

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

**UMA CONTRIBUIÇÃO PARA AVALIAÇÃO DO PASSIVO CONTINGENCIAL
EM EMPRESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO
UM ESTUDO DE CASO**

JOSE CARLOS LUCENTINI

São Paulo

2002



FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO-FECAP

Presidente Honorário FECAp - Sílvio Álvares Penteado Neto

Presidente do Conselho de Curadores: Horácio Berlinck Neto

Membros do Conselho:

Abram Abe Szajman

Antonio Carlos de Salles Aguiar

Ester de Figueiredo Ferraz

Flávio Fava de Moraes

Mário Amato

Paulo Ernesto Tolle

Diretor Superintendente: Marcelo Freitas Camargo

Diretor Institucional: José Joaquim Boarin

Diretor Administrativo-Financeiro: Roberto Uchôa Alves de Lima

Diretor Acadêmico: Manuel José Nunes Pinto

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

Reitor: Prof. Manuel José Nunes Pinto

Vice – Reitor: Prof. Luiz Fernando Mussolini Júnior

Pró – reitor de Graduação: Prof. Jaime de Souza Oliveira

Pró – reitora de Pós-graduação: Profª Drª Maria Sílvia Macchione Saes

Coordenadora do Curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica: Profª. Drª. Nena Geruza Cei

FICHA CATALOGRÁFICA

Lucentini, José Carlos
P657¹ Dissertação de Mestrado Uma Contribuição para Avaliação do Passivo Contingencial em Empresas de Prestação de Serviços de Alimentação – Um Estudo de Caso / José Carlos Lucentini
São Paulo, [s.n.], 18/11/2002
p. 140

Orientador(a): Prof(a). Dr(a). Nena Geruza Cei

Dissertação (mestrado) – Centro Universitário Álvares Penteado da
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - UNIFECAP
Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica
1. Encargos Sociais 2. Multa do FGTS – Art. 22

CDD² L935C



ATA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO

Ata da Comissão Examinadora designada pela Coordenação de Curso do Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica do Centro Universitário Álvares Penteado, da sessão de 18 de novembro de 2002, para análise e julgamento da Dissertação: **"UMA CONTRIBUIÇÃO PARA AVALIAÇÃO DO PASSIVO CONTIGENCIAL EM EMPRESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO – UM ESTUDO DE CASO"** apresentada para **Defesa de Dissertação** do(a) pós-graduando(a):

José Carlos Lucentini

Aos 18 dias do mês de novembro de dois mil e dois, às 12:00 horas, em sessão pública, na Sala 131 – Bloco C, do Centro Universitário Álvares Penteado, na presença da Banca Examinadora, composta pelos docentes: **Prof^a. Dr^a. Nena Geruza Cei (orientadora), Prof. Dr. Marcelo Alcides Carvalho Gomes, Prof. Dr. Francisco Carlos Fernandes**, tiveram início os trabalhos de julgamento da Dissertação. Os Examinadores, observando o tempo regulamentar, argüíram o candidato sobre a dissertação apresentada e fizeram as observações que julgaram necessárias. Após a conclusão da argüição, foi suspensa a sessão pública e, em sessão secreta, os examinadores atribuíram seus conceitos. Em considerando os conceitos dos examinadores, a defesa de dissertação foi considerada aprovada com a menção de "Bom". Nada mais havendo, eu Celia Vegas, como Secretária do Programa de Mestrado, lavrei a presente ata, devidamente assinada pelos Senhores Membros da Comissão Examinadora.

Centro Universitário Álvares Penteado, aos 18 de novembro de 2002.

Prof^a. Dr^a. Nena Geruza Cei

Prof. Dr. Marcelo Alcides Carvalho Gomes

Prof. Dr. Francisco Carlos Fernandes

Celia Vegas
Secretaria do Mestrado

Centro Universitário
Álvares Penteado
Av. da Liberdade, 532
Cep 01502-001 São Paulo SP
T. (11) 3277-0122

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

UMA CONTRIBUIÇÃO PARA AVALIAÇÃO DO PASSIVO CONTINGENCIAL
EM EMPRESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO
UM ESTUDO DE CASO

JOSE CARLOS LUCENTINI

São Paulo
2002

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

JOSE CARLOS LUCENTINI

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - UNIFECAP, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

Orientadora: Prof^a Dr^a Nena Geruza Cei

São Paulo

2002

*Aos meus pais José Filipe e Benita
A minha esposa Vânia e minhas
Filhas Carolina, Beatriz e Marília
Dedico este ciclo de crescimento.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por tudo o que me foi permitido.

A minha família e, em especial a minha esposa Vânia, pela compreensão das horas de lazer roubadas, pelo seu constante apoio e incentivo.

À Professora Doutora Nena Geruza Cei por seu apoio e orientação em todo este trabalho.

Ao Professor Doutor Antonio Benedito da Silva Oliveira pela sua orientação e esclarecimento na escolha do tema.

Aos colegas Rosangela de Ávila Vieira Honorato e Edson Rodrigues pelos seus apoios e incentivos nos momentos mais difíceis desta jornada.

À Maria Elizabeth Kanamaro, Eliana Dixon-Clarke, à professora de matemática Adriana Soares, Ricardo Faria Coelho e Fábio Monterazo Silva pelo apoio e ajuda na revisão dos textos e construção dos modelos matemáticos.

Aos colegas das empresas de refeições coletivas que acreditaram no trabalho e nos permitiram realizar a pesquisa com fidedignidade.

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO	9
1.1. O AMBIENTE ECONÔMICO	9
1.2. CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA	12
1.3. HIPÓTESE E TEMA	13
1.4. OBJETIVOS DO ESTUDO	14
1.5. DELIMITAÇÃO E ESCOLHA DO TEMA	15
2.O MERCADO DE ALIMENTAÇÃO AOS TRABALHADORES E LEGISLAÇÃO ..	18
2.1. O MERCADO DE ALIMENTAÇÃO AOS TRABALHADORES	18
2.1.1. SISTEMAS DE ALIMENTAÇÃO A TRABALHADORES	18
2.1.2. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR - PAT	20
2.1.3. HISTÓRICO DA ATIVIDADE DE ALIMENTAÇÃO COLETIVA	24
2.1.4. O QUE DIFERENCIA A AUTOGESTÃO DA TERCEIRIZAÇÃO NA INDÚSTRIA DE REFEIÇÕES.....	25
2.1.5. REFEIÇÕES COLETIVAS – PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS.....	27
2.1.5.1. TIPOS DE CONTRATOS	29
2.2. LEGISLAÇÃO	30
2.2.1. CONSTITUIÇÕES FEDERAIS DO BRASIL	30
2.2.2. FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO	31
2.2.2.1. LEGISLAÇÃO SOBRE O FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO	34
2.2.2.2. DEPÓSITO MENSAL, ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS.....	36
2.2.2.3. ALOCAÇÃO DAS CONTAS DO FGTS	37
2.2.2.4. MULTA INDENIZATÓRIA DO FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO	40
2.2.3. ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS	43
3.METODOLOGIA DA PESQUISA	46
3.1. MÉTODO DA PESQUISA	46
3.1.1. SUJEITOS DA PESQUISA	47
3.1.2. A COLETA DE DADOS	48
3.1.2.1. PESQUISA DOCUMENTAL	48
3.1.2.2. O QUESTIONÁRIO	48
3.1.3. ANÁLISE DA PESQUISA	56
3.1.4. CONSTATAÇÕES DA PESQUISA	75
4.O MODELO MATEMÁTICO PROPOSTO	81
4.1. O MODELO DE CONTROLE ANALÍTICO	82
4.1.1. SALDO ACUMULADO DE PASSIVO CONTINGENCIAL.....	84
4.1.2. CONTABILIZAÇÃO	85
4.1.3. A APLICAÇÃO DO TURNOVER / DESLIGADOS SEM MULTA DO FGTS	86
4.2. O MODELO DE CONTROLE SINTÉTICO	88
4.2.1. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO FGTS E RESPECTIVA MULTA INDENIZATÓRIA.....	89
4.2.1.1. PROVA COM A APLICAÇÃO DA FICHA DO MODELO ANALÍTICO.....	93
4.2.2. A APLICAÇÃO DO TURNOVER / DESLIGADOS SEM MULTA DO FGTS.....	95
4.2.3. O MODELO FINAL COM A MULTA DO FGTS	97
4.2.4. OS EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR 110/01	98
4.3. ANÁLISE DOS EFEITOS DO TURNOVER.....	99
4.3.1. CONCLUSÃO SOBRE A ANÁLISE PELA MANUTENÇÃO DO TURNOVER.....	106
4.4. EFEITOS NA ATIVIDADE DE REFEIÇÕES COLETIVAS	107

4.4.1. APLICAÇÃO DO MODELO MATEMÁTICO PARA A AMOSTRA	107
4.4.1.1. PROVA COM APLICAÇÃO DA FICHA DO MODELO ANALÍTICO.....	110
4.4.2. ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA AMOSTRA.....	111
4.5. SITUAÇÕES ESPECIAIS.....	118
4.5.1. O MODELO DE TRANSIÇÃO.....	118
4.5.2. AJUSTE RELATIVO À LEI COMPLEMENTAR 110/01.....	119
4.5.3. A DEDUTIBILIDADE PARA FINS DE BASE DOS IMPOSTOS SOBRE O LUCRO	120
5. CONCLUSÃO E SUGESTÕES.....	121
5.1. CONCLUSÃO.....	121
5.2. SUGESTÕES	126
6. BIBLIOGRAFIA	128
ANEXO A - CARTA ENCAMINHADA ÀS EMPRESAS PARA PESQUISA	133
ANEXO B - PESQUISA ENCAMINHADA ÀS EMPRESAS.....	135

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Faturamento das Atividades	19
Quadro 2: O Mercado Real de Refeições Servidas.....	19
Quadro 3: Distribuição Geográfica das Empresas (em unidades)	23
Quadro 4: Autogestão e Terceirização – Vantagens e Desvantagens.....	26
Quadro 5: Encargos Sociais e Trabalhistas.....	45
Quadro 6: Variação Percentual dos Encargos Sociais	77
Quadro 7: Balanço Patrimonial Consolidado	106
Quadro 8: Balanço Patrimonial Consolidado e Ajustado	107
Quadro 9: Indicadores de Avaliação.....	109
Quadro 10: Indicadores de Avaliação Ajustado	110

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Início das Atividades	57
Gráfico 2: Atividades Principais	58
Gráfico 3: Participação em Unidades da Federação	59
Gráfico 4: Número Total de Empregados	60
Gráfico 5: <i>Turnover</i>	60
Gráfico 6: Participação da Massa Salarial nas Operações	61
Gráfico 7: Percentual Total de Encargos Sociais incluídos no Preço de Venda.....	62
Gráfico 8: Massa Salarial Mensal	62
Gráfico 9: Origem do Capital	64
Gráfico 10: Recolhimento do Imposto de Renda.....	64
Gráfico 11: Distribuição de Dividendos	67
Gráfico 12: Contingências e Provisões - % sobre a folha.....	68
Gráfico 13: Base de Contabilização das Contingências	69
Gráfico 14: Periodicidade das Contabilizações	69
Gráfico 15: Volume de Contingências Trabalhistas	71
Gráfico 16: Periodicidade da Apuração de Resultados	72
Gráfico 17: Crescimento Médio Anual.....	72
Gráfico 18: Aquisição / Incorporação nos últimos 3 anos.....	73
Gráfico 19: Base de Aquisição	73
Gráfico 20: Avaliação de Provisão no Ato de Aquisição	74
Gráfico 21: Multa do FGTS 40% - Quanto Representa?	75

RESUMO

O custo com a folha de pagamento é uma parcela relevante na composição dos custos com mão de obra, sobretudo, naqueles relativos à mão de obra intensiva.

Uma fração importante deste custo, a multa do FGTS, estabelecida pelo art.22 componente do Decreto Lei 53.820 de 20 de dezembro de 1966 e, a sua última atualização por meio da Lei Complementar 110/01 de 29/6/2001, cuja vigência será de 1 de outubro de 2001 a 30 de setembro de 2006, acresceu-a de 40% a 50%, ou seja, um incremento de 25% no custo das empresas. O art. 22 do Decreto Lei 53.820 é previsto mais recentemente no parágrafo 1º do art. 18 da Lei 8.036/90. Esta multa é aplicável nas rescisões de contrato de trabalho, sem justa causa, incidente sobre os depósitos e respectiva atualização monetária, existentes em nome do funcionário, em conta sob controle da Caixa Econômica Federal.

Nesta dissertação aprofundamos os estudos, sobre o tratamento contábil adotado, bem como os seus efeitos sobre os resultados, a evidenciação das demonstrações financeiras e seus impactos decorrentes da antecipação de tributos e dividendos.

Elaboramos uma pesquisa em empresas de prestação de serviços de alimentação, todavia, cabe ressaltar que as conclusões são aplicáveis a qualquer tipo de segmento de atividade.

Desenvolvemos no capítulo 4, um modelo matemático que permitirá aos gestores simular e avaliar os efeitos e impactos em suas respectivas empresas.

O nosso intuito foi o de trazer contribuições à comunidade científica, o que esperamos ter atingido.

ABSTRACT

The cost on the payroll is a considerable part in the composition of labour costs, mainly those related to intensive labour.

An important part of this cost, the fine on the 'FGTS' fund, laid down on the article 22 of the Law Decree 53820 of December 20th 1966 and its last updating through the complementary Law 110/01 of June 29th 2001, whose validity goes from October 1st 2001 to September 30th 2006 and which was raised from 40% to 50%, i.e. an increase of 25% on the companies costs in this matter. The article 22 of the Law Decree 53280 is recently estimated on the paragraph 1^o of the article 18 of the Law 8036/90. In this thesis we will use as reference the article 22 that originated the fine of 'FGTS'. This fine is applicable to labour agreement rescission, more exactly, to fair dismissal, levied on the amount of deposits and its monetary correction, made on the employee's account at and controlled by the Caixa Econômica Federal.

In this thesis we made deep studies on the way of bookkeeping, as well as its effects on the results, the displaying of financial highlights and the resulting impacts due to tax and dividends anticipations.

We carried out a survey on companies providing meals for others, however, it's worth emphasizing that the conclusions are applicable to any kind of activity segment.

On chapter 4 we developed a mathematical model that allows management to simulate and evaluate the effects and impacts on their companies.

Our aim was to contribute to the scientific community, which we hope to have achieved.

1. INTRODUÇÃO

1.1. O AMBIENTE ECONÔMICO MUNDIAL

O mundo empresarial da atualidade está inserido em um cenário globalizado, portanto, sujeito a rápidas transformações de ordem econômica e financeira. Esta globalização tem adotado formas de intercâmbio novas e diversas, ampliando cada vez mais os processos de fusões, incorporações e *joint ventures*.

No início dos anos 90, o Brasil iniciou sua abertura econômica em direção a este mercado globalizado. Desta forma, as empresas multinacionais estrangeiras passaram a competir no mercado nacional e freqüentemente, efetuando sua expansão por meio de associações com empresas brasileiras.

Os níveis de investimentos estrangeiros no país têm crescido nestes últimos anos atingindo patamares da ordem de US\$ 30 bilhões nos anos de 1999/2000.

Como forma de atrair estes investimentos, as empresas necessitam demonstrar de forma transparente e objetiva os resultados, as perspectivas de continuidade e obtenção de benefícios futuros. As práticas contábeis, mesmo em uma economia globalizada, não estão devidamente integradas, apresentando particularidades próprias de acordo com os seus valores, cultura e história. Os países do Primeiro Mundo têm sido cada vez mais exigentes no pleito por qualidade, transparência e volume de informações contábeis para avaliar o desempenho das empresas.

Os recentes escândalos em instituições: nacionais e estrangeiras, envolvendo empresas de auditoria, que acabaram consumindo a poupança de milhares de investidores, levarão a uma revisão dos procedimentos e normas, bem como, trarão regras mais padronizadas e rígidas.

Há ainda empresas no Brasil que se limitam a utilizar a Contabilidade Fiscal como base para a sua gestão, que sofrendo influência das normas e procedimentos estabelecidos pela Receita Federal. Por conseguinte, custos e despesas incorridos em um determinado período não são contabilizados em função da impossibilidade de dedutibilidade para fins de cálculo de imposto de renda a pagar. Neste aspecto, destaca-se a multa do FGTS, aplicada nas rescisões de contrato de trabalho sem justa causa.

Ela está inserida na Lei do FGTS, estabelecida pelo Decreto 59.820 de 20 de dezembro de 1966, tendo sua mais recente atualização por meio da Lei Complementar 110/01 de 29 de junho de 2001, que fixou a multa em 50% sobre o valor dos depósitos acrescidos de juros e correção monetária.

A multa do FGTS possui relevância na composição dos custos das sociedades de prestação de serviços de alimentação, visto que a rubrica de despesas de pessoal pode atingir até 40% dos custos operacionais.

O procedimento adotado gera uma mescla de fatos contábeis registrados pelo regime de competência e uma parte pelo regime de Caixa. Estes podem corresponder a fatos geradores ocorridos em exercícios precedentes.

Adicionalmente a este fato, a falta de reconhecimento de despesas relevantes pelo regime de competência, como é o objeto de estudo na atividade, promove uma antecipação no recolhimento de tributos incidentes sobre o lucro e, ainda, na distribuição e remessa de dividendos. Além disso, a falta de conduta única nos procedimentos pode levar as empresas à tomada de decisões incorretas, provocando oscilações em seus resultados, colocando em risco a sua continuidade.

Apud Iudicibus (2000:116), o *Accounting Research Study n° 1*, editado pelo AICPA em 1961, estabelece na página 50 “Os demonstrativos contábeis deveriam evidenciar o que for necessário para não torná-los enganosos”. Iudicibus ressalta ainda que Hendriksen, em sua obra *Accounting Theory* (1977:560), destaca as seguintes situações que poderiam tornar enganosos os demonstrativos, se não reveladas:

1. Uso de procedimentos que afetam materialmente as apresentações de resultados ou de balanço comparados com métodos alternativos que poderiam ser supostos pelo leitor, na ausência de evidenciação;
2. Mudança importante nos procedimentos de um período para outro;
3. Eventos significativos ou relações que não derivam das atividades normais;
4. Mudanças relevantes ou eventos que afetariam normalmente as expectativas;
5. Mudanças sensíveis nas atividades ou operações que afetariam as decisões relativas à empresa.

Iudícibus (2000:147) ressalta: “não há dúvida que o reconhecimento de uma despesa é o elemento mais importante para o reconhecimento de um Passivo, pois, irá afetar o lucro do período”.

Além de afetar o lucro do período, ressaltamos alguns outros efeitos, tais como: o valor da empresa no mercado de ações e redução no preço de venda da entidade, quando a forma de negociação se basear em termos de benefícios financeiros, o que se aplica na atividade de sociedades de prestação de serviços de alimentação em empresas.

Iudícibus (2000:148) ressalta: “A eventualidade contingente é uma obrigação que pode surgir, dependendo da ocorrência de caso futuro (...). Será rigorosamente uma obrigação contingencial se a probabilidade de que a empresa ganhe for alta. Neste caso, o fato será descrito como nota explicativa. Entretanto, se for quase certa a perda, existe uma exigibilidade normal e o problema reside apenas em estimar o mais provável valor para os danos”.

1.2. CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

Entre 1997 a 1999 as quatro maiores empresas do setor adquiriram a carteira de clientes e/ou incorporaram médias empresas do setor, o que poderia ensejar um início de concentração de atividades. Tratava-se de empresas importantes e amadurecidas no setor, com profissionais conceituados, uma carteira de clientes próspera e perene, o que lhes

permitiria manter e prever fluxos de benefícios futuros, logo, a continuidade. Todavia, havia distorções de preços de venda de suas refeições empiricamente não justificáveis.

Existem dois componentes importantes na composição de custos da indústria, o primeiro é a matéria-prima que se baseia em preços de mercado, sem qualquer variação de preço relevante entre as entidades, o segundo refere-se às rubricas relativas às despesas com pessoal. É evidente que outros aspectos, não objetos do presente estudo, também poderiam afetar a lucratividade das empresas, como por exemplo a gestão operacional, financeira e seus custos administrativos.

Ao avaliarmos dois processos de aquisições realizados, cujo preço de venda se baseava exclusivamente no critério resultado operacional, ou seja, na aplicação de um multiplicador sobre o resultado anual dos restaurantes, verificamos que os procedimentos adotados na contabilização de determinadas rubricas das despesas de pessoal, especificamente, encargos sociais, não representavam a realidade o que afetava o resultado econômico.

1.3. HIPÓTESE E TEMA

Partindo-se da hipótese de que as empresas não efetuam o provisionamento da multa de 40% do FGTS, acrescida em 10 pontos percentuais a título de contribuição social, instituída pela Lei Complementar número 110/01 de 29 de junho de 2001, ambas aplicadas nos casos de rescisão nos contratos de trabalho sem justa causa.

Por conseguinte, os temas a serem investigados são:

- A multa do FGTS está inserida na composição do preço de venda ?
- Quais são os impactos sobre os resultados e a situação patrimonial das entidades decorrentes da não contabilização da multa do FGTS, pelo regime de competência de exercícios ?

1.4. OBJETIVOS DO ESTUDO

A melhoria da qualidade das demonstrações financeiras e a sua evidenciação devem ser um objetivo contínuo a ser perseguido por todos os profissionais e pesquisadores da área, independentemente das influências sofridas por agentes e organismos externos.

A informação contábil deve prover os seus usuários internos para a correta e rápida tomada de decisões, a fim de otimizar a gestão econômica e financeira da entidade. Os usuários externos devem obter a transparência que lhes permita efetuar avaliações e projeções necessárias.

Portanto, os principais objetivos do nosso tema são:

- a) Investigar a razão pela qual as Sociedades de Prestação de Serviços de Alimentação, no segmento de refeições coletivas, não efetuam a contabilização da multa do FGTS, pelo regime de competência contábil, incidente sobre as rescisões de contratos de trabalho sem justa causa;

- b) Verificar se este Passivo Contingencial está incluído na formação de preço de venda da entidade e qual o seu efeito na demonstração de resultados e Situação Patrimonial;
- c) Detectar se há geração de lucros antecipada que serve de base para o cálculo de tributos incidentes sobre o lucro, bem como mostrar a distribuição e remessa de dividendos e seus efeitos sobre a situação patrimonial da entidade;
- d) Constatar qual o impacto sobre os resultados decorrentes do acréscimo na multa do FGTS, estabelecida pela Lei Complementar nº 110/01 de 29 de junho de 2001.

1.5. DELIMITAÇÃO E ESCOLHA DO TEMA

O tema está delimitado às sociedades de prestação de serviços na atividade de alimentação em empresas, especificamente no segmento de refeições coletivas, abrangendo como período de análise os anos de 1999 e 2000.

A atividade foi escolhida pelo fato de ser intensiva de mão-de-obra, cujos custos de pessoal chegam a atingir 40% de seus custos totais. Há outras atividades empresariais que atingem patamares idênticos ou maiores dentre as quais: empreiteiras, serviços de vigilância e limpeza, tecnologia, engenharia, bancos.

Destacamos ainda que o problema analisado no presente estudo afeta também as demais empresas no Brasil e as conclusões alcançadas poderão dar subsídios a pesquisadores e estudiosos em futuros trabalhos de pesquisa científica.

A legislação pertinente ao FGTS tem origem a partir de sua criação, com o Decreto 59.820 de 20 de dezembro de 1966 e está delimitada à sua última alteração, que ocorreu por meio da Lei Complementar n.º 110/01 de 29 de junho de 2001.

As nossas análises têm ênfase e foco na legislação existente no ano 2000 e os impactos da referida Lei Complementar.

O desenvolvimento deste trabalho está estruturado da seguinte forma:

Capítulo 1 - Introdução

No primeiro capítulo apresentam-se: a introdução, os questionamentos procurando caracterizar a situação problema, os objetivos, a delimitação e justificativa da escolha do tema.

Capítulo 2 - O Mercado de Alimentação aos Trabalhadores

Este capítulo dá uma visão abrangente e demonstra os volumes do mercado de Alimentação aos Trabalhadores, as empresas e segmentos que o compõem, o seu histórico e a influência do PAT – Programa de Alimentação ao Trabalhador no desenvolvimento da indústria. Destacamos ainda uma retrospectiva das Constituições Federais no que se refere aos Direitos Sociais do Trabalhador, a

Legislação do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e os encargos sociais e trabalhistas.

Capítulo 3 - Metodologia da Pesquisa

Neste capítulo abordamos os procedimentos metodológicos aplicados ao desenvolvimento da pesquisa, as razões de seu emprego, a análise e constatações da pesquisa e os seus efeitos nas demonstrações financeiras da amostra. Foram inseridas também as principais teorias de base que dão suporte ao nosso tema.

Capítulo 4 - Modelo Matemático para apuração da Provisão da Multa do FGTS

Aqui desenvolvemos dois modelos que permitirão a apuração do Passivo Contingencial. O primeiro modelo é Analítico tendo a sua apuração efetuada funcionário a funcionário. O segundo modelo denominado Sintético permite aos gestores efetuar apurações, analisar e simular, sendo muito flexível a sua aplicabilidade.

Capítulo 5 – Conclusões e Sugestões

Capítulo 6 – Bibliografia

ANEXOS:

A – Carta encaminhada às empresas para pesquisa.

B – Pesquisa encaminhada às empresas.

2. O MERCADO DE ALIMENTAÇÃO AOS TRABALHADORES E LEGISLAÇÃO.

2.1. O MERCADO DE ALIMENTAÇÃO AOS TRABALHADORES

2.1.1. Sistemas de Alimentação a Trabalhadores

Os sistemas adotados pelas entidades para oferecer alimentação aos trabalhadores podem ser: refeições coletivas (cozinha industrial, administração de cozinhas), refeição convênio (vale para consumo de alimentos em restaurantes), cesta alimentação (cesta com produtos alimentícios), alimentação convênio (vale para aquisição de produtos alimentícios no varejo).

Estas atividades podem ser divididas em: a) serviços próprios (também denominados de autogestão), pelos quais a própria empresa assume a responsabilidade pela preparação e distribuição das refeições aos seus empregados, contratando por sua conta e ordem todo o pessoal envolvido na operação, a aquisição de gêneros alimentícios e não alimentícios e b) terceirização, pela qual as seguintes atividades podem ser terceirizadas: preparação e distribuição das refeições, refeição convênio, cesta alimentação e alimentação convênio.

