

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO
ESCOLA DE GOVERNO PROFESSOR PAULO NEVES DE CARVALHO

CONSOLIDAÇÃO DE BALANÇOS NA ÁREA GOVERNAMENTAL:
Uma abordagem sobre o Estado de Minas Gerais

ANTONIO DONIZETE ROSA

Belo Horizonte
2008

ANTONIO DONIZETE ROSA

**CONSOLIDAÇÃO DE BALANÇOS NA ÁREA GOVERNAMENTAL:
Uma abordagem sobre o Estado de Minas Gerais**

Trabalho apresentado à Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, referente ao curso de Especialização em Contabilidade e Finanças Públicas, como requisito para obtenção do título de Especialista.

Orientador: Professor Osmar Teixeira de Abreu

Belo Horizonte
2008

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente à minha família, pela compreensão pelas ausências no período de preparação e desenvolvimento deste trabalho.

Aos colegas de ofício que colaboraram no enriquecimento da pesquisa, e que tornaram menos árdua a consecução do estudo.

Ao Professor Osmar Teixeira de Abreu pela dedicação, sabedoria e sensatez com que orientou, conduziu e lapidou esta obra.

EPÍGRAFE

“As pessoas que tentam fazer uma coisa e fracassam estão definitivamente melhores do que as que procuram não fazer nada e o conseguem.”

Autor desconhecido

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01:	SIAFI – MG – Subsistemas.....	59
Quadro 01:	Composição do código da Natureza da Receita Orçamentária.....	37
Quadro 02:	Classificação da Receita Orçamentária.....	38
Quadro 03:	Fontes de Recursos – 2007.....	40
Quadro 04:	Composição do código da Natureza da Despesa Orçamentária.....	44
Quadro 05:	Classificação da Despesa Orçamentária.....	44
Quadro 06:	Modalidades de Aplicação.....	45
Quadro 07:	Elementos de Despesa.....	45
Quadro 08:	Estrutura do Plano de Contas da Administração Pública Federal...	52
Quadro 09:	Pesquisa sobre utilização de Procedimentos de Consolidação de Balanços.....	61
Quadro 10:	Pesquisa sobre utilização de Procedimentos de Consolidação de Balanços.....	62
Tabela 01:	Demonstração do Procedimento da Concessão de Cotas Financeiras.....	64
Tabela 02:	Demonstração da Transação Comercial entre Unidades Integrantes do Orçamento.....	66
Tabela 03:	Demonstração do Cálculo do Pasep.....	68
Tabela 04:	Demonstrativo das Compensações Financeiras.....	72

LISTA DE SIGLAS

BF	Balanço Financeiro
BO	Balanço Orçamentário
BP	Balanço Patrimonial
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DEA	Despesas de Exercícios Anteriores
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DLPA	Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
IO	Imprensa Oficial de Minas Gerais
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº. 101/00
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MTO	Manual Técnico de Orçamento
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
SCCG	Superintendência Central de Contadoria Geral
SEF	Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais
SEGOV	Secretaria de Estado de Governo
SEPLAG	Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão
SIAD	Sistema Integrado de Administração
SIAFI/MG	Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado de Minas Gerais
SIARE	Sistema Integrado de Arrecadação Estadual
SIGCON (Entrada)	Sistema de Contratos e Convênios de Entrada
SIGCON (Saída)	Sistema de Contratos e Convênios de Saída
SISAP	Sistema Integrado de Administração Pessoal
SISOR	Sistema Orçamentário
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

RESUMO

Numa fase em que se observa um crescente interesse pelas informações geradas pelo setor público, com foco não só nas receitas efetivadas, mas principalmente na qualidade do gasto governamental, a Contabilidade Pública tem, além da oportunidade, a necessidade de rever o seu papel enquanto fornecedora das informações relativas à gestão orçamentária, financeira e patrimonial. A partir da constatação de que as relações existentes entre unidades integrantes de um mesmo orçamento podem distorcer os resultados dos entes, torna-se necessário a verificação dos procedimentos adotados visando a melhoria das informações geradas. Com relação à legislação foi abordado o problema da precariedade daquelas especificamente relacionadas com a consolidação das demonstrações públicas, problema este que embora venha sendo sanado gradativamente, ainda deixa a desejar, principalmente com relação à homogeneidade entre os diversos entes. Com o intuito de preparar o leitor ao entendimento do trabalho, foi feita uma ampla abordagem das matérias inter-relacionadas, iniciando pela Ciência Contábil, passando pela Administração Pública e desaguando na Contabilidade Governamental. Mediante a utilização de pesquisas bibliográfica e documental, além das entrevistas não estruturadas com profissionais da área contábil governamental, buscou-se inventariar as principais práticas adotadas pelos Estados Brasileiros, verificar a consonância destas com as normas vigentes, e ao final comparar os procedimentos adotados por Minas Gerais com os dos demais Estados. A comparação trouxe à tona algumas divergências, tanto com relação à observância das normas, quanto ao uso de diferentes critérios. Na conclusão foram ressaltados os principais problemas advindos do tratamento inadequado dispensado à consolidação das contas governamentais, reforçando no seu fechamento a necessidade e a premência da regulamentação da matéria.

