

Contabilidade na Prática

Eliedna de Sousa Barbosa
(Organizadora)





CONTABILIDADE NA PRÁTICA

Eliedna de Sousa Barbosa
(Organizadora)

Editora Chefe
Antonella Carvalho de Oliveira

Conselho Editorial
Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho
Universidade de Brasília

Prof. Dr. Valdemar Antonio Paffaro Junior
Universidade Federal de Alfenas

Prof. Dr. Álvaro Augusto de Borba Barreto
Universidade Federal de Pelotas

Prof^a Dr^a. Deusilene Souza Vieira Dall'Acqua
Universidade Federal de Rondônia

Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson
Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Prof. Dr. Constantino Ribeiro de Oliveira Junior
Universidade Estadual de Ponta Grossa

Prof^a Dr^a Lina Maria Gonçalves
Universidade Federal do Tocantins

Prof. Dr. Takeshy Tachizawa
Faculdade de Campo Limpo Paulista

2016 by Eliedna de Sousa Barbosa

© Direitos de Publicação

ATENA EDITORA
Avenida Marechal Floriano Peixoto, 8430
81.650-010, Curitiba, PR
 contato@atenaeditora.com.br
 www.atenaeditora.com.br

Revisão
Os autores

Edição de Arte
Geraldo Alves

Ilustração de Capa
Geraldo Alves

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

Contabilidade na prática / Eliedna de Souza
Barbosa, (organizadora). – Curitiba, PR :
Atena Editora, 2016.

PDF ; 162 p.
Vários autores.
Bibliografia.
ISBN: 978-85-93243-07-3

1. Contabilidade I. Barbosa, Eliedna de Souza.

16-09033

CDD-657

Índices para catálogo sistemático:

1. Contabilidade 657

Agência Brasileira do ISBN
ISBN 978-85-93243-07-3



9 788593 243073

Sumário

Capítulo I

A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E A TEORIA INSTITUCIONAL: UM ESTUDO NOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE NO BRASIL

Eliedna de Sousa Barbosa, Vanusa Virgínia da Silva, Karla Roberta Castro Pinheiro Alves e Mácio Augusto de Albuquerque.....06

Capítulo II

CAPITAL INTELECTUAL: UMA ABORDAGEM TEÓRICA A PARTIR DOS MODELOS DE IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO

Marivane Vestena Rossato, Flávia Zancan, Nilmar Sandro Kesseler e Yvelise Piccinin.....27

Capítulo III

ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DOS ARTIGOS SOBRE AUDITORIA PUBLICADOS NA REVISTA DE EDUCAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE (REPeC) NO PERÍODO DE 2008 A 2014

Renata Luciane Pires Vieira, Fabrícia Souza Teixeira e Jens Erik Hansen.....48

Capítulo IV

A ATUAÇÃO DA CONTABILIDADE NA GOVERNANÇA DAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS CAPIXABAS

Karina Ramos Travaglia, Ivone Fiorin e Teresa Cristina Janes Carneiro.....68

Capítulo V

A RELAÇÃO ENTRE O CUSTO TRIBUTÁRIO E O VALOR ADICIONADO DAS EMPRESAS DO SUBSETOR DE ALIMENTOS PROCESSADOS LISTADAS NA BM&F BOVESPA

Vania Luiza Pagliari Cruz, Brenda Cristina de Oliveira Rodrigues e Marcelo Tavares.....85

Capítulo VI

ORÇAMENTO PARTICIPATIVO: A EXPERIÊNCIA DO MUNICÍPIO PARAIBANO NA IMPLANTAÇÃO DE UMA FERRAMENTA DE CONSTRUÇÃO COLETIVA PARA IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Francisco Jean Carlos de Souza Sampaio, Caio Henrique dos Santos, Alexandre Wallace Ramos Pereira e Sandra de Souza Paiva Holanda.....99

Capítulo VII

CRÍTICAS AO ORÇAMENTO: A PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS QUE
ELABORAM E EXECUTAM O ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Suzete Antonieta Lizote, Giovanna Gomes Cure, Jakelini Aparecida Zagulski e
Lucyelane Gonçalvez da Costa.....118