Não se observa no mercado que a refeição convênio, cesta de alimentação e alimentação convênio tenham serviço próprio, sendo atualmente totalmente terceirizadas. Segundo a ABERC – Associação Brasileira das Empresas de Refeições Coletivas, o

faturamento aproximado para as atividades nos anos de 1998 a 2001, em bilhões de reais, foi:

Quadro 1 – Faturamento das Atividades

Atividade	1998	1999	2000	2001
Refeições coletivas	2,8	2,9	3,4	3,9
Autogestão	0,7	0,7	0,7	0,5
Refeições convênio	3,5	3,2	3,5	3,7
Cestas básicas	1,3	1,4	1,6	1,8
Alimentação convênio	1,9	1,8	2,0	2,1

Fonte: site Aberc www.aberc.com.br

Os sistemas de autogestão e terceirizados são mais utilizados pelos setores industriais, compostos de médias e grandes empresas, localizadas distantes de pólos de serviços de alimentação e com estruturas organizacionais mais complexas, enquanto o uso de refeição e alimentação convênio é realizado, sobretudo, pelas pequenas companhias.

Quadro 2 – O Mercado Real de Refeições Servidas

A - Refeições (Em Milhões de Refeições/Dia)	1998	1999	2000	2001
Autogestão (administrada pela própria empresa)	0,7	0,6	0,57	0,5
Refeições coletivas (prestadoras de serviços)	3,5	3,7	4,0	4,4
Refeições convênio (tíquetes, cupons para restaurantes comerciais)	3,3	3,2	3,4	3,6
B - Gêneros Alimentícios para refeições (em milhões de unidades/mês)				
Cestas básicas	1,7	1,8	2,0	2,2
Vales/cupons/tíquetes (para supermercado)	2,6	2,4	2,8	3,0

Fonte: site Aberc – www.aberc.com.br

Apesar de as atividades de alimentação possuírem um grande volume de negócios anuais, há uma grande concentração. Na alimentação convênio, cinco empresas possuem 90% do mercado e, na atividade de cestas de alimentos, 18 empresas têm 80% do mercado.

A ABERC publicou em seu site (www.aberc.com.br) em 16 de setembro de 2001 que 90% do volume está concentrado em 112 empresas prestadoras de serviços, empregando 145 mil pessoas, representando aos governos uma receita de 1 bilhão de receitas anuais entre impostos e contribuições. Indica ainda que o potencial das refeições coletivas no Brasil é superior a 40 milhões de unidades diariamente, o que demonstra que o segmento tem muito a crescer. Ressalta que o setor conseguiu se manter estável nos últimos anos, graças, em parte, ao processo de terceirização e de desenvolvimento de novos nichos de mercado e prevê que na presente década o crescimento será, em média de 10% ao ano, duplicando-se em 7 anos por meio do aumento de sua participação na merenda escolar e incorporando a alimentação em coletividades eventuais.

2.1.2. Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT

O grande objetivo destas atividades (refeições coletivas, autogestão, refeições convênio, cestas básicas e alimentação convênio) é o de fornecer alimentação balanceada aos trabalhadores, de acordo com o estabelecido pelo Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT).

O PAT foi instituído pela Lei 6.321 de 14 de abril de 1976, com o envolvimento do trabalhador, empresas e governo. Ele objetiva motivar as empresas a subsidiar alimentação aos seus funcionários, garantindo uma qualidade nutricional mínima.

Por meio de incentivos fiscais às empresas, prioriza o atendimento às companhias que possuem funcionários de baixa renda, de até 5 salários mínimos.

As empresas podem oferecer aos seus funcionários vários tipos de refeição, de acordo com suas instalações, operações e funções diferenciadas.

Desta forma, o restaurante de refeições coletivas é destinado, principalmente, para os empregados com horário de refeição mais reduzido, que possuam menor flexibilidade de deslocamento, ou ainda pela falta de restaurantes na região, enquanto a alimentação-convênio pode ser concedida aos colaboradores com atividade externa, tais como, pessoal de vendas, manutenção e distribuição. A cesta de alimentos e a alimentação-convênio foram concebidas com o objetivo de complementar a alimentação do trabalhador em sua residência.

A Lei 6.321/76, cujo preâmbulo dispunha que as empresas poderiam deduzir do lucro tributável, para fins de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, o dobro das despesas realizadas em programas de alimentação do trabalhador, conforme abaixo, regulamentava:

“Art. 1º - As pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins de imposto sobre a renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base, em programas de alimentação ao trabalhador previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho, na forma em que dispuser o regulamento desta Lei.

Art. 2º - Os programas de alimentação a que se refere o artigo anterior, deverão conferir prioridade ao atendimento dos trabalhadores de baixa renda e limitar-se-ão aos contratados pela pessoa jurídica beneficiária”.

A implantação do PAT permitiu um grande desenvolvimento das empresas fornecedoras de alimentação. Desta forma, tornou-se muito atrativo ao surgimento de empresas nacionais, bem como o mercado brasileiro passou a ser hospedeiro de empresas multinacionais. Por conseguinte, todos passaram a ganhar, sobretudo o trabalhador, que passou a ter a possibilidade de uma alimentação balanceada e de qualidade, permitindo uma melhor produtividade e subsídios às empresas e o Governo, desta forma, diminui a aplicação de recursos na área de Saúde e Acidentes de Trabalho. Segundo a Coordenação Geral do Programa de Alimentação ao Trabalhador (CGPAT), apud Panorama Setorial da Gazeta Mercantil (2000, v. I, p. 10), “existem entre 2 mil e 3 mil empresas no setor de refeições servidas no Brasil” e as classifica da seguinte forma: 1.842 fornecedoras de refeições transportadas com uma cozinha industrial central, 2.013 empresas administradoras de refeições nas instalações dos clientes, 962 fornecedoras de cestas de alimentação, 60 unidades prestadoras de serviços de alimentação convênio, 46 companhias produtoras de talões de refeições-convênio.

Quadro 3 – Distribuição Geográfica das Empresas (em unidades)

Estado	Cozinha Industrial (1)	Admin. De Cozinha (2)	Cesta Alimentação (3)	Alimentação Convênio (4)	Refeição Convênio (5)
S Paulo	628	476	497	13	11
R. G. Sul	289	220	84	11	7
Paraná	242	139	70	6	4
R. Janeiro	231	240	48	2	1
M. Gerais	128	147	84	7	6
Amazonas	181	95	3	-	-
S. Catarina	164	72	34	2	1
Goiás	159	164	26	1	-
Ceará	148	44	22	2	2
D. Federal	87	78	13	6	4
E. Santo	74	58	16	2	2
Bahia	69	65	9	3	3
Sergipe	59	31	5	1	1
Pernambuco	54	66	13	-	-
M. Grosso	51	30	6	1	1
Maranhão	36	11	-	-	-
Pará	22	16	6	1	1
Alagoas	18	8	-	-	-
M. G. Sul	17	12	8	-	-
Paraíba	14	12	4	-	-
R. G. Norte	13	13	1	-	-
Tocantins	11	3	2	-	-
Rondônia	10	6	3	1	1
Acre	10	3	3	-	-
Piauí	9	2	4	1	1
Amapá	5	1	1	-	-
Roraima	3	1	-	-	-
Total	1842	2013	962	60	46
Fonte: Coordenação Geral do Programa de Alimentação do Trabalhador (CGPAT), Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho (DSST), da Secretaria de Inspeção no Trabalho (SIT), do Ministério do Trabalho e Emprego e Panorama Setorial ¹ refeição transportada de uma cozinha industrial central ² refeição elaborada nas instalações da empresa-cliente ³ cesta de produtos alimentícios ⁴ vale para adquirir produtos alimentícios no varejo ⁵ tíquetes para consumo de alimentos em restaurantes					

Destaca, ainda, que o setor de atividade com maior participação no PAT é o industrial que, em 1995, correspondeu a 44% dos trabalhadores beneficiados, o de serviços correspondeu a 40%, comércio 8,6%, rural 5,4% e 2% para os demais.

2.1.3. Histórico da Atividade de Alimentação Coletiva

De acordo com o Panorama Setorial da Gazeta Mercantil (2000, v. 2, p. 6), “os sistemas foram inicialmente desenvolvidos na Grã-Bretanha no início da Segunda Guerra Mundial, visto que, quando o Governo Britânico decidiu pelo racionamento de alimentos, em decorrência da escassez dos produtos, as cantinas, restaurantes e hotéis foram induzidos a produzir para toda a população e, para tanto, receberam incentivos fiscais do governo. A partir daí, entre 1940 e 1943, os incentivos foram também repassados para a maioria das companhias de 250 empregados. Em 1944, foi a vez do setor de ensino que, obrigado por meio de lei, passou a oferecer alimentação aos estudantes. No Brasil, o sistema de alimentação institucional foi implantado pelo SESI – Serviço Social da Indústria, nos anos 40, que consistia na preparação de alimentação em uma cozinha central e a distribuição ou retirada pelos clientes”.

O surgimento da cozinha industrial objetivou superar as limitações da alimentação preparada em um único local para posterior distribuição e a Cia. Siderúrgica Nacional (CSN), fundada em 1941, foi a primeira empresa a possuir um local para a elaboração de refeições para seus funcionários. Instalou dois restaurantes, cujos equipamentos das cozinhas utilizavam lenha como combustível.

Os profissionais que atuam na área são os nutricionistas, formados por curso superior ou pelo 2º Grau, de nível técnico. Entretanto, os primeiros profissionais formados em nutrição ingressaram no mercado em 1941, oriundos da Faculdade de Saúde Pública da Universidade de São Paulo (USP), com os títulos de Educadores Sanitários ou Dietistas.

A regulamentação do curso ocorreu em 1946, pelo Ministério da Educação e Cultura (MEC), sendo os hospitais o principal mercado de trabalho para os dietistas que, somente na década de 50, passaram a atuar em áreas como educação e indústria.

2.1.4. O que diferencia a Autogestão da Terceirização na Indústria de Refeições

Conforme pode ser constatado no Quadro 1, está havendo uma diminuição na participação do sistema de autogestão, sobretudo, na atividade de refeições coletivas, na qual se verifica uma grande evolução da terceirização.

O sistema de autogestão é o serviço não terceirizado, ou seja, a própria companhia, independentemente de sua atividade ou finalidade, realiza a administração de seu próprio restaurante, oferecendo refeições aos seus funcionários.

A terceirização é caracterizada pela contratação de uma empresa especializada na atividade, que possui autorização do PAT – Programa de Alimentação ao Trabalhador para operar.

Desta forma, os funcionários envolvidos na atividade são contratados pela empresa e os gêneros alimentícios e não alimentícios são adquiridos por meio de suas próprias áreas de suporte, como Compras e Recebimento. Os registros fiscais, contábeis, processamento de pagamentos a fornecedores são realizados pelas suas próprias áreas Administrativa, Financeira e Contábil.

À empresa terceirizada, também denominada “Concessionária”, cabe o desenvolvimento, realização e administração de todo o serviço de alimentação à empresa-

cliente e pode ser dividida em: operações realizadas por meio de uma cozinha central, com entrega e distribuição ao cliente e a preparação é feita nas próprias instalações do cliente.

O serviço de autogestão acaba atribuindo uma série de tarefas às suas áreas de suporte e seus colaboradores deixam de estar totalmente envolvidos nos seus respectivos quadros de negócios aos quais são especializados.

Por conseguinte, constata-se que há uma forte tendência à busca da eficácia por meio das empresas terceirizadas, o que é caracterizado pela redução no volume de refeições em autogestão, conforme demonstrado no Quadro 1. Desta forma, os ganhos de produtividade e o mercado competitivo levam a uma redução nos custos do serviço de alimentação para as empresas clientes.

As principais diferenças entre a Autogestão e a Terceirização serão demonstradas no Quadro 4, a seguir:

Quadro 4 – Autogestão e Terceirização – Vantagens e Desvantagens

Atividade	Autogestão	Terceirização
Matérias-Primas / logística / Parcerias com fornecedores	Pelas áreas de suporte, como serviço adicional, não especializado, baixo nível de parcerias com fornecedores, pois, não fazem parte do seu quadro de negócios	Por áreas especializadas, não é considerado como serviço adicional. Ganho de produtividade, reduzindo valor unitário, ante o volume adquirido. Alto nível de parcerias a médio e longo prazo com fornecedores.
Funcionários	Submetem-se à categoria patronal da empresa	Categoria patronal específica e com ganhos de produtividade específicos.
Treinamento equipes	Pouco treinamento, poucas ou remotas possibilidades de ascensão profissional.	Alto volume de treinamento, especialização e competição. Com possibilidades de carreira na organização. Maior produtividade operacional
Tecnologias/investimentos	Pouco acesso a novas tecnologias e baixo nível de investimentos, o que reduz a produtividade	Sempre atento ao desenvolvimento de novas tecnologias, objetivando alcançar maior produtividade e qualidade de seus serviços.
Produtividade	Forte tendência a diminuir	Aumentar fortemente. As empresas multinacionais possuem bases de comparação, pelos Indicadores de Performance com outros mercados internacionais.
Qualidade	Adequada a cada cliente	Especializada, a maioria das empresas possuem o Certificado de Qualidade ISO 9002

2.1.5. Refeições Coletivas – Principais Características

O segmento pode ser dividido em: a) autogestão, que se refere à administração própria; b) terceirizadas, ou administradas por terceiros (concessionárias) e c) refeições semi-administradas.

A atividade de refeições coletivas possui uma série de sub-segmentos que têm características, formas de atuação, logística e especialização totalmente diferenciadas.

Destacamos:

- a) Refeições em empresas, estas subdivididas em setor fabril e atividades de Escritório, Gerência e Diretoria;
- b) Saúde: hospitais, casas de repouso;
- c) Escolar: pré-escola, escolas, colégios, universidades e merenda escolar;
- d) Bases de petróleo em alto-mar;
- e) Bases remotas: minas, áreas de exploração de jazidas minerais (a céu aberto ou não), normalmente em locais remotos como a selva amazônica, que requerem logística totalmente diferenciada;
- f) *Catering* – refeições a bordo de aeronaves, embarcações, trens;
- g) Forças armadas – inclusive a campos de refugiados;
- h) Sistema prisional – cadeias públicas, penitenciárias, casas de custódia;
- i) Lazer – parques, clubes, estádios de futebol e grandes eventos.

Principais Características:

- a) Autogestão – a preparação da alimentação é realizada pela própria empresa, por sua inteira responsabilidade e domínio, sendo que os funcionários que trabalham na cozinha são empregados da própria companhia. As áreas de suporte realizam os serviços de compra e os refeitórios devem possuir infra-estrutura adequada para a elaboração dos serviços de alimentação.

- b) Refeições terceirizadas são administradas por empresa especializada (concessionária) nas instalações da empresa-cliente que cede as suas instalações para a consecução dos serviços. Desta forma, todos os custos relativos à produção das refeições, ou seja, mão-de-obra, matéria-prima e custos indiretos e administrativos são de inteira responsabilidade da concessionária. As concessionárias são responsáveis pelo *lay-out* e adequações na cozinha, de acordo com as características físicas do local.
 - b.1) Refeições Transportadas – Esta alternativa é aplicada sobretudo quando as empresas-cliente não possuem estrutura para a implantação de uma cozinha industrial completa. Elas são preparadas em uma cozinha central e transportadas em refratárias de aço inox, dentro de contêineres isotérmicos que conservam a temperatura e a qualidade dos alimentos até o momento em que são servidos. Uma outra alternativa é a utilização de marmitas, nas quais as refeições são pré-acondicionadas.

- c) Semi administradas – corresponde ao um misto de autogestão (gestão própria) e terceirizada. A modalidade que mais predomina nas semi-administradas é

quando a mão de obra é por conta da concessionária (empresa terceirizada) e a matéria prima é adquirida diretamente pela empresa-cliente.

O valor médio de uma refeição fornecida pelas empresas é de R\$ 3,50, de acordo com o presidente da ABERC, Rogério da Costa Vieira (apud Panorama Setorial da Gazeta Mercantil, 2000, v.II p. 35). Entretanto, serviços mais requintados podem somar um custo unitário de até R\$ 70,00.

2.1.5.1. Tipos de Contratos

Existem dois tipos de contratos:

- a) Preço Fixo – o preço de venda unitário, em moeda corrente nacional, é definido no ato da contratação dos serviços que podem compreender: refeições (almoço, jantar, ceia), serviços de café, desjejum e lanches.

A forma e periodicidade da atualização dos preços são devidamente estabelecidos no Contrato de Prestação de Serviços, no qual constam as obrigações e deveres de cada parte. No preço de venda estão incluídos todos os custos alimentares e não alimentares, mão-de-obra, despesas gerais, impostos e lucratividade. Nesta modalidade há um cardápio padrão contratado.

- b) Mandato – é um contrato misto, no qual há co-gestão entre as partes. O cliente estabelece, solicita e flexibiliza mudanças e alterações nos serviços e cardápios, por conseguinte, os custos inicialmente previstos são alterados. Os produtos alimentares e não alimentares são adquiridos pela empresa-cliente e os

funcionários poderão ser registrados também por esta ou pela concessionária. A forma de faturamento é a prestação de serviços, pela qual a concessionária cobra uma taxa, acrescida dos impostos pertinentes sobre os custos dos serviços.

2.2. LEGISLAÇÃO

Este item tem por objetivo apresentar a evolução história dos benefícios do trabalhador, traduzido sob a forma de encargos sociais. Partimos inicialmente das constituições federais, visto que, a Carta Magna de 1934, introduziu o direito a indenização ao trabalhador e a de 1937, estabeleceu a indenização por tempo de serviço. Em 1967, houve direito a opção pelo trabalhador ao recém criado FGTS ou manter-se à indenização por tempo de serviço.

2.2.1. Constituições Federais do Brasil

A Constituição de 1934 representou o marco inicial para os trabalhadores no que se refere ao direito a uma indenização no caso de dispensa sem justa causa, destacando:

“Art. 121 – A lei promoverá o amparo da produção e estabelecerá as condições do trabalho, na cidade e nos campos, tendo em vista a proteção social do trabalhador e os interesses econômicos do país.

§ 1º - A legislação do trabalho observará os seguintes preceitos, além de outros que collimem melhorar as condições do trabalhador:

g) indenização ao trabalhador dispensado sem justa causa”.

A Constituição de 1937 foi mais específica em seu artigo 137, item f: “nas empresas de trabalho contínuo, a cessação das relações de trabalho, a que o trabalhador não haja dado motivo, e quando a lei não lhe garanta a estabilidade no emprego, cria-lhe o direito a uma indenização aos anos de serviço”.

Aqui houve a introdução da estabilidade no emprego, que representava a garantia de um ordenado ou salário correspondente a um ano a quem prestasse serviços durante dez anos à mesma empresa.

Constata-se que neste período inicia-se um processo de transição entre a estabilidade plena garantida por Constituições anteriores e o novo sistema do FGTS.

A atual Carta Magna, de 5 de outubro de 1988, estabelece em seu artigo 7º, parágrafo III, que todo trabalhador será optante, extinguindo assim, a indenização por estabilidade no emprego.

2.2.2. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

A Lei 5.107/66 de 13 de setembro de 1966 foi um divisor de águas permitindo ao empregado optar por um outro sistema de proteção nas relações do trabalho, além da estabilidade de emprego.

Como ponto fundamental, ela mantinha a estabilidade no emprego, mas como alternativa aberta ao empregado criou um novo sistema de proteção às relações do trabalho

e permitia, assim, a opção por um ou outro sistema. Neste processo evolutivo, a Lei 5.107/66, ou Lei do Fundo de Garantia, atualmente se acha regulada pela Lei 8036/90 e textos constitucionais.

A Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967, retificada pela Emenda Constitucional n.º 1 de 17 de outubro de 1969, garantia ao empregado, em seu artigo 165, parágrafo XIII, “a estabilidade, com indenização ao trabalhador despedido ou fundo de garantia equivalente”.

O conceito do FGTS, instituído pela Lei 5.107/66 e atualmente regulado pela Lei 8036/90 e textos constitucionais, representa uma poupança aberta pela empresa, em nome do empregado, na qual mensalmente são depositados 8% da remuneração percebida.

A remuneração é estabelecida pela CLT – Consolidação das Leis do Trabalho, pelos artigos 457 e 458 que transcrevemos abaixo:

“Art. 457 – Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º - Integram o salário não só a importa fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

§ 2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado.

§ 3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada à distribuição dos empregados.

Art. 458 – Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações *In natura* que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado.”

Ressalte-se ainda que, as eventuais faltas ao trabalho e atrasos, deduzidos na remuneração do empregado, constituirão em redução na base de cálculo para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço.

O Fundo de Garantia constitui-se em um pecúlio disponível ao empregado quando da sua aposentadoria ou morte e representa um valor de garantia para a indenização do tempo de serviço, nos casos de demissão sem justa causa.

Visando proteger o trabalhador regido pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT contra a despedida sem justa causa, foi criado o sistema do FGTS que objetiva, ainda, ampliar o direito indenizatório do empregado, que ao final de um período pode contar com um valor acumulado de depósitos realizados em seu nome, devidamente atualizado com Juros e Correção Monetária. A contribuição do FGTS guarda proporcionalidade com a indenização prevista na Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, permitindo assim que a empresa efetive a cobertura parcelada da indenização a que teria direito o empregado.

O Fundo possibilita ainda a arrecadação de recursos para aplicação em programas sociais, os quais citamos: o financiamento da construção e comercialização de habitações, bem como em saneamento básico e infra-estrutura urbana, conseqüentemente, gerando empregos na construção civil.

Podemos então resumir as principais finalidades do FGTS como:

- a) Implementar um bom funcionamento do mercado de trabalho, evitando-se que os funcionários sejam desligados pelas empresas quando estiverem prestes a completar 10 anos de trabalho;
- b) Estabelecer e formar um fundo de indenizações trabalhistas;
- c) Permitir ao trabalhador possuir um patrimônio, em troca da estabilidade no emprego;
- d) Possibilidade de acesso à casa própria;
- e) Formar um fundo para financiar programas de habitação popular, saneamento básico e infra-estrutura urbana, possibilitando a geração de empregos na construção civil.

2.2.2.1. Legislação sobre o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

A legislação e normas que regem o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço são:

- a) Lei 5.107/66 de 13 de setembro de 1966, alterada pelo Decreto Lei 59.820 e regulamentada pelo Decreto 61.405/67 de 28 de setembro de 1967, que instituiu

em caráter optativo ao trabalhador, o novo sistema do FGTS. A estabilidade vigente foi estabelecida no art. 165, XII, da Constituição Federal de 1967;

- b) A Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, em seu artigo 7º, III, uniformizou o regime do FGTS, tornando-o único e obrigatório, eliminando-se a estabilidade no emprego, salvo exceções previstas na Carta Magna;
- c) A Lei 5.107/66 foi revogada pela Lei 7.839/89 que, em seguida, foi revogada pela Lei 8.036/90 e regulamentada pelo Decreto 99.684/90;
- d) Publicação da Lei 8.076/90 de 24 de agosto de 1990 que obrigou ao duplo grau de jurisdição as sentenças das ações mandamentais e dos procedimentos cautelares, cuja matéria questionada fosse regulada pela Lei 8.036/90, suspendendo a concessão de liminares até 15 de setembro de 1992;
- e) Lei 8.162/91, de 8 de janeiro de 1991, vedando o saque da conta vinculada do FGTS do servidor público civil da União, pela conversão de regime;
- f) Lei 8.678/93 de 13 de julho de 1993, alterando a redação do Inciso VIII do art. 20 e 21 da Lei 8.036/90, revogando ainda o parágrafo 1º do art.6º da Lei 8.162/91;
- g) Lei 8.844/94 de 20 de janeiro de 1994, disciplina a fiscalização, apuração e cobrança judicial das contribuições e multas devidas ao FGTS;
- h) Lei 8.922/94 de 25 de julho de 1994, acrescentou ao art.20 da Lei 8036/90 novo inciso permitindo ao empregado ou qualquer de seus dependentes acometido de

neoplasia maligna movimentar a conta vinculada do FGTS;

- i) Lei 7.670/88 de 8 de setembro de 1988 também permite ao trabalhador acometido de Imunodeficiência Adquirida (SIDA ou AIDS) movimentar sua conta vinculada do FGTS;
- j) Lei 9.491/97 de 9 de setembro de 1997, no artigo 31, recomenda que os depósitos do FGTS, quando da rescisão contratual de trabalho, sejam feitos na Caixa Econômica Federal, para liberação oportuna, não se pagando na Rescisão do Contrato de Trabalho visando, assim, acabar com fraudes;
- k) A Lei 9.601/98 de 21 de janeiro de 1998, artigo 2º, Inciso II, fixa para o contrato temporário de trabalho por tempo determinado o percentual de 2% (dois por cento).

2.2.2.2. Depósito mensal, Atualização Monetária e Juros

A atualização dos saldos do FGTS é estabelecida pelo art.13 da Lei 8.036/90, sendo:

- a) rende juros de 3% ao ano quando o funcionário optou, a partir de 23 de setembro de 1971, permanecer durante os dois primeiros anos na mesma empresa;
- b) 4% (quatro por cento), do terceiro ao quinto ano de permanência na mesma empresa;

- c) 5% (cinco por cento) do sexto ao décimo ano de permanência na mesma empresa;
- d) 6% (seis por cento), a partir do décimo primeiro ano de permanência na mesma empresa.

A atualização monetária é efetuada pela variação mensal da TR (taxa referencial).

O artigo 15 da Lei 8.036/90 estabelece que o percentual de 8% deve ser aplicado à remuneração paga ou devida, cujo recolhimento deve ser efetuado até o último dia do prazo previsto em lei para pagamento de salários. Se o último dia útil do prazo recair num sábado ou feriado bancário, a exigência legal deverá ser cumprida no primeiro dia útil subsequente. Estão incluídas as parcelas que tratam os artigos 457 e 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, bem como a gratificação de Natal.

O recolhimento do depósito é efetuado mediante GR – Guia de Recolhimento e RE – Relação de Empregados, cabendo à CEF – Caixa Econômica Federal o controle de todas as contas do FGTS. Aos demais estabelecimentos de crédito, devidamente credenciados, ficam reservadas as funções de receber e pagar.