Palavras-chave: Ciência Contábil. Administração Pública. Contabilidade Governamental. Demonstrações Contábeis. Consolidação de Balanços. Transparência.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	09
1.1	Problema.....	09
1.2	Objetivo.....	10
1.3	Justificativa.....	11
1.4	Delimitação do Escopo.....	12
1.5	Metodologia.....	12
1.6	Estrutura do Trabalho.....	13
2	A CIÊNCIA CONTÁBIL.....	15
2.1	Conceito de Contabilidade.....	15
2.2	Finalidade da Contabilidade.....	15
2.3	Objeto da Contabilidade.....	15
2.4	Campo de Aplicação da Contabilidade.....	15
2.5	Usuários da Informação Contábil.....	16
2.6	Técnicas Contábeis.....	16
2.7	Atributos da Informação Contábil.....	16
2.8	Princípios Contábeis.....	17
2.9	Convenções Contábeis.....	18
2.10	Demonstrações Contábeis na Contabilidade Comercial.....	19
2.10.1	Balanço Patrimonial.....	20
2.10.2	Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.....	20
2.10.3	Demonstração do Resultado do Exercício.....	21
2.10.4	Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	21
2.10.5	Demonstração do Valor Adicionado.....	21
2.10.6	Notas Explicativas.....	22
2.11	Consolidação das Demonstrações Contábeis.....	22
2.11.1	Aplicabilidade.....	23
2.11.2	Forma de Evidenciação das Consolidações.....	24
3	A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	26
3.1	Princípios da Administração Pública.....	27
3.2	Instrumentos de Planejamento no Estado de Minas Gerais.....	29
3.2.1	Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado.....	30
3.2.2	Plano Plurianual de Ação Governamental.....	30

3.2.3	Leis de Diretrizes Orçamentárias.....	31
3.2.4	Lei Orçamentária Anual.....	32
3.2.5	Programação Orçamentária e Financeira.....	34
3.3	Execução Orçamentária e Financeira.....	36
3.3.1	Execução da Receita.....	36
3.3.2	Execução da Despesa.....	42
3.4	Contabilidade Pública ou Governamental.....	48
3.4.1	Regulamentação.....	50
3.4.2	Plano de Contas.....	50
3.4.3	Sistemas de Contas.....	53
3.4.4	Demonstrações Contábeis da Contabilidade Pública.....	54
3.5	Sistema Informatizado de Administração Financeira do Estado de Minas Gerais – SIAFI/MG.....	56
4	DOS PROBLEMAS SENSÍVEIS À CONSOLIDAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS GOVERNAMENTAIS.....	60
4.1	Das Pesquisas Realizadas.....	60
4.2	Transferências Intragovernamentais.....	62
4.2.1	Procedimentos adotados em outros Estados.....	63
4.2.2	Procedimentos adotados em Minas Gerais.....	63
4.3	Transações Comerciais Intragovernamentais.....	65
4.3.1	Procedimentos adotados em outros Estados.....	65
4.3.2	Procedimentos adotados em Minas Gerais.....	66
4.4	Balanco Geral Consolidado.....	69
4.4.1	Procedimentos adotados em outros Estados.....	69
4.4.2	Procedimentos adotados em Minas Gerais.....	69
4.5	Os Reflexos nas Demonstrações Contábeis.....	70
4.5.1	Balanco Orçamentário.....	70
4.5.2	Balanco Financeiro.....	71
4.5.3	Balanco Patrimonial.....	71
4.5.4	Demonstração das Variações Patrimoniais.....	73
5	CONCLUSÃO.....	74
	REFERÊNCIAS.....	76

1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública de forma geral é constituída por um complexo de órgãos e entidades, os quais muito embora possam ter funções variadas, têm em comum a finalidade primordial de prestar serviços à sociedade.