Capítulo VIII

A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES COMO
MODELAGEM DE CUSTEIO PARA O TESTE DE FUNÇÃO PULMONAR

Natalia Melo Cintra, Luiz Medeiros de Araujo Neto e Alex Laquis Resende...136

Sobre a organizadora.....155

Sobre os autores.....156

Capítulo V

A RELAÇÃO ENTRE O CUSTO TRIBUTÁRIO E O VALOR ADICIONADO DAS EMPRESAS DO SUBSETOR DE ALIMENTOS PROCESSADOS LISTADAS NA BM&F BOVESPA

**Vania Luiza Pagliari Cruz
Brenda Cristina de Oliveira Rodrigues
Marcelo Tavares**

A RELAÇÃO ENTRE O CUSTO TRIBUTÁRIO E O VALOR ADICIONADO DAS EMPRESAS DO SUBSETOR DE ALIMENTOS PROCESSADOS LISTADAS NA BM&F BOVESPA

Vania Luiza Pagliari Cruz

Universidade de Rio Verde

Quirinópolis – GO

Brenda Cristina de Oliveira Rodrigues

Universidade Federal de Uberlândia

Uberlândia – MG

Marcelo Tavares

Universidade Federal de Uberlândia

Uberlândia – MG

Resumo: A Demonstração do Valor Adicionado evidencia a riqueza produzida pela entidade, bem como a forma como tal riqueza foi distribuída àqueles que contribuíram para sua acumulação. O presente estudo tem como objetivo verificar se as indústrias listadas no sub-setor de alimentos processados da BM&F BOVESPA possuem cargas tributárias semelhantes. Para verificar as cargas tributárias das entidades pesquisadas, analisou-se a relação existente entre o custo tributário e o montante de valor adicionado das 18 empresas pertencentes a este sub-setor, no período de 2008 a 2014. Os dados foram analisados por meio dos testes *T-Student* e Mann-Whitney. Com relação às tipologias de delineamento, a pesquisa classifica-se como exploratória, quanto aos objetivos; bibliográfica e documental quanto aos procedimentos; e indutiva, quanto à abordagem do problema. Constatou-se que as entidades estudadas apresentam cargas tributárias semelhantes e que não há relação direta entre a carga tributária e o seu valor adicionado a distribuir.

Palavras-chave: Valor Adicionado. Tributos. Demonstração do Valor Adicionado.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade visa disponibilizar informações úteis para a tomada de decisões, porém o maior desafio encontrado é como se comunicar de forma clara e objetiva. Na tentativa de amenizar essa dificuldade, as empresas elaboram e divulgam as suas demonstrações contábeis, tendo em vista que, desta forma é possível atender às necessidades da maioria dos usuários.

Neste sentido, houve um avanço no cenário contábil com a implantação da Lei 11.638/07, pois as Sociedades Anônimas de Capital Aberto tornaram-se obrigadas à evidenciar, a partir de 2008, as suas informações de caráter social. A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é, hoje, uma demonstração obrigatória (MARTINS, MIRANDA, DINIZ, 2014).

A DVA evidencia a contribuição da empresa para a sociedade. Neste sentido, Santos e Hashimoto (2003) a definem como a parte do Balanço Social que permite analisar a riqueza criada pela entidade e a maneira como esse valor agregado foi distribuído àqueles que contribuíram para a sua acumulação.

Os tributos evidenciados na DVA representam a remuneração pelo apoio do governo às entidades, seja na forma de estrutura social, política ou econômica. Estas estruturas permitem que as entidades operem em seu ambiente. Daí a importância de se conhecer os impactos que os tributos têm sobre a sociedade, o que torna a DVA um importante relatório contábil, visto que pode ser utilizado como um instrumento de avaliação das melhorias que o Estado proporciona à comunidade (DE LUCA, 1998).

Em complemento, Konrath et al. (2014) destacam o quanto relevante é conhecer os impactos que os tributos têm sobre a sociedade, reforçando a importância da utilização da DVA à sociedade como meio de avaliação das condições que o Estado apresenta em fornecer melhorias à população, em virtude da parcela de impostos acumulada (DE LUCA, 1998).

Diante deste contexto, apresenta-se o problema norteador do presente estudo: as indústrias que possuem maior valor adicionado possuem carga tributária similar às indústrias que geram menor valor adicionado?