2.2.2.3. Alocação das Contas do FGTS

O estabelecimento de contas individuais aos trabalhadores permite que haja um controle sobre os depósitos, bem como a aplicação dos juros e atualização monetária. Este aspecto constitui o direito integral do trabalhador sobre estes recursos.

A Lei 8.036/90, por meio do artigo 20, estabelece as seguintes hipóteses para levantamento destes recursos pelo trabalhador:

I. Despedida sem justa causa, inclusive a indireta, de culpa recíproca e de força maior, comprovadas com o pagamento dos valores de que trata o art. 18 da referida Lei.

II. Extinção total da empresa, fechamento de quaisquer de seus estabelecimentos, filiais ou agências, supressão de parte de suas atividades, ou ainda o falecimento do empregador individual, sempre que qualquer dessas ocorrências implique rescisão do contrato de trabalho, comprovada por declaração escrita da empresa, suprida, quando for o caso, por decisão judicial transitada em julgado.

III. Aposentadoria concedida pela Previdência Social.

IV. Falecimento do trabalhador, sendo o saldo pago a seus dependentes para esse fim habilitados perante a Previdência Social, segundo o critério adotado para a concessão de pensões por morte.

V. Pagamento de parte das prestações decorrentes de financiamento habitacional concedido no âmbito do Sistema Financeiro da Habitação, desde que:

- a) o mutuário conte com o mínimo de 3 anos de trabalho sob o regime do FGTS, na mesma empresa ou empresas diferentes;
- b) o valor bloqueado seja utilizado, no mínimo, durante o prazo de 12 meses;
- c) valor do abatimento atinja, no máximo, 80% do montante da prestação.

VI. Liquidação ou amortização extraordinária do saldo devedor de financiamento imobiliário, observadas as condições estabelecidas pelo conselho Curador, dentre elas a de que o financiamento seja concedido no âmbito do Sistema Financeiro da habitação e haja interstício mínimo de 2 anos para cada movimentação.

VII. Pagamento total ou parcial do preço da aquisição de moradia própria, observadas as seguintes condições:

- a) o mutuário deverá contar com o mínimo de três anos de trabalho sob o regime do FGTS, na mesma empresa ou em empresas diferentes;
- b) seja a operação financiável nas condições vigentes do SFH – Sistema Financeiro da Habitação.

VIII. Quando o trabalhador permanecer três anos ininterruptos, a partir de 1 de julho de 1990, fora do regime do FGTS, podendo o saque, neste caso, ser efetuado a partir do mês de aniversário do titular da conta.

IX – Extinção normal do contrato a termo, inclusive o dos trabalhadores temporários regidos pela Lei 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

X – Suspensão total do trabalho avulso por período igual ou superior a 90 (noventa) dias, comprovada por declaração do sindicato representativo da categoria profissional.

XI - Quando o trabalhador ou qualquer dos seus dependentes for acometido de neoplasia maligna.

XII – Aplicação em quotas de Fundos Mútuos de Privatização, regidos pela Lei n.º 6.385, de 7 de dezembro de 1976, permitida a utilização máxima de 50% (cinquenta por cento) do saldo existente e disponível em sua conta vinculada do FGTS, na data em que exercer a opção.

Desta forma, existem 2 tipos de contas:

- Ativa – recebe mensalmente depósitos pela empresa, rendendo juros e atualização monetária.
- Inativa – deixa de receber depósitos, pois o trabalhador saiu da empresa, por meio de pedido de demissão, não sendo permitindo o saque do saldo existente. O trabalhador não perde a propriedade dos depósitos que continuam rendendo juros e atualização monetária até que ele efetue o saque.

Conforme Andrade, “a parcela do FGTS assegurado ao empregado tem natureza de salário. Só que, via de regra, ao invés de ser entregue, de imediato, ao empregado, ela é depositada em uma conta vinculada em seu favor, para ser sacada quando preenchidas as condições previstas em lei”.

2.2.2.4. Multa Indenizatória do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

O artigo 18 da Lei 8.036/90 estabelece que: “ocorrendo rescisão do contrato de trabalho, por parte do empregador, ficará este obrigado a depositar na conta vinculada do trabalhador no FGTS os valores relativos aos depósitos referentes ao mês da rescisão e ao imediatamente anterior, que ainda não houver sido recolhido, sem prejuízo das cominações

legais”. Os parágrafos I, e II, já com redação da Lei 9.491 de 9 de setembro de 1997, especificam o seguinte:

I – Na hipótese de despedida pelo empregador, sem justa causa, depositará este, na conta vinculada do trabalhador no FGTS, importância igual a quarenta por cento do montante de todos os depósitos realizados na conta vinculada durante a vigência do contrato de trabalho, atualizados monetariamente e acrescidos dos respectivos juros.

II – Quando ocorrer despedida por culpa recíproca ou força maior, reconhecida pela Justiça do Trabalho, o percentual de que trata o parágrafo I, será de 20% (vinte por cento).

Os saques realizados pelo empregado, previstos nos incisos V, VI, VII, XI e XII do artigo 20 da Lei 8.036/90, não ensejarão redução na base de cálculo para pagamento da multa indenizatória supra citada. A Lei complementar n.º 110 de 29 de junho de 2001 instituiu contribuições sociais e créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS, destacando:

a) contribuição social devida pelos empregados em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de 10% (dez por cento) sobre o montante de todos os depósitos devidos, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas;

- b) contribuição social à alíquota de 0,5% (cinco décimos por cento) sobre a remuneração devida no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas as parcelas de que trata o art. 15 da Lei 8.036/90 de 11 de maio de 1990.

Estas contribuições sociais cobradas das médias e grandes empresas (foram excluídas as pequenas e médias empresas) são destinadas ao caixa do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS. Elas serão utilizadas pelo Governo para o pagamento da diferença de correção monetária devida aos trabalhadores na conta vinculada de FGTS, por causa dos expurgos praticados por ocasião dos Planos Verão e Collor 1 (março de 1990).

O adicional de 10 pontos percentuais sobre o montante e todos os depósitos realizados na conta vinculada do trabalhador durante a vigência do contrato de trabalho são devidos por ocasião da demissão sem justa causa. O empregado demitido nessa situação continuará recebendo os 40% (quarenta por cento), instituídos pelo art. 20 da Lei 8.036/90, entretanto o adicional de 10% (dez por cento) e os 0,5% (cinco décimos por cento) irão para o Caixa do FGTS com o objetivo único do ressarcimento que ocorrerá a partir do próximo ano.

De acordo com o artigo 3º do Decreto 3.914 de 12 de setembro de 2001, esta contribuição social será vigente a partir das contribuições de outubro de 2001 até a contribuição relativa a setembro de 2006. Desta forma, constata-se um aumento adicional de custo em 25% (de 40 pp. A 50 pp.) com a correspondente contrapartida no Passivo Contingencial das empresas sempre que houver a demissão por justa causa do empregado, independentemente da sua finalidade: ou para benefício do ex-empregado, ou como contribuição social.

2.2.3. Encargos Sociais e Trabalhistas

A conceituação de encargos sociais é definida por SANTOS (apud Rocha, 1991: 15) sob dois enfoques diferentes:

“a) é todo custo suscetível de avaliação financeira em que habitualmente incorre a empresa por usar os serviços de seus empregados, inclusive a contraprestação de horas trabalhadas, e

b) o custo em que incorre o empregador pelo fato de utilizar os serviços de seus empregados. São ônus impostos por lei, que incidem sobre a empresa, enquanto entidade que tem um papel social a cumprir”. (grifo nosso).

Desta forma, a multa do FGTS, decorrente de rescisão contratual do empregado sem justa causa, é um encargo social imposto por lei, tendo como base os depósitos mensais realizados pela empresa, acrescidos de juros e correção monetária.

Ela passou a ter uma importância e um peso na composição de custos das empresas, de forma relevante, a partir da publicação da atual Constituição Federal, de 1988, passando de 10%, para 40% e, atualmente a 50%, por meio da Lei complementar 110/01.

ROCHA (1991:150) destaca que “é um processo bastante intuitivo o de se associar determinado sacrifício aos resultados ou benefícios dele decorrentes. Sendo assim, ao avaliar o resultado de determinada ação, deve-se considerar, em contrapartida, os custos para sua realização, (...) portanto, a apropriação de custos ou despesas, seja de salários ou

encargos sociais deverá ser devidamente provisionada nos períodos em que ocorrer a efetiva contraprestação de serviço, ou seja, nos períodos de produção do empregado.”

Os encargos sociais estabelecidos em Lei são:

- 30 dias de férias anuais remuneradas;
- 1/3 de salário sobre férias;
- 13º salário;
- Aviso prévio indenizado ou trabalhado;
- Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) sobre a remuneração mensal;
- Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) sobre 13º salário, férias e aviso prévio;
- Multa de 40% sobre o FGTS, acrescida de 10% a título de contribuição social, a partir de outubro de 2001;
- Férias sobre aviso prévio;
- 1/3 de salário de férias sobre aviso prévio;
- FGTS sobre rescisão contratual (13º salário e aviso prévio);
- INSS sobre remuneração;
- INSS sobre férias e 13º salário;
- Indenização de um dia de salário.

No Quadro 5 indicamos o custo médio dos encargos sociais e trabalhistas de uma empresa:

Quadro 5 – Encargos Sociais e Trabalhistas

GRUPO I	Alíquotas
1.01 – INSS sobre remuneração mensal paga ou Creditada	20%
1.02 – SESI OU SESC	1,50%
1.03 – SENAI OU SENAC	1%
1.04 – INCRA	0,20%
1.05 – Salário Educação	2,50%
1.06 – Seguro Acidentes do Trabalho	2%
1.07 – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço	8,00%
1.08 – SEBRAE	0,60%
SUBTOTAL 1	35,80%
GRUPO II	
2.01 – Repouso Semanal Remunerado	20,80%
2.02 – Férias	13,30%
2.03 – Feriados	4,80%
2.04 – Aviso Prévio	2,50%
2.05 – Auxílio Doença/auxílio paternidade/faltas justificadas	1,60%
SUBTOTAL 2	43,00%
GRUPO III	
3.01 – 13º salário	12%
3.02 – Indenização Compensatória (40%)	4,90%
3.03 – Vale-transporte	1,50%
SUBTOTAL 3	18,40%
Incidência do FGTS sobre 13% salário	0,96%
Incidência do Grupo 1 sobre o Grupo 2	15,39%
TOTAL GERAL	113,55%
Fonte: José Maria Martins Mendes, in Revista Brasileira de Contabilidade n.º 85, apud http://www.oapnet.com.br/encargos.html , não acrescido dos impactos do Decreto 3.914 de 11 de setembro de 2001.(LC 110/01)	

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1. MÉTODO DA PESQUISA

Procurando atingir os objetivos propostos no presente trabalho, optou-se por adotar metodologias de pesquisa em campo. Foi adotada, neste estudo, a investigação qualitativa, para abordar e analisar a realidade empírica na busca do conhecimento e compreensão do motivo pelo qual as empresas não efetuam o referido provisionamento.

A metodologia aplicada envolveu o desenvolvimento da coleta de dados e entrevistas, a observação do participante, bem como a análise do conteúdo, correspondendo à pesquisa do tipo exploratória.

O questionário foi desenvolvido objetivando identificar os principais aspectos contábeis adotados pelas empresas do setor, volumes, tais como: *turnover*, massa salarial, tempo médio dos empregados.

Acrescentamos ainda questões específicas, objetivando a comparabilidade, destacando-se os encargos sociais na formação do preço de venda e a reciprocidade na contabilização destes referidos encargos sociais.

Apesar de o objeto da pesquisa desenvolver-se dentro do ambiente das empresas de prestação de serviços de alimentação em empresas, deve-se destacar que o problema atinge todas as sociedades de forma geral.

3.1.1. Sujeitos da Pesquisa

Levando-se em consideração que 112 empresas correspondem a 90% do volume de alimentação em empresas, elegemos as 25 maiores como sujeitos de pesquisa. Um outro fator importante é que elegemos empresas com sedes administrativas em todas as Unidades da Federação e, ainda, possuindo estabelecimentos-cliente em mais de uma Unidade da Federação.

O retorno dos questionários enviados correspondeu a quatro empresas, sendo uma delas multinacional e líder do setor. Conjuntamente possuem 15% de participação no mercado, com filiais na maioria das Unidades da Federação e uma massa de 17.500 empregados diretos, o que corresponde a 12,1% de todos os empregados da indústria.

Os nossos contatos telefônicos objetivando uma entrevista pessoal ou ainda comentar sobre os pontos principais do nosso questionário, infelizmente, foram barrados sob a alegação de que se tratavam de dados e informações confidenciais e que as empresas não estariam dispostas a oferecê-las para o nosso trabalho.

Todavia, entendemos que os questionários recebidos nos permitem estudar, avaliar e analisar a situação problema, por representarem uma massa de trabalhadores importante, bem como por possuírem uma abrangência nacional.

Isto nos possibilitará oferecer sugestões inovadoras à comunidade científica.

3.1.2. A Coleta de Dados

3.1.2.1. Pesquisa Documental

Foram coletados dados atualizados que permitiram uma comparação entre uma situação correspondente ao estabelecido na formação do preço de venda e os procedimentos contábeis. A coleta de dados foi efetuada entre os meses de junho a setembro de 2001 e foram consultadas 25 empresas de todo o Brasil. Utilizamos, ainda, o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultados de 3 empresas que responderam ao questionário para identificar a veracidade das informações relativas ao provisionamento ou não do Passivo Contingencial.

3.1.2.2. O Questionário

O questionário foi encaminhado via correio, seguido de um telefonema aos endereçados em prazo de até 30 dias.

A fim de atingir aos objetivos do presente trabalho, ele foi elaborado possuindo 21 questões para respostas por meio da indicação de dados e informações.

Destacamos abaixo o teor de cada questão e o seu respectivo objetivo:

1) Informações sobre a empresa-pesquisa

Identifica a existência da empresa, sua continuidade, a abrangência nacional, se é empresa multinacional e as principais atividades e segmentos de alimentação oferecidos ao mercado.

2) Informações Econômico-Financeiras

Esta questão e sub questões (A a K) objetivam obter os principais volumes da sociedade, tais como: o faturamento bruto anual, a massa salarial, o *turnover* anual de empregados, bem como a participação dos demitidos e os que pedem demissão, a participação da massa salarial sobre as vendas brutas, número de empregados, volume de refeições servidas ao dia e sua participação no mercado de refeições, tipo de sociedade, periodicidade da elaboração das demonstrações Contábeis e Balanço e avaliação por empresa de auditoria independente.

Comentário: Esta questão nos permite avaliar a importância da mão de obra e encargos sociais na formação do seu preço de venda. Quanto à participação dos demitidos e os que pedem demissão, representa a possibilidade e importância no pagamento da multa do FGTS que, aliado ao *turnover*, torna possível efetuar projeções para o presente estudo. Outrossim, a publicação e periodicidade de auditoria visam avaliar a fidedignidade dos números.

- 3) A empresa tem efetuado recolhimento de imposto de renda pessoa Jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido nos últimos 3 anos?

Opção: Sim ou não

- 4) Qual a base de recolhimento do imposto de renda pessoa Jurídica?

Indicamos as principais formas: lucro real, lucro presumido, simples, outra.

- 5) A empresa tem efetuado distribuição de dividendos nos últimos 3 anos?

Opção: Sim ou Não

- 6) Em caso da pergunta 5 ter sido respondida afirmativamente, qual a periodicidade de distribuição de dividendos?

Opções: mensal, trimestral, semestral, anual.

- 7) Qual a base de distribuição de dividendos sobre o lucro líquido?

Solicitamos a indicação de um percentual

Comentário: As questões 3 a 7 constituem um único bloco para análise e avaliação, ou seja: qual o provável efeito de desembolsos extraordinários efetuados pelas sociedades, em decorrência da falta do reconhecimento das provisões da multa do FGTS e demais encargos sociais não contabilizados sob o regime de competência.

- 8) Dos encargos sociais sobre a folha de pagamento e as contingências indicadas abaixo, quais são consideradas por sua empresa na formação do preço de venda?

Em caso positivo, indicar o percentual aplicável sobre a folha de salários e, em caso negativo, informar a razão pela qual não é feita.

Comentário: Especificamos todos os encargos sociais que são indicados na formação do preço de venda e a sua participação percentual. Esta questão deverá ser confrontada com a questão de número 10, adiante.

- 9) Qual a periodicidade de apuração de resultados em sua empresa?

Indicamos as opções: mensal, bimestral, trimestral, semestral, anual, ou outras formas.

Comentário: o objetivo foi identificar a periodicidade de apuração dos resultados da entidade.

- 10) Indicar a forma de contabilização: regime de competência de exercício ou caixa, relativo aos eventos abaixo mencionados, de seus respectivos encargos sociais, adotados no item 8 acima:

Comentário: identicamente à questão numero 8, indicamos todos os encargos sociais que, obrigatoriamente não possuem desembolsos de caixa mensais. No Brasil, os Princípios Fundamentais de Contabilidade, emitidos pelo Conselho Regional de Contabilidade (1999:49) estão ultimamente regulamentados pela Resolução CFC número 750/93 de dezembro de 1993, da qual destaca-se dentre outros princípios, o da Competência.

Art. 9º – As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, **sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento** (grifo nosso). Adicionalmente, o Conselho Regional de Contabilidade (1999:49) efetua o seguinte comentário em relação ao Princípio da Competência: **“a aplicação correta da competência exige mesmo que se provisionem, com base em fundamentação estatística, certas despesas por ocorrer, mas indiscutivelmente ligadas à venda em análise, como as despesas futuras com quantias assumidas em relação a produtos”** (grifo nosso)

- 11) Na hipótese de efetuar a provisão de contingências trabalhistas e fiscais supramencionadas, qual a base de contabilização?

Indicamos as seguintes opções: risco estimado por profissionais liberais: peritos ou advogados, total do risco existente ou outras formas.

Comentário: Esta questão mostra especificamente as contingências trabalhistas e fiscais indicadas no quadro da questão número 10 e objetiva identificar se há ou não conservadorismo no provisionamento. A teoria de Base está suportada pelo Princípio da Prudência também regulamentado pela Resolução CFC número 750/93, destaca em seu art. 10:

“o Princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, sempre que se apresentem alternativas válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido”.

Este princípio estabelece que nenhum ativo pode permanecer avaliado por montante superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização nas operações em caráter corrente. O atributo da incerteza está presente, com grande frequência, nas situações que demandam a sua observância.

Para Marion (2000:133), “o Princípio da Prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade”, continua : “somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência”.

12) Qual o percentual de encargos sociais totais estipulado pela vossa empresa na formação do preço de venda? Indicar a faixa correspondente.

Indicamos 8 faixas de encargos sociais a partir de 50% e a última acima de 120%.

Comentário: Esta questão objetiva ratificar a questão número 8 e será comparada às tabelas de formação do preço de venda.

13) Caso alguma das provisões indicadas na questão número 10 não seja provisionada, sendo relevante, é indicado em nota explicativa nas demonstrações financeiras?

Indicamos: sim ou não

Comentário : A teoria de base que dá embasamento a esta questão é a Convenção Contábil da Materialidade ou Relevância. Ela determina que todas as informações de natureza importante para efeito dos usuários devem estar contidas nas demonstrações contábeis e serão tratadas com todo o rigor dentro dos princípios contábeis. Deve haver rigidez na apropriação de todos os critérios de avaliação e a classificação deve ser feita em relação aos itens que são importantes em matéria de utilização pelos usuários da informação contábil. Desta forma, itens que não tenham nenhuma importância para os usuários das demonstrações contábeis devem ser tratados de maneira mais simples e menos custosa possível, e não de forma muito rigorosa, já que daí nasce a relação custo/benefício da informação.

14) Qual o número de contingências trabalhistas existentes?

Solicitamos indicar a quantidade percentual de contingências trabalhistas em relação ao número de empregados atual.

Comentário: as questões 13 e 14 visam identificar se há relevância em relação ao número de contingências existentes. Segundo MARQUES (2000:41), “está vinculada a situações ou condições de solução na definida à data do encerramento das demonstrações contábeis de uma entidade, em qualquer período, sobre temas dependentes de eventos futuros que poderão, ou não, se materializar” e continua: “ são eventos futuros que podem ter vinculação à expectativa de fatos que venham a trazer

um impacto relevante sobre as demonstrações contábeis em um determinado período, ou então resultante de práticas administrativas, operacionais, contábeis e outras existentes no passado que podem ser revelar como inadequadas e, por conseguinte, colocar em risco a situação financeira patrimonial de uma entidade” Pode representar a perda ou sacrifício de ativos futuros, bem como reduzir a obtenção de benefícios futuros para a entidade, devendo ser mensurada em função de sua relevância, o que obriga à estimação e quantificação dos montantes a serem provisionados. Caso não sejam relevantes poderão ser indicados através das notas explicativas.

15) Qual tem sido o crescimento médio anual de vendas em número de serviços nos últimos 3 anos?

Indicamos 8 faixas entre 2% a acima de 20% ao ano.

16) A empresa tem efetuado aquisições, incorporações ou fusões nos últimos 3 anos?

Indicamos: Sim ou não

Comentário: As questões 15 e 16 objetivam identificar se as empresas têm tido crescimento em número de serviços (refeições), por conseguinte, em caso afirmativo, concluiremos que houve aumento na massa de trabalhadores. Estas duas questões estarão diretamente vinculadas às questões 17 a 19.

17) Em caso de resposta positiva na questão 16, informar o número de funcionários agregados e respectiva massa salarial.

Solicitamos a indicação do número de funcionários e a massa salarial correspondente.

18) Em caso de resposta positiva na questão 16, solicitamos informar o critério adotado para apuração do preço de aquisição. Caso haja duas respostas, favor indicar.

Indicamos as principais formas possíveis de constituição do preço de venda de uma empresa. É conhecido que para o setor de comércio ele é baseado normalmente em receitas brutas futuras ou benefícios futuros líquidos, tendo por base a aplicação de um multiplicador.

Comentário: Visa identificar se a base dos preços para aquisição está devidamente apurada. Ou seja, se nos casos de aquisição não for identificado o passivo correspondente aos encargos sociais e contingências repassados ao preço de venda e ainda não efetivamente realizados, sem a constituição de um passivo correspondente, concluiremos que o preço de aquisição pago é superior. Esta questão estará diretamente vinculada à questão seguinte.

19) No caso de resposta positiva às questões 16 e 18, informar se no ato de avaliação no processo de aquisição, incorporação ou fusão tais Passivos abaixo indicados foram levados em consideração para mensuração do valor da empresa.

Indicamos, novamente, os encargos sociais que necessariamente não representam efetivas realizações mensais, pelo valor total provisionado.

20) Se a empresa não efetua a provisão contábil da Multa Contratual do FGTS (40%), V. saberia informar qual o montante total que isto representa?

Indicamos: Sim e solicitamos a indicação do montante e a opção Não.

Para elucidar, indicamos um exemplo.

O Princípio da Oportunidade estabelecido pela Resolução CFC 750/93, dá embasamento a esta 20^a questão. Em seu art. 6^o, a referida resolução ressalta que “o Princípio da Oportunidade refere-se simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que o originaram”.

Em seus parágrafos e itens, ele ainda ressalta que desde que seja tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência.

Iudicibus (2000:77) ressalta que “tempestividade, diz respeito, em essência, ao fato de que as informações e demonstrações contábeis, para serem úteis para os usuários, devem ser editadas em tempo hábil para que o tomador de decisões possa extrair o máximo de utilidade da informação para os propósitos a que se destina. Quanto à integridade, diz respeito ao fato de a informação contábil ter de se compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que se pretende relevar ou divulgar, como transações, previsões, análises, demonstrações, opiniões ou outros elementos”.

21) Idem, com relação às contingências trabalhistas, tributárias, cíveis e fiscais.

Indicamos: Sim e solicitamos a indicação do montante e a opção Não.

3.1.3. Análise da Pesquisa

Este item tem por objetivo analisar os dados levantados por meio dos questionários e os coletados com a entrevista, bem como relacioná-los com o problema proposto.

Marconi (2000:60) especifica sobre análise de dados: “essa fase implica juízo de valor, posicionamento e criatividade, interpretando o conteúdo da obra em sua dimensão, significado e repercussão. Para isso, o pesquisador deve ter objetividade, espírito crítico, agudeza e sutileza”.

As nossas análises e comentários terão por base demonstrações sob a forma gráfica:

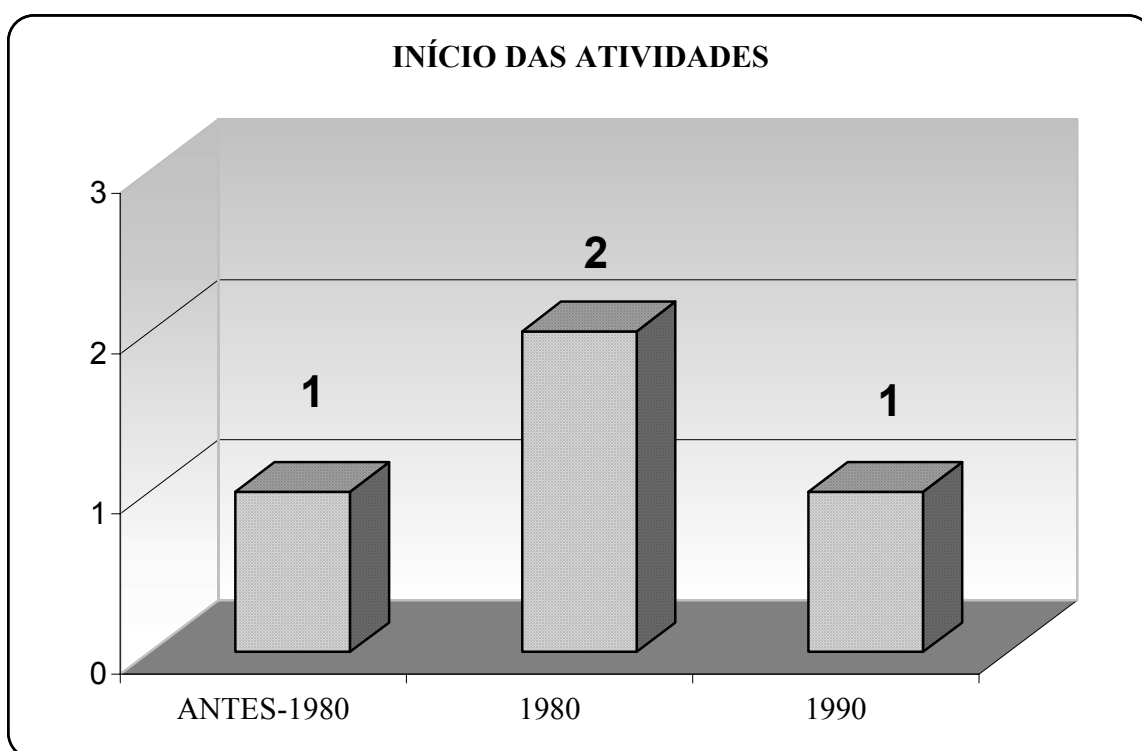


Gráfico 1

A pesquisa demonstra que 75% das empresas são de origem nacional e 25% de origem estrangeira.