Esses entes governamentais têm a obrigação legal de divulgar, periodicamente, informações acerca da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, e devem, portanto, dispor de um sistema de informações contábeis que permita a geração de relatórios, bem como para apuração de resultados.

Em virtude da diversidade e da complexidade das atividades desenvolvidas pelas instituições públicas, e devido à normatização específica a que estão sujeitas, a produção e consolidação das informações contábeis nesta esfera não representa tarefa simples.

Dentre as diversas particularidades da Contabilidade Governamental advindas de legislação específica, a exemplo dos restos a pagar e da adoção de regime misto (competência para a despesa e caixa para a receita), tem-se ainda o fato de que algumas atividades praticadas por entidades integrantes do orçamento fiscal, não são a princípio próprias de Estado.

Essa diversidade de atividades associada ao fato de que os órgãos e entidades de uma determinada esfera além de estabelecer relações externas ao ente transacionam também entre eles mesmos, acaba por dificultar a consolidação das suas contas, fato que requer procedimentos contábeis específicos.

1.1 Problema

A execução orçamentária e financeira dos órgãos e entidades do Estado de Minas Gerais, envolve em diversos momentos situações onde tanto o credor como o devedor de uma relação comercial, pertencem, ambos, à Administração Pública Estadual. Podem ser citados a título de exemplos a prestação de serviços à Secretaria

de Estado de Fazenda (SEF) pela Fundação João Pinheiro (FJP) ou pela Imprensa Oficial (IO).

No momento em que as entidades citadas no exemplo contabilizam como receita própria os recursos recebidos da SEF em contraprestação aos seus serviços, acabam provocando uma duplicidade de registro, uma vez que os recursos entregues nesse momento a elas, já foram necessariamente registrados com receita – tributária na maioria dos casos -, no âmbito da Administração direta.

Portanto mister se faz a adoção de procedimentos que permitam compensar as transações entre os órgãos e entidades pertencentes a um mesmo ente, a fim de se evitar, principalmente, a geração ficta de novas receitas, o que pode findar na distorção dos seus demonstrativos e até mesmo na oneração com relação às suas obrigações legais e tributárias.

O grande problema envolvido é a carência de um conjunto de normas que permitam a adoção de procedimentos homogêneos em todos os níveis de governo, bem como da inexistência de padronização na aplicação das matérias então normatizadas, seja pela imprecisão dos textos legais, seja pelas diferentes interpretações extraídas deles, ou ainda, por falta de força impositiva da legislação produzida.

1.2 Objetivo

O objetivo central deste trabalho é, a partir da identificação das transações que envolvam simultaneamente unidades integrantes do orçamento Estadual Mineiro, principalmente com relação às transferências financeiras e às operações comerciais, identificar os procedimentos adotados em Minas Gerais e compará-los com aqueles adotados pelos demais Estados, à luz da legislação vigente, com foco na consolidação das demonstrações contábeis.

Para viabilizar o alcance desse objetivo, buscar-se-á inventariar as práticas contábeis adotadas pelos principais Estados Brasileiros, procurando através de uma análise comparativa, identificar os melhores procedimentos utilizados na estruturação dos processos de escrituração e consolidação das Contas

Governamentais, através da depuração entre normas e práticas, existentes e adotadas.

1.3 Justificativa

Haja vista o enfoque atualmente dado à questão da transparência da gestão pública, importante analisar alguns procedimentos técnicos relativos à Contabilidade Governamental, no sentido de analisar a contribuição destes para a proposta de atribuir maior transparência às contas públicas, bem como proporcionar instrumentos de análise e planejamento, visando a melhoria qualitativa do gasto.

Com o marco da edição da Lei Complementar Federal nº. 101, de 4 de maio de 2000, a denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual estabeleceu novas regras para a Gestão e a Transparência Fiscal, entrou em cena um novo código de regras para a gestão fiscal da Administração Pública Brasileira, nas esferas municipal, estadual e federal, no intuito de tornar acessível à população em geral as informações sobre cada gestão.