Assim, o objetivo geral desta pesquisa é verificar se as indústrias listadas no sub-setor de alimentos processados da BM&F BOVESPA possuem cargas tributárias semelhantes. Para atingir o objetivo geral proposto, apresentam-se os seguintes objetivos específicos: (i) fundamentar, através do marco teórico, a DVA; (ii) mapear as indústrias pertencentes ao sub-setor de alimentos processados listadas na BM&F BOVESPA; (iii) realizar a análise descritiva dos dados coletados; (iv) apresentar a relação entre a carga tributária e o valor adicionado gerado pelas entidades.

A pesquisa justifica-se em função de sua aplicação social, uma vez que a carga tributária suportada por cada entidade, bem como a forma com que esta carga contribui para a geração de riqueza por parte do governo impactam significativamente na vida de qualquer cidadão, seja na relação da própria carga com os preços finais ao consumidor, seja na forma como os tributos são distribuídos como serviços à população.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Demonstração do Valor Adicionado – DVA

Dentre as transformações ocorridas no cenário contábil ao longo dos anos, é relevante mencionar que as informações contábeis mudaram o seu enfoque, deixaram de ser direcionadas exclusivamente aos proprietários das empresas, e atualmente, têm como propósito atingir a todos os agentes econômicos envolvidos no processo.

Neste contexto de mudanças, a Lei n. 11.638/07 trouxe avanços no que diz respeito à evidenciação de informações de caráter social. Assim, a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) tornou-se uma das demonstrações com elaboração e divulgação obrigatórias às companhias abertas, a partir de 2008 (MARTINS, MIRANDA, DINIZ, 2014).

Ainda que a Demonstração do Valor Adicionado seja conceitualmente uma das peças que compõem o Balanço Social, Cunha et al. (2005) chamam a atenção quanto à sua forma de apresentação, tendo em vista que, muitas vezes a DVA é apresentada em conjunto com outras demonstrações contábeis, sendo dissociada do Balanço Social ou até mesmo confundida com ele.

Segundo De Luca (1998, p. 28), a DVA “é um conjunto de informações de natureza econômica. É um relatório contábil que visa demonstrar o valor da riqueza gerada pela empresa e a distribuição para os elementos que contribuíram para sua geração”. No sentido econômico, Marion (2009) corrobora com esse entendimento, a medida que associa o conceito de riqueza gerada pela empresa como o seu Produto Interno Bruto (PIB).

Em complemento, Cunha et al. (2005) salientam que a DVA permite identificar além da riqueza gerada exclusivamente pela empresa, pois apresenta também, a riqueza oriunda de terceiros e as formas de distribuição aos seus diversos beneficiários.

Neste sentido, o Pronunciamento Técnico CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado, apresenta o conceito de valor adicionado como “a riqueza criada pela empresa, de forma geral medida pela diferença entre o valor das vendas e os insumos adquiridos de terceiros. Inclui também o valor adicionado recebido em transferência, ou seja, produzidos por terceiros e transferidos à entidade”.

Quanto à utilidade da DVA, Cunha (2002) complementa que uma melhor avaliação das empresas formadoras da sociedade pode ser feita através da análise da DVA, uma vez que é por meio dela que é evidenciada como a riqueza tem sido distribuída na forma de tributos ao governo, dividendos aos acionistas e remuneração aos empregados, por exemplo.

Por fim, Marion (2009) reforça a contribuição da Demonstração do Valor Adicionado para a sociedade, à medida que distribui os diferentes segmentos da sociedade em um gráfico modelo pizza e associa um beneficiário (empregados, donos de empresa, banqueiros, governo e a própria empresa) à cada “fatia”. Para o desenvolvimento desta pesquisa, será estudada a “fatia” da DVA que representa o valor adicionado distribuído ao Estado como forma de tributos.

2.2. Custo tributário

Santos e Hashimoto (2003, p. 158) definem que “os tributos são valores cobrados pelo Estado e exigidos no decorrer da vida econômica da empresa”. Os autores salientam ainda que o conceito tributo é amplo, pois corresponde

aos valores referentes a impostos, taxas e contribuições devidos em função dos respectivos fatos geradores previstos em lei. Já a carga tributária representa a transferência ao governo (nas três esferas, seja municipal, estadual ou federal) da parcela da riqueza gerada no país (SANTOS; HASHIMOTO, 2003).