Neste segmento existem somente 2 empresas multinacionais que são as líderes do setor. No gráfico 1, constata-se que as empresas da amostra foram constituídas a mais de 10 (dez) anos.

No gráfico 2, constata-se ainda que a atividade predominante, é a de alimentação em empresas ou refeições em coletividade, o que representa uma forte concentração. O saldo restante está dividida em outras atividades, ressaltando-se hospitais, refeições em atividades remotas (alto mar e minas).

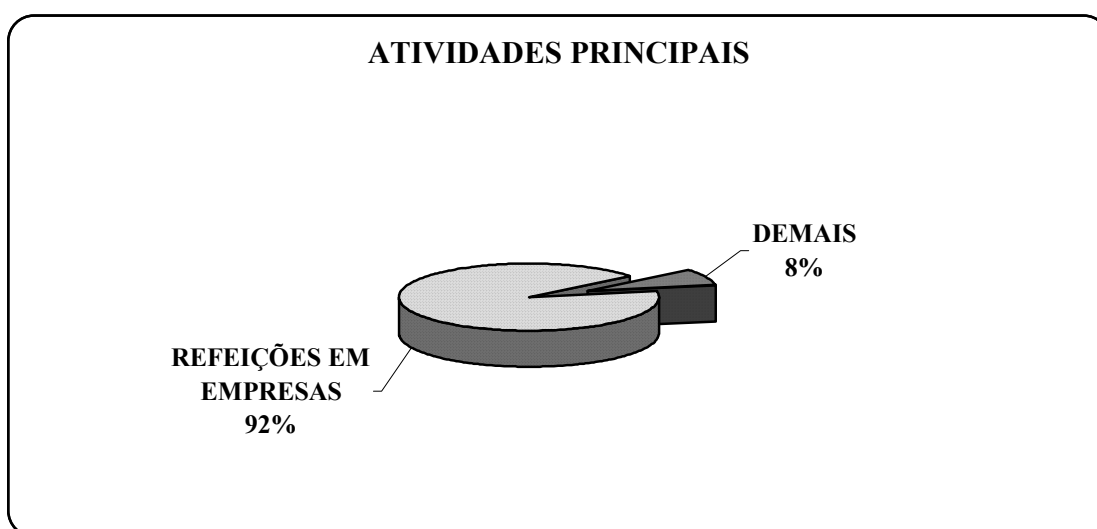


Gráfico 2

Há de se destacar a forte presença nacional de todas elas, conforme gráfico 3.

Logo, há transferência de tecnologia e adaptabilidade a todas as regiões do país.

Pode-se entender que a forma de comercialização, formação de preços e o tratamento dos encargos sociais sobre a formação do preço possuem uniformidade, levando as demais empresas da região a atuar dentro do mesmo padrão concorrencial.

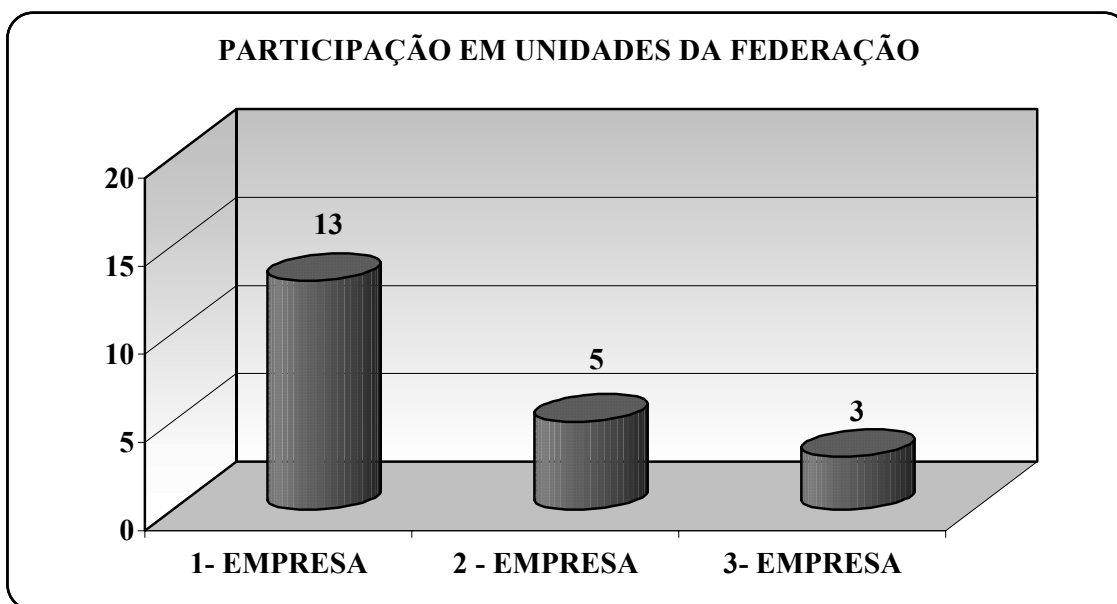


Gráfico 3

O número de serviços e refeições produzidos e oferecidos diariamente corresponde a 620 mil, ou 156.240.000 refeições/ano, se considerarmos a média de 252 dias úteis.

Trata-se de um número muito expressivo, pois as 4 empresas pesquisadas possuem a fatia de 15% do mercado de refeições em coletividade.

No gráfico 4, constatamos que a quantidade de funcionários da amostra atinge a 17.500, representando 12,1% dos empregos diretos do setor, conforme a ABERC - Associação Brasileira das Empresas de Coletividade.

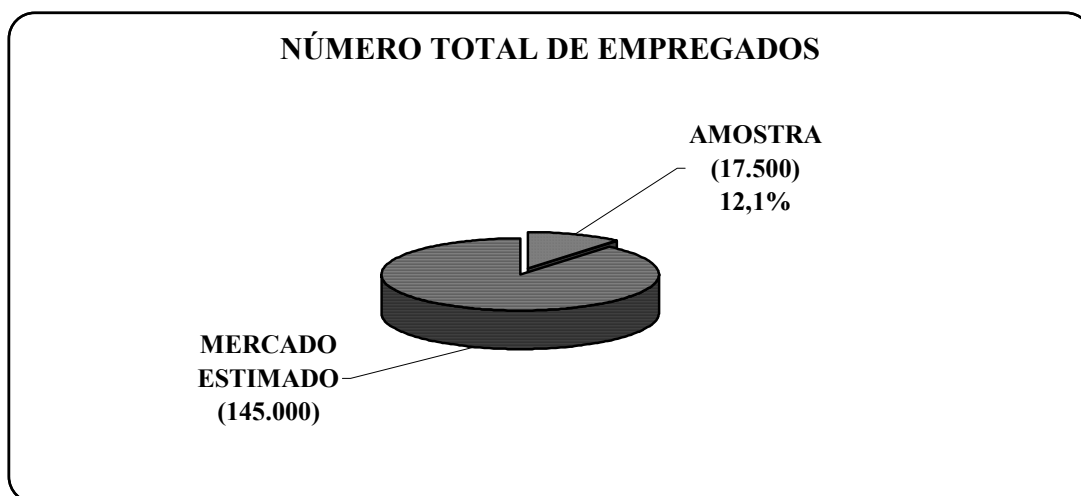


Gráfico 4

O *turnover* identificado é de 2,7% ao mês, o que perfaz 35% ao ano. Os entrevistados não possuem dados a respeito, mas informaram que este *turnover* é alto face à rotação dos funcionários que fazem parte do piso salarial da categoria.

Quanto a supervisão das unidades operacionais, cozinheiros, gerentes e diretores, cuja massa salarial média é mais elevada comparativamente ao piso da categoria, existe uma rotatividade muitíssimo baixa.

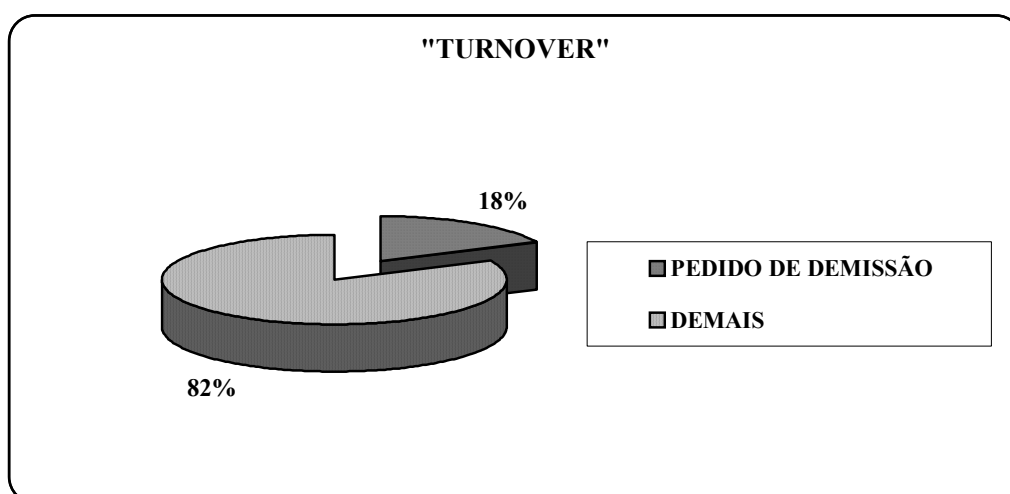


Gráfico 5

Foi evidenciado que a média ponderada obtida em nossa pesquisa indica que os pedidos de demissão correspondem a 18% do total e os demitidos a 82% (gráfico 5).

Isto significa que o volume da multa rescisória do FGTS tratada sob o regime de caixa é representativo.

Todavia, como a atividade tem crescido a uma média ponderada de 12,5% ao ano, a rotatividade não enseja redução do Passivo Trabalhista Contingencial, pelo fato de ocorrer a subsequente substituição do funcionário demitido.

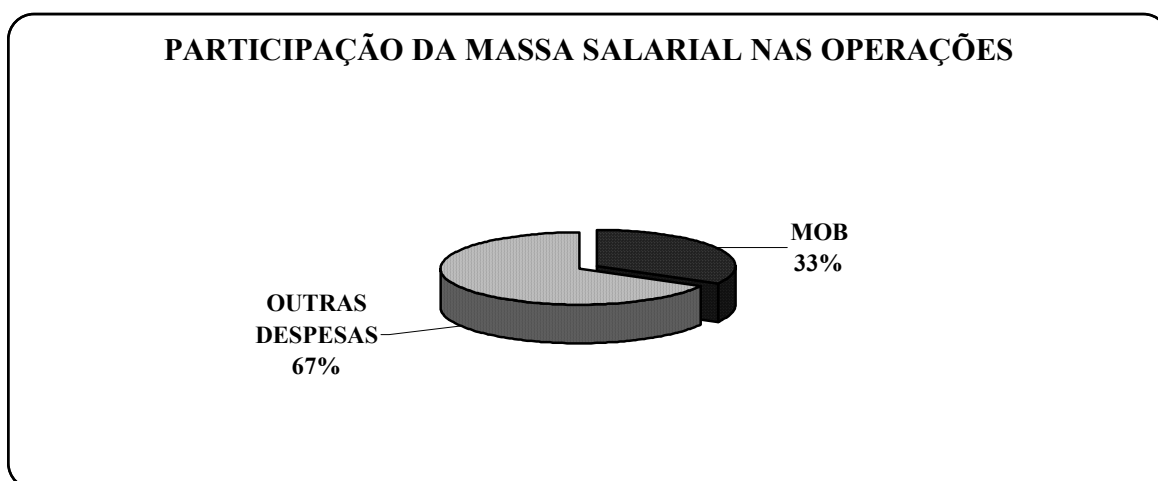


Gráfico 6

A massa salarial média ponderada das quatro empresas-pesquisa, conforme gráfico 6, relativa aos funcionários das operações, não se incluindo os administrativos, corresponde a 33% sobre o preço de venda médio de refeição.

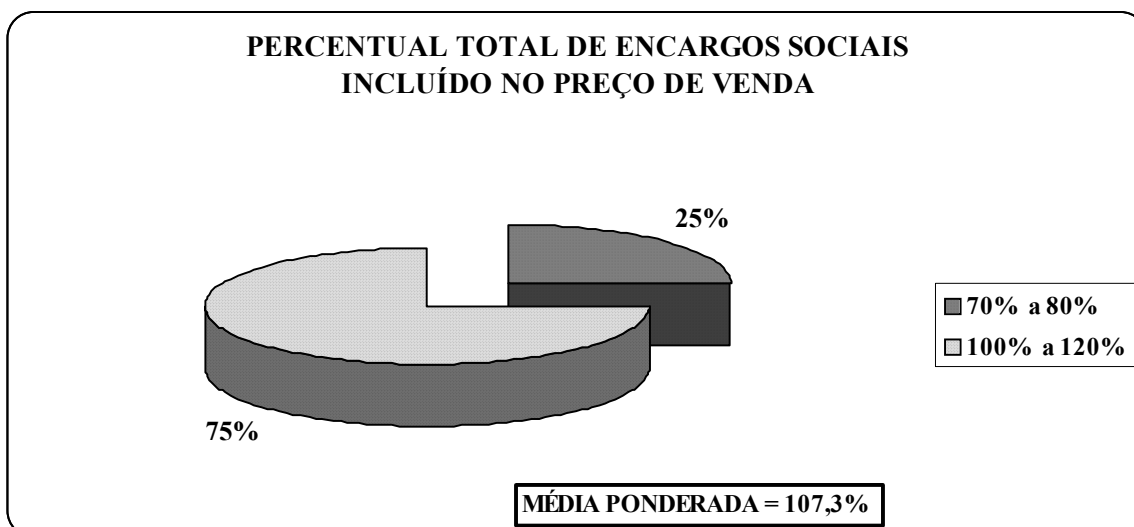


Gráfico 7

Os encargos sociais médios aplicados sobre a massa salarial e contabilizados correspondem na média ponderada a 82,9% (gráfico 8), muito inferiores aos 107,3% (gráfico 7) da média ponderada inserida na formação do preço de venda. Logo, observa-se uma discrepância entre os procedimentos de formação de preços e o reconhecimento contábil dos encargos sociais.

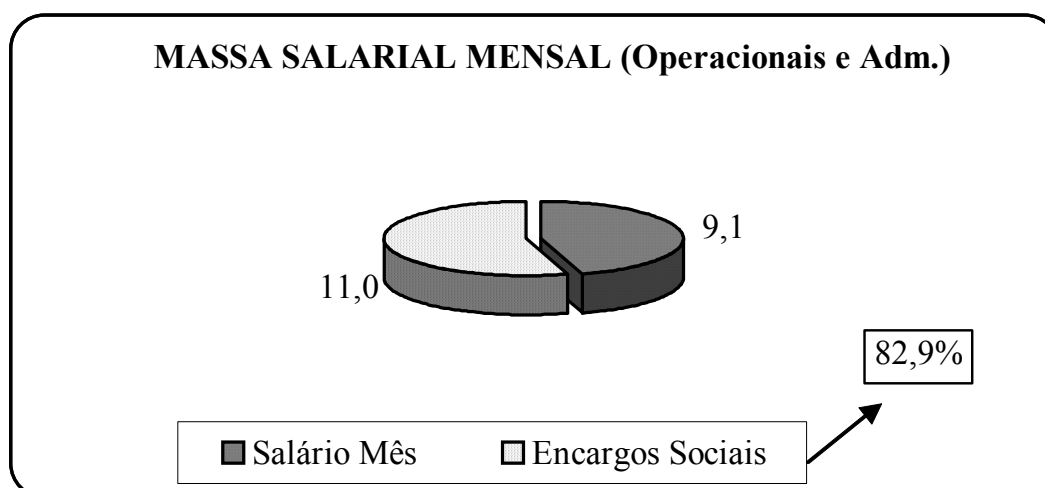


Gráfico 8

O Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os períodos contábeis, estabelecido pela Lei 6404/76, também conhecido como Regime de Competência, tem comentário por Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000:59), no que se refere às despesas como “somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesas do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período. Se somos conservadores no reconhecimento da receita, devemos sê-lo, em sentido oposto, com a atribuição das despesas”.

Segundo Iudícibus (2000:58), “a realização da receita é, com freqüência, tratada isoladamente, o que tem provocado muitos desentendimentos sobre o verdadeiro alcance do problema, pois, na verdade, o reconhecimento de receita e a apropriação de despesas estão intimamente ligados. **“Freqüentemente, não se pode reconhecer a receita sem que a despesa associada seja delineável, mesmo que apenas como estimativa”** (grifo nosso)

Catelli & Guerreiro, apud Catelli (2001:72), ressaltam: “tendo em vista que a empresa é constituída sob o pressuposto da continuidade e que esta depende dos resultados gerados em suas atividades, concluem que o lucro corretamente mensurado (...) é a melhor e a mais consistente medida de eficácia da organização (...) considerando que o lucro corretamente mensurado refere-se, conceitualmente, ao resultado econômico”.

Resultado econômico é definido por Catelli (2001:72) como “a variação positiva de sua riqueza entre dois momentos (...) além de possuir caráter preditivo da eficácia (...) evidenciam a responsabilidade da empresa no uso de seus recursos escassos de forma eficiente e eficaz”.

A pesquisa demonstra no gráfico 9 que 25% da amostra é uma sociedade anônima de capital fechado e 75% são sociedades por quotas de responsabilidade limitada e origem do capital predominantemente nacional.

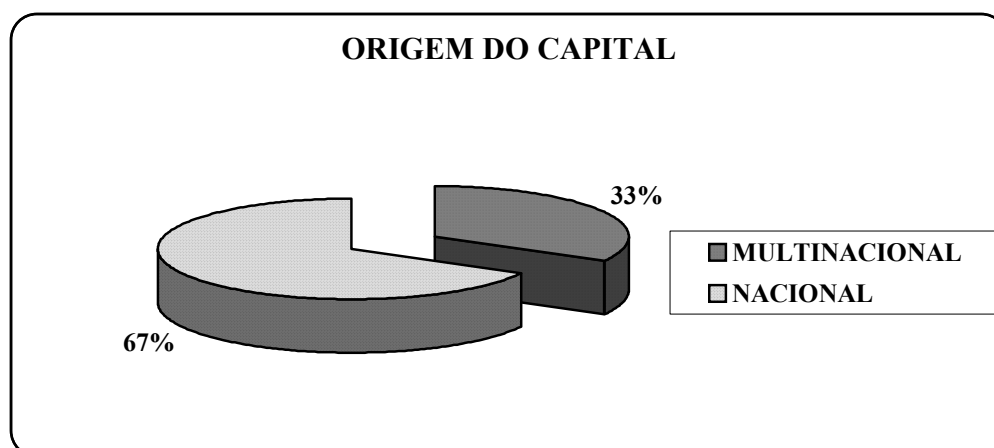


Gráfico 9

A questão relativa ao recolhimento de imposto de renda indica que 75% das empresas efetuam recolhimento e 25% não têm efetuado. Da amostra que recolhe imposto de renda, 100% se utilizam da forma de apuração do Lucro Real, conforme gráfico 10.

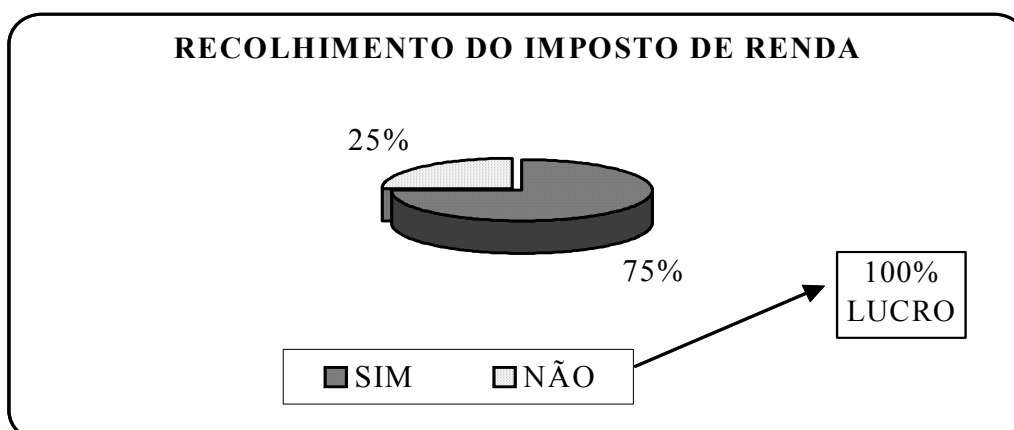


Gráfico 10

Outrossim, cabe salientar que as empresas efetuam recolhimento de imposto de renda adicional face a discrepância de procedimentos.

Uma das empresas da amostra não tem efetuado o recolhimento do imposto de renda, pois possui prejuízos acumulados. Adicionalmente constatamos que, dentre as empresas pesquisadas, é a que efetua o menor repasse de encargos sociais sobre o preço de venda.

Sem desejarmos efetuar qualquer avaliação sobre a gestão operacional, que não faz parte do presente trabalho, é de se explicitar que o fato de inserir encargos sociais abaixo da média estabelecida pela indústria pode representar um preço de venda sub avaliado.

Em visita posterior a esta empresa que praticava menor percentual de encargos sociais, verificamos que esta encontrava-se em situação financeira bastante delicada, inclusive com impostos, tributos e outros credores em atraso. Isto se devia, entre outros fatores, a estabelecer preço de venda inferior ao de mercado, basicamente no item encargos sociais. Por conseguinte, quando o ciclo econômico se completa, como por exemplo, o próprio encerramento do contrato de prestação de serviços, há a evidenciação do prejuízo econômico.

Neste aspecto há que se ressaltar que a administração e fixação de preços é um conjunto integrado de decisões que envolve todos os processos da entidade. Nas funções administrativas pode-se considerar como uma das variáveis mais complexas e delicadas, podendo ser um fator que leve ao sucesso ou insucesso do empreendimento.

A fixação e determinação dos preços de venda é uma das atribuições mais importantes na empresa, apresentando-se como um dos fundamentos principais do planejamento empresarial. Kotler (1996:451) ressalta que, “ao estabelecer o preço de um produto, a empresa deve seguir um procedimento de seis estágios: primeiro, ela estabelece cuidadosamente seus objetivos de marketing como, sobrevivência, lucro máximo, receita máxima, crescimento máximo de vendas, desnatação do mercado ou liderança de produto-qualidade. Segundo, a empresa determina a previsão de demanda, que mostra a provável quantidade comprada por período a níveis alternativos de preços (...) Terceiro, a empresa estima como seus custos variam a diferentes níveis de produção e de experiência acumulada. Quarto, a empresa examina os preços dos concorrentes como base para posicionar o seu próprio preço. Quinto, ela seleciona um dos seguintes métodos para estabelecimento de preço: preço de *mark-up*, preço e retorno-alvo, preço de valor percebido, preço de valor, preço de mercado e preço de licitação. Sexto, a empresa seleciona seu preço final, expressando-o da maneira psicológica mais eficaz, coordenando-o com os outros elementos do composto de marketing”.

É fato que formação do preço de venda e continuidade da entidade estão direta e estreitamente correlacionadas.

Iudícibus (2000:48) destaca que “as entidades, para efeito de contabilidade são consideradas como empreendimentos em andamento (*going concern*), até circunstância esclarecedora em contrário, e seus ativos devem ser avaliados de acordo com a potencialidade que tem de gerar benefícios futuros para a empresa”.

Marion (2000:92) ressalta que “continuidade, para a Contabilidade, é a premissa de que uma entidade ao que tudo indica, irá operar por um período de tempo relativamente longo no futuro e esta premissa somente é abandonada quando um histórico de prejuízos persistentes e a perda de substância econômica e de competitividade no mercado e mesmo fim jurídico da sociedade (...) sinalizarem para que aquela entidade esteja prestes a uma descontinuidade”.

De acordo com o gráfico 11, a amostra relativa à distribuição de dividendos considera que 50% efetua anualmente distribuição, além da remuneração sobre capital próprio e 50% não tem efetuado distribuição nestes últimos 3 anos.

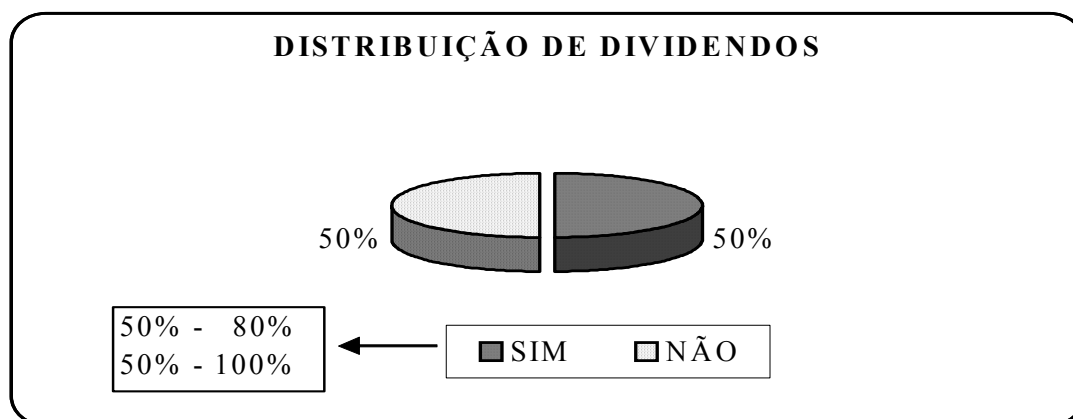


Gráfico 11

As empresas da amostra adotam critérios distintos a distribuição de dividendos.

A base de distribuição para a amostra dos 50% considera que 50% distribuem 80% de dividendos sobre o lucro líquido, retendo 20% para investimentos.

