulo, editora Atlas, 2001, 17ª edição.

BRASIL. Lei n. 9.985, de 18 de Julho de 2000. Regulamenta o art. 225, § 1o, incisos I, II, III e VII da Constituição Federal, institui o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19985.htm. Acesso em: 03 mar. 2018.

BRASIL. Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1981. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6938.htm. Acesso em: 25 fev. 2018.

FREY, K. Políticas públicas: um debate conceitual e reflexões referentes à prática da análise de políticas públicas no Brasil. In: **Planejamento e políticas públicas**. Brasília: IPEA, n. 21, junho de 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONZAGA, Carlos A. M. et al. Renda da Terra em uma Área de Proteção Ambiental no Paraná. In: **Anais do VII Congresso Nacional de Excelência em Gestão**. Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: http://www.excelenciaemgestao.org/Portals/2/documents/cneg7/anais/T11_0351_2086.pdf. Acesso em: 21 Fev. 2018.

IAP [INSTITUTO AMBIENTAL DO PARANÁ. Portaria n.o 263, de 28 de dezembro de 1998. Regulamenta o Cadastro Estadual de Unidades de Conservação (CEUC); normatizando o cumprimento da Lei Complementar Estadual n.o 59/91 e Lei Complementar Estadual n.o 67/93. **Diário Oficial do Estado do Paraná**, Curitiba, 1998.

IAP [INSTITUTO AMBIENTAL DO PARANÁ]. **Plano de manejo da Área de Proteção Ambiental da Serra da Esperança**. Curitiba: IAP, 2009. Disponível em: <http://www.iap.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=1285>. Acesso em: 02 jan. 2018.

INSTITUTO AMBIENTAL DO PARANÁ: Departamento de Unidades de Conservação – DUC – ICMS Ecológico. **Memória de Cálculo e Extrato Financeiro**. Disponível em: <http://www.iap.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=1213>. Acesso em 26 fev. 2018.

IPARDES [INSTITUTO PARANAENSE DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL] **Caderno Estatístico dos Municípios**. Dezembro, 2013. Disponível em: http://www.ipardes.gov.br/index.php?pg_conteudo=1&cod_conteudo=30. Acesso em: 23 fev. 2018.

LOUREIRO, Wilson. **ICMS ecológico- A consolidação de uma experiência brasileira de incentivo à conservação da biodiversidade**. 2012. Disponível em: http://www.icms-ecologico.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=58&Itemid=68. Acesso em: 13 fev. 2018.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MILARÉ, É. Instrumentos legais e econômicos aplicáveis aos municípios. In: PHILIPPI JR, A; MAGLIO, I. C.; COIMBRA, J. A. A.; FRANCO, R. M. (Org.). **Municípios e meio ambiente: perspectivas para a municipalização da gestão ambiental no Brasil**. São Paulo: ANAMMA; MPO, 1999. p. 33-46.

PARANÁ (Estado). Lei Complementar n. 59, de 01 de outubro de 1991. Dispõe sobre a repartição do ICMS, a que alude o art. 2º da Lei nº 9.491, de 21 de dezembro de 1990, aos municípios com mananciais de abastecimento e unidades de conservação ambiental. Disponível em: <http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=exibir&codAto=8383&codItemAto> . Acesso em: 10 mar. 2018.

PARANÁ. Decreto Estadual nº. 1438, de 6 de dezembro de 1995..Diagnóstico sócio ambiental da Área de Proteção Ambiental da Serra da Esperança: versão preliminar. Curitiba: IAP, 1998.

PARANÁ. Lei Complementar n.o 9491, de 21 de dezembro de 1990. Estabelece critérios para fixação dos índices de participação dos municípios no produto de arrecadação do ICMS. **Diário Oficial do Estado do Paraná**, Curitiba, 1991.

PHILIPPI JR; BRUNA, G. C. **Política e gestão ambiental**: Curso de gestão ambiental. São Paulo: Manole, 2004. cap. 18, p. 657-714.

SANTOS, I. E. dos. **Métodos e técnicas da pesquisa científica**. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2000.

SCANTIMBURGO, A. Políticas públicas e desenvolvimento sustentável: Os limites impostos pelo capitalismo no gerenciamento e preservação dos recursos hídricos no Brasil. **Revista Aurora**, v. 4, n. 1, 2011.

SOUZA, M. P. **Instrumentos de gestão ambiental**: fundamentos e prática. São Carlos: Riani Costa. 2010. 112p.

VARELA, C. A. **Instrumentos de Políticas Ambientais, Casos de Aplicação e seus Impactos**. São Paulo: EAESP/FGV. NPP- Núcleo de Pesquisas e Publicações, Relatório de Pesquisa no. 62, 2011.

CAPÍTULO 4

PROFISSIONALIZAÇÃO DA FUNÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO DA FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE PONTA GROSSA-PR (FUNEPO)

Suellen Iaskevitz Carneiro

Mônica Aparecida Bortolotti

Almir Cléydison Joaquim da Silva

Gabrielle Santangelo Leiner

Doi: 10.48209/978-65-5417-107-3

Introdução

A profissionalização da gestão pública passou a ser tratada como um dos principais pilares para a melhoria da qualidade do serviço público. Para Abrucio (2007) a profissionalização do serviço público é um dos quatro eixos principais para a modernização da administração pública brasileira, o que reflete na boa governança pública.

A esse respeito, Farias e Gaetani (2002) considera que o processo de profissionalização é certo e deve ser encarado em uma perspectiva permanente para impulsionar a organização na incorporação de novos conteúdos, necessi-

dades e tecnologias para atender as demandas organizacionais contemporâneas. Por sua natureza, a profissionalização do serviço público trata-se, ainda, de um desafio contemporâneo.

Bresser Pereira (2006) afirma que o setor público embora de maneira mais tímida também evoluiu passando a adotar técnicas de gestão que potencializam os resultados e aumentam o controle público. Houve a transição da era Burocrática para Gerencial e a administração pública passou a usar ferramentas gerenciais típicas das organizações privadas.

Nesse sentido, a profissionalização do serviço público busca a excelência na prestação de serviços, se assemelhando à prestação de serviços privados. A profissionalização no serviço público busca a prestação de serviços com maior qualidade e celeridade, semelhante ao serviço prestado pelas instituições privadas, buscando atingir o objetivo de atender às necessidades da coletividade. Faz-se necessário, portanto, tal tema ser estudado com mais frequência e sob uma ótica contemporânea, o que é a pretensão desta pesquisa com foco na Fundação Educacional de Ponta Grossa especificamente no que diz respeito à profissionalização de seus servidores.

Portanto, o objetivo geral do estudo foi verificar a percepção entre dos servidores da Fundação Educacional de Ponta Grossa – PR sobre a profissionalização da gestão pública.

A Fundação Educacional de Ponta Grossa (FUNEPO) atua, essencialmente, na prestação de serviços de tele difusão educativa produzindo e veiculando programas culturais, educativos, artísticos, jornalísticos. (PREFEITURA MUNICIPAL DE PONTA GROSSA) Trata-se de uma fundação sem fins lucrativos, com personalidade jurídica de direito privado vinculada ao regime jurídico de Direito Público. (PONTA GROSSA, 2001)

Nesse sentido o art. 1º da Lei Municipal nº 6.801/2001, estabelece *ipsis literis*:

Art. 1º A FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE PONTA GROSSA - FUNEPO, criada pela Lei nº 3.309, de 09 de dezembro de 1.980, é uma fundação sem fins lucrativos, dotada de personalidade jurídica de direito privado, com autonomia administrativa e financeira vinculada ao regime jurídico de direito público, patrimônio próprio, duração por tempo indeterminado, sede e foro no Município de Ponta Grossa, Estado do Paraná. (PONTA GROSSA, 2001)

Ainda, segundo a Prefeitura Municipal de Ponta Grossa, a FUNEPO tem um caráter técnico-educativo, cultural e filantrópico constituída por tempo indeterminado, que se rege por Estatuto. A Fundação tem por objetivo a manutenção e o desenvolvimento educacional e cultural do município, através da gestão de concessão de canal da TV Educativa, devendo prestar serviços de rádio e tele difusão educativa, produzir e veicular programas educativos, culturais, artísticos, científicos e jornalísticos para rádio e televisão.

Além disso, também procura reproduzir programas produzidos em outros centros, desde que os mesmos se adaptem aos objetivos de sua programação e que atendam às disposições da legislação em vigor, participar do progresso de desenvolvimento do país e colaborar no esforço nacional em prol da alfabetização, estimulando as atividades de educação à distância, oferecendo estágios para estudantes do ensino universitário da rede estadual e municipal de ensino, promover a organização e transmissão de programas especiais de educação à distância em todos os níveis e graus. (PREFEITURA MUNICIPAL DE PONTA GROSSA)