Complementam, ainda, que a carga tributária, também chamada pelos autores como carga fiscal, é uma relação entre os tributos e o valor agregado. Desta forma, quando necessário mensurar a carga tributária de uma empresa, deve-se elaborar a DVA, com o intuito de evidenciar o custo tributário da empresa em relação ao valor acumulado por ela.

2.3. Subsetor de alimentos processados e sua carga tributária

De acordo com a Associação Brasileira das Indústrias de Alimentação (ABIA), em 2014, o setor de alimentos processados apresentou uma alta de 9,2% de faturamento em relação ao ano anterior. Dentre as indústrias de transformação, as indústrias de alimentação detêm o posto de maior empregador, gerando aproximadamente 1,6 milhão de empregos diretos (ABIA, 2015).

O Brasil, atualmente, é o maior exportador (em volume) de alimentos processados, bem como lidera o *ranking* de maior produtor e exportador de açúcar e suco de laranja. Também ocupa a segunda posição em exportação mundial de carne bovina, café solúvel e óleo de soja (ABIA, 2015).

De acordo com Pedrozo (2011), a carga tributária incidente sobre os alimentos é de 27,5% (em média), a carga é semelhante à cobrada na Suécia. Nos Estados Unidos, a carga tributária é de 14,82%; em Portugal, 15,36%.

Em estudo realizado pela DECOMTEC/FIESP, foram extraídos dados de diversos órgãos governamentais que apontaram os principais tributos incidentes sobre a indústria de transformação, exposto na Tabela 1.

Tabela 1 – Tributos incidentes sobre a indústria de transformação

Tributo	Denominação
Imposto de Importação	Imposto
IPI	Imposto
IR (exceto IRRF)	Imposto
IOF	Imposto
COFINS	Contribuição
PIS	Contribuição
CSLL	Contribuição
Previdência (parte do empregador)	Contribuição
FGTS	Contribuição
ICMS	Imposto

Fonte: FIESP (2012).

Segundo Santos (2007), através da análise da DVA obtém-se a carga tributária suportada com a riqueza gerada pela entidade, além de permitir comparar cargas de diversas entidades de um mesmo setor ou entre setores distintos. Deve-se ressaltar que o conceito de riqueza gerada (valor adicionado) difere do conceito de faturamento, apresentado em outras demonstrações.

2.4. Estudos Correlatos

Santos e Hashimoto (2003) realizaram uma pesquisa apresentando a carga tributária suportada pelas entidades evidenciadas através da Demonstração do Valor Adicionado. As empresas selecionadas na amostra compunham as empresas participantes da edição anual ‘Melhores e Maiores’ (entre os anos 1996 e 2001), da revista Exame. A pesquisa evidenciou que a carga tributária suportada por tais entidades “é significativamente maior do que a da economia como um todo, sugerindo que outros setores da economia contribuem em menor proporção ao Estado” (SANTOS; HASHIMOTO, 2003, p. 160).

Kronbauer et al. (2009) analisaram a carga tributária evidenciada pelas empresas do setor de energia elétrica em 2006. Os resultados mostraram que não há divulgação aberta ou separada dos tributos (com pouca evidenciação das informações tributárias), bem como não há padrão de divulgação da carga tributária pelas companhias.

Em pesquisa realizada por Konraht et al. (2014), foi identificada a tendência dos custos tributários suportados pelas empresas do setor elétrico entre os anos de 2007 a 2013, totalizando 289 observações. Com 95% de confiança, concluiu-se que empresas que apresentam maior valor adicionado possuem cargas tributárias inferiores.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1. Classificação Metodológica

Quanto à abordagem, a presente pesquisa classifica-se como indutiva, uma vez que foram utilizados dados particulares (empresas componentes da amostra) para se chegar a uma inferência universal (empresas componentes da população).