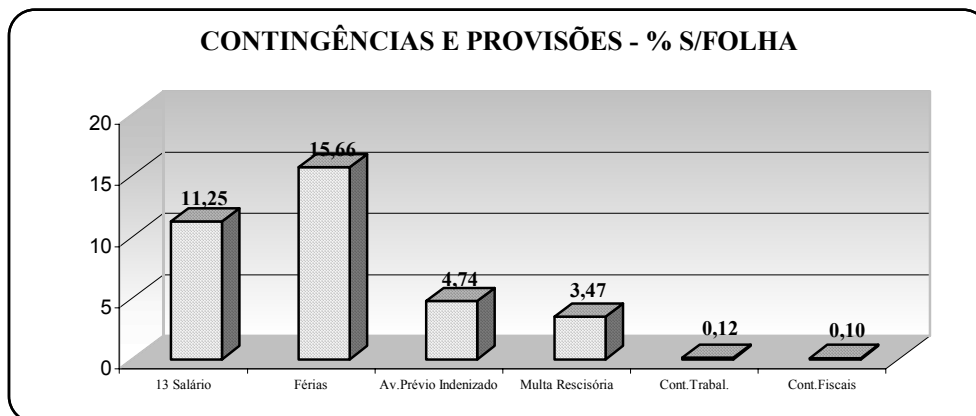


Gráfico 12

O gráfico 12 indica a média ponderada obtida na amostra. Fica evidenciado que as contingências e provisões são consideradas integralmente na formação do preço de venda e, em contrapartida, não possuem o mesmo tratamento contábil.

Catelli (1995, 173) estabelece nove princípios para a correta mensuração do resultado econômico. Destacamos o oitavo princípio : “A receita dos produtos e serviços gerados deve ser reconhecida não somente na venda mas também na produção” e continua efetuando o seguinte comentário: “a riqueza da empresa é formada pela agregação de valor aos recursos consumidos no processo produtivo (...). Assim, cada atividade gera uma parcela dessa riqueza, que deve ser reconhecida para fins de gestão dessas atividades. A receita deve ser confrontada com os custos incorridos para obtê-la, apurando-se assim, o resultado econômico da atividade”.



Gráfico 13

No gráfico 13, constatamos que a base de contabilização das contingências trabalhistas e fiscais tem por base o princípio da Prudência ou do Conservadorismo, cuja avaliação é efetuada por um profissional externo à sociedade, ou seja, por meio de peritos e advogados.

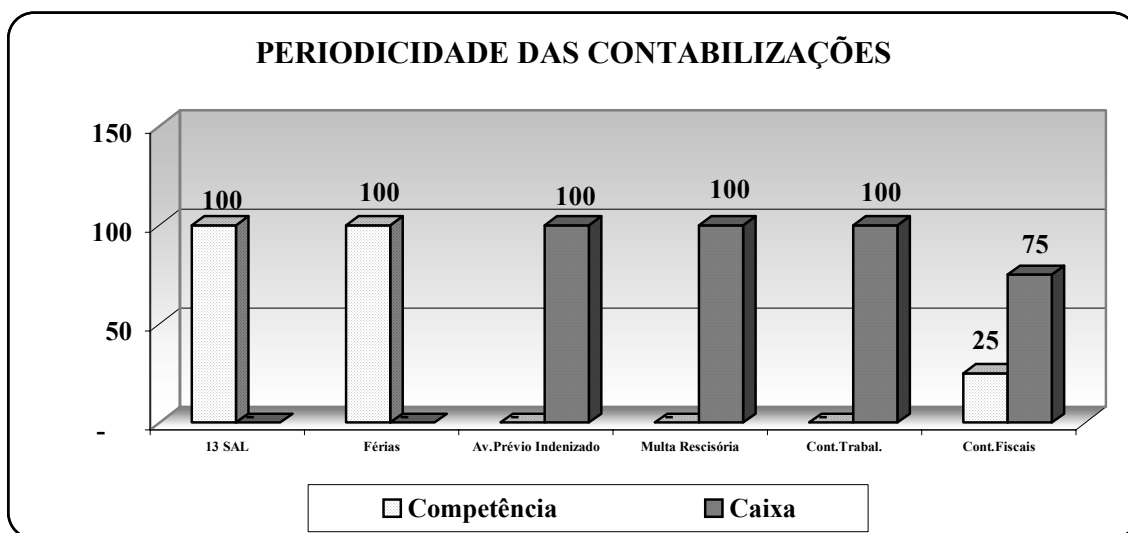


Gráfico 14

Verifica-se no gráfico 14, diferentes critérios sobre a periodicidade de contabilização dos encargos sociais destaca que as provisões aceitas pelo Fisco Federal como dedutíveis têm tratamento contábil de acordo com a Legislação Societária.

Todavia, destaca-se que os encargos sociais cuja possibilidade de dedução para fins de imposto de renda são aceitas pelo regime de caixa assim são tratadas contabilmente.

Rocha (1991:179), em sua dissertação de mestrado, examina profundamente a questão dos encargos sociais e, no que se refere às provisões relativas à multa do FGTS, ressalta: “No Brasil, o Regulamento do Imposto de Renda não admite a dedutibilidade da provisão aqui estudada. Logo, ao final de cada período base de apuração do imposto, o saldo da conta provisão deverá ser oferecido a tributação, através de ajuste ao lucro líquido do exercício a ser registrado no Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, deduzido, evidentemente, do saldo já tributado no ano anterior”.

No gráfico 15, destaca-se que o volume de contingências trabalhistas existente na amostra corresponde a 720 ou 4,1% do número atual de empregados.

Trata-se de uma massa considerável que pode representar uma eventual redução de benefício líquido futuro, além de representar outras despesas inerentes, tais como: custos com advogados, peritos, custas judiciais, etc..

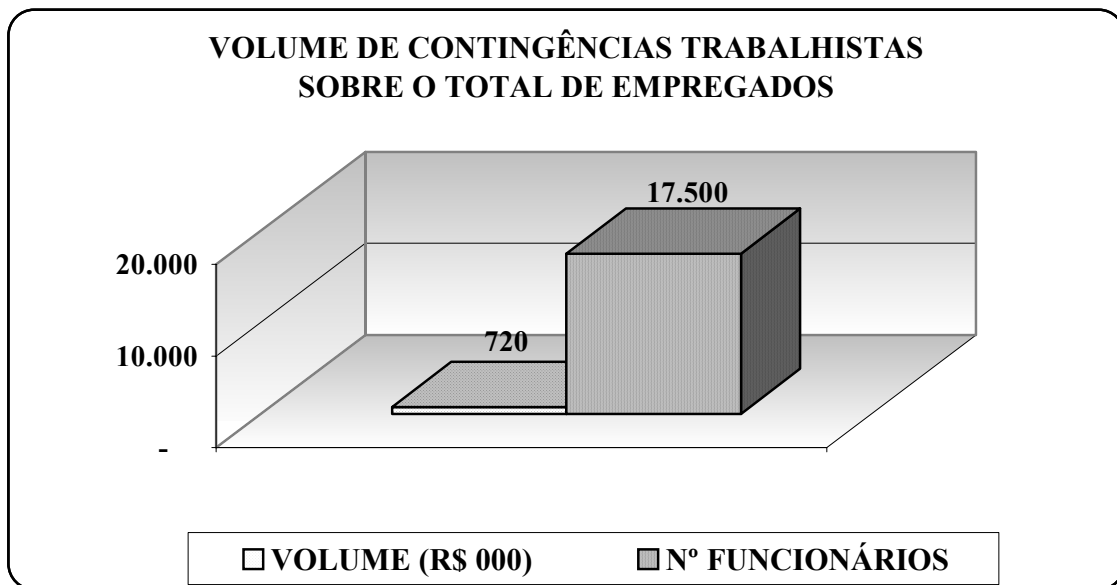


Gráfico 15

Segundo Martins (2000:34), “valor econômico corresponde ao valor presente de fluxo líquido de caixa que se espera que um bem produzirá no futuro (...) o alvo é sempre o Caixa e, no fundo, o que interessa é o futuro: tomamos decisões hoje para procurar maximizar nossos benefícios futuros”. Desta forma, a questão temporal não possui limites. Ao afirmarmos que o objetivo principal é a continuidade, o benefício futuro líquido, devemos observar que a questão dos encargos sociais está nele inserida.



Gráfico 16

Um fator importante e positivo é que 100% da amostra efetua apuração mensal de resultados. Isto representa um modelo de gestão voltado à avaliação de resultados e controles no dia-a-dia, conforme gráfico 16.

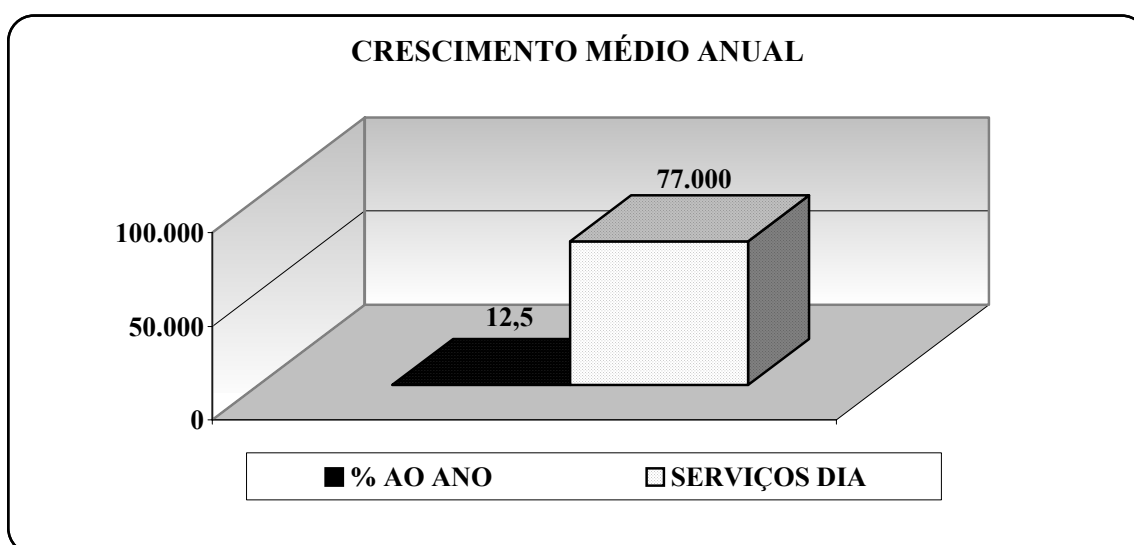


Gráfico 17

No gráfico 17, indica que as empresas da amostra têm tido um crescimento médio ponderado anual de 12,5% ao ano, o que significa um acréscimo de 77.000 serviços/dia.

Outrossim, 50% da amostra efetuou aquisições ou incorporações nos últimos 3 anos, agregando 2.400 empregados e uma massa salarial média de R\$ 2,5 milhões/mês.

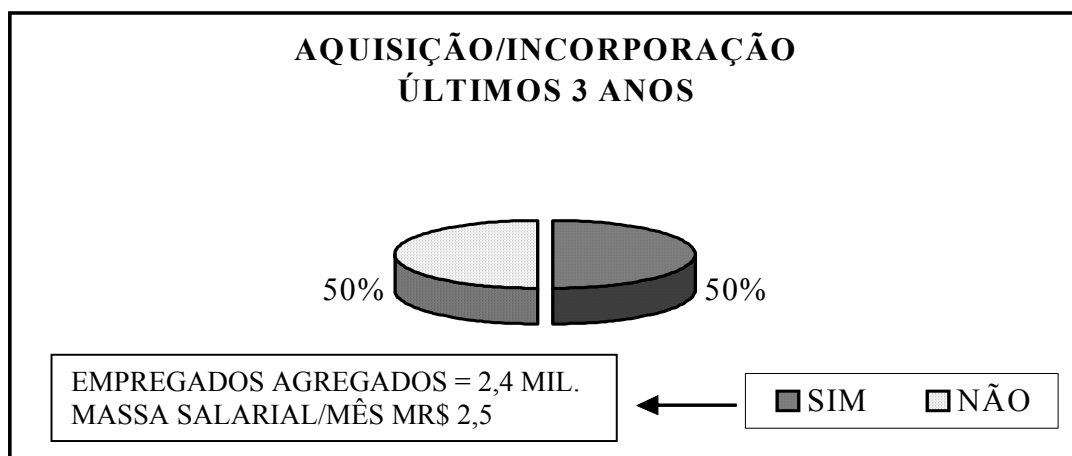


Gráfico 18

Fica evidenciado no gráfico 18 que 50% tem como base um multiplicador sobre as vendas anuais e 50% sobre benefícios líquidos futuros.

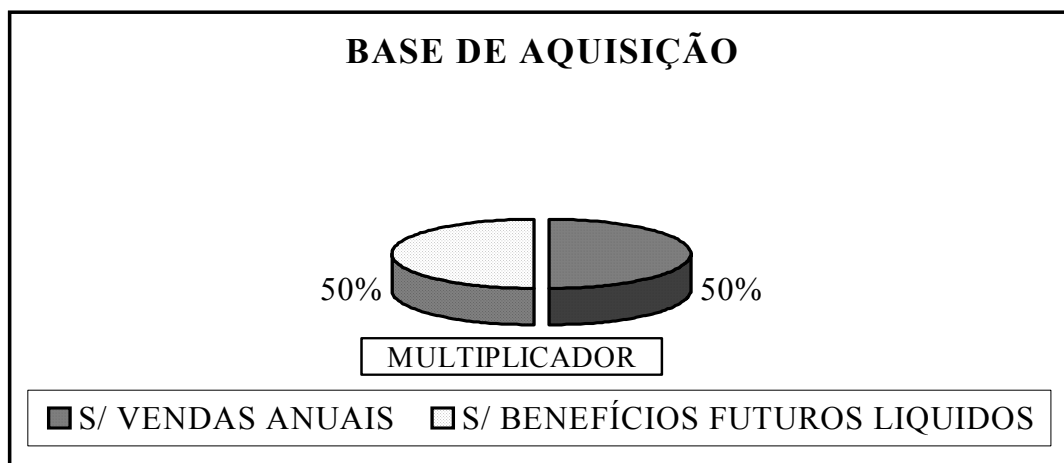


Gráfico 19

O processo de avaliação de provisões trabalhistas no ato da aquisição tem merecido um tratamento distinto pelas empresas componentes da amostra, conforme indica o gráfico 19.

Sem desejar nos aprofundarmos no mérito da questão, efetuar-se a aquisição através do multiplicador sobre vendas líquidas, pode-se estar deixando de levar em consideração a geração de benefícios futuros líquidos, o que não poderá não produzir valor agregado à entidade adquirente.

O gráfico 20, indica que exceção efetuada ao 13º salário e férias, o aviso prévio indenizado não é avaliado e a multa de 40% sobre o FGTS e as contingências fiscais, trabalhistas e tributárias, são levadas em consideração e negociadas, por ocasião da aquisição, em metade das empresas sob amostra.

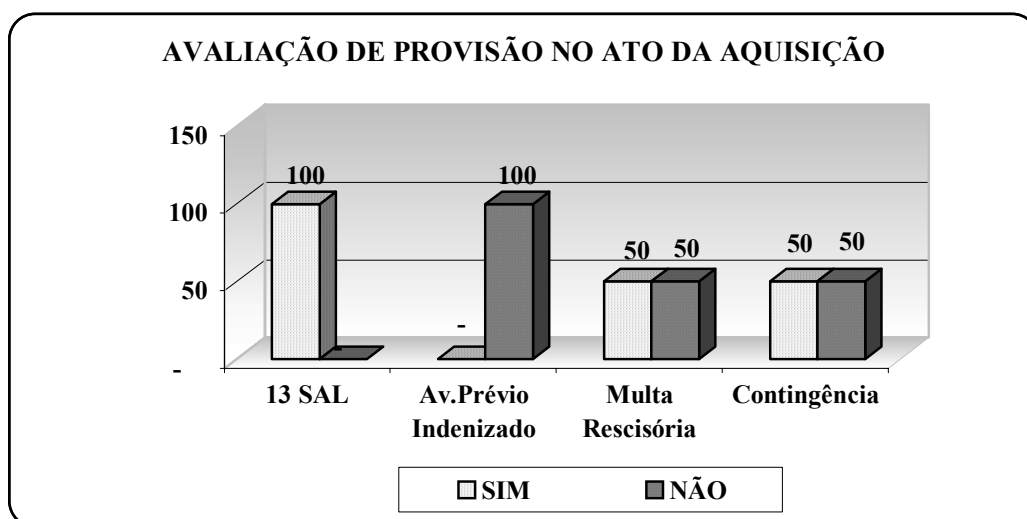


Gráfico 20

A nossa última questão procura evidenciar se as empresas componentes da amostra possuem conhecimento ou domínio sobre o eventual Passivo Contingencial que possa representar a multa de 40% do FGTS.

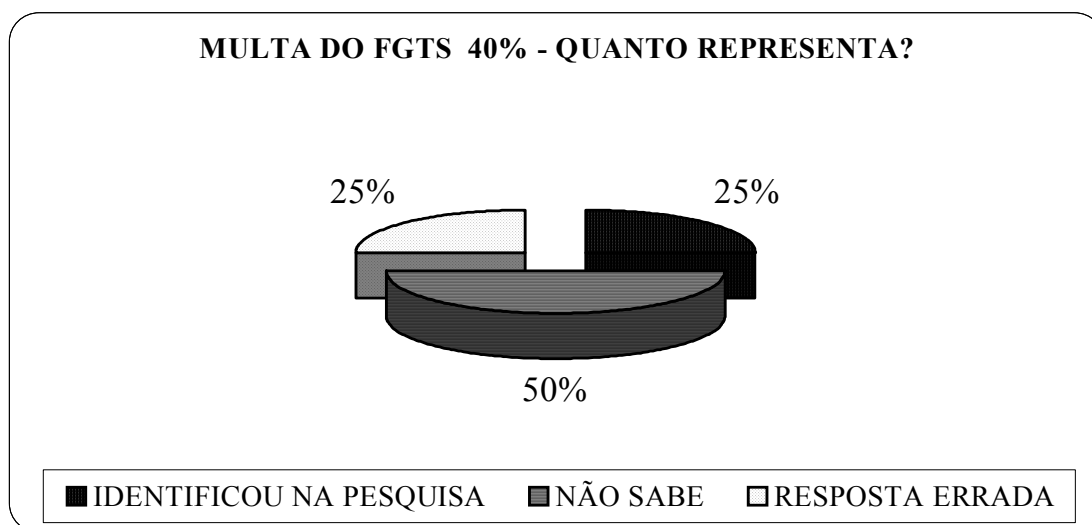


Gráfico 21

No gráfico 21, concluímos que neste aspecto 50% não sabe calcular, 25% respondeu erroneamente e 25% identificou por meio da nossa pesquisa.

O que se evidenciou na entrevista é que as empresas não possuem domínio em sua gestão sobre esta rubrica, por conseguinte, reduzindo o seu desempenho financeiro.

Analisamos o Balanço Patrimonial de 75% da amostra e evidenciamos que não há qualquer provisionamento ou menção nas notas explicativas no que se refere às contingências fiscais, trabalhistas, tributárias, bem como, no que se refere aos encargos sociais que porventura possam se tornar Passivos Contingenciais.

3.1.4. Constatações da Pesquisa

Ao analisarmos a nossa pesquisa constatamos os seguintes aspectos que envolvem a constituição da provisão contábil relativa ao art. 22 da Lei 8.036/90, recentemente majorada por meio de contribuição social pela Lei Complementar n.º 110/90 de 29 de junho de 2001:

- ◆ As empresas possuem abrangência nacional, conseqüentemente, atuam e concorrem nas referidas localidades, adotando o mesmo procedimento na formação de seus respectivos preços de venda;
- ◆ A amostra corresponde a 12,1% do número total de empregados da indústria de refeições em empresas de coletividade;
- ◆ O *turnover* operacional corresponde a 35,0% ao ano, sendo que 82% referem-se a demissão sem justa causa. Um aspecto relevante a considerar é que o *turnover* é elevado, pois ocorre nas faixas salariais mais baixas das empresas;
- ◆ Se analisarmos o *turnover* salarial e total, ou seja, dos colaboradores do nível de supervisão até o de direção, ele é muito baixo. Este aspecto muda substancialmente para fins deste nosso estudo, ou seja, a base relativa à massa salarial dos cargos de supervisão é mais elevada e, conseqüentemente, o Passivo Contingencial envolvido é maior;
- ◆ Outro aspecto importante a considerar é que a amostra indica que não há redução do número de empregados, assim, quando processada uma demissão há uma subseqüente admissão;
- ◆ A participação da mão-de-obra operacional sobre o preço de venda corresponde a 33%. Ao analisarmos as margens da indústria, consideramos que o resultado das operações corresponde em média a 10%, assim temos:

- Preço de Venda	100%
- Matéria-prima	57%

- Mão-de-obra	33%
- Margem Operacional	10%

Desta forma, a mão-de-obra operacional corresponde a 36,7% do custo da operação: 33 divididos por 90, o que o torna material nesta atividade. Adiciona-se, para fins do presente trabalho, a mão-de-obra das áreas de Supervisão, Administração Central e Diretoria que, conforme constatamos nas Demonstrações Financeiras e Balanço Patrimonial, a eleva a 39% sobre o volume de vendas anual;

- ◆ O percentual de encargos sociais incluídos na formação do preço de venda corresponde à média ponderada de 107,3%, no qual se inclui a multa do FGTS – art.22 Lei 8036/90, participando em 3,47%;
- ◆ Se considerarmos o recente aumento na carga tributária das empresas através da lei Complementar 110/01, a participação deste encargo irá para 4,3%;
- ◆ A amostra apresentou ainda que a massa de encargos sociais corresponde a 82,9% sobre os salários, ou seja, uma variação de 24,4 p.p. Esta variação tem como base, principalmente, os encargos sociais que são considerados na formação do preço de venda e contabilizados no momento de sua ocorrência. São eles:

Quadro 6 – Variação Percentual dos Encargos Sociais

DISCRIMINAÇÃO	PARTICIPAÇÃO (%)
Multa FGTS – art. 22	3,47
Aviso prévio indenizado.	4,74
Auxílio doença, licença paternidade, faltas justificadas.	1,51
Contingências trabalhistas	0,22
Subtotal	9,94
Outras: convênio médico, vale-transporte, diferenças no tratamento da provisão de férias.	14,46
Total	24,40

Marion (2000:115) pressupõe o Princípio da Essência sobre a forma como o mais novo princípio “ a fim de que a informação contábil represente fielmente a transação e outros eventos que ela tem finalidade de representar, é necessário que os eventos sejam contabilizados e **as informações sejam apresentadas de acordo com sua substância e realidade econômica e não meramente com sua forma legal**” (grifo nosso)

Iudicibus (2000:77) ressalta: “no que se refere à prevalência da Essência sobre a Forma, na verdade, está se a tratar de algo tão importante para a qualidade da informação contábil, que mereceria até ser considerado como Postulado ou Pré-requisito ao conjunto de Postulados, Princípios e Convenções”, continua “sempre que houve discrepância entre a forma jurídica de uma operação a ser contabilizada e sua essência econômica, a Contabilidade deverá privilegiar a essência sobre a forma”.

- ◆ Metade das empresas da amostra efetuou distribuição de dividendos sobre o resultado contábil líquido;
- ◆ A periodicidade de contabilização confirma que o aviso prévio indenizado e a multa rescisória são efetuados pelo regime de Caixa, sendo que as contingências

trabalhistas têm em 25% da amostra a contabilização baseada em pareceres de consultores externos, sobretudo, advogados;

- ◆ As empresas possuíram crescimento de seus negócios nos últimos 3 anos à base de 12,5% e um aumento do número de empregados em 2,4 mil. Desta forma, o volume de possíveis contingências e Passivo Contingencial teve um incremento em termos totais face ao aumento do número de funcionários. Também as empresas efetuaram aquisições de concorrentes e constatamos que não houve a devida preocupação em avaliar e considerar, na formação do preço de aquisição destas empresas dos prováveis Passivos, contingências que estavam consideradas no preço de venda da refeição, por conseguinte, transformadas em Ativo Circulante e Disponibilidade;
- ◆ Houve uma antecipação de receita, transformada em lucro, que gerou base para pagamento de dividendos e impostos, sendo que a realização do Passivo somente ocorrerá quando da demissão do colaborador;

Hermann Jr (1996:148) ressalta o seguinte aspecto: “além das injunções administrativas, intervém interesses pessoais dos sócios ou acionistas ou mesmo de proprietários individuais. Esses interesses dizem respeito à distribuição de lucros, à formação ou ocultação de reservas ou ainda sonegação de valores, fatos que muitas vezes envolvem matéria criminal, mas que podem também apoiar-se em fortes razões de ordem econômica e financeira. Quando o direito positivo não estabelece normas legais, é necessário que a questão seja examinada de acordo com as regras da prudência estabelecidas pela contabilidade, tendo em vista a segurança e liquidez do patrimônio aziendal”.

- ◆ A questão primordial é que as empresas da amostra, no momento da pesquisa, não souberam quantificar efetivamente o montante relativo ao Passivo Contingencial relativo à multa do FGTS – 40% - art. 22 – Lei 8.036/90. Isto nos leva a concluir que a gestão das empresas da amostra está exclusivamente baseada no curto prazo e na legislação societária influenciada pelas premissas estabelecidas pelo Fisco Federal, portanto, não considerando as premissas de gestão baseadas no resultado econômico. Todavia, duas das empresas da amostra demonstraram interesse em avaliar a possibilidade de recorrer judicialmente contra a Lei Complementar 110/01.

4. O MODELO MATEMÁTICO PROPOSTO

Este capítulo tem por objetivo apresentar modelos matemáticos que permitam aos gestores e usuários das entidades apurar de forma analítica ou sintética os efeitos da multa do FGTS.

O modelo Analítico é o mais detalhado possível o que leva a efetuar a apuração funcionário a funcionário e reflete integralmente o Passivo Contingencial da entidade. Por conseguinte, é o modelo mais apropriado que recomendamos para adoção. Adicionalmente, ao modelo Analítico inserimos uma variável importante que corresponde aos desligamentos ocorridos na entidade onde não há o pagamento da multa. Na pesquisa realizada consideramos como fator redutor somente os pedidos de demissão. Todavia, para tornar o modelo mais abrangente e completo consideramos todas as rescisões onde não há pagamento de multa do FGTS. O segundo modelo, o Sintético é muito mais flexível possuindo uma fórmula com cinco componentes que podem ser facilmente adaptáveis a qualquer tipo de área, setor, entidade, ou ramo de atividade, permitindo assim efetuar simulações e projeções.