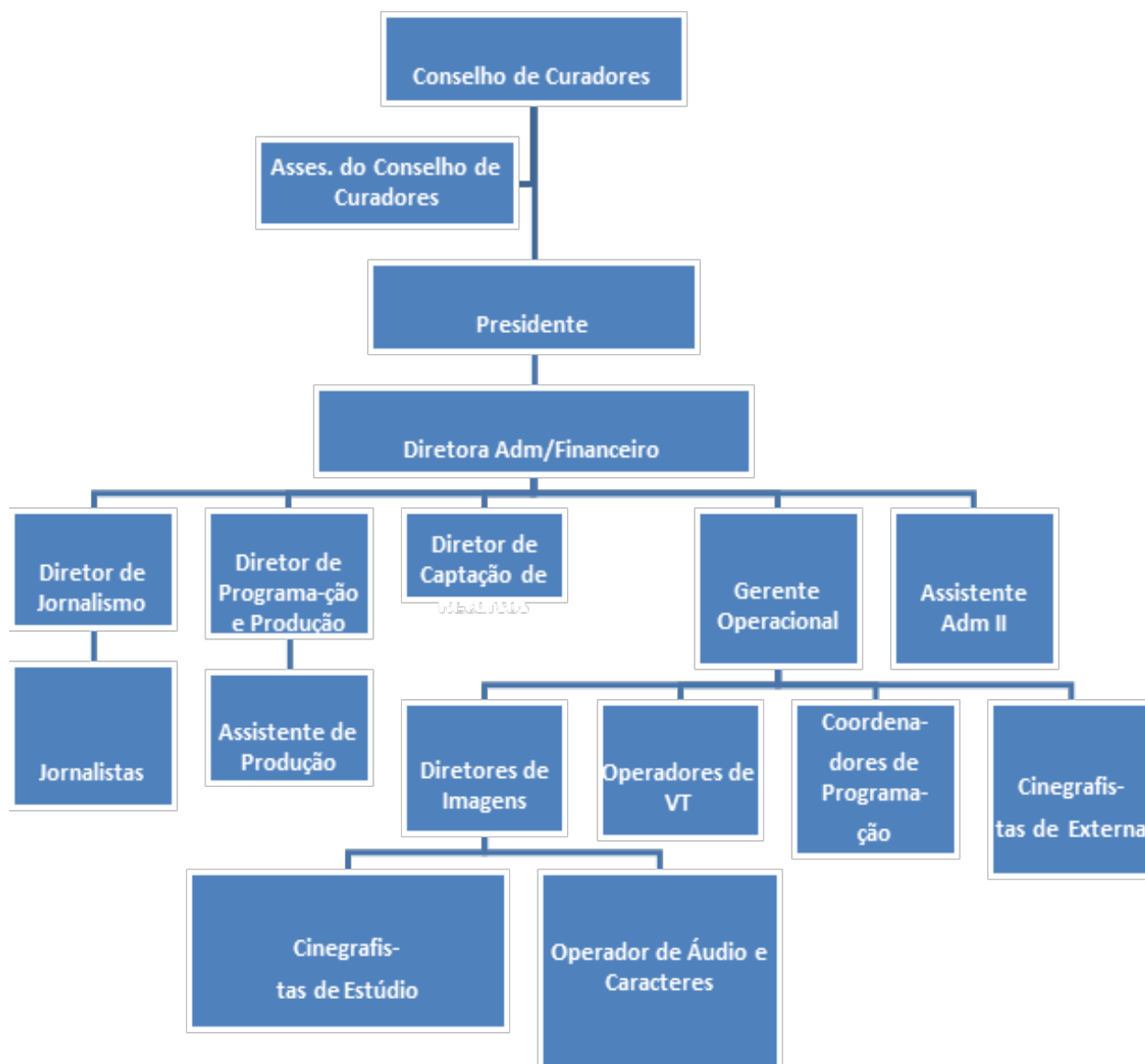
A empresa também deve estimular a elaboração de programas globais de educação e cultura destinados a atender as necessidades do município. Dentre os principais objetivos, destacam-se: a) incentivar a formação, a espe-

cialização e o aperfeiçoamento de recursos humanos para diversas atividades concernentes à sua atividade principal; b) destinar recursos para estudos e pesquisas nos domínios da ciência e da educação; c) prestar serviços a comunidade, especialmente no que diz respeito à educação para cidadania, diretamente ou por intermediação; d) identificar fontes de financiamento, bem como promover intercâmbio e captação de recursos visando o cumprimento de suas finalidades; e) auxiliar instituições e grupos culturais governamentais e não governamentais, mediante apoio ou assessoramento; f) incentivar a participação da comunidade em favor de programas e projetos voltados à radiodifusão educativa, buscando a expansão de suas atividades na sociedade pontagrossense e demais municípios da região dos Campos Gerais e do Estado do Paraná; g) realizar permanente trabalho de conscientização da sociedade, do governo e das instituições privadas na oferta de recursos em geral para o cumprimento de seus objetivos; e h) exercer atividades afins ou correlatas. (PONTA GROSSA, 2001)

A atividade secundária diz respeito ao fornecimento do espaço para a sociedade, em especial, o meio acadêmico o qual faz uso do local e equipamentos para elaboração de projetos e trabalhos de comunicação e jornalísticos.

A figura 1 apresenta o organograma da estrutura administrativa e de recursos humanos da Fundação Educacional de Ponta Grossa (FUNEPO).

Figura 1 - Organograma da Funepo



Fonte: Adaptado de Ponta Grossa (2001)

A discussão da fundamentação teórica sobre profissionalização no serviço público e aspectos de modernização do Estado e governança pública.

Profissionalização no Serviço Público

A administração pública passa por um período de grandes transformações, razão pela qual é necessária a modernização da máquina pública. Nesse sentido Locks e Silva Neto (2011) afirmam que:

A literatura contemporânea produzida por pensadores como: Osborne; Gaebler; Plastrik e outros nos informam que a administração pública passa por um momento de mudança de paradigmas, passando de uma administração focada em processos para uma administração que foca em planejamento. Esse movimento de modernização do Estado vem crescendo de importância à medida que as sociedades se tornam mais informadas e as modificações sociais se movimentam no sentido de dar ao cidadão moderno um conjunto de indicadores que possibilitem que ele avalie os serviços prestados pela administração pública com a possibilidade inclusive de exigir a ampliação desses serviços para uma maior abrangência social. (LOCKS; SILVA NETO, 2011, p. 4).

Diante desse quadro de mudanças no âmbito da administração pública, ganha relevo a discussão sobre a profissionalização do serviço público. A esse respeito, Ainda segundo Ricupero (2015, p. 150) destaca que a mesma configura-se como um “objetivo prioritário de curto prazo, ao qual não poderão furtar-se os dirigentes máximos do Brasil.”

O conceito de profissionalização é a promoção de ações que visam a criação e a consolidação de competências, compromisso com resultados e desempenho dos servidores públicos. Segundo Gaetani (2007) *apud* Coelho (2007, p. 5) a profissionalização do serviço público possuiu caráter contingencial e busca de forma equilibrada contemplar os quadros de carreiras, contratos provisorios, cargos de confiança, contratos especiais, cooperativas de mão de obra, fundações universitárias e organismos internacionais, ou seja, abrangem todo tipo de profissional que trabalha com o público e não somente o alto escalão ou servidores concursados.

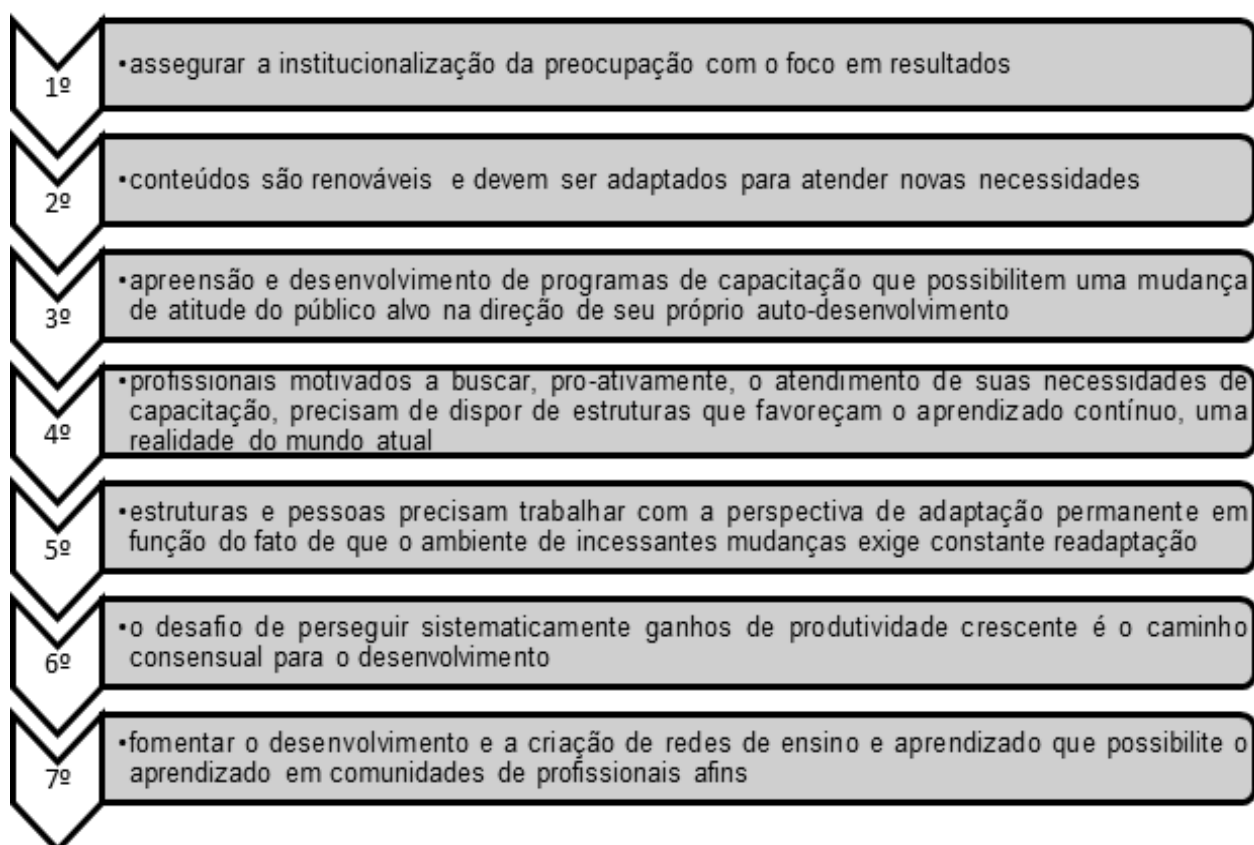
Nesse sentido Locks e Silva Neto afirmam que

[...] a profissionalização no serviço público passa a ser a função de um conjunto variado de fatores que, combinados, produzem uma sinergia virtuosa. • Em primeiro lugar a profissionalização cresce em importância na medida em que se estabelece como prioridade o aumento da produtividade do trabalho no setor público de modo a aumentar sua qualidade, diminuir seus custos relativos e ampliar sua abrangência. • Segundo, a profissionalização depende de investimentos continuados ao longo do tempo tanto na construção de capacidades institucionais como na qualificação de pessoas.

- Terceiro, a profissionalização requer a construção de uma nova base técnica (ex: especialistas de alto nível) e tecnológica (ex: pacotes de software) a partir da qual o serviço público opere.
- Quarto, a expansão contínua das bases das competências de organizações e profissionais passa a ser uma exigência permanente para a profissionalização. Finalmente, a agregação de valor público à atividade governamental não pode prescindir de esforços sistemáticos rumo a profissionalização da administração pública. (LO-CKS/2011, p. 5)

A profissionalização é um processo permanente, que demanda contínua capacitação institucional. De acordo com Farias e Gaetani (2002), a profissionalização do serviço público envolve sete princípios básicos, conforme sistematização apresentada na figura 2.

Figura 2 - Princípios Básicos da Profissionalização



Fonte Adaptado de Farias e Gaetani (2002, p. 8).