A LRF pretende implementar uma estrutura consoante os fundamentos de uma administração pública gerencial, criando um ambiente fiscal sólido e consistente, calcado no planejamento, no equilíbrio das contas públicas, na adoção de uma política tributária adequada, na transparência na elaboração e divulgação dos documentos orçamentários e contábeis, de forma a possibilitar à população em geral, o acesso aos demonstrativos da sua execução orçamentária e financeira, no intuito de preservar o patrimônio público.

Esse cenário apresenta uma oportunidade ideal para um levantamento científico acerca dos processos, dos procedimentos e das práticas contábeis adotadas pelos diversos entes, perante a necessidade de fornecer respostas às indagações surgidas. Isto pode requerer um refinamento da Contabilidade Governamental, que de certa forma tem sido perseguido através das normatizações expedidas pelo Governo Federal, principalmente pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), mas que tem deixado a desejar quanto à sistemática de consolidação das contas dentro de cada esfera.

A busca por encontrar regras e procedimentos para dimensionar corretamente os resultados fiscais de cada ente, haja vista o grau de complexidade apresentado por cada um, em virtude da sua composição, mediante sua desconcentração através de órgãos e entidades é sem sombra de dúvida, um desafio.

1.4 Delimitação do escopo

O presente trabalho tem como propósito pesquisar os procedimentos adotados pelos Estados Brasileiros no tocante à consolidação das suas demonstrações contábeis, visando confrontar as principais práticas identificadas com aquelas utilizadas em Minas Gerais, no âmbito da Contabilidade Governamental.

O objeto de estudo não recairá no desenvolvimento ou mesmo sobre proposta normativa a ser adotada, mas tão somente na identificação dos processos adotados pelo diversos entes, e na verificação quanto à homogeneidade daqueles.

As análises terão como suporte e ênfase a parte normativa, seja pela falta de regulamentação, seja pela não observância das normas existentes, ou ainda, pela adoção parcial dos critérios estabelecidos.

Todo o levantamento será efetuado com base no último exercício findo (2007), e para efeito de exemplificação, nos casos que se fizerem necessários, serão utilizadas a Fundação João Pinheiro e/ou a Imprensa Oficial, entidades integrantes da Administração indireta do Estado de Minas Gerais, por representarem a contento as nuances abordadas.

1.5 Metodologia

O estudo foi desenvolvido a partir da combinação entre pesquisas bibliográfica e documental, além de entrevistas técnicas não estruturadas com profissionais atuantes na área governamental.

A pesquisa bibliográfica foi extensa e encontra-se evidenciada em todo o trabalho, principalmente nas partes conceituais, onde buscou-se sintetizar o pensamento

dos vários autores consultados, a partir da interpretação conjunta das diversas obras, conceitos e/ou definições, sempre que convergentes, procurando proporcionar uma leitura fácil ao trabalho.

Com relação à parte normativa, além da verificação dos atos na sua forma original, foram também utilizadas obras comentadas, visando provocar, checar, expandir e sedimentar os entendimentos extraídos.

Quanto às pesquisas, que inicialmente foram encaminhadas via *e-mail* aos representantes da área contábil de todos os Estados Brasileiros, o retorno deixou muito a desejar, tanto quantitativamente como qualitativamente, o que ensejou na mudança da forma implementada.

Assim sendo a parte documental relativa aos Estados foi obtida através dos seus sítios institucionais, enquanto que com relação à Fundação João Pinheiro e à Imprensa Oficial foram utilizados os demonstrativos constantes do Balanço Geral do Estado de Minas Gerais, além de consultas ao Sistema Informatizado de Administração Financeira do Estado de Minas Gerais (SIAFI/MG), mediante a utilização do seu armazém de informações.

1.6 Estrutura do Trabalho

Consta a seguir um esboço do presente estudo, considerando a necessidade da existência de uma ordenação lógica para o desenvolvimento, e principalmente para a apresentação de um trabalho acadêmico:

- esta intrdução;
- A Ciência Contábil - O segundo capítulo apresentará a base conceitual da ciência contábil, bem como os princípios, postulados e convenções que regem a matéria, discorrendo sobre os processos e mecanismos atualmente utilizados no Brasil, findando com a apresentação da consolidação das demonstrações contábeis, no plano privado;
- A Administração Pública – Desta parte constarão em um primeiro momento uma abordagem aos princípios que norteiam a Administração Pública, os instrumento de planejamento utilizados pelo Estado de Minas Gerais, e os

procedimentos inerentes ao processo da execução orçamentária e financeira. Em seguida adentrará no campo da Contabilidade Governamental, passando pela parte normativa e fechando com a enumeração das demonstrações contábeis. Finalizando o capítulo, consta uma apresentação do Sistema Informatizado de Administração Financeira utilizado pelo Estado de Minas Gerais;