Há que se ressaltar algumas regras que regem as normas e legislação do FGTS devendo ser observadas no momento da constituição do Passivo Contingencial:

- A multa incide sobre os valores eventualmente levantados ou utilizados pelo trabalhador durante a vigência do contrato de trabalho, ou seja, ainda que o saldo não exista na conta o cálculo da multa fundiária considerará todos os depósitos efetuados, e ainda os acréscimos da atualização monetária e juros do

período, como se estes recursos ainda estivessem depositados, conforme indicamos no item 2.2.2.3, sub itens: V, VI, VII, XI, e XII;

- O prazo de prescrição legal, estabelecido pela Lei 8036/90 é de 30 (trinta) anos. Contudo nas relações de trabalho, os trabalhadores estão sujeitos a decadência deste direito se não reclamarem qualquer irregularidade quanto aos depósitos, contra os empregadores, pela via judicial, dentro do prazo de dois anos contados da data de cessação da relação de emprego. Uma vez ajuizada a Reclamatória Trabalhista dentro do prazo de dois anos da data de cessação da relação de emprego, o trabalhador adquire o direito de obter do empregador a integralização de todos os seus créditos de FGTS que eventualmente não tenham sido corretamente depositados nos últimos 30 (trinta) anos;
- Nos casos de culpa recíproca ou força maior a multa do FGTS é de 20% conforme o art. 6º, “caput”, e § 1º, da Lei 5107/66;
- Desligamentos onde não há o pagamento da Multa do FGTS ao empregado:
pedido de demissão do empregado, dispensa por justa causa, extinção normal do contrato a termo, aposentadoria requerida pelo empregado, falecimento do empregado.

4.1. O MODELO DE CONTROLE ANALÍTICO

Este modelo retrata um controle funcionário a funcionário desde a sua admissão na entidade. O controle analítico e a apuração do montante a ser provisionado são obtidos da seguinte forma:

- nome do funcionário e respectiva data de admissão;
- valor dos depósitos de FGTS indicados mês a mês, à base de 8%;
- fator de correção aplicado: que corresponde a TR – taxa referencial acrescida de juros, conforme indicado no capítulo 2.2.2;
- saldo de FGTS;
- Base de cálculo para multa do FGTS. Consideraremos a título de exemplo 40%, vigente até setembro de 2.001

Desta forma, teremos:

Funcionário – José Luiz da Silva – Admissão em 1º de Janeiro de 2001					
Mês do depósito	Valor do Depósito (1)	Fator total de correção (2)	Valor da correção (3)	Saldo acumulado (4)	Saldo multa FGTS (5)
Janeiro 2001	100,00	Não se aplica	Não se aplica	100,00	40,00
Fevereiro 2001	110,00	0,2835	0,28	210,28	84,11
Março 2001	110,00	0,4195	0,88	321,16	128,46
Abril 2001	110,00	0,4016	1,29	432,45	172,98
Mai 2001	120,00	0,4298	1,86	554,31	221,72
Total	550,00	////////////////////	4,31	554,31	////////////////////
40%	220,00	////////////////////	1,72	////////////////////	221,72

Os dados são obtidos da seguinte forma:

- (1) da guia do FGTS, tomando como base o valor da remuneração, aplicando-se a alíquota de 8%. O depósito de R\$ 100,00 corresponde a uma base de remuneração de R\$ 1.250,00, ou seja : R\$ 1.250,00 vezes 8% = R\$ 100,00.
- (2) Considerar os fatores de correção indicados no capítulo 2.2.2.2. É aplicado sobre o saldo existente no mês anterior. Neste exemplo consideramos a correção pela TR + juros de 3% ao ano.

- (3) Valor da correção: corresponde ao saldo acumulado no mês anterior multiplicado sobre o índice indicado na coluna 2.
- (4) Saldo acumulado: corresponde ao saldo anterior + depósito do mês + correção obtida (coluna 3).
- (5) Multa FGTS : O Passivo Contingencial aqui obtido corresponde a 40% sobre o saldo acumulado (coluna 4).

4.1.1. Saldo Acumulado de Passivo Contingencial

A entidade deverá elaborar uma soma de todas as fichas analíticas dos seus respectivos funcionários, obtendo-se assim, os valores acumulados que poderão gerar contingência de multa do FGTS.

Este modelo permite ainda que haja a possibilidade de se efetuar sub-consolidações por departamento, área, região geográfica, etc., o que facilitaria sua respectiva alocação a centros de custos ou de responsabilidade.

Evidente que, os recursos de Informática permitem a integração de sistemas, o que facilita o cálculo, apuração e contabilização dos valores.

4.1.2. Contabilização

Será elaborada levando em consideração, separadamente, o valor da multa do FGTS (R\$ 220,00) e, o valor correspondente à atualização monetária (R\$ 1,72), o que totaliza R\$ 221,72, a saber :

- Valor relativo à Multa Indenizatória, sem atualização monetária:

Debita-se → Despesas de Multa Indenizatória (Custo ou Despesa)

Credita-se → Provisão de Multa Indenizatória a Pagar (Conta individual)

Histórico : valor da multa indenizatória apurado no período de Janeiro a maio de 2001 relativo ao colaborador José Luiz da Silva.

Montante : R\$ 220,00

- Valor relativo à Atualização Monetária:

Debita-se → Atualização Monetária sobre Multa Indenizatória a Pagar

Credita-se → Provisão de Multa Indenizatória a Pagar (Conta Individual)

Histórico : valor da atualização monetária apurada no período de fevereiro a maio de 2001, relativo ao colaborador José Luiz da Silva

Montante : R\$ 1,72

A contabilização deverá ser efetuada ao final do exercício, ou em períodos intermediários caso os gestores da entidade assim o desejarem, tomando como base a diferença entre os saldos: inicial e final do período. Como podemos constatar a ficha analítica reflete a real situação de Passivo Contingencial da entidade no que se refere à multa do FGTS. Conforme já afirmamos, é o modelo que recomendamos para a adoção.

4.1.3. A aplicação do *turnover* / (desligados sem multa FGTS)

O *turnover* de empregados compreende todos os desligamentos, já mencionados, onde não há a incidência no pagamento da multa do FGTS.

Esta variável que inserimos ao modelo analítico pode ser aplicada como um redutor do Passivo Contingencial.

Há que se ressaltar que ela reflete uma expectativa tomando-se em consideração o encerramento de contratos de prestação de serviços no futuro, ou mesmo ainda, baseada em médias passadas.

Mesmo em atividades onde há contrato de prestação de serviços por prazo determinado, onde citamos como exemplos: grandes obras, estradas, construções hidrelétricas, serviços de alimentação, etc, os colaboradores-chave e de direção podem ser estrategicamente preservados para outros projetos.

Nos modelos que apresentamos não poderíamos deixar de inserir esta variável. Todavia, ela deve ser aplicada com as devidas precauções necessárias e, após a entidade possuir históricos, controles adequados e confiáveis.

Ela pode ter como parâmetros:

- Passado – sugere-se adotar a média dos últimos 3 (três) anos no que se refere a desligamentos sem o pagamento da multa do FGTS;

- Futuro – é a mais recomendada principalmente, nas atividades em que há contratos de prestação de serviços com prazo determinado.

A contabilização da Provisão da Multa do FGTS deveria ser efetuada tomando em conta, o seu respectivo *turn over*, que corresponde a taxa percentual de rotatividade de pessoal, onde não incide multa do FGTS.

Desta forma, supondo-se que esta ao efetuar a soma de todas as fichas analíticas, obtenha-se um montante integral de provisão de R\$ 100 mil, para 1.000 funcionários o que corresponde a um valor médio por funcionário de R\$ 100 e constante que:

- A média histórica de desligamentos nos últimos 3 (três) anos (opção escolhida para cálculo pela entidade), tenha sido 30% ao ano. Ou seja, estima-se que 300 funcionários deixarão a empresa no próximo exercício;
- Destes 300 funcionários, 246 serão demitidos (ou seja, 82%) logo, com pagamento de multa do FGTS e que 54 (ou seja 18%) serão desligados sem o pagamento da multa do FGTS.

O fator de ajuste ou redução será:

- 54 funcionários vezes R\$ 100 → R\$ 5.400
- valor da provisão líquida → R\$ 94.600

4.2. O MODELO DE CONTROLE SINTÉTICO

Este modelo pode ser aplicado para todos os segmentos e empresas. Ele pode permitir cálculos e simulações: individuais, por área ou setor departamental, divisões da empresa ou de forma consolidada.

Algumas variáveis nele inseridas podem ser ou não aplicadas, de acordo com a respectiva peculiaridade da entidade analisada. Cabe a cada gestor avaliar a aplicabilidade integral ou parcial do modelo.

A construção do modelo seguirá as seguintes premissas:

- Apurar a quantidade média de meses trabalhados pelos funcionários, conforme abaixo. Para fins de exemplo, utilizaremos como data de encerramento o exercício do ano 2000.

Nome do Funcionário	Data de Admissão	Quantidade de Meses Trabalhados
José	1 de janeiro de 1998	36
Maria	1 de janeiro de 1999	24
Pedro	1 de janeiro de 2000	12
Roberto	1 de junho de 2000	7
Joaquim	1 de outubro de 2000	3
Quantidade de meses trabalhados		82
Numero de funcionários		5
Média de meses trabalhados por funcionário		16,4

- Utilizaremos a média salarial efetivamente paga nos últimos 16 (dezesesseis) meses. Isto permitirá que as oscilações salariais sejam captadas, tais como:

aplicação de política salarial da empresa, promoções de carreira, reajustes salariais por mérito, deduções relativas a faltas no trabalho, horas extras, dentre outros.

- A média salarial será efetuada mensalmente e obtida da seguinte forma:
Salários e proventos brutos pagos que são base para recolhimento do FGTS, dividido pelo número de funcionários.
- Para as nossas análises e cálculos excluiremos o fator decimal da média, pois, elas serão objetos de comparação com a ficha de modelo analítico, obtendo-se assim uma prova de validação dos modelos.
- Será acrescido o 13º salário obtido, da seguinte forma: número de meses trabalhados divididos por 12, obtendo-se a média de meses trabalhados de 13º salário;
- O dissídio ocorre em abril/2000 (8º mês) em 6,5%, sendo repassado integralmente aos salários;
- A título de exemplo trabalharemos com a multa do FGTS de 40%. Todavia, há que se ressaltar a utilização de 50% a partir da Lei Complementar 110/01.

4.2.1. Apuração da Base de Cálculo do FGTS e respectiva multa indenizatória.

Tomando-se por base um salário médio mensal de R\$ 1.000,00 a partir de setembro de 1999, considerando o reajuste com repasse integral de 6,5% em junho de 2000, teremos o cálculo da seguinte média ponderada:

Período	Quantidade de meses (A)	Salário médio por funcionário (R\$) (B)	Total (R\$) (A vezes B)
Setembro/99 a maio/2000	9	1.000,00	9.000,00
Junho/2000 a dezembro/2000	7	1.065,00	7.455,00
Total ponderado	16		16.455,00

O total ponderado corresponderá a R\$ 16.455,00 divididos por 16 meses o que atingirá R\$ 1.028,43.

Obs.: Caso hajam oscilações salariais no mês a mês, esta média ponderada deverá ser apurada levando em consideração estas oscilações.

a) Base de cálculo do FGTS – Remuneração sem o 13º salário

Base = (média trabalhada, vezes o número de funcionários atuais, vezes o salário médio ponderado do período)

Logo : (16 meses x 5 funcionários x R\$ 1.028,43) = R\$ 82.274

b) O efeito do décimo terceiro salário

Ao encerrarmos o exercício do ano de 2000, deveremos acrescentar para fins de cálculo os depósitos do FGTS relativos ao 13º salário.

Portanto, este segundo componente da fórmula é :

[(média de meses dividido por 12 meses), vezes (o número de funcionários, vezes o salário médio atual)]

Logo :

$$[(16/12) \times 5 \times 1.065] = \text{R\$ } 7.100$$

Portanto, ao resumirmos estes dois itens do nosso modelo matemático, teremos:

Base 1 = {(média trabalhada * número de funcionários atuais * salário médio ponderado do período) + [(média de meses/12 meses) * número de funcionários * salário médio atual]}

$$\text{Base 1} = \{ \text{R\$ } 82.274 + \text{R\$ } 7.100 \} = \text{R\$ } 89.374$$

c) a atualização monetária dos depósitos do FGTS

Trata-se do terceiro componente de nosso modelo e corresponderá a aplicação da base apresentada no capítulo 2.2.2. Para fins deste exemplo utilizaremos a variação da TR + juros de 3% ao ano. Estimando-se que no período de novembro de 1999 a dezembro de 2000 tenha atingido a 7,62%, teremos o valor a ser aplicado sobre os depósitos totais que será obtido pela seguinte fórmula:

Atmonet = [(média trabalhada x numero de funcionários atuais x salário médio ponderado) x fator de correção (a)]

$$(a) = \{(\sqrt{[(100 + 7,62)/100]}) - 1\} = 0,0374 = 3,74\%$$

$$\text{Logo, teremos : } [\text{R\$ } 82.274 \times 3,74\%] = \text{R\$ } 3.077$$

Atmonet = atualização monetária

Portanto, ao associarmos os três primeiros fatores de nosso modelo matemático que totalizará R\$ 92.451, teremos a base total atualizada que corresponde a:

- valor dos depósitos sobre a remuneração mensal
- valor dos depósitos sobre o 13º salário
- atualização monetária dos depósitos

Estes três componentes podem ser resumidos didaticamente na seguinte fórmula:

Base atualizada = Base 1 + Atmonet

Base atualizada = {[média trabalhada x numero de funcionários atuais] x (salário médio ponderado)] + [(média trabalhada /12 meses) x (número de funcionários x salário médio atual)] + [(média trabalhada x número de funcionários atuais x salário médio ponderado) x fator de correção]}

Ou de uma forma um pouco mais simplificada:

Base Atualizada = {[Média trabalhada x número de funcionários atuais] x (salário médio ponderado x fator de correção)] + [(média trabalhada/12 meses) x (número de funcionários x salário médio atual)]}

Logo :

$$\begin{aligned} & \{[(16 \times 5) \times (1.028,43 \times 1,0374)] + [(16/12) \times (5 \times 1.065)] \} = \\ & = \{[80 \times 1.066,89] + [1,3333 \times 5.325]\} \\ & = \{85.351 + 7.100\} \\ & = 92.451 \end{aligned}$$

Como modelo matemático, para estes três componentes, de uma forma mais simplificada e evidenciando-se os fatores, teremos:

$$\begin{aligned} & \{(\text{número de funcionário atual} \times \text{média trabalhada}) \times [(\text{salário médio ponderado} \times \\ & \text{fator de correção}) + (\text{salário médio atual}/12)]\} = \\ & = \{5 \times 16 \times [(1.028,43 \times 1,0374) + (1.065/12)]\} \\ & = \{(80) \times [(1.066,89+88,75)]\} \\ & = \{80 \times 1.155,64\} = 92.451 \end{aligned}$$

Neste momento, o Passivo Contingencial relativo a multa do FGTS será:

$$\text{R\$ } 92.451 \times 8\% \text{ (alíquota)} \times 0,40 \text{ (multa)} = \text{R\$ } 2.958$$

4.2.1.1. Prova com a aplicação da ficha do Modelo Analítico

Aplicando-se a ficha do Modelo Analítico teremos:

Meses	Mês do depósito	Salário	Valor depósito	Fator total de correção	Valor da correção	Saldo acumulado	Saldo Multa FGTS
1	Set/99	5.000,00		0	0,00	0,00	0,00
2	Out/99	5.000,00	400,00	0,00000	0,00	400,00	160,00
3	Nov/99	5.832,00	400,00	0,00526	2,10	802,10	320,84
4	Dez/99	5.832,00	466,56	0,00526	4,22	1.272,88	509,15
5	Jan/00	5.000,00	466,56	0,00526	6,70	1.746,14	698,46
6	Fev/00	5.000,00	400,00	0,00526	9,18	2.155,32	862,13
7	Mar/00	5.000,00	400,00	0,00526	11,34	2.566,66	1.026,66
8	Abr/00	5.000,00	400,00	0,00526	13,50	2.980,16	1.192,06
9	Mai/00	5.000,00	400,00	0,00526	15,68	3.395,84	1.358,33
10	Jun/00	5.325,00	400,00	0,00526	17,86	3.813,70	1.525,48
11	Jul/00	5.325,00	426,00	0,00526	20,06	4.259,76	1.703,90
12	Ago/00	5.325,00	426,00	0,00526	22,41	4.708,16	1.883,27
13	Set/00	5.325,00	426,00	0,00526	24,76	5.158,93	2.063,57
14	Out/00	5.325,00	426,00	0,00526	27,14	5.612,07	2.244,83
15	Nov/00	7.988,00	426,00	0,00526	29,52	6.067,59	2.427,03
16	Dez/00	7.988,00	639,04	0,00526	31,92	6.738,54	2.695,42
17	Jan/01		639,04		0,00	7.377,58	2.951,03
Total		89.265,00	7.141,20		236,38		
40%			2.856,48		94,55		2.951,03

Obs.: Nos meses de novembro e dezembro consideramos o acréscimo do 13º salário proporcional.

Desta forma comprávamos que a variação entre os modelos: Analítico e Sintético menor que 0,5%, logo irrelevante.

Todavia, há que se ressaltar alguns cuidados ao utilizar-se este modelo Sintético, avaliando-se ou não a necessidade de se efetuar adaptações:

- Utilizar as médias salariais efetivamente praticadas pela entidade, inclusive aquelas relativas a promoções de cargos, reajustes salariais por mérito, deduções de faltas, adicionais salariais aplicáveis, tais como: periculosidade, tempo de emprego, horas extras, funcionários horistas, mensalistas, etc;

- Empresas com baixo *turnover* e/ou funcionários muito antigos;
- Processos trabalhistas pendentes.

Constata-se que a ficha do modelo analítico, mesmo que aplicada em termos consolidados pode ser utilizada como prova para validação dos valores.

4.2.2. A aplicação do *turnover* / (desligados sem multa FGTS)

Igualmente ao exposto no item 4.1.3, a entidade poderá efetuar a contabilização da provisão levando em consideração, do seu respectivo *turnover*, o percentual de funcionários que são desligados sem o pagamento de multa do FGTS.

Utilizando-se as mesmas bases, ou seja: *turnover* de 30% e 18% dos funcionários desligados sem o pagamento da multa do FGTS, teremos:

- Provisão total de R\$ 92.451
- Fator de redução : (18% sobre 30%) ou $0,18 \times 0,30 = 0,054$
- Fator de redução : $1 - (18\% \text{ de } 30\%) = 0,9460$
- $R\$ 92.451 - R\$ 4.992 = R\$ 87.459$ que corresponderá à provisão líquida

Para estes quatro componentes, de uma forma mais simplificada e evidenciando-se os fatores, acrescentaremos à fórmula anterior a expressão matemática:

$$\begin{aligned}
 & [1 - (\% \text{ desligados sem multa} \times \textit{turnover} \text{ médio})] = \\
 & = [1 - (0,18 \times 0,30)] \\
 & = [1 - 0,054] \\
 & = 0,946
 \end{aligned}$$

Com este quarto componente o nosso modelo matemático, passará a ser:

$$\begin{aligned}
 \text{Base total com ajuste dos desligados sem multa} &= \{[(\text{média trabalhada} \times \text{número} \\
 &\text{de funcionários atuais}) \times (\text{salário médio ponderado} \times \text{fator de correção})] + \text{média} \\
 &\text{trabalhada} / 12 \text{ meses}) \times (\text{numero de funcionários} \times \text{salário médio atual})\} \times [1 - (\% \\
 &\text{desligados sem multa} \times \% \textit{turnover})], \text{ ou} \\
 &= \{[(16 \times 5) \times (1.028,43 \times 1,0374)] + [(16/12) \times (5 \times 1.065)]\} \times [1 - (0,18 \times 0,30)] \\
 &= \{[80 \times 1.066,89] + [1,3333 \times 5.325]\} \times 0,946 = \\
 &= \{85.351 + 7.100\} \times 0,946 = \\
 &= 92.451 \times 0,946 \\
 &= 87.459
 \end{aligned}$$

Logo, a expressão matemática completa, com este quarto componente, será:

$$\begin{aligned}
 &\{(\text{numero de funcionários atual} \times \text{média trabalhada}) \times [(\text{salário médio ponderada} \times \\
 &\text{fator de correção}) + (\text{salário médio atual}/12)] \times [1 - (\% \text{ desligados sem multa} \times \\
 &\textit{turnover} \text{ médio ano})]\} = \\
 &= \{(5 \times 16) \times [(1.028,43 \times 1,0374) + (1.065/12)] \times [1 - (0,18 \times 0,30)]\} \\
 &= \{80 \times [1.066,89 + 88,75] \times [1 - 0,054]\} \\
 &= \{80 \times 1.155,64 \times 0,946\} \\
 &= 87.459
 \end{aligned}$$

4.2.3. O Modelo Final com a multa do FGTS

A introdução do 5º e último componente que corresponde à alíquota vigente do FGTS e da multa do FGTS, nos apresentará o modelo matemático completo.

Para fins de exemplo, adotaremos como alíquota 8% e a multa 40%.

Logo,

Fator multa = (alíquota FGTS x multa FGTS)

Fator multa = (0,08 x 0,40)

Fator multa = 0,032

Desta forma, a fórmula final será:

Multa indenizatória = {[média trabalhada x numero de funcionários atuais] x (salário médio ponderado x fator de correção)] + [(média trabalhada/12 meses) x (numero de funcionários x salário médio atual)] x [1- (% desligados sem multa x % *turnover* médio)] x (alíquota FGTS x multa FGTS)}

Retomando-se a fórmula “Base total com ajuste dos desligados sem multa” e, acrescentando-se este quinto fator, teremos:

$$\begin{aligned} & \{[(85.351 + 7.100) \times 0,946] \times (\text{alíquota FGTS} \times \text{multa FGTS})\} = \\ & = \{[(85.351 + 7.100) \times 0,946] \times (0,08 \times 0,40)\} \\ & = \{[92.451 \times 0,946] \times 0,032\} \\ & = \{87.459 \times 0,032\} \\ & = 2.799 \end{aligned}$$

A expressão matemática completa, com este quinto componente, será:

$$\begin{aligned} & \{(\text{numero de funcionários atual} \times \text{média trabalhada}) \times [(\text{salário médio ponderado} \times \\ & \text{fator de correção}) + (\text{salário médio atual}/12)] \times [1 - (\% \text{ desligados sem multa} \times \\ & \text{turnover médio ano})] \times [\text{alíquota FGTS} \times \text{multa FGTS}]\} = \\ & = \{(5 \times 16) \times [(1.028,43 \times \sqrt{1,0762}) + (1.065/12)] \times [1 - (0,18 \times 0,30)] \times [0,08 \times \\ & 0,40]\} \\ & = \{80 \times [1.066,89 + 88,75] \times [0,946] \times [0,032]\} \\ & = \{80 \times 1.155,64 \times 0,946 \times 0,032\} \\ & = 2.799 \end{aligned}$$

Efetuando-se o redutor de 5,4% sobre a ficha analítica do item 4.2.1.1. teremos Passivo Contingencial de R\$ 2.792, o que demonstra ser irrelevante a variação.

4.2.4. Os efeitos da Lei Complementar 110/01

Conforme já abordado no capítulo 2.2.2.4, desde o mês de setembro de 2001, a multa indenizatória do FGTS foi majorada de 40% para 50%, o que representou um acréscimo de 25% no custo das empresas.

Substituindo-se na fórmula acima o último fator (0,08 vez 0,50), obteremos R\$ 3.499, ou seja, um incremento de R\$ 700 que deve ser contabilizado dentro do próprio exercício de 2001, por meio de uma nova conta contábil, ou seja:

Debita-se → Despesa de Multa Indenizatória Especial – LC 110/01

Credita-se → Provisão de Multa Indenizatória a Pagar (Conta individual)

Histórico: atualização da multa indenizatória a pagar, conforme Lei Complementar nº 110/01 de 29 de junho de 2001

Montante : R\$ 700

A apuração desta provisão adicional deve ser calculada de acordo com os saldos atualizados em 30 de setembro de 2001, visto que, a vigência ocorreu a partir de outubro de 2001.

Todavia, se as empresas encerraram o seu exercício contábil em 31 de dezembro de 2001, sem elaborar a referida provisão, o ajuste deveria ocorrer no exercício de 2002 com dedução em uma conta redutora (ajuste) de Patrimônio Líquido. Este mesmo princípio deve ser aplicado às entidades que passarem a introduzir o conceito de provisionar a referida multa indenizatória. Deverá sempre efetuar a apuração e a separação entre os valores correspondentes aos exercícios fiscais anteriores que deverão ser contabilizados em uma conta redutora (ajuste) de Patrimônio Líquido. Ao exercício contábil corrente caberá a contabilização em custos ou despesas operacionais do montante apurado sobre os depósitos do FGTS sob o regime de competência de exercícios.

4.3. ANÁLISE DOS EFEITOS DO *TURNOVER*

Cabe evidenciar no presente estudo, se a manutenção constante da taxa média de *turnover*, desprezando-se as questões da teoria, torna sem efeito a necessidade da constituição do Passivo Contingencial, isto é, tem por objetivo comprovar se os regimes de: Competência Contábil e Caixa se equivalem.

Nesta análise, manteremos inicialmente o quadro de funcionários indicados no item 4.2. e, a partir deles elaboraremos um exemplo elucidativo.