Ainda segundo Farias e Gaetani (2002, p. 1-2) a atuação do governo com a finalidade da profissionalização inclui a institucionalização da meritocracia

nas políticas de recrutamento, seleção e promoção de servidores; o gerenciamento da força de trabalho do setor público, suas necessidades de alocação e dimensionamento; a gestão integrada entre recursos humanos e departamento financeiro e a realização de investimentos em larga escala para promoção da capacitação dos empregados públicos em geral, por fim, a adoção de mecanismos de avaliação de desempenho.

Sobre a capacitação dos servidores Abrucio (2007, p. 81) afirma ser imprescindível o aumento de investimento, devendo estar vinculado a um projeto mais amplo de modernização da administração pública. Abrucio (2007, p. 80) afirma, ainda, que a profissionalização do alto escalão é indispensável para um bom desempenho da administração pública, afirmando que boa parte desses cargos devem ser ocupados por servidores de carreiras com qualificação para tanto. O autor destaca ainda que

A profissionalização do alto escalão governamental é condição *sine qua non* para o bom desempenho das políticas públicas. Uma parte importante destes cargos deve ser preenchida necessariamente pela burocracia estatal, sendo que os agentes políticos devem escolher, na maioria das vezes, os funcionários de carreira que devem ocupar tais postos. Para tanto, este processo deve ser transparente, com a ampla divulgação do currículo dos servidores escolhidos, e sofrer controle ininterrupto — neste diapasão, a idéia do ex ministro Márcio Thomaz Bastos de acompanhar a evolução patrimonial e as contas de tais funcionários foi uma excelente medida. (ABRUCIO, 2007, p. 80)

A Profissionalização do Serviço Público no Brasil – Breve Histórico

A primeira tentativa de profissionalização no Brasil se deu no Governo Vargas, com a criação do Departamento de Administração do Serviço Público – DASP em 1933, sendo que o departamento era responsável pelo planejamento e orçamento de administração de pessoal.

Segundo Paula (2007, p. 106) “O DASP era símbolo da busca de um Estado moderno e de uma burocracia profissionalizada”. Pereira (2002, p. 164) afirma ainda que “a criação do DASP representou a afirmação dos princípios centralizadores e hierárquicos da burocracia clássica.” (2002, p. 164)

Durante o regime militar (1964-1985) houve uma melhora na máquina administrativa com a implementação de técnicas de racionalização do Estado e de métodos de profissionalização dos administradores (PAULA, 2007, p. 107). Durante esse período houve o aumento da eficiência, bem como a contribuição para uma tecnocracia estatal, monopolizando o Estado.

Em 1988 após a queda do militarismo e a retomada da democracia foi aprovada a Constituição Federal (vigente até a presente data) a qual apresentou mudanças em três conjuntos: a) democratização do Estado; b) descentralização e c) a reforma civil.

Nesse sentido, Abrucio (2007) afirma que

- em primeiro lugar, a democratização do Estado, que foi favorecida com o fortalecimento do controle externo da administração pública, com destaque, entre outras mudanças, para o novo papel conferido ao Ministério Público (MP). Neste aspecto está, também, o reforço dos princípios da legalidade e da publicidade;
- a descentralização foi outra demanda construída nos anos de luta contra o autoritarismo e que ganhou enorme relevância na Constituição de 1988. Após 20 anos de centralismo político, financeiro e administrativo, o processo descentralizador abriu oportunidades para maior participação cidadã e para inovações no campo da gestão pública, levando em conta a realidade e as potencialidades locais. Impulsionadas por esta mudança, várias políticas públicas foram reinventadas e disseminadas pelo país;
- propôs-se, ainda, completar a chamada reforma do serviço civil, por meio da profissionalização da burocracia. Nesta linha, houve ações importantes, como o princípio da seleção meritocrática e universal, consubstanciada pelo concurso público. Em consonância com este movimento, o Executivo federal criou, em 1986, a Escola Nacional de Administração Pública (Enap), num esforço de melhorar a capacitação da alta burocracia (ABRUCIO, 2007, p. 69).

Embora a Constituição de 1988 tenha trazido ganhos para a administração pública, nem todos foram cumpridos em sua totalidade. Assim, segundo Abrucio (2007, p. 107) a história da administração pública sempre foi marcada pelo autoritarismo e pelo patrimonialismo (tradicional, burocrático e político).

De acordo com o artigo 37 da Constituição Federal (1988) a Administração Pública deve se pautar pelo princípio da eficiência, princípio este que está intimamente ligado à profissionalização do serviço público. Ao conceituar eficiência Maria Sylvia Zanella di Pietro *apud* Faria (2007, p. 50) afirma que “O princípio da eficiência impõe ao agente público um modo de atuar que produza resultados favoráveis à consecução dos fins que cabe ao Estado alcançar”.

Nesse mesmo sentido Meirelles (2006, p. 96) *apud* Zaidan (2012, p. 27) afirma que “o princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. Assim, para que um serviço seja eficiente é necessário que o mesmo seja prestado com o máximo de eficiência possível, sendo que tal perfeição somente poderá ser alcançada se houver a profissionalização do servidor.

O patrimonialismo é uma herança feudal, segundo a qual a Administração Pública deve atender os interesses do governante, ou seja, faz uso do poder que emana do povo a seu favor. Segundo Pereira (2003, p. 303) “O Estado arrecada impostos das classes, particularmente da burguesia mercantil, que são usados para sustentar o estamento dominante e o grande corpo de funcionários de nível médio a ele ligados por laços de toda ordem.”

No referido sistema não havia carreiras organizadas ou divisão de trabalho, os cargos eram de livre nomeação, não havia distinção entre o público e o privado. Suas principais características são a corrupção e o nepotismo.

Segundo Flores (2017, p.4) “o modelo patrimonialista em nenhum momento, tendo em vista suas características, teve por pretensão atender as demandas da sociedade.” A discussão sobre administração burocrática surgiu com a criação da DASP, cujo principal objetivo era a busca de um Estado moderno e de uma burocracia profissionalizada. O modelo burocrático visava combater o nepotismo e a corrupção oriunda da Administração patrimonialista, era uma resposta aos vícios e defeitos apresentados pelo modelo anterior.

Tal modelo se destaca pela ideia de submissão da Administração Pública ao Direito, à racionalidade, e ponderação entre os meios e os fins, com processo rígido na admissão e contratação de servidores. Nesse sentido Costin (2010, p. 52-53) afirmam que

(...) a mudança mais significativa trazida pelo novo modelo foi na administração de pessoas, com o estabelecimento de concurso público, criação de planos de cargos e salários, institucionalização de treinamentos, aperfeiçoamento do servidor e introdução do sistema de mérito, tudo visando a impessoalidade e a valorização do saber técnico.

Tendo em vista a crise do modelo burocrático, em especial porque tal modelo visava o controle da corrupção o que não conseguiu fazer, foi criado o modelo gerencial, este modelo possui como prioridades a eficiência, eficácia e a qualidade na prestação dos serviços, além da redução de custos (SECCHI, 2009).

A administração nesse modelo é voltada para o controle de resultados e não de processos, visando a efetividade na prestação de serviços. A esse respeito, destaca-se que

Na administração pública gerencial a estratégia volta-se (1) para a definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade, (2) para a garantia de autonomia do administrador na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros que lhe forem colocados à disposição para que possa atingir os objetivos contratados, e (3) para o controle ou cobrança a posteriori dos resultados. Adicionalmente, pratica-

-se a competição administrada no interior do próprio Estado, quando há a possibilidade de estabelecer concorrência entre unidades internas. No plano da estrutura organizacional, a descentralização e a redução dos níveis hierárquicos tornam-se essenciais. Em suma, afirma-se que a administração pública deve ser permeável à maior participação dos agentes privados e/ou das organizações da sociedade civil e deslocar a ênfase dos procedimentos (meios) para os resultados (fins). (BRASIL, 1995, p. 16)

Segundo o Decreto nº 9203/2017 governança pública é o “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”

Segundo o TCU (2020, *on line*)

Governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade. (TCU, 2020)

A principal característica do modelo é a abordagem relacional, ou seja, a participação de diversos atores na construção da política pública. Trata-se da conexão entre o sistema governamental e o ambiente que circunda o governo, tudo com a participação do cidadão e voltado para a satisfação do mesmo. O quadro 1 apresenta uma sistematização dos modelos da administração pública discutidos anteriormente e de suas principais características

Quadro 1 - Síntese

MODELO	ORIGEM	OBJETIVO	CARACTERÍSTICAS
Patrimonialista	1808 – Vinda da Família Real	Implementar no Brasil um modelo de administração próprio de países absolutistas	Nepotismo, corrupção, corporativismo, etc.
Burocrático	1930 – Getúlio Vargas	Evitar práticas do modelo Patrimonial através da retirada do Poder da mão do soberano.	Formalidade, profissionalização, impessoalidade.
Gerencial	1990 – FHC	Aprimorar o modelo anterior neutralizando disfunções e trazendo maior eficiência.	Descentralização, flexibilização, modernização, etc.
Governança pública	Recente	Proporcionar maior envolvimento de diferentes atores na construção de políticas públicas.	Democracia deliberativa e redes de políticas públicas.

Fonte 3 – Adaptado de Coelho (2005).

Metodologia Utilizada na Pesquisa

Quanto à natureza trata-se de pesquisa aplicada, a qual segundo Freitas e Prodanov (2013, p. 51) “objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais.”

Em relação aos objetivos, a pesquisa pode ser definida como pesquisa descritiva, ou seja, há o registro e a descrição do conteúdo estudado sem interferência nos fatos observados. A pesquisa descritiva “procura classificar, explicar e interpretar os fatos que ocorrem” (FREITAS; PRODANOV, 2013, p. 52).

Esta pesquisa usa uma abordagem quanti-qualitativa, uma vez que os dados foram tratados de maneira quantitativa por meio de gráficos, quadros e tabelas com a finalidade de apresentar os dados obtidos em questionários aplicados aos servidores.

No estudo quanti-qualitativo, Souza, Santos e Dias (2013, p. 73) indicam que “o pesquisador mantém contato direto com o ambiente e o objeto em questão”. Os procedimentos metodológicos para construção desta pesquisa iniciaram-se com pesquisa bibliográfica, elaborada a partir de material já publicado: livros, revistas, publicações em periódicos, artigos e sites. É um estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado e fornece instrumental analítico para qualquer outro tipo de pesquisa. (VERGARA, 2007, p.48)

Há, ainda, o uso de pesquisa documental a qual segundo Prodanov e Freitas (2013, p. 55) “baseia-se em materiais que não receberam ainda um tratamento analítico ou podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.”, pode-se mencionar os documentos apresentados pela empresa, tais como manuais, organogramas e documentos internos da empresa.