- Dos Problemas Sensíveis à Consolidação das Informações Contábeis Governamentais - Conterá a parte central do trabalho, desde a apresentação dos resultados do material pesquisado, até a comparação entre os procedimentos adotados pelo Estado de Minas Gerais e pelos demais Estados;
- Conclusão - Desta constará uma abordagem acerca dos resultados obtidos com a pesquisa, bem como as observações pessoais do autor.

2 A CIÊNCIA CONTÁBIL

Cada vez mais a contabilidade vai ganhando uma projeção nunca antes alcançada. Hoje não só os empresários, mas também todos os demais usuários desta ciência, se preocupam e se utilizam cada vez mais das suas técnicas e informações.

2.1 Conceito de Contabilidade

Dentre os diversos conceitos de contabilidade merece citação o de autoria do professor Hilário Franco (1996):

É a Ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões - sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

2.2 Finalidade da Contabilidade

Sua finalidade primordial é a de fornecer dados e informações para a tomada de decisões, o que leva à conclusão de que o planejamento e o controle se encontram implícitos nesta.

2.3 Objeto da Contabilidade

A contabilidade tem como objeto o Patrimônio, o qual contabilmente é definido como o conjunto de bens, direitos, deveres e obrigações de uma entidade.

2.4 Campo de Aplicação da Contabilidade

A contabilidade pode, e deve, ser aplicada a qualquer tipo de entidade, seja de direito público, privado, com fins lucrativos ou não, pessoas físicas ou pessoas jurídicas.

2.5 Usuários da Informação Contábil

Dentre os diversos usuários da contabilidade merecem destaque os sócios ou acionistas, os fornecedores, os clientes, os administradores, os empregados, os bancos e o governo.

2.6 Técnicas Contábeis

A contabilidade, enquanto ciência do patrimônio, utiliza-se das seguintes técnicas contábeis, visando atingir o seu objetivo:

- a) Escrituração: consiste no registro das transações que permeiam a entidade, e que produzem, ou que possam produzir, efeito no patrimônio;
- b) Demonstrações Contábeis: referem-se às consolidações efetuadas através de inventários, balancetes e balanços das informações registradas nos livros contábeis, a fim de permitir uma visão clara e objetiva da situação e evolução da empresa;
- c) Auditoria: esta técnica visa constatar se a contabilidade foi efetuada de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade; e
- d) Análise de Balanços: refere-se à análise dos componentes patrimoniais e de resultados para se avaliar a situação patrimonial e a tendência de resultados das empresas.

2.7 Atributos da Informação Contábil

A informação contábil deve apresentar alguns atributos imprescindíveis, a fim de satisfazer as diferentes necessidades dos seus usuários.

O atributo da confiabilidade é aquele que diz respeito à aceitação da informação contábil, enquanto verídica, completa e pertinente. Para isto torna-se necessário que as informações contábeis não contenha erros e/ou vieses, e que sejam elaboradas em estrita observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade.

A tempestividade é o atributo o qual prescreve que a informação contábil

deve chegar ao conhecimento de seus usuários em tempo hábil, atentando para a sistematização da periodicidade destas informações.

O atributo da compreensibilidade exige que as informações sejam formatadas e disponibilizadas da forma mais compreensível possível, aos seus usuários.

Por último, o atributo da comparabilidade, diz respeito à possibilidade dos usuários da informação contábil terem conhecimento da sua evolução no decorrer do tempo, permitindo a evidenciação das suas posições relativas.

2.8 Princípios Contábeis

Entende-se por Princípios Contábeis os preceitos resultantes do desenvolvimento da aplicação prática dos princípios técnicos procedentes da contabilidade, de uso predominante no meio em que se aplicam, proporcionando interpretação uniforme das demonstrações financeiras.