Para fins de simplificação e análise estamos excluindo nestes cálculos:

- a) Atualização salarial – os salários serão mantidas à base de R\$ 1.000 por funcionário;
- b) Não efetuaremos arredondamentos relativos às médias;
- c) Não aplicaremos o redutor decorrente dos desligamentos sem o pagamento da multa do FGTS;
- d) Não aplicaremos a atualização monetária do FGTS;
- e) Outros efeitos; tal como: aviso prévio

Desta forma o saldo acumulado em 31 de dezembro de 2000, será :

16 meses x 5 funcionários x 1.000	=	82.000
(+) Acréscimo do 13º salário		
(16 meses / 12) x 5 funcionários x 1.000	=	6.834
Sub total	=	88.834
8% - alíquota FGTS	=	7.106
multa 40% acumulada/2000	=	2.842

Ainda consideraremos que:

- a) no período fiscal seguinte, haverá a demissão de 2 funcionários, na data de 1 de julho de 2001, o que irá representar um *turnover* de 40%, ou seja 2 divididos por 5. Sairão Pedro e Maria e serão admitidos Amaro e Amanda, com a mesma base salarial, ou seja R\$ 1.000.

Portanto, ao final do período teremos os mesmos 5 funcionários, ou seja:

Nome do Funcionário	Data de Admissão	Número de Meses Trabalhados
José	1 de janeiro de 1998	48
Amaro	1 de julho de 2001	6
Amanda	1 de julho de 2001	6
Roberto	1 de junho de 2000	19
Joaquim	1 de outubro de 2000	15
Quantidade de meses trabalhados		94
Numero de funcionários		5
Média de meses trabalhados por funcionário		18,8

$$\text{Logo : } 18,8 \text{ meses} \times 5 \text{ funcionários} \times 1.000 = 94.000$$

(+) Acréscimo do 13º salário

$$(18,8 \text{ meses} / 12) \times 5 \text{ funcionários} \times 1000 = 7.833$$

$$\text{sub total} = 101.833$$

$$8\% - \text{alíquota FGTS} = 8.146$$

$$\text{multa } 40\% \text{ acumulada} = 3.258$$

A apuração do custo ou despesa da multa do FGTS será :

- demissão de Pedro e Maria em 1 de julho de 2001
- Pedro – admissão em 1 de janeiro de 2000 e demissão em 1 de julho de 2001, o que corresponde a 18 meses trabalhados, sendo 12 meses relativos à contingência constituída em 31/dezembro/2000 e os 6 meses restantes ao ano 2001. Acrescente-se 1/12 relativo ao 13º salário a 2000 e 50% sobre 1/12 referente a 2001. Logo:
- Exercício anterior = 13 meses x 1.000 x 0,08 = 1.040 x 40% = 416

Montante a ser deduzido das contingências trabalhistas constituídas em 31/dezembro/2000.

- Exercício atual = 6,5 meses x 1.000 x 0,08 = 520 x 40% = 208

Montante a ser lançado diretamente à conta de Despesas / Custo do exercício corrente.

- Maria – admissão em 1 de janeiro de 1999 e demissão em 1 de julho de 2001 o que corresponde a 30 meses trabalhados, sendo 24 meses relativos à contingência constituída em 31 de dezembro de 2000 e 6 meses ao ano de 2001, acrescentando-se 2 meses referentes ao 13º salário para o primeiro período e 50% sobre 1/12 para 2001. Assim teremos:

- Exercício anterior = 26 meses x 1.000 x 0,08 = 2.080 x 40% = 832

Montante a ser deduzido das contingências trabalhistas constituídas em 31 de dezembro de 2000.

- Exercício atual = 6,5 meses x 1.000 x 0,08 = 520 x 40% = 208

Montante a ser lançado diretamente à conta de despesas / custo do exercício corrente.

A título de atualização de provisão ao final de 2001, teremos R\$ 3.258, que correspondem ao montante relativo aos funcionários existentes em 31 de dezembro de 2001.

- b) Para o exercício de 2002, na data de 1 de julho, foram demitidos Roberto e Amaro e, admitidos Álvaro e Rogério.

Assim, ao final de 2002 teremos o seguinte quadro de funcionários:

Nome do Funcionário	Data de Admissão	Quantidade de Meses Trabalhados
José	1 de janeiro de 1998	60
Álvaro	1 de julho de 2002	6
Amanda	1 de julho de 2001	18
Rogério	1 de julho de 2002	6
Joaquim	1 de outubro de 2000	27
Quantidade de meses trabalhados		117
Numero de funcionários		5
Média de meses trabalhados por funcionário		23,4

$$\text{Logo : } 23,4 \text{ meses} \times 5 \text{ funcionários} \times 1.000 = 117.000$$

(+) Acréscimo do 13º salário

$$(23,4 \text{ meses} / 12) \times 5 \text{ funcionários} \times 1.000 = 9.750$$

$$\text{sub total} = 126.750$$

$$8\% - \text{alíquota FGTS} = 10.140$$

$$\text{multa } 40\% \text{ acumulada} = 4.056$$

A apuração do custo ou despesa da multa do FGTS será :

- demissão de Roberto e Amaro em 1 de julho de 2002.
- Roberto – admissão em 1 de junho de 2000 e demissão em 1 de julho de 2002, o que corresponde a 25 meses trabalhados, sendo 19 meses relativos à contingência constituída em 31/dezembro/2001 e os 6 meses restantes ao ano 2002. Acrescente-se 1,5 vez o 13º salário de junho de 2000 a dezembro de 2001 e 50% sobre 1/12 referente a 2002. Logo :

- Exercício anterior = $20,5 \text{ meses} \times 1.000 \times 0,08 = 1.640 \times 40\% = 656$
Montante a ser deduzido das contingências trabalhistas constituídas em 31/dezembro/2001.
- Exercício atual = $6,5 \text{ meses} \times 1.000 \times 0,08 = 520 \times 40\% = 208$
Montante a ser lançado diretamente à conta de Despesas / Custo do exercício corrente.
- Amaro – admissão em 1 de julho de 2001 e demissão em 1 de julho de 2002, o que corresponde a 12 meses trabalhados, sendo 6 meses relativos à contingência constituída em 31 de dezembro de 2001 e 6 meses ao ano de 2002, acrescentando-se 50% sobre 1/12 referentes ao 13º salário para o primeiro período e 50% sobre 1/12 para 2002. Assim teremos:
- Exercício anterior = $6,5 \text{ meses} \times 1.000 \times 0,08 = 520 \times 40\% = 208$
Montante a ser deduzido das contingências trabalhistas constituídas em 31 de dezembro de 2001.
- Exercício atual = $6,5 \text{ meses} \times 1.000 \times 0,08 = 520 \times 40\% = 208$
Montante a ser lançado diretamente à conta de despesas / custo do exercício corrente.

A título de atualização de provisão ao final de 2002, teremos R\$ 4.056, que correspondem ao montante relativo aos funcionários existentes em 31 de dezembro de 2002. No quadro abaixo, resumimos os valores obtidos em decorrência da manutenção do *turnover* ao longo dos anos.

Ano	Despesa do Exercício (A)	Redução Saldo Provisão Contingência Contábil (B)	(A + B) = (C)	Provisão Contábil (D)
2001	416	1.248	1.664	1.664 (A)
2002	416	864	1.280	1.662

A composição das provisões e despesas de cada respectivo exercício contábil é:

- Despesas do Exercício em 2001 – R\$ 208 de cada uma das rescisões – Pedro e Maria, totalizando R\$ 416
- A deduzir da contingência de 31/12/2000 – R\$ 416 de Pedro e R\$ 832 de Maria, totalizando R\$ 1.248
- Despesas do Exercício em 2002 – R\$ 208 de cada uma das rescisões – Roberto e Amaro, totalizando R\$ 416
- A deduzir da contingência de 31/12/2001 – R\$ 656 relativo a Roberto e R\$ 208 referentes a Amaro, totalizando R\$ 864.
- Provisão Acumulada :
 - 31/dezembro/2001 – Saldo inicial de R\$ 2.842, menos as deduções das contingências de R\$ 1.248, acrescido da provisão ao final de 31/dezembro/2001 de R\$ 1.664 relativa ao quadro de funcionários existentes no final do exercício o que totalizou o novo saldo de R\$ 3.258. Aqui constatamos que as despesas do exercício são iguais à provisão constituída em 31/12/2001, ou seja: R\$ 1.664 portanto o efeito seria nulo.

- 31/dezembro/2002 - partindo-se do saldo inicial de R\$ 3.258, deduzindo-se os valores relativos à provisão constituída no final do exercício anterior decorrente das duas demissões: R\$ 864, acrescido da provisão de 31 de dezembro de 2002 no montante de R\$ 1.662, irá totalizar R\$ 4.056. Neste segundo período a soma das despesas do período R\$ 416 acrescidos dos valores pagos relativos às contingências existentes ao final do exercício anterior R\$ 864 atingem a R\$ 1.280, ou seja, são abaixo do montante da provisão: R\$ 1.662.

4.3.1. Conclusão sobre a Análise pela manutenção do *turnover*

Em conclusão é importante ressaltar que vários eventos podem afetar para cima ou para baixo a constituição da referida provisão para contingências.

Podem ser dependentes variáveis influenciadas por aspectos macroeconômicos e micro econômico, de um setor de atividade. Citamos algumas variáveis que podem ocorrer isoladamente, parcialmente ou em conjunto:

- diminuição do quadro de funcionários, demissões de funcionários mais antigos, substituição/diminuição de salário médio, alto/baixo *turnover*, incremento do número de empregados devido à expansão de atividades, aplicação de reajustes salariais e relação entre pedidos de demissão e desligados sem multa, maior número de funcionários que se apresentam, dentre outros.

Portanto, ressalte-se que as empresas não podem ficar a mercê destes fatores para decidir se devem ou não realizar a provisão de contingência da multa do FGTS, o que pode afetar relevantemente em seu resultado econômico.

Por conseguinte, deve prevalecer a uniformidade nos procedimentos contábeis da entidade, elaborando-se como regra a apuração e contabilização da referida provisão de acordo com os Princípios Contábeis que dão suporte a este trabalho.

4.4. EFEITOS NA ATIVIDADE DE REFEIÇÕES COLETIVAS

A aplicação do modelo matemático – Sintético, estratifica os dados obtidos na pesquisa e suas principais fontes de referência e formas de apuração são indicadas subsequente. Ele nos permitirá avaliar os impactos que afetam a qualidade das Demonstrações Contábeis disponibilizadas aos usuários externos e internos da entidade, ressaltando ainda eventual distribuição de dividendos e o recolhimento dos tributos quando, na realidade, as entidades não apresentaram lucro econômico. Outrossim, aquelas empresas constantes da pesquisa, que apresentam prejuízo fiscal, apesar de não efetuarem qualquer recolhimento ou terem base para distribuição dos dividendos, mesmo assim têm suas demonstrações contábeis prejudicadas e distorcidas.

4.4.1. Aplicação do Modelo Matemático para a Amostra

As informações consolidadas obtidas das quatro empresas da amostra relativas ao ano 2000, foram as seguintes:

Item	Montantes em Milhares de Reais
Vendas Anuais	494.860
Lucro Líquido do exercício	890
Percentual (lucro líquido sobre vendas)	0,2
Provisão para imposto de renda e CSLL	603
Distribuição de dividendos	400
Salário bruto mensal	10.962
Número de empregados	17.500
Salário atual médio por empregado	626,40
<i>Turnover</i> médio ano	35%
Desligamentos sem pagamento da multa do FGTS	18%
Tempo médio dos empregados (meses)	18,8
Acréscimo 13º salário meses (18,8 / 12)	1,57
Lucros acumulados (reserva de lucros)	3.157

Ainda consideraremos:

- Como fator de correção = Taxa Referencial (TR) do período de agosto/99 a janeiro/2001, acrescido de 3% de juros ao ano que totalizou 8,08%, conforme ([www.:planeta.terra.com.Br/serviços/índices/tabelas/tabjam2.htm](http://www.planeta.terra.com.br/serviços/índices/tabelas/tabjam2.htm))
- Salário médio ponderado foi obtido da seguinte forma:

Tomando-se um salário médio inicial de R\$ 590,94 a partir de junho de 1999, considerando o reajuste com repasse integral de 6,0% em junho/2000, obteremos:

Período	Quantidade de meses (A)	Salário médio por funcionário (B)	Total (A vezes B)
Junho/1999 a maio/2000	12	590,94	7.091,28
Junho/2000 a dezembro/2000	7	626,40	4.384,40
Total ponderado	19		11.476,08

O total ponderado corresponderá a R\$ 11.476,08 divididos por 19 meses o que atingirá R\$ 604,00.

- Utilizaremos as fórmulas de apuração 19 meses ao invés de 18,8, visto que, estamos trabalhando com 19 meses. No exemplo aplicado no item 4.2.1 utilizamos 16 ao invés de 16,4, devido ao fato de utilizamos 16 meses completos.

- Ratificamos nossas observações anteriores no sentido de que esta média ponderada deve ser apurada da forma mais detalhada possível, inclusive, se necessário elaborando-se médias mensais.

Assim ao aplicarmos a fórmula conforme item 4.2.3, teremos:

$$\{ (\text{número de funcionário atual} \times \text{média trabalhada}) \times [(\text{salário médio junho/98} \times \text{fator de correção}) + (\text{salário médio atual}/12)] \times [1 - (\% \text{ desligamentos sem multa} \times \textit{turnover} \text{ médio ano})] \times [\text{alíquota FGTS} \times \text{multa FGTS}] \} =$$

$$= \{ (17500 \times 19) \times [(604,00 \times \sqrt{1,0808}) + (626,40/12)] \times [1 - (0,18 \times 0,35)] \times [0,08 \times 0,40] \}$$

$$= \{ 332.500 \times [627,93 + 52,20] \times [1 - 0,063] \times [0,032] \}$$

$$= \{ 332.500 \times 680,13 \times 0,937 \times 0,032 \}$$

$$= 6.780.678, \text{ ou}$$

$$= 8.475.848, \text{ se aplicado o fator de 50\% como multa, ou seja, um acréscimo de 25\%.$$

4.4.1.1. Prova com aplicação da ficha do Modelo Analítico

Adotando-se como prova a ficha Analítica Modelo Consolidado, teremos a seguinte situação:

Período	Bases		
	Salário	13º salário	Qtde. func.
jun/99 – mai/00	590,94	763,29	17.500
jun/00 em diante	626,40	939,60	17.500

meses	mês do depósito	salário (qtd func * salário)	valor depósito	fator total de correção	valor da correção	saldo acumulado	Saldo Multa FGTS
1	jun/99	10.341.450			0,00	0,00	0,00
2	jul/99	10.341.450	827.316	0,000000	0,00	827.316	330.926
3	ago/99	10.341.450	827.316	0,005406	4.472	1.659.104	663.642
4	set/99	10.341.450	827.316	0,005418	8.989	2.495.409	998.164
5	out/99	10.341.450	827.316	0,005187	12.944	3.335.669	1.334.268
6	nov/99	13.357.575	827.316	0,004736	15.798	4.178.783	1.671.513
7	dez/99	13.357.575	1.068.606	0,004690	19.598	5.266.987	2.106.795
8	jan/00	10.341.450	1.068.606	0,005471	28.816	6.364.409	2.545.764
9	fev/00	10.341.450	827.316	0,004620	29.404	7.221.129	2.888.451
10	mar/00	10.341.450	827.316	0,004800	34.661	8.083.106	3.233.242
11	abr/00	10.341.450	827.316	0,004713	38.096	8.948.518	3.579.407
12	mai/00	10.341.450	827.316	0,003770	33.736	9.809.570	3.923.828
13	jun/00	10.962.000	827.316	0,004964	48.695	10.685.580	4.274.232
14	jul/00	10.962.000	876.960	0,004641	49.592	11.612.132	4.644.853
15	ago/00	10.962.000	876.960	0,004017	46.646	12.535.738	5.014.295
16	set/00	10.962.000	876.960	0,004496	56.361	13.469.059	5.387.624
17	out/00	10.962.000	876.960	0,003506	47.223	14.393.241	5.757.297
18	nov/00	16.443.000	876.960	0,003785	54.478	15.324.680	6.129.872
19	dez/00	16.443.000	1.315.440	0,003666	56.180	16.696.300	6.678.520
20	jan/01		1.315.440		0	18.011.740	7.204.696
Total		217.825.650	17.426.052		585.688		
40%			6.970.421		234.275		7.204.696
						com redutor de 6,3	6.750.800

Constata-se que praticamente não há variação, pois:

- na fórmula do Modelo Sintético atingimos uma Provisão de R\$ 6.780.678;

▪ na ficha do Modelo Analítico Consolidado obtivemos R\$ 6.750.800, ou seja, uma variação de 0.4%.

As principais constatações são:

- a) A parcela relativa à provisão da multa do FGTS de 40% do art. 22 é relevante, pois sua respectiva representatividade é maior que a soma do lucro líquido acumulado dos balanços patrimoniais;
- b) As empresas que tiveram prejuízo fiscal no período teriam um prejuízo muito acima do apresentado. Todavia, se no exercício seguinte estas empresas apresentarem lucro, o procedimento incorreto irá favorecer o recolhimento dos impostos incidentes sobre o lucro, pela respectiva falta de provisão do exercício, bem como pelo prejuízo acumulado;
- c) As empresas da amostra estariam apresentando prejuízo fiscal acumulado se adotassem o provisionamento da multa relativa ao FGTS – art. 22, o que reduziria a possibilidade de pagamento de dividendos;
- d) Com a introdução da Lei Complementar 110/01, as empresas tiveram um crescimento na ordem de 25,0% do seu Passivo Contingencial.

4.4.2. Análise das Demonstrações Financeiras da Amostra

Efetuamos uma análise sobre o Balanço Patrimonial e alguns Indicadores de Avaliação sobre as empresas componentes da amostra.

Em seguida, inserimos os cálculos obtidos no modelo matemático, considerando a estimativa do Passivo Contingencial correspondente à multa do FGTS, à base de 40%, de acordo com a fórmula de cálculo da ficha analítica consolidada (R\$ 6.750.800) e, antes dos efeitos da Lei Complementar 110/01.

As premissas básicas que adotamos foram as seguintes:

- a) Consideramos os balanços consolidados das empresas, tendo como base o exercício fiscal de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2000;
- b) Efetuamos um cálculo dos principais Indicadores de desempenho que entendemos possam influir significativamente nas análises dos usuários interno e externo da informação contábil. Os principais indicadores são:

De Endividamento

b.1) Participação do Capital de Terceiros – tem por objetivo estabelecer a relação entre o capital de terceiros e o capital próprio. Sua fórmula é obtida por meio de:

$(\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}) / \text{Patrimônio Líquido}$

b.2) Endividamento Geral: indica a participação do capital de terceiros na empresa, em relação ao total nela investido. Sua fórmula é obtida por meio de:

$(\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}) / \text{Ativo Total}$

De Liquidez

b.3) Liquidez Geral – Estabelece a capacidade de liquidez, levando em consideração o longo prazo. Sua fórmula é obtida por meio de:

$(\text{Ativo Circulante} + \text{Realizável a Longo Prazo}) / (\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo})$.

b.4) Liquidez Corrente – estabelece quanto a empresa poderá realizar em um ano, para pagar suas obrigações deste período. Sua fórmula é obtida por meio de:

$(\text{Ativo Circulante}) / (\text{Passivo Circulante})$

Perez Jr. e Begalli (1999:196) estabelecem a importância da análise por meio de Índices Econômico-Financeiros, destacando: “para que o administrador financeiro possa planejar suas atividades, precisa conhecer os ambientes econômicos, político e social que podem afetar as operações da empresa, seus pontos fortes e fracos (...) Um dos principais instrumentos para se avaliarem certos aspectos dos desempenhos passados, presentes e futuros da empresa é a análise de índices econômico-financeiros, calculados com base nas contas das demonstrações financeiras.”

Algumas finalidades das demonstrações financeiras :

- a) análise de crédito por fornecedores e instituições financeiras na concessão de empréstimos. Isto pode representar segurança para os credores em geral que estão interessados principalmente na capacidade de liquidez da empresa;

b) concorrências públicas – as condições são apresentadas em Edital.

Normalmente há a inclusão de um item referente à situação econômica e financeira dos fornecedores concorrentes, no qual se exige a apresentação do Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados, bem como se estabelecem padrões mínimos de desempenho com relação a indicadores econômicos e financeiros.

Quadro 7 – Balanço Patrimonial Consolidado – 31/12/2000 – Reais/000

ATIVO	
CIRCULANTE	56.276
Disponível	680
Clientes	36.868
Estoques	6.316
Demais	12.412
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	532
PERMANENTE	48.653
TOTAL DO ATIVO	105.461
PASSIVO	
CIRCULANTE	56.269
Fornecedores	25.143
Salários e Encargos Sociais	17.211
Obrigações Tributárias	4.221
Demais	9.694
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	7.013
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	42.179
Capital	38.867
Lucros Acumulados/Reserva de Lucros	3.157
Outras Reservas	155
TOTAL PASSIVO	105.461

Quadro 8 - Balanço Patrimonial Consolidado Ajustado – 31/dezembro/2000 RS/000

ATIVO	
CIRCULANTE	56.276
Disponível	680
Clientes	36.868
Estoques	6.316
Demais	12.412
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	532
PERMANENTE	48.653
TOTAL DO ATIVO	105.461
PASSIVO	
CIRCULANTE	63.019
Fornecedores	25.143
Salários e Encargos Sociais	17.211
Obrigações Tributárias	4.221
Provisão Multa FGTS	6.750
Demais	9.694
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	7.013
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	35.429
Capital	38.867
Lucros Acumulados/Reserva de Lucros (3.157-6.750)	-3.593
Outras Reservas	155
TOTAL PASSIVO	105.461

O segundo Balanço Patrimonial ainda não contém os ajustes decorrentes dos valores apurados no que se refere à multa do FGTS em 50%, de acordo com a Lei Complementar 110/01, aplicados a partir de 2001.

- ◆ Consideramos no Passivo Circulante o montante total apurado das Demonstrações Contábeis das empresas da amostra. O total apurado corresponde a milhares de reais a R\$ 6.750. Este montante refere-se ao saldo dos funcionários existentes em 31/dezembro/2000;
- ◆ Logo, não apuramos/distinguimos os montantes incidentes especificamente ao exercício fiscal encerrado em 31 de dezembro de 2000;

Nas entrevistas complementares que tivemos com os nossos interlocutores, ficou constatado que a multa adicional de 10%, estabelecida pela Lei Complementar 110/01, não foi repassada aos preços, exceto nas modalidades de contrato tipo Mandato, especificamente na sub-modalidade na qual é repassado o encargo social efetivamente desembolsado, cujo custo é integralmente transferido ao cliente. Esta modalidade tem uma participação muito pequena no volume de negócios da atividade.

Desta forma, concluímos que a majoração de 10% será quase integralmente suportada pela indústria, por conseguinte, diminuindo substancialmente os resultados e retornos financeiros futuros.

As empresas da amostra apresentaram um lucro líquido em milhares de reais de R\$ 890 (após imposto de renda e antes de considerar a provisão da multa do FGTS). Este montante representa 0,2% sobre as vendas líquidas e 2,2% sobre o capital integralizado de R\$ 38.867 em milhares de reais.

Trata-se de desempenho muito abaixo do necessário, o que leva a concluir que:

- ◆ A indústria trabalha com margens líquidas muito baixas e ela é alavancada por obtenção de maiores volumes, desde que não haja aumento de custo fixo na mesma proporção;
- ◆ A não adoção da apuração do Lucro Econômico em sua plenitude leva a indústria a se descapitalizar, por meio do recolhimento antecipado de tributos e pagamento de dividendos. Há uma rolagem contínua dos passivos e os lucros apresentados não espelham a realidade econômica;

- ◆ Há problemas na gestão econômica das empresas da indústria, pois sofrem uma pressão contínua na redução de suas margens operacionais. Todavia, não há a obtenção da mesma produtividade por meio da redução dos custos fixos que permita manter a margem líquida.

Ao analisarmos os Indicadores de Avaliação, verificamos que há uma mudança relevante a partir do momento que inserimos a provisão da multa do FGTS de 40%, bem como, reconhecemos o ajuste no Patrimônio Líquido do montante acumulado em 31/dezembro/2000. As principais constatações são:

- ◆ A participação do capital de terceiros que nas Demonstrações Financeiras divulgadas representava 1,50 de capital de terceiros para cada capital próprio passando a 1,98, representando uma evolução de 32.0%;
- ◆ O endividamento geral passou de 0,60 para 0,66, ou seja, um crescimento de 10%;
- ◆ Os índices de liquidez tiveram reduções que não permitira manter o equilíbrio entre o Ativo e Passivo Circulantes de 1.

Quadro 9 – Indicadores de Avaliação

ÍNDICES DE ENDIVIDAMENTO	
Participação Capital de Terceiros -(Passivo Circulante+Exigível a Longo Prazo) / Patrimônio Líquido	1,50
Endividamento Geral -(Passivo Circulante+Exigível Longo Prazo) / AtivoTotal	0,60
Índices de Liquidez	
a) Liquidez Geral (Ativo Circulante + Realizável a Longo Prazo) / (Passivo Circulante + Exigível a Longo Prazo)	0,90
b) Liquidez Corrente (Ativo Circulante /Passivo Circulante)	1,00

Quadro 10 – Indicadores de Avaliação - Ajustado

ÍNDICES DE ENDIVIDAMENTO	
Participação Capital de Terceiros -(Passivo Circulante+Exigível a Longo Prazo) / Patrimônio Líquido	1,98
Endividamento Geral -(Passivo Circulante+Exigível Longo Prazo) / AtivoTotal	0,66
Índices de Liquidez	
c) Liquidez Geral (Ativo Circulante + Realizável a Longo Prazo) / (Passivo Circulante + Exigível a Longo Prazo)	0,81
d) Liquidez Corrente (Ativo Circulante /Passivo Circulante)	0,89

4.5. SITUAÇÕES ESPECIAIS

4.5.1. O Modelo de Transição

Uma das questões a ser solucionada é relativa ao saldo existente ao final do exercício anterior. Conforme evidenciado, ele não reduziu os resultados de exercícios precedentes, ocasionando um aumento no recolhimento dos tributos, bem como da base para distribuição e remessa de dividendos.

Por conseguinte, ele deveria ser constituído por meio de uma redução no Patrimônio Líquido da Sociedade e o correspondente acréscimo no Passivo Circulante.

Debita-se → Resultados Acumulados, reduzindo-se o Patrimônio Líquido.

Credita-se → Provisão de Multa Indenizatória a Pagar (Conta Individual).

Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000:149) “serão contabilizados diretamente na conta de Lucros Acumulados, sem transitar pela Demonstração do Resultado do Exercício, os Ajustes de Exercícios Anteriores decorrentes de efeitos da mudança de

critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes”.