Trata-se, ainda, de um estudo de caso o qual, segundo Silva (2001, p.21) é um estudo profundo de alguns objetivos, o que permitirá um amplo e detalhado conhecimento sobre o tema pesquisado.

A presente pesquisa fez uso de amostragem não probabilística de conveniência, tendo em vista a dificuldade de ouvir todos os funcionários da Insti-

tuição estudada, assim como diante das limitações impostas pela pandemia do Covid-19, em que nem todos se dispuseram a responder à pesquisa.

O universo da pesquisa compôs-se de 28 (vinte e oito) servidores, sendo que destes apenas 06 (seis) servidores responderam ao questionário ou seja, há uma amostra de 21,42% (vinte e um vírgula quarenta e dois por cento) do universo pesquisado, nesse ponto vale a pena salientar que a pesquisa deixou de ouvir mais servidores porque em razão da pandemia COVID19 a FUNEPO afastou alguns servidores, além de optar pelo trabalho remoto em alguns casos, tendo em média apenas 10 (dez) servidores trabalhando de forma presencial.

Os dados foram tabulados em planilhas do Excel e exibidos por meio de tabelas, decorrente dos resultados encontrados na pesquisa.

Para obtenção de dados, a aplicação de questionário configurou-se como um dos principais instrumentos, o qual segundo Ludorf (2017) é um instrumento de pesquisa impessoal constituído de uma série de perguntas escolhidas em torno do objeto de estudo, que são respondidas de forma escrita. Destaca-se ainda que

Esse instrumento de pesquisa consiste num conjunto de questões predefinidas e sequenciais apresentadas ao entrevistado diretamente pelo pesquisador ou indiretamente via correspondência. (REIS, 2009, p. 66)

O questionário foi respondido pelos servidores entre os dias 05 e 08 de outubro de 2020, tendo sido entregue aos entrevistados questionário impresso para que pudessem responder. Os dados foram sintetizados e são discutidos na sequência.

Análise dos Resultados

Quanto ao primeiro objetivo, perfil dos servidores que participaram da pesquisa, com base na tabela 1 verifica-se que a amostra foi composta por três servidores do sexo feminino e três servidores do sexo masculino, o que não significa acontecer desta forma no conjunto de servidores da Fundação pesquisada.

Tabela 1 – Sexo dos Participantes

Sexo	Frequência	%
MASCULINO	3	50
FEMININO	3	50
Total	6	100

Fonte: elaboração própria, a partir de dados da pesquisa de campo (2020).

Concernente à idade dos servidores (tabela 2), não houve predominância de idade, sendo que uma pessoa possui idade entre 31 e 35 anos de idade (16,67%), uma entre 36 e 40 anos de idade (16,67%), uma entre 41 e 45 anos de idade (16,67%), uma entre 46 e 50 anos de idade (16,67%), uma entre 51 e 56 anos de idade (16,67%) e uma com mais de 56 anos (16,67%).

Tabela 2 - Faixa Etária dos Participantes da Pesquisa

Idade	Frequência	%
entre 31 e 35 anos	1	16,67
entre 36 e 40 anos	1	16,67
entre 41 e 45 anos	1	16,67
entre 46 e 50 anos	1	16,67
entre 51 e 56 anos	1	16,67
Mais de 56 anos	1	16,67
Total	6	100,00

Fonte: elaboração própria, a partir de dados da pesquisa de campo (2020).

Com relação ao perfil profissional dos servidores que responderam ao questionário aplicado, observou-se que 50% tem nível superior, 33,33% ensino médio e 16,67% não concluiu o ensino superior (tabela 3).

Tabela 3 - Nível de Escolaridade dos Participante da Pesquisa

Nível de Escolaridade	Frequência	%
Ensino médio	2	33,33
Ensino superior	3	50
Outro (superior incompleto)	1	16,67
Total	6	100,00

Fonte: elaboração própria, a partir de dados da pesquisa de campo (2020).

Quanto ao tempo de serviço (tabela 4), verifica-se que 50% dos entrevistados trabalham na instituição entre 10 a 20 anos e os outros 50% trabalham há mais de 20 anos, o que pode implicar em terem menor receptividade a propostas inovadoras e maior resistência a mudanças.

Tabela 4 - Tempo de Serviço dos Participantes da Pesquisa

Tempo de Serviço	Frequência	%
Entre 10 a 20 anos	3	50
Mais de 20 anos	3	50
total	6	100

Fonte: elaboração própria, a partir de dados da pesquisa de campo (2020).

Ao responder sobre a realização de cursos pelos servidores após a efetivação no cargo (tabela 5), 50% responderam que não realizaram cursos e outros 50% afirmaram que realizaram cursos, sendo que desses 50%, uma rea-

lizou curso técnico, uma fez curso superior e especialização e uma fez curso de programas de computador (tabela 6).

Tabela 5 - Realização de Cursos após Efetivação no Cargo

Fez Cursos após a Efetivação	Frequência	%
Sim	3	50
Não	3	50
total	6	100

Fonte: elaboração própria, a partir de dados da pesquisa de campo (2020).

Tabela 6 - Cursos Realizado após Efetivação

Cursos Realizados após Efetivação	Frequência	%
Técnico	1	33,33
Superior e especialização	1	33,33
Outros – Programas Computador	1	33,33
total	6	100

Fonte: elaboração própria, a partir de dados da pesquisa de campo (2020).

Depreende-se dos dados acima que todos os entrevistados possuem mais de dez anos de carreira pública, ou seja, já passaram e muito do estágio probatório. Dos dados das tabelas 5 e 6 apresentados percebe-se que após a efetivação em seus cargos 50% dos servidores não procuraram se atualizar ou realizar qualquer tipo de especialização. Isso evidencia a inexistência de motivação no servidor em se qualificar, seja pela falta de um plano de carreira estruturado capaz de remunerar com salário compatível com a qualidade dos serviços exigidos, seja pela acomodação do funcionário público durante sua vida profissional.

A FUNEPO não possui um plano de carreira, sendo uma das principais reclamações dos servidores. Assim, não há a instituição de carreiras com graus diferenciados de estruturação profissional ou uma estrutura de salário que permita aos servidores se adequarem tanto ao nível de exigências para a função exigida, quanto ao mérito individual para alcance do cargo e salário almejado. Isso acaba favorecendo o corporativismo, em detrimento do espírito público.

Diante de tal lacuna passa a inexistir uma perspectiva de progressão profissional. Cabe ressaltar, ainda, que os servidores esperam receber uma remuneração condizente com uma melhor preparação e desempenho. Ou seja, se não há uma política de estímulo salarial, em geral, os profissionais não se veem motivados em se qualificar ou se esforçar para prestar um serviço com maior qualidade, pois a contrapartida inexistente.

No que concerne a o segundo objetivo específico, a análise dos dados indicou a ausência de estímulos ao aperfeiçoamento ou aprimoramento contínuo ao longo da carreira do servidor. Os entrevistados foram unânimes em afirmar que a FUNEPO não oferta cursos para aperfeiçoamento (tabela 7). Nesse mesmo sentido 100% dos entrevistados afirmaram que a Instituição não incentiva seus servidores a estudar (tabela 8).

Tabela 7 - Oferta de Cursos de Capacitação pela Funepo

Oferta de Cursos pela Funepo	Frequência	%
Sim	0	0
Não	6	100
total	6	100

Fonte: elaboração própria, a partir de dados da pesquisa de campo (2020).

Tabela 8 - Iniciativas de Estímulo a Qualificação dos Servidores da Funepo

Incentivo a Estudar	Frequência	%
Sim	0	0
Não	6	100
total	6	100

Fonte: elaboração própria, a partir de dados da pesquisa de campo (2020).

Por fim, apenas uma pessoa, o que corresponde a 16,67%, afirmou que recebeu treinamento pela Instituição estudada após sua efetivação no cargo, tendo qualificado o treinamento como sendo excelente. Os outros 83,33 % afirmaram não ter recebido nenhum treinamento (tabela 9).

Tabela 9 - Treinamento após Efetivação no Cargo

Recebeu Treinamento	Frequência	%
Sim	1	16,67
Não	5	83,33
total	6	100

Fonte: elaboração própria, a partir de dados da pesquisa de campo (2020).

Num serviço profissionalizado é imprescindível que haja mecanismos que incentivem o aprimoramento contínuo ao longo da carreira do servidor (cursos, palestras, estágios, estímulos à inovações), sendo que a progressão funcional deveria ser condicionada a exames comprobatórios em estágios diversos da carreira. Deve haver um equilíbrio entre as expectativas individuais de seus funcionários com relação ao emprego e com as necessidades e exigências da organização.

Considerações Finais

O presente estudo buscou de forma não exauriente demonstrar a existência ou a busca pela profissionalização do servidor público na Fundação Educacional de Ponta Grossa – FUNEPO. As informações encontradas na literatura permitiram definir o que é a profissionalização do serviço público e, posteriormente, verificar se tal instituto vem sendo aplicado na Fundação estudada, mediante questionário aplicado aos servidores.

Do estudo depreende-se que os entrevistados são servidores com um longo tempo de serviço, sendo que 50% deles não fizeram nenhum curso após a efetivação no cargo que possuem, bem como todos os entrevistados foram unísonos em afirmar que não recebem nenhum tipo de apoio ou motivação para a capacitação.

Conclui-se, assim, evidente a total ineficiência da Instituição estudada para buscar a profissionalização do serviço público e o desinteresse na qualificação e capacitação de seus servidores. Emerge daí, o ponto mais crítico, qual seja, a necessidade de uma mudança cultural quanto à prioridade dada aos servidores, de um modo geral, aos incentivos, o que foi bem evidenciado na amostra deste estudo. A instituição precisa implementar um processo de mudanças e reorientar suas ações de capacitação com base nas suas necessidades.

Sugere-se que a organização busque alternativas para fomentar a motivação e o engajamento dos servidores de todos os níveis para a importância do desenvolvimento das competências profissionais que contribuem diretamente no desenvolvimento de competências organizacionais.