Esses princípios permitem aos usuários fixar padrões de comparação e de credibilidade em função do reconhecimento dos critérios adotados para a elaboração das demonstrações contábeis.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº. 750, de 29 de dezembro de 1993, aprovou os Princípios Fundamentais de Contabilidade, a seguir especificados:

- a) Princípio da Entidade: o patrimônio da entidade não se confunde com o de seus sócios ou acionistas ou mesmo de seu proprietário individual. Portanto a contabilidade é focada no patrimônio da entidade, não se importando em nenhum momento com o dos seus fundadores, titulares sócios ou acionistas;
- b) Princípio da Continuidade: no momento da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, o profissional da contabilidade deve considerar a continuidade ou não da empresa, além da sua duração, definida ou provável, haja vista o reflexo da descontinuidade sobre o valor econômico dos ativos bem como dos passivos da organização;

- c) Princípio da Oportunidade: reporta-se à tempestividade e à integridade do registro contábil, exigindo que este seja efetuado tão logo seja conhecido, na devida extensão, não se sujeitando às causas que lhe deram origem;
- d) Princípio do Registro pelo Valor Original - art. 7º, Resolução CFC nº. 750/93: Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da entidade.
- e) Princípio da Atualização Monetária: a moeda enquanto medida de valor, não apresenta valor constante no tempo, portanto as alterações do poder aquisitivo da moeda devem ser reconhecidas pela contabilidade. Este procedimento visa eliminar as distorções causadas pela desvalorização da moeda das demonstrações financeiras da entidade. Não representa uma nova avaliação e sim o ajustamento dos valores originais para a data presente, mediante a aplicação de indexadores oficiais;
- f) Princípio da Competência: segundo este princípio as despesas ou as receitas devem ser contabilizadas considerando o momento da sua ocorrência, independentemente da efetivação do pagamento ou do recebimento, respectivamente. A competência reporta-se à ocorrência do fato gerador que deu origem ao evento, não se encontrando subordinada aos pagamentos ou recebimentos; e
- g) Princípio da Prudência: exige a adoção de hipóteses que resultem em menor patrimônio líquido, mediante opções igualmente aceitáveis, atribuindo menor valor aos itens do ativo e da receita e de maior valor aos itens do passivo e da despesa.

2.9 Convenções Contábeis

Dentro da ampla margem de liberdade que os princípios permitem ao contador, no registro das operações, as convenções vêm restringir ou limitar ou mesmo modificar parcialmente os conteúdos dos princípios, definidos mais precisamente seu significado. Conforme apresentado por Padoveze (2004), as convenções são as seguintes:

- a) Convenção da Objetividade: dispõe que o exercício da atividade contábil deve ser feito de forma objetiva, não se submetendo a critérios subjetivos, ainda que ponderáveis. O Contabilista não deve se deixar influenciar por sentimentos e/ou expectativas, de nenhum indivíduo, que possa influenciar no seu trabalho;
- b) Convenção do Conservadorismo: consiste em que, por motivos de precaução, sempre que o contador se defrontar com alternativas igualmente válidas para atribuir valores diferentes a um elemento patrimonial, deverá optar pelo menor valor para o ativo e pelo maior valor para o passivo;
- c) Convenção da Materialidade: considera a relação custo / benefício da informação que será produzida, para determinar com base na relevância, se determinado evento resultará em registros contábeis, evitando o desperdício de tempo e recursos; e
- d) Convenção da Consistência ou Uniformidade: estabelece que, uma vez adotado determinado processo, dentre os vários possíveis que podem atender a um mesmo princípio geral, ele não deverá ser mudado com demasiada freqüência, a fim de não prejudicar a comparabilidade dos relatórios contábeis. Tem por finalidade reduzir a área de inconsistência entre relatórios de uma mesma empresa, contribuindo com a padronização e unificação contábeis, dentro do mesmo setor de atividade.

2.10 Demonstrações Contábeis na Contabilidade Comercial

As demonstrações contábeis têm por objetivo apresentar a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e o fluxo de caixa de uma organização, em observância às normas e práticas contábeis adotadas no Brasil. Constituem uma representação monetária estruturada da situação patrimonial e financeira, reflexo das transações da entidade num determinado período.

A principal importância das demonstrações contábeis refere-se ao fornecimento de informações aos diversos usuários sobre a posição patrimonial e financeira, o resultado e o fluxo financeiro de uma entidade. Estas informações permitem ainda mensurar o nível e a qualidade dos atos de gerenciamento e de administração

implementados na entidade, principalmente no tocante aos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas, lucros ou prejuízos e fluxo financeiro.

Essas informações, juntamente com outras constantes das notas explicativas às demonstrações contábeis, auxiliam os usuários a estimar os resultados e os fluxos financeiros futuros da entidade.