Quanto aos procedimentos técnicos adotados, foram utilizadas as seguintes técnicas: (i) pesquisa bibliográfica, necessária para fundamentar os conceitos abordados na pesquisa; e (ii) pesquisa documental, necessária para levantamento dos dados obtidos nas Demonstrações de Valor Adicionado das companhias pertencentes à amostra.

Quanto aos objetivos, foi utilizada a pesquisa exploratória, que é capaz de “proporcionar maior familiaridade ao tema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses” (GIL, 2009, p. 41).

Na próxima subseção, será apresentada a hipótese da pesquisa capaz de explicitar a carga tributária das indústrias de alimentos processados.

3.2. Determinação da hipótese, procedimentos de coleta e análise de dados

Para atender ao objetivo geral desta pesquisa, que é verificar se as indústrias do subsetor de alimentos processados listadas na BM&F BOVESPA possuem cargas tributárias semelhantes, formulou-se a seguinte hipótese: ‘ H_0 : As indústrias do subsetor de alimentos processados apresentam cargas tributárias semelhantes’.

As informações referentes ao Valor Adicionado a Distribuir, bem como o Valor Distribuído ao Estado como forma de tributos foram coletados das Demonstrações de Valor Adicionado de todas as entidades pertencentes ao segmento ALIMENTOS PROCESSADOS listadas na BM&F BOVESPA. Durante a realização da pesquisa, observou-se a existência de 18 empresas pertencentes ao referido segmento.

Foram excluídas da amostra todas as entidades que desenvolvem atividades de *holding*, tendo em vista que sua tributação é diferenciada em relação às demais. Tal critério foi originalmente utilizado por Kronbauer et al. (2009) e utilizado novamente por Konraht et al. (2014).

Além da exclusão das *holdings*, também foram retiradas da amostra as entidades que apresentaram valor adicionado distribuído ao Estado em forma de tributos com saldo negativo. Tal situação ocorre quando os créditos das empresas são superiores aos seus valores a pagar na forma de tributos.

A exclusão foi realizada para evitar que o caráter inferencial da pesquisa fosse distorcido, uma vez que estes valores, segundo Konraht et al. (2014), impossibilitam o cálculo da carga tributária real.

Nos anos de 2009 e 2010, em virtude do número amostral ser ímpar, optou-se por excluir a entidade cujo valor adicionado distribuído ao Estado como tributos representou a mediana do ano. A exclusão foi motivada pela impossibilidade de classificá-la como maior ou menor que a mediana (critério utilizado para alocação das entidades pertencentes ao sub-setor de alimentos processados entre os grupos G1 e G2).

A amostra de dados é apresentada na Tabela 2.

Tabela 2 – Composição da amostra

Descrição	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Empresas listadas	18	18	18	18	18	18	18
(-) Empresas com dados ausentes	7	4	4	3	2	1	2
(-) Holdings	2	2	2	2	2	2	2
(-) Empresas com carga tributária negativa	1	1	1	1	2	1	-
(=) Empresas integrantes da amostra	8	11	11	12	12	14	14

Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

Na realização dos testes estatísticos, os dados foram separados por empresa e por período (ano), com o intuito de facilitar a interpretação e a comparabilidade das variáveis.

No que diz respeito ao tratamento dos dados utilizou-se a análise descritiva, tendo em vista que, conforme apresentam Fávero et al. (2009), a estatística descritiva, por meio de tabelas, gráficos e medidas resumo, dá suporte ao pesquisador para compreender o comportamento das variáveis estudadas; e desta forma, permite ao investigador identificar tendências, variabilidade e valores atípicos.

Para a análise, optou-se por dividir a amostra em dois grupos (G1 e G2), na classificação utilizou-se como referência a mediana do montante do Valor Distribuído ao Estado. Desta forma, o valor correspondente à mediana determinou em qual dos grupos a empresa deveria ser alocada, no grupo G1 foram alocadas as empresas com montante do Valor Distribuído ao Estado superior à mediana; enquanto que no grupo G2 alocaram-se as empresas com montante do Valor Distribuído ao Estado inferior à mediana.

Em seguida, foram calculadas as médias das cargas tributárias dos grupos G1 e G2, com o objetivo de comparar as variáveis e identificar se existe, ou não, diferença estatisticamente significativa entre eles.