Ademais, é preciso observar que a satisfação do usuário do serviço público está diretamente relacionada à qualidade e agilidade no serviço prestado

e na solução dos problemas que se apresentam, enquanto que para o servidor público sua satisfação está vinculada à qualidade do serviço prestado e à satisfação do usuário. Nesse sentido a equação de Giannini (2003, *apud* BONEZZI e PEDRAÇA, 2008, p. 34) ganha relevância, o qual destaca que “*CIDADÃO SATISFEITO = reconhecimento público = motivação do servidor público = redução do atrito externo = redução das pressões e atritos internos = aumento da produtividade = servidor público satisfeito = CIDADÃO SATISFEITO*”.

Giannini (2003, *apud* BONEZZI e PEDRAÇA, 2008, p. 34/35) afirma, ainda, que a resolução desta equação passa pelo investimento em gestão estratégica, recursos humanos e materiais, sendo que o investimento em recursos humanos implica na qualificação, treinamento e capacitação dos funcionários.

Propõe-se, também, a realização de um mapeamento de competências para identificar *gaps* de competência, para fomentar o estabelecimento de um programa de aprendizagem voltado aos interesses da instituição e de acordo com a competência e área de cada servidor.

Por fim, a implementação de um plano de carreira, cargos e salários é imprescindível para o fim de harmonizar os interesses da instituição com os interesses dos servidores – incluindo valorização e reconhecimento salarial e não salarial, por meio de estratégias de remuneração, qualificação/formação profissional – instituindo o modelo de gestão de competências.

Referências

ABRUCIO, Fernando Luiz. Trajetória recente da gestão pública brasileira: : um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Rev. Adm. Pública**: subtítulo da revista, Rio de Janeiro, v. 41, Número, p. 67-86, dez./2005. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122007000700005&lng=pt&nrm=iso. Acesso em: 26 set. 2019.

BONEZZI, C.A.; PEDRAÇA, L.L.O. **A nova administração pública: reflexão sobre o papel do Servidor Público do Estado do Paraná**. 2008, UEL, Londrina/PR. Disponível em: <https://www.docsity.com/pt/a-nova-administracao-publica/4847562/>. Acesso em: 18 out.2020

BRASIL. **Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9203.htm>. Acesso em: 29 set.2019

BRASIL. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Disponível em < <http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>>. Acesso em: 29 set.2019

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Da administração pública burocrática à gerencial**. IN: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos, SPINK, Peter (org). **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

COELHO, Espartaco Madureira. **A Profissionalização da Administração Pública. Domínio Público**. dez./2005. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/ea000127.pdf>. Acesso em: 29 set. 2019.

COSTIN, Claudia. **Administração Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010

FARIA, E. F. D; **Curso de Direito Administrativo Positivo**: subtítulo do livro. 6. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

FARIAS, P. C. L. D; GAETANI, Francisco. A política de recursos humanos e a profissionalização da administração pública no Brasil do século XXI : um balanço provisório. **VII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública** 67-86, dez./2005. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/RH/05GaetaniRH.pdf>. Acesso em: 27 set. 2019.

FILHO, Mario Pascarelli; **A Nova Administração Pública**: Profissionalização, Eficiência e Governança. Edição. São Paulo: DVS Editora, 2011.

FLORES, M. V. R. Os modelos de administração pública: reflexão sobre o perfil dos servidores públicos do município de Santana do Livramento – RS. **Unipampa**. Disponível em: <http://dspace.unipampa.edu.br/bitstream/riu/2941/1/Os%20modelos%20de%20administra%C3%A7%C3%A3o%20p%C3%BAblica.pdf>. Acesso em: 29 set. 2019.

FREITAS, C. C. P. E. E. C. D; **Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Unifreevale, 2013.

IBGE. **Panorama Ponta Grossa**. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pr/ponta-grossa/panorama>>. Acesso em: 22 set. 2019.

IBGE. **Censo Demográfico 2010**. Disponível em: <<https://censo2010.ibge.gov.br/sinopse/index.php?dados=22&uf=41>>. Acesso em: 22 set. 2019.

INSTITUTO PARANAENSE DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Caderno Estatístico Município de Ponta Grossa**. Disponível em: <<http://www.ipardes.gov.br/cadernos/MontaCadPdf1.php?Municipio=84000>>. Acesso em: 25 set. 2019.

LOCKS, Rosilene; NETO, J. M. D. S. Profissionalização dos Serviços Públicos: Abordagem em competências essenciais. **XXXV Encontro da Anpad**. set./2011. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APB588.pdf>. Acesso em: 26 set. 2019.

LÜDORF, S. M. A; **Metodologia da Pesquisa: Do Projeto ao Trabalho de Conclusão de Curso**. 1. ed. Curitiba: Appris, 2017

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa da Marketing: metodologia, planejamento**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

PAULA, A. P. P. D; **Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea**. Edição. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

PCI CONCURSOS. **Tv educativa de ponta grossa estado do paraná edital nº 01/2008**. Disponível em: <<https://www.pciconcursos.com.br/concurso/tv-educativa-de-ponta-grossa-pr-7-vagas>>. Acesso em: 27 set. 2019.

PEREIRA, L. C. B; **Desenvolvimento e crise no Brasil**: história, economia e política de Getúlio Vargas a Lula. 5. ed. São Paulo: Editora 34, 2003.

PEREIRA, L. C. B; **Reforma do Estado para a cidadania**: a reforma gerencial brasileira na perspectiva Internacional. 1. ed. São Paulo: Editora 34, 2002.

PONTA GROSSA. **Decreto nº 494 de 1º/08/2001**. Estatuto da Funepo. Disponível em < <https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/ponta-grossa/decreto/2001/50/494/decreto-n-494-2001-aprova-o-estatuto-da-fundacao-educacional-de-ponta-grossa-funepo-que-consolida-alteracoes-aprovadas-pelo-conselho-de-curadores-01082001-ponta-grossa?q=constitui%E7%E3o%20funepo>>. Acesso em: 22 set.2019

PONTA GROSSA. **Decreto nº 5993, de 09/04/2012**. Estabelece a sede da Fundação Educacional de Ponta Grossa – Funepo. Disponível em <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/ponta-grossa/decreto/2012/600/5993/decreto-n-5993-2012-estabelece-a-sede-da-fundacao-educacional-de-ponta-grossa-funepo-conforme-especifica?q=funepo>>. Acesso em: 22 set. 2019

PONTA GROSSA. **Lei Ordinária nº 6801/2001**. Dispõe sobre a estruturação, organização administrativa e planos de cargos, empregos e funções gratificadas da fundação educacional de ponta grossa – funepo – e dá outras providências. Disponível em <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/ponta-grossa/lei-ordinaria/2001/680/6801/lei-ordinaria-n-6801-2001-dispoe-sobre-a-estruturacao-organizacao-administrativa-e-plano-de-cargos-empregos-e-funcoes-gratificadas-da-fundacao-educacional-de-ponta-grossa-funepo-e-da-outras-providencias>>. Acesso em 29 set. 2019.

PREFEITURA DE PONTA GROSSA. **A cidade**. Disponível em: <<http://www.pontagrossa.pr.gov.br/acidade>>. Acesso em: 25 set. 2019.

PREFEITURA DE PONTA GROSSA. **Fundação educacional de ponta grossa - funepo - tv educativa**. Disponível em: <www.pontagrossa.pr.gov.br/tve>. Acesso em: 25 set. 2019.

REIS, M. F. D. C. T. -; **Metodologia da Pesquisa**: subtítulo do livro. 2. ed. Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2009.

RICUPERO; R.. Profissionalização do servidor público: Requisito para o Desenvolvimento.. **Revista do serviço público**: subtítulo da revista, Local, v. 45, n. 2, p. 149-153, abr./2015.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, 2009.

SILVA, E. L. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação** – 3. ed. rev. atual. – Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.121p.1. Pesquisa – Metodologia. I. Menezes, Estera Muszkat.II. Título-CDU: 001.8. Disponível em: <Projetos.inf.ufs.br/arquivos/metodologiadapesquisa3aedição.pdf>. Acesso em: 08 out. 2019.

SOUZA, G. S. D; SANTOS, A. R. D; DIAS, Viviane Borges; **Metodologia da pesquisa científica**: a construção do conhecimento e do pensamento científico no processo de aprendizagem. Edição. Porto Alegre: Editora Animal, 2013.

TCU. **Governança pública**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/governanca-no-setor-publico/>. Acesso em: 30 set. 2019.

VERGARA, S. C. **Gestão de Pessoas**, 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005

ZAIDAN, C. A. L; **O Conselho Nacional de Justiça e a Eficiência no Poder Judiciário do Brasil**: subtítulo do livro. 6. ed. Recife: O Autor, 2012

CAPÍTULO 5

PROGRAMA NACIONAL DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR: UMA ANÁLISE DA ASSISTÊNCIA TÉCNICA PARA OS AGRICULTORES NA SECRETARIA DE AGRICULTURA E PESCA DE PARANAGUÁ-PR

Jucelma Esser

Mônica Aparecida Bortolotti

Almir Cléydison Joaquim da Silva

Gabrielle Santangelo Leiner

Doi: 10.48209/978-65-5417-107-4

Introdução

A Secretaria Municipal de Agricultura e Pesca apresenta como missão a promoção de ações e políticas públicas para o desenvolvimento da agricultura local. A Lei do PNAE obriga que no mínimo 30% dos produtos destinados à merenda escolar, tenham sua origem na agricultura familiar. Faz parte deste trabalho identificar ações executadas e buscar novas possibilidades para o fo-

mento da produção advinda da agricultura familiar local. A SEMAP tem papel fundamental no desenvolvimento e melhoramento na execução do Programa Nacional de Alimentação Escolar e a outros canais de comercialização dos produtos da agricultura familiar.

Este trabalho parte da seguinte problemática: como a Secretaria de Agricultura e Pesca de Paranaguá pode fomentar ações para auxiliar a Associação de Produtores Rurais do Município de Paranaguá (APRUMPAR), especialmente para participação e entrega de produtos da agricultura familiar no Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE)?

O propósito da presente pesquisa é identificar as ações da Secretaria Municipal de Agricultura e Pesca do Município de Paranaguá, para o desenvolvimento da agricultura local, na produção e comercialização, junto a Associação de Produtores Rurais do Município de Paranaguá. Para tanto, conta com os seguintes objetivos específicos: i) investigar os métodos de atuação da Secretaria de Agricultura e Pesca do município de Paranaguá, na sua assistência e parceria com a Associação de Produtores Rurais do Município de Paranaguá; ii) analisar o cumprimento da Lei Federal do PNAE – Programa Nacional de Alimentação Escolar de nº 11.947/2009, no município de Paranaguá; e iii) identificar novas ações que fomentem a produção e comercialização local.