De acordo com o art 176 da Lei Federal nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 - com as alterações introduzidas pela Lei Federal nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007 - ao fim de cada exercício deverão ser elaboradas as seguintes demonstrações financeiras: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), Demonstração do Valor Adicionado (DVA), e as Notas Explicativas (NE).

2.10.1 Balanço Patrimonial

Destina-se a demonstrar a situação financeira e patrimonial de uma entidade num determinado momento, representada pelos montantes dos bens e direitos (ativo), das obrigações e exigibilidades (passivo) e pelo patrimônio líquido, o qual resulta da diferença entre os dois primeiros.

O balanço patrimonial visa apresentar de forma estática, os valores das principais contas ou grupo de contas, em ordem decrescente de liquidez ou exigibilidade.

2.10.2 Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados

A DLPA visa evidenciar as alterações ocorridas no saldo da conta de lucros ou prejuízos acumulados, no Patrimônio Líquido.

Conforme disposto no art. 186 da Lei Federal nº. 6.404/76, esta demonstração deverá discriminar:

- I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;
- II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;
- III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

2.10.3 Demonstração do Resultado do Exercício

Este demonstrativo tem por objetivo evidenciar a formação do resultado líquido do exercício financeiro, através do confronto das receitas com os custos e despesas apurados segundo o regime de competência.

Por representar uma síntese econômica dos resultados operacionais de uma empresa em um determinado período, além da elaboração obrigatória – normalmente anual – são comumente produzidas em períodos menores para fins gerenciais e fiscais.

2.10.4 Demonstração dos Fluxos de Caixa

De forma sintética a DFC indica a origem dos ingressos no caixa da empresa, o destino do dinheiro quando da sua saída e o resultado do fluxo financeiro num determinado período.

De acordo com a Lei Federal nº. 11.638/07, esta demonstração deverá ser segregada no mínimo nos fluxos das operações, dos financiamentos e dos investimentos.

A DFC é uma demonstração dinâmica que permite ao gerente financeiro melhorar o seu planejamento financeiro, atuando de forma eficaz nos momentos de contratação de empréstimos ou de aplicação de saldo de caixa (excesso) no mercado financeiro, dependendo da situação financeira da entidade.

2.10.5 Demonstração do Valor Adicionado

Cabe ressaltar que esta deverá compor o conjunto das demonstrações somente se tratar de companhia aberta.

A DVA visa evidenciar quanto de riqueza a organização produziu, e como se deu a distribuição desta riqueza.

Serão beneficiados por esta distribuição, os sócios ou acionistas, os financiadores - mediante a remuneração dos capitais disponibilizados -, os empregados, o governo - por meio dos impostos (com benefício de toda a sociedade) -, além da própria empresa através da parcela retida por ela.

2.10.6 Notas Explicativas

Têm por finalidade proporcionar aos usuários das informações contábeis um perfeito entendimento dos demonstrativos apresentados, com informações de caráter descritivo, informando acerca dos principais critérios utilizados na elaboração dos relatórios contábeis, bem como sobre eventuais modificações destes.

São comentários utilizadas também para detalhar algumas rubricas integrantes do BP e/ou da DRE, visando proporcionar maior transparência a determinada conta ou grupo de contas.

2.11 Consolidação das Demonstrações Contábeis

A consolidação refere-se à técnica de evidenciação contábil desenvolvida com a finalidade de apresentar aos usuários da informação contábil os resultados das operações e a posição financeira de determinado grupo de empresas. As informações de cada integrante do grupo – controladora e controladas – são demonstradas como se fossem uma única empresa.

Desta forma, sem prejuízo das demonstrações contábeis individualizadas, mediante a adoção do método da equivalência patrimonial, se for o caso, a controladora deverá elaborar e publicar as demonstrações contábeis consolidadas visando evidenciar o desempenho global do grupo empresarial. Nesse momento as transações praticadas entre as empresas do grupo deverão ser eliminadas, procedimento necessário para que os demonstrativos contábeis reflitam somente os resultados decorrentes das operações realizadas com terceiros.

2.11.1 Aplicabilidade

De acordo com a Lei Federal nº. 6.404/76, a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas é obrigatória para:

- companhias abertas com mais de trinta por cento do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas (art. 249); e
- grupos empresariais que se constituírem formalmente em Grupos de Sociedades (art. 275).