4.5.2. Ajuste relativo à Lei Complementar 110/01

Definido como uma contribuição social terá validade de outubro de 2001 até setembro de 2006 e corresponde a um acréscimo de 10 p.p. (ou 25%) sobre os 40% vigentes.

O montante pago não irá para o empregado desligado sem justa causa, mas, subsidiará os expurgos praticados por ocasião dos Planos: Verão (janeiro/1989) e Collor 1 (abril/1990).

Este acréscimo deveria ter sua contabilização dentro do próprio exercício de 2001, como custo ou despesa operacional, conforme demonstramos abaixo. Se, todavia, não for realizada dentro do referido exercício, o procedimento a ser adotado será o mesmo sugerido no item 4.5.1.

Debita-se → Despesas de Multa Indenizatória (Custo ou Despesa Operacional).

Credita-se → Provisão de Multa Indenizatória a Pagar (Conta individual).

Procedimento similar a esta imposição mandatária podemos encontrar nas desvalorizações cambiais de nossa moeda ante moedas estrangeiras. O procedimento foi estabelecido pela Medida Provisória 03/01 de 26 de setembro de 2001, fixando a amortização à razão de 25%, no mínimo, por ano-calendário, a partir de 2001.

Sobre este aspecto, Costa Jr. (2002:6) conclui: “Inegável é, sob o ponto de vista informacional, a figura dos prejuízos causados pelo diferimento das variações cambiais. A

filosofia do modelo contábil está toda focada na medição de performance, na apuração de resultados de entidades, em um dado período. Daí a razão de terem sido erigidos, há bastante tempo, os pilares contábeis conceituais da competência, da confrontação de receitas e despesas e da realização da receita. Ir de encontro a isso é renegar o modelo como um todo (...) produz reflexos díspares (...) sempre ocorrerá um desembolso maior no tocante aos dividendos, a serem pagos”.

4.5.3. A dedutibilidade para fins de base dos impostos sobre o Lucro

Além de permitir uma melhor evidenciação contábil para os usuários externos e internos, a constituição de provisão sobre a multa do FGTS – art. 22 e Lei Complementar 110/01 deveria ser considerada para fins de dedução dos resultados, objetivando cálculo de impostos incidentes sobre os lucros.

Conforme demonstrado, há uma descapitalização da sociedade, antecipando o recolhimento de tributos e a distribuição e remessa de dividendos.

Como a provisão está inserida no preço de venda, há uma probabilidade muito grande de ocorrência, conforme demonstrado na amostra da pesquisa.

Há que se destacar que a falta de um procedimento uniforme permite que haja oscilação nos resultados das empresas em função de maior ou menor número de demissões.

Todavia, até que não haja uma regulamentação pela Receita Federal, a nossa recomendação é de inserir o montante como custo ou despesa operacional, efetuando-se o ajuste (Adição) no Lalur – Livro de Apuração do Lucro Real.

5. CONCLUSÃO E SUGESTÕES

5.1. CONCLUSÃO

A conclusão corresponde à última fase do planejamento e organização do projeto de pesquisa, explicitando os resultados finais que podem ser considerados como relevantes, devendo estar vinculadas à hipótese de investigação cujo conteúdo foi comprovado ou refutado.

Antes de abordarmos as nossas conclusões, recapitularemos, primeiramente, os objetivos do presente trabalho e, a eles, indicaremos as evidenciações apuradas na pesquisa.

Os principais objetivos do nosso tema, indicados no capítulo 1, são os seguintes:

- a) Investigar a razão pela qual as Sociedades de Prestação de Serviços de Alimentação em Empresas, no segmento de refeições coletivas, não efetuam o cálculo e provisão da multa do FGTS, pelo regime de competência contábil, incidente sobre as rescisões de contratos de trabalho sem justa causa;
- b) Verificar se este Passivo Contingencial está incluído na formação do preço de venda da entidade e qual o seu efeito na demonstração de resultados e Situação Patrimonial;

- c) Detectar se há geração de lucros antecipada que serve de base para o cálculo de tributos incidentes sobre o lucro, bem como, mostrar a distribuição e remessa de dividendos e seus efeitos sobre a situação patrimonial da entidade;
- d) Constatar qual o impacto sobre os resultados decorrentes do acréscimo na multa do FGTS, estabelecida pela Lei Complementar 110/01 de 29 de junho de 2001.

As nossas constatações que evidenciam o cumprimento de validação dos objetivos supra mencionados, são as seguintes:

- a) as empresas sofrem uma influência das regras estabelecidas pela Receita Federal em relação à possibilidade de dedução para fins de base de cálculo de imposto sobre a renda e contribuição social. Como a referida multa, que constitui o preço de venda, só é passível de dedução quando do efetivo pagamento, as empresas não efetuam a sua contabilização pelo regime de competência contábil, mas, pelo regime de caixa;
- b) As empresas elaboram a formação de preço de venda de seus produtos, inserindo para os encargos sociais um percentual médio de 107,3%. Nele está incluída a multa do FGTS, incidente em 3,47%. Constatou-se ainda que o encargo social médio contabilizado corresponde a 82,9%, ou seja, há uma variação constituída, sobretudo, por Passivos Contingenciais que não são reconhecidos pelo regime de competência contábil.

Por conseguinte, as demonstrações contábeis não refletem a realidade econômica, influenciando nas análises e simulações pelos seus usuários internos e externos;

- c) Constatamos que, através do modelo matemático aplicado, as empresas apresentariam resultado acumulado negativo, ou seja, prejuízo, ao invés de lucro, conforme demonstrado no quadro 8. Desta forma, as empresas efetuaram recolhimento de imposto de renda, contribuição social sobre o lucro e distribuição de dividendos antecipada, o que impacta para sua descapitalização financeira;
- d) A majoração da multa de 40% para 50% provocou nas empresas um acréscimo em seus custos na ordem de 25%. Pelo que pudemos constatar na pesquisa as empresas não deram a devida importância a este fato e, não houve qualquer repasse aos seus preços de venda, logo, o que proporcionará uma redução dos seus futuros resultados econômicos.

Ao final dos anos 80, com a Abertura Econômica abrupta de nosso país, as empresas brasileiras tiveram que se adaptar aos novos tempos, caso contrário não sobreviveriam.

Os concorrentes estrangeiros passaram a atuar mais fortemente no mercado nacional e as nossas empresas que não tinham preços competitivos tiveram que buscar racionalização de custos, melhorias de produtividade, *joint ventures*, etc..

Alguns segmentos foram demasiadamente afetados ou deixaram de existir substituídos pelas importações.

Se, por um lado, as empresas buscaram formas de sobrevivência, tornando-se competitivas, o Estado efetuou uma parte: as privatizações e, contrariamente à atividade privada, não diminuiu os seus custos e despesas, mas vem aumentando consideravelmente a carga tributária ao longo dos anos.

Neste aspecto enquanto não se efetua uma ampla reforma tributária e fiscal, o Fisco Federal no Brasil, que tem como maior objetivo aumentar as suas receitas para fazer frente às enormes despesas do Estado, procura sob todas as formas viabilizar meios para aumento na arrecadação, por conseguinte, estabelece procedimentos que nem sempre permitem obter nas demonstrações contábeis informações fidedignas aos usuários internos e externos.

As empresas que utilizam estas mesmas demonstrações financeiras para a sua gestão econômica, não permitem que os usuários internos e externos tenham uma visualização correta da situação patrimonial, o que não lhes possibilita simular eventos futuros, logo, são distorcidas pois não reflete a realidade econômica da entidade.

Os países com economias melhor organizadas e com mercados cada vez mais exigentes demandam qualidade, transparência e quantidade de informações para o exercício de julgamento quanto ao desempenho das empresas que ali operam. Há cada vez mais rigor nas empresas e profissionais envolvidos em processos de lançamento de títulos no mercado internacional ou registro de uma empresa para fins de negociação de suas ações no mercado externo.

Evidentemente a questão tributária é importante e reflete substancialmente na situação patrimonial das sociedades, porém é importante ressaltar que os profissionais e pesquisadores da área contábil devem buscar o “Estado da Arte”, eliminando estas influências, produzindo demonstrativos contábeis, evidenciando-os de forma que reflitam a real situação econômica da entidade, conforme analisado no presente estudo.

O efeito da multa do FGTS, nas demissões sem justa causa, pela sua relevância deve possuir o reconhecimento contábil e tem como fundamento as teorias de base explicitadas no capítulo 3.

Não se deve permitir que normas e procedimentos derivados de instituições públicas ou privados interfiram na demonstração e evidenciação da realidade econômica de uma entidade.

Até o final dos anos 70, a rigidez do Fisco Federal impedia que as empresas efetuassem a dedução da provisão de férias para fins de imposto.

Naquela época a maioria das empresas não efetuava a sua contabilização, distorcendo abruptamente as Demonstrações Financeiras. Todavia, passaram a fazê-lo após a permissão pelo Fisco Federal no exercício financeiro de 1980.

Ressalte-se que apesar da provisão de férias não ser devida a funcionários que pedirem sua demissão com menos de um ano de emprego, é mantida a sua dedutibilidade.

Pela ausência de pronunciamentos técnicos específicos, os procedimentos emanados pelo Ibracon, pela Lei das Sociedades por Ações (6404/76) e efetivamente aceitos pela

Receita Federal permitem-nos adotar o procedimento da provisão de férias como paradigma à multa indenizatória do FGTS.

Com a introdução do modelo matemático desenvolvido no capítulo 4 e, o cálculo e apuração realizada no item 4.4.1., constataram-se o efeito significativo para as empresas da amostra, pelo fato da não constituição da provisão da Multa do FGTS.

O resultado acumulado das entidades apresentava pequeno lucro líquido antes da Provisão Contingencial. Conseqüentemente, com a contabilização da provisão da multa do FGTS, os resultados passaram a apresentar um prejuízo relevante conforme demonstramos no Quadro 8.

Com esta adequação e a conseqüente apuração de resultados econômicos negativos, devido a falta de utilização de procedimentos contábeis uniformes e padronizados, pode-se concluir adicionalmente que, problemas relativos à gestão não estão sendo percebidos ou detectados pelos administradores o que poderá influenciar na continuidade do empreendimento a médio e longo prazos, desde que não evidenciadas e solucionadas.

5.2. SUGESTÕES

As nossas sugestões finais levam em consideração as conclusões apresentadas no item anterior.

Este nosso trabalho delimitou-se às sociedades de prestação de serviços de alimentação em empresas, pelo fato de ser uma atividade que utiliza mão de obra intensiva.

Todavia, as conclusões e sugestões são aplicáveis a toda e qualquer atividade empresarial, sem exceção. As nossas sugestões são as seguintes:

- Efetuar a contabilização da Provisão Contingencial da multa do FGTS sob o regime de competência contábil;
- Apurar o montante de acordo com um dos modelos matemáticos sugeridos no Capítulo 4, adotando-se preferencialmente o modelo analítico;
- Procurar avaliar a adoção do Modelo de Transição sugerido no item 4.5.1.;
- Que haja efetivamente a regularização contábil pela C.V.M. – Comissão de Valores Mobiliários; C.F.C. – Conselho Federal de Contabilidade e IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores;
- Que a Receita Federal regulamente a dedutibilidade da multa do FGTS pelo regime de competência de exercícios.

A questão inerente à dedutibilidade da referida provisão para fins de imposto de renda, como já afirmamos, depende de regulamentação pela Receita Federal porém, nada impede que as entidades adotem o procedimento de contabilização, proporcionando assim melhor qualidade e transparência das demonstrações contábeis.

Por derradeiro, desejamos que este trabalho possa inspirar a outros profissionais e pesquisadores da área contábil na busca de novas visões sobre o tema, contribuindo assim à classe científica e sociedade em geral.

6. BIBLIOGRAFIA

ANDRADE, Dárcio Guimarães, Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, site www.trtl6.gov.br/publicacoes/ver_trt/1999/doutrina/fundo.htm – consulta realizada em 9 de outubro de 2001.

ARANTES, Affonso CA, LIMA Alberto de O., GUERREIRO, Bruno A de Miranda, SILVA, Gustavo de Sá e, BARIANI, Haroldo, FIGUEIREDO, Orlando, HAMBURGER, Polia Lerner, RICHERS, Raimar, Administração Mercadológica, Princípios e Métodos, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1975.

ASSAF Neto, Alexandre, Estrutura e Análise de Balanços, São Paulo, Atlas, 1998.

CAMPANHOLE, Adriano, CAMPANHOLE, Hilton Lobo, Constituições do Brasil, São Paulo, Atlas, 1999.

CARRION, Valentim, Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho, São Paulo, Saraiva, 1998.

CATELLI, Armando, Controladoria Uma Abordagem da Gestão Econômica – Gecon, São Paulo, Atlas, 2001.

CATELLI, Armando, GECON – Gestão Econômica, Coletânea de Trabalhos de Pós Graduação, São Paulo, Fipecafi, 1995.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE, Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, As Normas Brasileiras de Contabilidade e o Código de Ética Profissional do Contabilista, São Paulo, CRC, 1999.

COLEÇÃO SEMINÁRIOS CRC-SP/IBRACON – Temas Contábeis Relevantes, Artigo Contingências e Eventos Subseqüentes, por Luiz Carlos Marques, São Paulo, Atlas, 2000.

FERREIRA, Roberto Sérgio Oliveira, artigo sobre encargos sociais publicado em 8 de setembro de 2000, site www.c:\windows\temp\Encargos – consulta realizada em 19 de setembro de 2001.

HERRMANN Jr, Frederico, Contabilidade Superior, São Paulo, Atlas, 1996.

HIGUCHI, Hiromi Higuchi, Fábio Celso Hiroshi, Imposto de Renda das Empresas, São Paulo, Atlas, 2001.

IOB – Informações Objetivas, Caderno de Temática Contábil e de Balanços, Boletim 13/97, São Paulo, 1997.

IOB – Informações Objetivas, Caderno de Temática Contábil e de Balanços, Boletim 12/97, São Paulo, 1997.

IOB - Informações Objetivas, Caderno de Temática Contábil e de Balanços, Boletim 46/2001, São Paulo, 2001.

IOB - Informações Objetivas, Caderno de Temática Contábil e de Balanços, Boletins 1 e 2/2002, de Jorge Vieira Costa Jr, São Paulo, 2002.

IOB – Informações Objetivas – Caderno de Textos Legais- Boletim 38/2001, São Paulo.

IASC – International Accounting Standards Committee, Normas Internacionais de Contabilidade, São Paulo, Ibracon, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens, Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, São Paulo, Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos, Introdução à Teoria da Contabilidade, São Paulo, Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, Teoria da Contabilidade, São Paulo, Atlas, 2000.

KOTLER, Philip, Administração de Marketing: Análise, Planejamento, Implementação e Controle, São Paulo, Atlas, 1996.

LAURETTI, Lélío, Relatório Anual, São Paulo, Saraiva, 1998.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria, Técnicas de Pesquisa, São Paulo, Atlas, 1999.

MARCONI, Marina de Andrade, Metodologia Científica para o Curso de Direito, São Paulo, Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu, Avaliação de Empresas: da Mensuração Contábil à Econômica, artigo publicado no Caderno de Estudos Fipecafi- USP, v. 13, julho/dezembro 2000.

MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos, São Paulo, 1996, Atlas.

MARTINS, Gilberto de Andrade, LINTZ, Alexandre, Guia para Elaboração de Monografias e Trabalhos de Conclusão de Curso, São Paulo, Atlas, 2000.

MARTINS, Sérgio Pinto, Curso de Direito do Trabalho, São Paulo, Dialética, 1998.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello, FISCH Silvio, Controladoria seu papel na Administração de Empresas, São Paulo, 1999, Atlas.

MOTT, Graham, Contabilidade para Não Contadores, São Paulo, 1996, Makron.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva, PEREIRA, Carlos Alberto, Preço de Transferência no sistema de Gestão Econômica: uma aplicação do conceito do custo de Oportunidade, artigo publicado na Revista de Contabilidade do CRC-SP, n.º 11, março de 2000.

OLIVEIRA, Aristeu, Cálculos Trabalhistas, São Paulo, 1998, Atlas.

PANORAMA SETORIAL, Análise Setorial “O Mercado de Refeições”, São Paulo, Gazeta Mercantil, 2000.

PEQUENO DICIONÁRIO DA LINGUA PORTUGUESA – MICHAELIS, São Paulo, Melhoramentos, 1998.

PEREZ Jr, José Hernandez, BEGALLI, Glaciar Antonio, Elaboração das Demonstrações Contábeis, São Paulo, Atlas, 1999.

PONTE, Vera, Uma Mensuração de Lucro Centrada em Evidenciar o Acréscimo de Valor no Ativo Líquido, artigo publicado no Caderno de Estudos Fipecafi- USP, v. 10, janeiro/abril 1998.

PROENÇA, Rossana Pacheco da Costa, Inovação Tecnológica na produção de Alimentação Coletiva, São Paulo, Editora Insular, 1997.

ROCHA, Wellington, Dissertação de Mestrado : Encargos Sociais no Brasil Antes e Depois da Constituição Federal de 1988, São Paulo, FEA-USP, 1991.

RUIZ, João Álvaro, Metodologia Científica, São Paulo, Atlas, 1996.

SANTOS, Joel José dos, Formação de Preços e do Lucro, São Paulo, Atlas, 1991.

SANTOS, Roberto Vatan dos, Dissertação de Mestrado: Modelos de Decisão para Gestão de Preço de Venda, São Paulo, FEA-USP, 1995.

SANTOS, Roberto Vatan dos, Planejamento do Preço de Venda, artigo publicado no Caderno de Estudos Fipecafi- USP, v. 9, janeiro/junho 1997.

Site da ABERC - Associação Brasileira das Empresas de Refeições Coletivas, www.aberc.com.br – consulta realizada em 16 de setembro de 2001.

Site da Abecam – Informações Técnicas – www.windows/temp/abecam – consulta realizada em 19 de novembro de 2001.

Site da Campesi Contábil – www.campesi.com.br/custofunc.htm – consulta realizada em 9 de outubro de 2001.

Site Lexon - www.lexonline.adv.br – Consolidação das Leis do Trabalho, consulta realizada em 4 de setembro de 2001.

Site da Oapnet – www.oapnet.com.br/encargos.html – consulta realizada em 9 de outubro de 2001.

Site da Orsetel Organização de Serviços Técnicos – www.orsetel.com.br/base_dados/tgts/integra.htm - consulta realizada em 9 de outubro de 2001.

ANEXO A

MODELO DE CARTA ENVIADA ÀS EMPRESAS

MESTRANDO : JOSÉ CARLOS LUCENTINI

Prezados Senhores:

O Sr. José Carlos Lucentini, aluno regular do curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica, desta instituição, sob minha orientação está conduzindo uma pesquisa para a elaboração de sua dissertação de mestrado que visa identificar e analisar os efeitos dos Passivos Intangíveis decorrentes dos encargos sociais, nas empresas de prestação de serviços de alimentação em empresas.

Solicito para tanto a V.S^a, o obséquio de acolher o questionário em anexo, enviando-nos devidamente preenchido. Sabemos que parte de seu valioso tempo precisará ser dispensado para este propósito e desde já agradecemos sua importante contribuição para o estudo em questão.

Atenciosamente

Profa. Dra. Nena Geruza Cei

ANEXO B
QUESTIONÁRIO

DADOS PARA ELABORAÇÃO DE PESQUISA

1) Informações sobre a empresa pesquisada

a) Ano do início das atividades _____

b) Endereço: _____

c) Unidades da Federação em que vêm exercendo suas atividades: _____

d) Indicar percentualmente a composição de seu capital acionário:

Nacional _____% Estrangeiro _____%.

Indicar o(s) país(es) estrangeiro(s) _____

e) Quais as principais atividades desenvolvidas pela empresa:

- Refeição em empresas _____ %
- Refeição em Hospitais _____ %
- Restaurantes Públicos _____ %
- Refeições Presídios/Cadeias _____ %
- Refeições em Bases Remotas _____ %
- Outros, indicar _____ %
- Total _____ 100%

2) Informações Econômico-Financeiras

a) Faturamento Bruto Anual (milhões de Reais) _____

b) Folha de Pagamento mensal :

- Total dos salários _____
- Total dos Encargos Sociais _____

c) Turnover anual de empregados _____%.

d) Qual a participação dos demitidos _____% e dos pedidos de demissão _____% no turnover anual dos empregados (item c, supra).

e) Participação da massa salarial total (salários e encargos sociais) sobre as vendas brutas : _____%

f) Numero de refeições/dia produzidas _____

g) Participação de sua empresa no mercado de refeições _____%

h) Quantidade de funcionários _____

i) Tipo de sociedade:

- Micro empresa
- Pequena e média empresa
- Sociedade por quotas de responsabilidade limitada
- S.A. de capital fechado
- S.A. de capital aberto

j) Empresa efetua a publicação de Balanços e Demonstrações Contábeis?

- Sim
- Não

- k) Indicar a periodicidade em que as demonstrações contábeis são avaliadas por empresa de auditoria independente
 ➤ Trimestral Semestral Anual Outra Não avaliado
- 3) A empresa tem efetuado recolhimento de imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido nos últimos 3 anos ?
 Sim
 Não
- 4) Qual a base de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica?
 Lucro Real Lucro Presumido Simples Outra
- 5) A empresa tem efetuado distribuição de dividendos nos últimos 3 anos?
 Sim
 Não
- 6) Em caso da pergunta acima ter sido respondida afirmativamente, qual a periodicidade de distribuição dos dividendos ?
 mensal trimestral semestral anual
 outro : (indicar) _____
- 7) Qual a base percentual de distribuição dos dividendos sobre o lucro líquido disponível ?
 ➤ Indicar o percentual aplicado _____ %
- 8) Dos encargos sociais sobre a folha de pagamento e as contingências indicadas abaixo, quais são consideradas por sua empresa na formação do preço de venda? Em caso positivo indicar o percentual aplicável sobre a folha de salários e, em caso negativo informar a razão pela qual não é feita.

Encargo social	% sobre a folha	Encargos diretos (INSS/FGTS)	Em caso negativo indicar a razão
13º salário			
Férias			
1/3 sobre férias			
Aviso Prévio Indenizado			
Multa de Rescisão contratual (40%) FGTS			
Contingências trabalhistas			
Contingências fiscais, tributárias e cíveis			

- 9) Qual a periodicidade de apuração de resultados em sua empresa.
 mensal semestral

- bimestral

 anual
 trimestral

 outra (indicar) _____

10) Indicar qual a forma de contabilização: regime de competência de exercício ou caixa, relativo aos eventos abaixo mencionados, de seus respectivos encargos sociais, adotados no item 9 acima:

Encargo social	% sobre a folha de pagamento	Regime: competência ou caixa	Observação : Em caso negativo indicar o motivo
13° salário			
Férias			
1/3 sobre férias			
Aviso prévio indenizado			
Multa de rescisão contratual do FGTS (40%)			
Contingências trabalhistas			
Contingências fiscais, tributárias, cíveis			
Outra, indicar			

11) Na hipótese de efetuar a provisão de contingências trabalhistas e fiscais, supra mencionadas, qual a base de contabilização ?

- risco estimado por profissionais liberais: peritos ou advogados?
 total do risco existente
 outro (indicar) _____

12) Qual o percentual de encargos sociais totais estipulado pela vossa empresa na formação do preço de venda. Indicar a faixa correspondente:

- até 50%
 de 50% a 60%
 de 60% a 70%
 de 70% a 80%
 de 80% a 90%
 de 90% a 100%
 de 110% a 120%
 acima de 120%

13) Caso alguma das provisões indicadas na questão número 10, não sejam provisionadas, sendo relevantes, é indicado em nota explicativa nas demonstrações financeiras ?

- sim
- não

14) Qual o número de contingências trabalhistas existentes (% ao número de empregados) _____ %

15) Qual tem sido o crescimento médio anual de vendas, em número de serviços nos últimos 3 anos ?

- até 2%
- de 2% a 4%
- de 4% a 6%
- de 6% a 8%
- de 8% a 10%
- de 10% a 15%
- de 15% a 20%
- acima de 20%

16) A empresa tem efetuado aquisições, incorporações ou fusões nos últimos 3 anos ?

- sim
- não

17) Em caso de resposta positiva na questão 16, informar o número de funcionários agregados e respectiva massa salarial:

- a) número de funcionários _____
- b) massa salarial (com encargos sociais) correspondentes _____

18) Em caso de resposta positiva na questão 16, solicitamos informar o critério adotado para apuração do preço de aquisição. Caso hajam 2 respostas, favor indicar:

- Um multiplicador sobre as vendas brutas mensais ou anuais
- Um multiplicador sobre o resultado operacional mensal ou anual
- Um multiplicador sobre o resultado total mensal ou anual
- Preço definido sem qualquer multiplicador ou fator mas, pelo Goodwill; Carteira de clientes, fornecedores, pessoal
- Possibilidades de crescimento em mercado específico e/ou regional
- Sinergia
- Ativo Imobilizado
- Outra razão : indicar _____

19) No caso de resposta positiva à questão 16 e 18, informar se no ato de avaliação no processo de aquisição, incorporação ou fusão, quais dos Passivos abaixo indicados foram levados em consideração para mensuração do valor da empresa.

Encargo social	Indicar somente os levados em consideração
13º salário	
Férias	
1/3 sobre férias	
Aviso prévio indenizado	
Multa de rescisão contratual do FGTS (40%)	
Contingências trabalhistas	
Contingências fiscais, tributárias, cíveis	
Outra, indicar	

20) Se a empresa não efetua a provisão contábil da Multa Contratual do FGTS (40%), V. saberia informar qual o montante total que isto representa ?

- Sim. Estimamos em R\$ _____
 Não

Nota : Exemplo : Funcionário de salário/mês de R\$ 1.000,00 que trabalha a 24 meses na empresa, teríamos o seguinte cálculo simplificado :

- a) $R\$ 1.000,00 \times 8\% = 80,00$
b) $R\$ 80,00 \times 26 \text{ meses (inclui } 13^\circ \text{ salário)} = R\$ 2.080,00$ (FGTS acumulado s/juros).
c) $R\$ 2.080,00 \times 40\%$ (Multa FGTS) = R\$ 832,00
d) R\$ 832,00 = Multa possível

21) Idem, com relação às contingências trabalhistas, tributárias, cíveis e fiscais.

- Sim. Estimamos em R\$ _____
 Não