Paranaguá comporta o segundo maior porto do país, uma cidade litorânea, com temperaturas elevadas na maior parte do ano. Estes são fatores desfavoráveis à agricultura, mas apesar das condições naturais, e a pouca visibilidade econômica, a agricultura local tem se destacado, principalmente na participação do Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), nas escolas locais e de municípios vizinhos, em contratos com as prefeituras e Estado do Paraná. Este programa tem o objetivo de garantir alimentação saudável que cubra as necessidades nutricionais a todos os alunos da rede de educação pública,

de forma sustentável, educativa aos bons hábitos alimentares, contemplando a agricultura familiar local, conforme a Lei 11.947/2009.

A Associação dos Produtores Rurais do Município de Paranaguá – APRUMPAR, fundada em 1985, se consolida pela representação de classe e fonte de renda aos agricultores associados, representação em conselhos municipais e regionais, bem como por melhorias em toda extensão de área rural do município e tem se destacado na participação do PNAE, mas enfrenta algumas dificuldades administrativas e de logística, na distribuição semanal dos produtos nas escolas.

Este trabalho encontra-se estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo conta com a introdução, problematização, objetivos geral e específicos, assim como contextualização do objeto de estudo. O segundo capítulo trata da fundamentação teórica, o embasamento legal para a alimentação escolar e como o programa funciona na prática. No terceiro capítulo trata da metodologia utilizada na pesquisa e suas classificações quanto à natureza, aos objetivos, abordagem e procedimentos. Ainda sobre população e amostra, e os instrumentos de pesquisa. O quarto capítulo traz a análise dos resultados e exemplos. O quinto conta com as considerações finais e algumas medidas para a melhoria contínua do atendimento aos produtores pela SEMAP.

Conforme Zanella (2009, p. 61), “Em ciências, metodologia é o caminho que o pesquisador percorre em busca da compreensão da realidade, do fato, do fenômeno.” Assim, a presente pesquisa pretende identificar a relação entre a Secretaria Municipal de Agricultura e os agricultores da região, inicialmente identificando os atores, as relações entre eles, quais os pontos fortes e fracos, e criando estratégias para garantir a proximidade entre as partes, no intuito de um crescimento conjunto.

Agricultores no Programa Nacional de Alimentação Escolar

Conforme Melão (2012, p. 89) “Historicamente, no Brasil, a Agricultura Familiar tem sido responsável por grande parte do abastecimento do mercado interno, com uma diversificada pauta de produtos que compõem a dieta básica alimentar da população”. Os telejornais noticiam que a exportação de grãos, batem recordes a cada nova safra, fruto de grandes investimentos em tecnologias e controles para ganhar produtividade. A Agricultura Familiar também tem inovado e garantido novos mercados conquistados através de cooperativas e associações, organizações que ajudam qualificar e garantir produção ao pequeno produtor, possibilitando alcançar mercados além do local.

Para garantir melhor alimentação, com qualidade nutricional, saudável e adequada, de acordo com as variedades existentes na cultura local para a merenda escolar e renda à Agricultura Familiar, em 2009 foi criada a chamada Lei do PNAE, Lei nº 11.947, no intuito de atender o Programa Dinheiro Direto na Escola, destinado a alimentação escolar no ensino básico. Esta Lei possibilitou unir duas pontas de uma mesma região, criando melhor qualidade de vida para ambos os lados, aos alunos alimentação adequada e aos agricultores mais renda. Mas a Lei do PNAE é o resultado de uma construção já de leis anteriores como as de nº 10.880/2004, nº 11.273/2006 e nº 11.507/2007, até chegar nesta para ligar dois extremos que se complementam.

Também importante lembrar da Lei nº 11.306/2006, onde se cria o Sistema Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional – SISAN, que já ultrapassa o meio escolar e estende o direito à alimentação adequada a todos os cidadãos, na distribuição de alimentos e água, com medidas preventivas a escassez, mas também abrange a geração de renda no campo, de povos tradicionais, quilom-

bolas, indígenas e, “promoção da intersectoralidade das políticas, programas e ações governamentais e não-governamentais”.

As leis asseguram direitos que devem ser cumpridos por todos, fiscalizar o cumprimento das leis é um dever. A lei do PNAE cria uma obrigatoriedade de que no mínimo trinta por cento dos gastos em alimentos, destinados à merenda escolar, devem ser adquiridos da agricultura familiar local, não havendo produção suficiente poderá ser da região mais próxima, do Estado ou em último caso de qualquer parte do país. Tudo para que haja geração de renda, preferencialmente no local onde serão consumidos, o que contribui com a qualidade dos produtos, pois são entregues mais frescos, sem necessidade de processamento, garantindo qualidade nutricional e respeitando a cultura local com produtos regionais, aumentando a aceitação dos alunos.

O SISAN possibilita e direciona ações e políticas públicas que contribuem para que essa rede aconteça, cria meios de apoio e fiscalização no cumprimento dessas leis, como a criação dos conselhos de segurança Alimentar, que reúne representantes da comunidade, agricultores, professores, alunos e afins, que ficam sob responsabilidade de órgãos públicos para gerir estes conselhos no intuito do cumprimento das leis, como as Secretarias de Agricultura ou de Assistência Social (LEI FEDERAL 11.346/2006).

O Pnae na Prática

Conforme Paes (2016), em seu Artigo para a Revista de Empreendedorismo e Gestão de Micro e Pequenas Empresas V.1, Nº5, p.15-27, “O resultado observado foi que o PNAE proporciona incentivo e desenvolvimento da pequena propriedade rural criando mecanismos para o fortalecimento dos agricultores familiares, a formação de hábitos alimentares saudáveis e o desenvolvimento local nos municípios brasileiros. ”

Já Teixeira (2008), alerta para se o PNAE está realmente cumprindo com seu papel educacional, para melhores hábitos alimentares ou falta mais articulação entre a comunidade escolar, agricultores, conselhos e órgãos públicos. A questão da sustentabilidade também prevista na lei, na base de produção agroecológica e orgânica, num cenário onde “a agricultura familiar ainda é marginalizada no contexto das políticas públicas, as quais são direcionadas ao modelo agrícola dominante”, MELÃO (2012).

As dificuldades para que o PNAE aconteça vão mais além, como demonstra a pesquisa de Ribeiro, Ceratti e Broch (2013, p.17):

Os resultados apontam a baixa participação dos produtores rurais ao programa, possivelmente em função da legislação exigida pelos órgãos mantenedores para atender exigências fiscais e inspeções municipais e estaduais aos produtos e a dificuldade de manter uma escala de produção de frutas e hortaliças em pequenas propriedades rurais com reduzida tecnologia agrícolas e mão de obra.

Isso demonstra a importância do diálogo entre a comunidade e órgãos públicos. Cada município deve construir uma parceria que viabilize a publicação da Chamadas Públicas para as compras dos alimentos de produção local, que haja a participação dos agricultores nos processos seletivos, que tenha produção de qualidade e quantidade garantida e que as entregas sejam pontuais. O êxito do programa se dá quando a cadeia toda acontece, uma alimentação de qualidade, nas quantidades adequadas, gerando renda e incentivando que os jovens se mantenham no campo, valorizando o trabalho do agricultor, evitando o êxodo rural, possibilitando uma produção maior, mais diversificada e cada vez mais sustentável.

Dados do site do FNDE dizem que, “Por meio do PNAE são servidas mais de 50 milhões de refeições diárias, totalizando mais de 10 bilhões de refeições por ano.” Por semana são destinados aproximadamente R\$ 400 mi-

lhões para a alimentação escolar da rede pública no país. Isso porque não são todos os municípios que cumprem a porcentagem de 30% nas compras da agricultura familiar. Um outro ponto importante da lei, é que não se limita o máximo de porcentagem para as compras da alimentação escolar, apenas o mínimo. O que mostra ainda o grande mercado possível, apenas necessitando de mais organização das partes, com empenho no cumprimento da lei.

Pnae e seus Obstáculos

A pesquisa apresentada revela que a maioria dos entrevistados conhece ou já ouviu falar sobre o PNAE, Programa Nacional de Alimentação Escolar, conhece a Secretaria Municipal da Agricultura e da Pesca de Paranaguá – SEMAP e já foi atendido ou conhece alguém que tenha recebido atendimento pela Secretaria.

A questão da assistência técnica é um fator ainda muito carente entre os produtores pois a SEMAP não possui uma equipe ou técnico específico para este atendimento, a assistência técnica acontece através de outras instituições parceiras, mas não diretamente pela SEMAP. Sua assistência é bem focada no atendimento à associação e não individualmente a cada produtor. Esta situação também responde a próxima questão sobre a assistência técnica de metade dos produtores entrevistados tiveram assistência técnica, mas não da SEMAP.

A grande maioria conhece as ações da SEMAP junto a associação apenas. Com relação ao produtor participar de projetos em parceria com a SEMAP, praticamente todos os associados participam de projetos que têm parceria com a SEMAP, e comercializam sua produção nos projetos pela associação, mas metade não participa das feiras municipais. Ainda existe um distanciamento entre o produtor e a Secretaria, mas é grande a expectativa dos produtores quanto ao apoio para a comercialização, pois a maioria ab-

soluta que participa do PNAE, entende da importância deste para com sua renda. Por outro lado, a maioria desconhece outros projetos da agricultura familiar que podem melhorar suas rendas. Um forte indício da falta de assistência técnica por parte dos produtores.

Observando-se os resultados da pesquisa, percebe-se que a grande maioria dos agricultores associados da Aprumpar, conhecem o PNAE e a SEMAP, já foram atendidos ou conhecem alguém que foi atendido pela SEMAP, mas a assistência técnica é praticamente inexistente por parte da SEMAP, quem recebe é feita por outras instituições como pela EMATER.

Sobre o conhecimento de ações da SEMAP na comunidade dá percentuais iguais para cada. A grande maioria dos Associados da Aprumpar participam dos projetos com apoio da SEMAP. Quanto a comercialização também empata entre comercializar produção e participar de feiras locais, mas entendem que a SEMAP poderia contribuir muito mais em ações de incentivo a comercialização dos produtos da região. Sendo que fica muito claro a importância da renda gerada através do PNAE para as famílias participantes do projeto e são conhecedores de outros projetos como o PAA – Programa de Aquisição de Alimentos, este nos mesmos moldes do PNAE, mas destinados a instituições beneficentes.