Após a separação das entidades entre os grupos G1 e G2, realizou-se análises descritivas para obtenção da média, mediana, desvio padrão, coeficiente de variação e intervalo interquartílico de cada grupo.

Realizou-se também teste de normalidade em cada um dos grupos para que fosse determinado o teste mais adequado para validar a hipótese proposta acima, de acordo com o tipo de distribuição. Caso os dois grupos apresentassem distribuição normal, seria aplicado o teste *t-Student*. Do contrário, seria aplicado o teste Mann-Whitney.

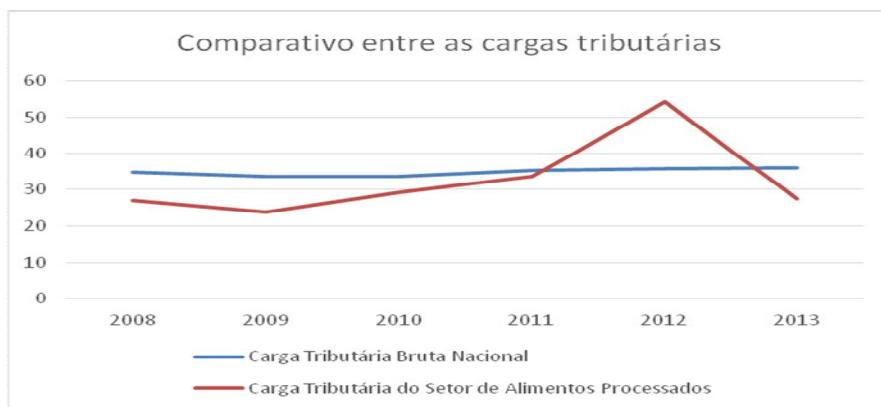
Para o tratamento estatístico dos dados foi utilizado o software *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS).

4. ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

Apresenta-se, inicialmente, a comparação entre a carga tributária bruta nacional e a carga tributária do subsetor de alimentos processados. A carga tributária bruta nacional é obtida através da soma de todos os tributos

arrecadados por todos os entes federativos. As séries históricas são divulgadas anualmente pela Secretaria da Receita Federal. Excluiu-se, deliberadamente, o ano de 2014 por este ainda não ter sido divulgado. A carga tributária do subsetor de alimentos processados foi obtida através da média aritmética das cargas tributárias das empresas pertencentes a este subsetor (GRÁFICO 1).

Gráfico 1 – Comparativo entre as cargas tributárias



Fonte: Elaborado pelos autores (2015).

De acordo com o Gráfico 1, nota-se que apenas no ano de 2012 a carga tributária do subsetor de alimentos processados foi superior à carga tributária bruta nacional. Isto ocorreu em virtude de uma única empresa, que neste ano, apresentou Valor Adicionado Distribuído ao Estado em forma de tributos superior ao Valor Adicionado a Distribuir, fato decorrente do prejuízo acumulado no período.

Para responder à hipótese da pesquisa, separou-se as 18 empresas em dois grupos: G1 e G2. As entidades que compõem o grupo G1 possuem Valor Adicionado a Distribuir acima da mediana, as demais foram inseridas no grupo G2. A Tabela 3 apresenta as estatísticas descritivas das empresas em relação ao seu Valor Adicionado Total a Distribuir.

Tabela 3 – Estatísticas descritivas das empresas (em mil R\$)

Ano	Média	Mediana
2008	1.196.233,50	305.313,00
2009	1.483.454,00	469.067,00
2010	2.156.498,64	341.602,00
2011	2.572.891,92	531.368,50
2012	2.825.198,75	613.073,50
2013	2.973.707,50	1.026.650,00
2014	3.657.823,71	1.027.634,00

Fonte: elaborada pelos autores (2015).

Após a determinação da mediana, realizou-se a estatística descritiva dos dados relativos às empresas alocadas de acordo com o grupo correspondente. Nos anos de 2009 e 2010, a quantidade de empresas selecionadas na amostra totalizou um número ímpar. Nestes casos, o valor a distribuir ao Estado como

forma de tributos de uma das entidades é igual ao valor da mediana, impossibilitando sua inclusão no grupo G1 (maiores que a mediana) ou no grupo G2 (menores que a mediana), sendo excluída, portanto, dos testes estatísticos destes períodos.