Considerações Finais

Esta pesquisa procurou apresentar as ações desenvolvidas pela Secretaria de Agricultura junto aos agricultores locais e qual tipo de assistência é disponibilizada. A área rural da cidade de Paranaguá compreende pelo menos oitenta por cento do território do município. Ainda que consideremos áreas de parques e de preservação permanente, fora da área produtiva rural, pois são estes protegidos por lei, não se esgota a possibilidade de extrativismo e produção agroecológica, teremos um percentual de trinta por cento da área total do mu-

nicípio, acessível à produção agrícola. Destes, somente dez por cento são hoje direcionados à agricultura continua.

Vê-se então claramente, a possibilidade de pelo menos triplicar a produção local, triplicar a comercialização, triplicar o número de agricultores atendidos e, triplicar os resultados econômicos locais gerados através da agricultura.

A pesquisa demonstra que a SEMAP presta um bom serviço aos agricultores, dentro de suas possibilidades administrativas e financeiras, mas atende um número pequeno destes, deixando perceptível a grande necessidade de ampliar estes serviços. Para melhor atender precisa ampliar e qualificar seu quadro funcional de técnicos agrícolas e de extensão rural, para qualificar e aumentar a produção, investigar e tornar acessível novas tecnologias aplicáveis conforme a aptidão da produção local, criar métodos de diversificar a produção e a comercialização, gerando mais renda, qualidade de vida aos agricultores e qualidade nutricional aos alunos da rede escolar e a toda a população, tornando acessível a comercialização em espaços adequados de feiras continuadas.

Também o apoio logístico prestado é de fundamental importância para que se realizem os projetos do PNAE, mas nota-se a deficiência dos agricultores com relação às questões de organização, associativismo e cooperativismo. Então o apoio em formar e capacitar o agricultor, principalmente os jovens, no intuito de diminuir a evasão do jovem do trabalho agrícola, promovendo cursos e eventos de especialização, atrair novas lideranças para as organizações de representação.

A SEMAP poderia ainda, promover e garantir um espaço fixo, estruturado e adequado para a realização das feiras dos produtores locais, espaços fixos e permanentes, realizada diariamente, em regiões estratégicas e de maior população. Criando possibilidade de comercialização, cria-se o estímulo à qua-

lificação e maior produção, através dos resultados econômicos gerados. Outra possibilidade se daria numa maior parceria entre a SEMAP e a Secretaria de Educação do Município na criação de um espaço de distribuição de produtos agrícolas, como um pequeno SEASA, para abastecer as escolas através do PNAE e o comércio regional de mercados e bancas que são bem populares na região. Muitas vezes buscamos produtos longe quando são produzidos tão perto. Aproximar agricultura e comércio garante muito maior qualidade dos alimentos ofertados, pelo simples fato de encurtar distâncias e necessidade de logística mais estruturada e adequada para garantir produtos mais frescos, aumentando o tempo próprio para o consumo dos alimentos.

Identificou-se ainda na pesquisa, outras possibilidades para a comercialização dos produtos da agricultura local em escolas da rede privada, sendo este um excelente cliente em potencial, que depende apenas de negociação, que poderia ser intermediada pela SEMAP, principalmente em se demonstrar todos os benefícios em se consumir produtos mais frescos, melhorando o nível nutricional no consumo dos produtos locais, e as questões sociais, de valorização e geração de renda às comunidades tradicionais, para complementar a educação destes alunos.

Medidas para Melhoria Contínua do Atendimento aos Produtores pela Semap

Destaca-se aqui, pelo resultado da pesquisa, algumas possibilidades e sugestões, no intuito de proporcionar ao agricultor do município de Paranaguá, maior e melhor capacidade e diversidade de produção, garantindo também diversificar e variar os alimentos disponibilizados ao PNAE, para os alunos das escolas públicas e particulares, na merenda escolar. Dar ao cidadão Parnanguara e de toda região, acesso a produtos diversificados, com garantia de qualidade

e frescos. O contato mais próximo entre produtor e consumidores, gera maior valorização das partes, que necessitam um do outro dentro dessa cadeia que deve ser benéfica para ambas as partes.

Contratação e formação de profissionais de assistência técnica agrícola: É notória a necessidade de atendimento em assistência técnica agrícola aos produtores locais. O acesso à informação, novas tecnologias, as pesquisas voltadas à produção, melhoramento genético, aproveitamento da área produtiva, enfim, hoje são estudados toda a cadeia produtiva. O papel do técnico é o de orientar, desde o plantio, conservação, a colheita e comercialização da produção. Um olhar de fora para identificar o potencial de cada propriedade e cada família, fazer o planejamento e acompanhar o desenvolvimento.

Implementação na comercialização: Diversificar os canais de venda gera mais segurança aos agricultores. Quando se depende de um único canal, o risco de perder a renda total é muito grande. Como no caso do PNAE, além de poder entregar somente no período letivo, ainda é paralisado quando de uma greve, ou como no atual período de pandemia, se não tem aula não tem merenda. Os produtos da agricultura familiar, em sua maioria, são extremamente perecíveis e precisam de meses entre plantio e colheita, se não houver planejamento a perda da produção pode ser tão grande que comprometeria o abastecimento de alguns produtos. Com mais canais de venda e o escoamento da produção, as perdas são mínimas, não comprometendo o planejamento econômico, como no caso das feiras que garantem renda diária. A SEMAP também poderia buscar novos projetos e aproximar a relação dos agricultores e o comércio local.

Capacitação para a organização: A formação de novas lideranças deve garantir a continuidade na cadeia produtiva. Os incentivos vão além dos econômicos, é necessário a valorização da cultura agrícola, afinal ninguém ainda so-

brevive sem alimentação, que vem do campo. É imprescindível que o agricultor continue produzindo, alimentando o que sacia a população mundial. Temos aqui a grata possibilidade de poder consumir alimentos absolutamente frescos. É estritamente necessário garantir a continuidade da cadeia produtiva, para isso é preciso tornar a produção cada vez mais sustentável e a tecnologia contribui imensamente com este fator, mas precisa chegar até o pequeno produtor, criar acesso. Mas para isso é preciso capacitar o agricultor, empoderá-lo, mostrar que apesar de ser pequeno, unindo-se com os outros produtores, juntos, fazem muita diferença, tornam-se grandes. De forma organizada em associações ou cooperativas, as chances de crescimento são imensamente maiores do que sozinhos.

Então, esta pesquisa demonstra o que ocorre na prática, apesar de a Lei agora estar sendo cumprida em Paranaguá, nos anos de 2018, 2019 e 2020, tiveram anteriormente alguns anos em que a Prefeitura Municipal não efetuou nenhuma compra da agricultura familiar, alegando que não havia produção suficiente para abastecer a rede municipal. Neste período a associação sobreviveu com as entregas para a rede estadual de ensino, através da Secretaria de Educação do Estado do Paraná, sendo que uma das funções da Secretaria de Agricultura e Pesca – SEMAP, é fomentar o desenvolvimento rural e pesqueiro, sendo esta sua atividade principal.

Área disponível para produção existe, mas precisa de ações mais concretas, que garantam uma produção continuada, mercado mais viável e acessível, menos burocrático. É de responsabilidade do poder público disponibilizar os selos de inspeção sanitária, não apenas os da vigilância sanitária, mas também o SIM (Selo de Inspeção Municipal), para produtos de origem animal e alguns vegetais processados, como no caso do palmito em conserva e as carnes de gado e de peixe, que permitem estes também serem incluídos na merenda esco-

lar, estão disponíveis, mas não consegue o selo porque simplesmente não existe este serviço no município.

São ações pontuais, possíveis de serem realizadas, viabiliza uma gama de produtos muito maior, que poderia estar abastecendo não apenas ao PNAE, mas a toda comunidade, fazendo a economia girar muito mais localmente, gerando mais renda e qualidade de vida, principalmente a agricultores familiares, e alunos da rede pública, que são na maioria de baixíssima renda, tendo na merenda escolar sua principal refeição do dia, quando não a única. Quando o agricultor entender sua importância, através de capacitação e com boa assistência técnica, ações praticamente inexistentes hoje, alcançará e poderá usufruir dos benefícios da Lei a que se trata esta pesquisa e a outras tantas que lhe são favoráveis, como também a todo cidadão de bem, tão pouco assistido nos dias atuais.

Referencias

BRASIL. **LEI Nº 11.346, DE 15 DE SETEMBRO DE 2006.** Cria o Sistema Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional – SISAN com vistas em assegurar o direito humano à alimentação adequada e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11346.htm. Acesso em: 20/08/2019.

BRASIL. **LEI Nº 11.947, DE 16 DE JUNHO DE 2009.** Dispõe sobre o atendimento da alimentação escolar e do Programa Dinheiro Direto na Escola aos alunos da educação básica; altera as Leis nºs 10.880, de 9 de junho de 2004, 11.273, de 6 de fevereiro de 2006, 11.507, de 20 de julho de 2007; revoga dispositivos da Medida Provisória nº 2.178-36, de 24 de agosto de 2001, e a Lei nº 8.913, de 12 de julho de 1994; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11947.htm. Acesso em: 20/08/2019.

FNDE. **Alimentação Escolar.** Disponível em: < <http://www.fnde.gov.br/index.php/aceso-a-informacao/institucional/area-de-imprensa/noticias/item/12896-alimentacao-escolar-ajuda-no-aprendizado-de-estudantes-da-educacao-basica>>. Acesso em: 20/08/2019.

MELÃO, Ivo Barreto. PRODUTOS SUSTENTÁVEIS NA ALIMENTAÇÃO ESCOLAR: O PNAE NO PARANÁ. **Caderno IPARDES Estudos e Pesquisas** - 2012. Disponível em: <http://www.organicnet.com.br/wp-content/uploads/Artigo-Final-533-2301-1-PB.pdf>. Acesso em: 20/08/2019.

MICHAELE, Prof. Faris - **Manual de normalização bibliográfica para trabalhos Científicos**. 3. ed. rev. - Universidade Estadual de Ponta Grossa. Biblioteca Central Ponta Grossa: UEPG, 2017.

MDA. **O que é a agricultura familiar** – Conteúdo do Portal do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, Secretaria de Agricultura Familiar e Cooperativismo - Disponível em: <http://www.mda.gov.br/sitemda/noticias/o-que-%C3%A9-agricultura-familiar>. Acesso em: 20/08/2019.

PAES, A.R. da C., Teixeira, F.V. de S., Costa, A.A.T.; **Revisão Bibliográfica do PNAE no Contexto Nutricional e Educacional**. Revista de Empreendedorismo e Gestão de Micro e Pequenas Empresas V.1, Nº5, p.15-27, Set/Out 2016. Artigo recebido em 10/08/2016. Disponível em: http://files.comunidades.net/robsontavares/2_pnae.pdf. Acesso em: 20/08/2019.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PARANAGUÁ. **Agricultura e Pesca**. Disponível em: <http://www.paranagua.pr.gov.br/conteudo/secretarias-e-orgaos/agricultura-e-pesca>. Acesso em: 22/04/2019.

REIS, Marcelo Menezes. **Amostragem**. Disponível em: <http://www.inf.ufsc.br/~marcelo.menezes.reis/Cap7.pdf>. Acesso em: 23/11/2020.

RIBEIRO, Paula de Lúcia Ana; CERATTI Cilene; BROCH, Taís Djulia. **Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE) e a participação da agricultura familiar em municípios do Rio Grande do Sul**. Revista gestão e desenvolvimento em contexto-Gedecon, Rio Grande do Sul, Vol.1, Nº. 01, 2013. Disponível em: <http://revistaeletronica.unicruz.edu.br/index.php/GEDECON/article/viewFile/282/222>. Acesso em: 20/08/2019.

TEIXEIRA, Eliane de Oliveira Lima. **A merenda escolar e seus aspectos políticos, sociais e nutricionais**. São Paulo: Centro Federal de educação Tecnológica de São Paulo, 2008. Disponível em: <https://docplayer.com.br/145096-A-merenda-escolar-e-seus-aspectos-poleticos-sociais-e-nutricionais.html>. Acesso em: 20/08/2019.

ZANELLA, Liane Carly Hermes - **Metodologia de estudo e de pesquisa em administração** – Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2009.

SOBRE AS ORGANIZADORAS

MÔNICA APARECIDA BORTOLOTTI

Bacharelado em Ciências Econômicas - Universidade Federal de Santa Maria - UFSM (2006); Bacharel em Ciências Contábeis - Cruzeiro do Sul (2020); Tecnólogo em Gestão Pública - Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE (2021) Doutora em Políticas Públicas - Universidade Federal do Paraná - UFPR (2019); Mestrado em Extensão Rural - UFSM (2008); Mestre em Desenvolvimento Regional - Universidade Tecnológica do Paraná - UTFPR (2014); Pós - graduada em Educação Ambiental - UFSM (2011); e, MBA em Controladoria e Finanças Corporativas - Faculdade Futura (2021). Áreas de atuação: Contabilidade Pública; Contabilidade Social; Gestão pública; Políticas Públicas; Políticas Agrícolas; Macroeconomia; e, Segurança Alimentar e Nutricional. Experiência em Instituições Públicas e Privadas; Núcleo Docente Estruturante (NDE); Conselho Departamental; Coordenação de Curso; Tutoria em Cursos de Educação à distância; Orientação de Estágio e Trabalho de Conclusão de Curso. Atualmente docente colaboradora do Departamento de Ciências Contábeis Unicentro/Irati.
E-mail: monica_economia@yahoo.com.br

MARICLÉIA APARECIDA LEITE NOVAK

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Centro-Oeste - UNICENTRO. Mestre no programa de Pós-Graduação Interdisciplinar em Desenvolvimento Comunitário da Universidade Estadual do Centro-Oeste (PPGDC- UNICENTRO). Doutora no programa de Pós-Graduação Interdisciplinar em Desenvolvimento Comunitário da Universidade Estadual do Centro-Oeste (PPGDC- UNICENTRO).
E-mail: maricleia@hotmail.com.br

SOBRE OS AUTORES

Almir Cléydison Joaquim Da Silva - Economista pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB), mestre e doutorando na área de Estado, Economia e Políticas Públicas pelo Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas da Universidade Federal do Paraná (UFPR). Professor universitário. Desenvolve pesquisas nas áreas de desenvolvimento econômico, desenvolvimento regional, análise de políticas públicas e política industrial.

Email: almirjoaquim@gmail.com

Carlos Alberto Marçal Gonzaga - Bacharel em Administração (Faculdade Católica de Administração e Economia - FAE, 1986). Mestre em Ciência Política (Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG, 1994). Doutor em Engenharia Florestal (Universidade Federal do Paraná - UFPR, 2006). Pós-Doutorado no Centro Interdisciplinar de Ciências Sociais (CICS.NOVA) da Universidade Nova de Lisboa (NOVA, 2020). Professor Associado da Universidade Estadual do Centro-Oeste (UNICENTRO): Departamento de Administração e Programa de Pós-Graduação Interdisciplinar em Desenvolvimento Comunitário (PPGDC), onde foi Diretor do Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Coordenou, regionalmente, o Programa Bom Negócio Paraná (de educação em empreendedorismo). Tem experiência em gestão de recursos humanos, gestão ambiental e desenvolvimento regional. Atua com os temas: políticas públicas, planejamento governamental, commons, desenvolvimento territorial e empreendedorismo social. E-mail: admgonzaga@yahoo.com.br

Flávio Ribeiro - Possui graduação em Ciências Licenciatura Plena pela Universidade Estadual do Centro-Oeste, (2006), graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Centro-Oeste, (2011), Mestrado em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná, (2013). Doutorado em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (2019). Estudante e pesquisador da Universidade Federal do Paraná. Bolsista Capes - Doutorado em Contabilidade - UFPR (2016-2019). Monitoria em Estágio Docência na UFPR na área de Contabilidade Financeira (2012-2013). Atualmente é Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis (DECIC) - UNICENTRO - Campus de Irati. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Ciências Contábeis, atuando principalmente nos seguintes temas: contabilidade financeira, conhecimento científico, capital de giro, estrutura financeira, contabilidade pública e ensino e pesquisa em contabilidade.

Gabrielle Santangelo Leiner - Possui graduação em Direito pela Universidade Positivo. Pós-graduada e Especialista pela Escola da Magistratura do Paraná. Especialista pela Escola da Magistratura do Paraná. Pós-Graduada pela Escola do Ministério Público de Santa Catarina. Especialista em Direito Bancário - Verbo Jurídico. Especialista em Metodologias Ativas pela FATEB. Foi docente por 8 anos na Instituição FATEB - Faculdade de Telêmaco Borba. Coordenou o Núcleo de Prática Jurídica da FATEB por 6 anos consecutivos. Implementou e Coordenou o Laboratório de Law Design da FATEB. Supervisionou os Projetos de Integração do Curso de Direito, implantando diversos Projetos Integradores. Entusiasta de Projetos que vinculam sociedade e faculdade, legal design e tecnologias. Delegada da OAB/Subseção Telêmaco Borba (2022-2024). Proprietária e Head da Leiner Advogados desde 2014..

E-mail: leiner.juridico@gmail.com

Gelson Menon - Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Centro-Oeste (UNICENTRO) (2013) e em História pela UNICENTRO (2003). Especialista em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera (2015) e em Perspectivas do Ensino de História do Brasil pela UNICENTRO (2005) Mestre e Doutorando em Desenvolvimento Comunitário pela UNICENTRO. Atualmente é Contador e Professor de Ensino Superior na Universidade Estadual do Centro-Oeste. Com experiência na área de Contabilidade Geral e instituições financeiras. gelsonmenon@gmail.com

Jean Lucca Menon - Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Centro-Oeste(2018), especialização em Planejamento Tributário pela FACULDADE UNYLEYA (2020). Atualmente é Professor colaborador da Universidade Estadual do Centro-Oeste e Assistente de Negócios do BANCO DO BRASIL S/A.. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Ciências Contábeis. E-mail jeanluccamenon@gmail.com

Jucelma Esser - Bacharel em Administração Pública - Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG). E-mail jucelmaesser@gmail.com

Maricléia Aparecida Leite Novak - Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Centro-Oeste - UNICENTRO. Mestre no programa de Pós-Graduação Interdisciplinar em Desenvolvimento Comunitário da Universidade Estadual do Centro-Oeste (PPGDC- UNICENTRO). Doutora no programa de Pós-Graduação Interdisciplinar em Desenvolvimento Comunitário da Universidade Estadual do Centro-Oeste (PPGDC- UNICENTRO).

E-mail: maricleia@hotmail.com.br

Marinês Taffarel - Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Centro-Oeste (1998). Especialista em Gestão de Negócios (UFPR). Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná – UFPR (2009). Doutora em Administração pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC PR (2015). E mail:- mtaffarel@unicentro.br

Mônica Aparecida Bortolotti - Bacharelado em Ciências Econômicas - Universidade Federal de Santa Maria - UFSM (2006); Bacharel em Ciências Contábeis - Cruzeiro do Sul (2020); Tecnólogo em Gestão Pública - Universidade Estadual do Oeste do Paraná -UNIOESTE (2021) Doutora em Políticas Públicas - Universidade Federal do Paraná - UFPR (2019); Mestrado em Extensão Rural - UFSM (2008); Mestre em Desenvolvimento Regional - Universidade Tecnológica do Paraná -UTFPR (2014); Pós - graduada em Educação Ambiental - UFSM (2011); e, MBA em Controladoria e Finanças Corporativas - Faculdade Futura (2021). Áreas de atuação: Contabilidade Pública; Contabilidade Social; Gestão pública; Políticas Públicas; Políticas Agrícolas; Macroeconomia; e, Segurança Alimentar e Nutricional. Experiência em Instituições Públicas e Privadas; Núcleo Docente Estruturante (NDE); Conselho Departamental; Coordenação de Curso; Tutoria em Cursos de Educação à distância; Orientação de Estágio e Trabalho de Conclusão de Curso. Atualmente docente colaboradora do Departamento de Ciências Contábeis Unicentro/Irati. E-mail: monica_economia@yahoo.com.br

Natalia Luize Majewski – Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Centro-Oeste – (UNICENTRO).

E-mail nataliamajewski@gmail.com

Suellen Iaskevitz Carneiro - Bacharel em Administração Pública - Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG).

E-mail suiaskevitz@gmail.com

ESTUDOS CONTEMPORÂNEOS EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

VOLUME III

ARCO
EDITORES ● ● ●

www.arcoeditores.com
contato@arcoeditores.com
(55)99723-4952