Tabela 4 – Carga tributária média em relação à mediana

Ano	Grupo	N	Média	Desvio Padrão
2008	G1	4	23,00	23,7532
	G2	4	31,13	22,8418
2009	G1	5	13,92	8,8265
	G2	5	34,37	23,5794
2010	G1	5	22,44	14,6581
	G2	5	31,99	19,9475
2011	G1	6	27,63	15,7144
	G2	6	39,52	13,3166
2012	G1	6	18,57	9,6306
	G2	6	90,01	127,5202
2013	G1	7	19,23	11,0741
	G2	7	35,62	16,2446
2014	G1	7	22,24	12,4897
	G2	7	34,17	21,8119

Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

As cargas tributárias médias dos grupos (G1 e G2) apresentadas na Tabela 4 são equivalentes à média aritmética das cargas tributárias das empresas pertencentes a estes grupos. A carga tributária é a proporção entre a riqueza destinada ao Estado e a riqueza produzida pelas entidades.

Conforme observado na referida tabela, o grupo G2 apresenta carga tributária superior ao grupo G1. Isso indica que a carga tributária das entidades que geram menor riqueza é superior a carga tributária das entidades que geram maior riqueza. Nota-se também, através do desvio padrão elevado, que há grande variação da carga tributária entre as empresas pertencentes aos grupos G1 e G2.

Após a classificação das entidades nos respectivos grupos, aplicou-se o teste de normalidade para determinação do teste mais adequado para responder à hipótese da pesquisa. Observou-se que 2012 foi o único ano em que os dados não apresentaram uma distribuição normal. Assim, conforme apresentado na metodologia, neste caso, será aplicado o teste Mann Whitney, nos outros anos, será aplicado o teste *t-Student*.

A tabela 5 apresenta o teste de normalidade dos grupos G1 e G2.

Tabela 5 – Teste de normalidade

Ano	Distribuição Normal	Teste Utilizado
2008	Sim	<i>t-Student</i>
2009	Sim	<i>t-Student</i>
2010	Sim	<i>t-Student</i>
2011	Sim	<i>t-Student</i>
2012	Não	<i>Mann-Withney</i>
2013	Sim	<i>t-Student</i>
2014	Sim	<i>t-Student</i>

Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

Após a determinação do teste mais adequado, aplicou-se o teste de comparação de médias, conforme apresentado na tabela 6.

Tabela 6 – Teste de igualdade de médias

Ano	P-valor	Resultado Obtido
2008	0,841	Aceita H_0
2009	0,107	Aceita H_0
2010	0,413	Aceita H_0
2011	0,188	Aceita H_0
2012	0,002	Rejeita H_0
2013	0,048	Rejeita H_0
2014	0,511	Aceita H_0

Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

De acordo com a tabela 6, durante os anos observados (a exceção dos anos de 2012 e 2013), as cargas tributárias entre os grupos estudados foram consideradas estatisticamente semelhantes a um nível de significância de 5%.

Portanto, independentemente da riqueza gerada pela entidade, nota-se que a carga tributária entre as empresas do setor é semelhante nos anos de 2008 a 2011 e 2014; e não semelhante nos anos de 2012 e 2013.

Conforme os resultados obtidos nos testes *t-Student*, aceita-se a hipótese H_0 para os anos de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2014 e rejeita-se a hipótese H_0 para o ano de 2012 e 2013.

5. CONCLUSÕES

O objetivo desta pesquisa foi verificar se as indústrias listadas no sub-setor de alimentos processados da BM&F BOVESPA possuem cargas tributárias semelhantes. Para alcance do objetivo, verificou-se se as empresas que geram maior valor adicionado apresentam carga tributária estatisticamente semelhante às empresas que geram menor valor adicionado.

A maioria dos dados coletados apresentou distribuição normal aplicando-se, portanto, o teste *t-Student* para verificação da hipótese deste estudo.

Mediante testes de igualdade de média, verificou-se que os únicos anos em que a hipótese pôde ser rejeitada foram os anos de 2012 e 2013. Todos os outros anos pesquisados confirmaram a hipótese inicial, confirmando que há semelhança entre as médias das cargas tributárias das empresas do sub-setor de alimentos processados.

Contrariando os resultados obtidos no estudo desenvolvido por Konraht et al. (2014), que evidenciam que as cargas tributárias das empresas do sub-setor de energia elétrica são inversamente proporcionais ao valor adicionado a distribuir, este estudo concluiu que não há relação entre a carga tributária e o valor adicionado a distribuir.

A diferença nos resultados obtidos nas duas pesquisas pode ser explicada em virtude da utilização de diferentes setores, com formas de tributação específicas para cada segmento.

Como trabalhos futuros, sugere-se a comparação entre as cargas tributárias e o valor adicionado das empresas dos setores em níveis mais detalhados (federal, estadual e municipal) com o objetivo de verificar se a diferença encontrada entre os dois setores deve-se realmente às particularidades de cada setor.

REFERÊNCIAS

ABIA (Brasil). **Associação Brasileira das Indústrias de Alimentação.** 2015. Disponível em:
<http://www.abia.org.br/ftp/IndustriadaAlimentacaoemNumeros.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2015.

COMITÊ de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 09. **Demonstração do Valor Adicionado (DVA).** Disponível em:
http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/175_CPC_09.pdf . Acesso em 29 de abr. de 2015.

CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da. **Demonstração contábil do valor adicionado - DVA:** um instrumento de mensuração da distribuição da riqueza das empresas para os funcionários. 2002. 1 v. Dissertação (Mestrado) - Curso de Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Controladoria e Contabilidade: Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-04072006-110008/pt-br.php>>. Acesso em: 12 abr. 2015.

CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da; RIBEIRO, Maisa de Souza; SANTOS, Ariovaldo dos. A Demonstração do Valor Adicionado como instrumento de mensuração da distribuição da riqueza. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 16, n. 37, p. 7-23, Jan./Abr. 2005.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes. **Demonstração do Valor Adicionado:** Do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB. São Paulo: Atlas, 1998.

FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, Patrícia; SILVA, Fabiana Lopes da; CHAN, Betty Lilian. **Análise de dados:** modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FIESP (São Paulo). **A Carga Tributária no Brasil:** Repercussões na Indústria de Transformação. São Paulo: Fiesp, 2012. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/a-carga-tributaria-no-brasil-repercussoes-na>>. Acesso em: 22 abr. 2015.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KONRAHT, Jonatan Marlon ; SCHAFER, Joice Denise ; FERREIRA, Luiz Felipe. A tendência do custo tributário e o valor adicionado nas empresas de energia elétrica listadas na BM&FBOVESPA. In: **Congresso Brasileiro de Custos**, 2014, Natal - RN. XXI Congresso Brasileiro de Custos, 2014.

KRONBAUER, Clóvis Antônio et al. Evidenciação e análise de carga tributária: um estudo em empresas brasileiras do setor de energia elétrica. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 3, n. 7, p.3-24, set./dez. 2009. Quadrimestral. Disponível em: <<http://spell.org.br/documentos/ver/4887/tax-burden-disclosure-and-analysis--a-study-in---i/en>>. Acesso em: 22 abr. 2015.

MARION, J. C. **Análise das demonstrações contábeis:** contabilidade empresarial. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu Martins; MIRANDA, Gilberto José; DINIZ, Josedilton Alves. **Análise didática das demonstrações contábeis.** São Paulo: Atlas, 2014.

PEDROZO, Soraia Abreu. Carga tributária dos alimentos chega a 27,5%. **Diário do Grande ABC**. Santo André, p. 1-1. 28 mar. 2011. Disponível em: <<http://www.dgabc.com.br/Noticia/158664/carga-tributaria-dos-alimentos-chega-a-27-5->>. Acesso em: 22 abr. 2015.

SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstração do Valor Adicionado:** Como elabora e analisar a DVA. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, Ariovaldo dos; HASHIMOTO, Hugo. Demonstração do valor adicionado: algumas considerações sobre carga tributária. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 38, n. 2, p.153-

164, abr./jun. 2003. Trimestral. Disponível em:
<http://www.rausp.usp.br/busca/artigo.asp?num_artigo=1088>. Acesso em: 22
abr. 2015.

Contabilidade na Prática