O parágrafo único do art. 249 da Lei Federal nº. 6.404/76, estabeleceu a possibilidade da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) expedir normas sobre as sociedades cujas demonstrações devam ser abrangidas na consolidação.

Neste sentido, por meio da Instrução nº. 247, de 27.03.1996, a CVM expediu normas e procedimentos a serem observados pelas companhias abertas e pelas sociedades de comando de grupo de sociedades que incluam companhia aberta, cujos teores determinam, entre outros, a continuidade das publicações de demonstrações consolidadas independentemente do percentual que os investimentos representam no próprio Patrimônio Líquido da controladora.

Assim sendo, o art. 21 da Instrução mencionada estabelece que ao final de cada exercício social, demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas por:

- companhia aberta que possuir investimento em sociedades controladas, incluindo as sociedades controladas em conjunto; e
- sociedade de comando de grupo de sociedades que inclua companhia aberta (também denominadas de *joint ventures*).

Entretanto, nas seguintes situações podem ser excluídas da consolidação das demonstrações, sem prévia autorização da CVM, as sociedades controladas que se encontrem nas seguintes condições:

- com efetivas e claras evidências de perda de continuidade e cujo patrimônio seja avaliado ou não a valores de liquidação (quando a controlada esteja em processo de concordata, falência ou em reorganização legal); e

- cuja venda por parte da investidora, em futuro próximo, tenha efetiva e clara evidência de realização devidamente formalizada.

Por outro lado, não é justificável a exclusão de controladas cujas operações sejam de natureza diversa das operações da investidora ou das demais controladas (§ 3º do art. 23 da Instrução CVM nº. 247/96).

2.11.2 Forma de Evidenciação das Consolidações

As disposições do art. 249 da Lei Federal nº. 6.404/76, determinam a necessidade de publicação das demonstrações contábeis consolidadas por parte da empresa controladora, não sendo-lhe permitido publicar as suas demonstrações individuais de forma separada das consolidadas, o que é possível somente para as empresas controladas, embora quando estas pertençam a um Grupo de Sociedades, precisam indicar onde e quando foram publicadas as demonstrações da sociedade de comando.

Além desses aspectos legais, a Comissão de Valores Mobiliários, por meio da Instrução CVM nº. 247/96, ratifica referidas exigências e determina que as demonstrações consolidadas sejam divulgadas juntamente com a indicação dos valores correspondentes às demonstrações do exercício imediatamente anterior, cujas peças contábeis devem ser submetidas à auditoria por parte de profissionais independentes.

Na elaboração das Notas Explicativas relativamente às demonstrações consolidadas é dispensável a repetição das informações que já foram prestadas nas demonstrações individuais, em função da publicação conjunta de todas as peças, ressalvando-se, no entanto, as discriminações inerentes ao ativo permanente, exigível a longo prazo, ajustes de exercícios anteriores, as quais normalmente não são publicadas junto com as demonstrações das empresas controladas.

Ainda, consoante a referida instrução, devem ser divulgados nas demonstrações contábeis consolidadas, por meio de notas explicativas, os seguintes elementos:

- critérios adotados na consolidação;

- denominação das sociedades controladas incluídas na consolidação, bem como o percentual de participação da controladora em cada sociedade controlada englobando participação direta e participação indireta através de outras sociedades controladas;
- exposição das razões que determinaram a exclusão de sociedades controladas na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas;
- base e fundamento para amortização do ágio ou do deságio não absorvido na consolidação;
- eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício social que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros consolidados; e
- eventos que ocasionaram qualquer diferença entre os montantes do patrimônio líquido e do lucro líquido da controladora, em confronto com os correspondentes montantes do patrimônio líquido e do lucro líquido consolidado apresentados nas demonstrações contábeis consolidadas.

Sem prejuízo de outros aspectos, dentro dos critérios adotados na consolidação, serão explicados todos os procedimentos adotados, ainda que sejam aqueles considerados meramente normais, sendo objeto de destaque as situações específicas relacionadas com os impostos, inclusive as hipóteses de diferimento do imposto de renda nas demonstrações consolidadas e de apropriações de determinados impostos e outros gastos como despesa ou acréscimo ao custo de aquisição de elementos do ativo.

3 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública, segundo o autor Alexandre de Moraes, consiste objetivamente na atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para assegurar os interesses coletivos, e subjetivamente no conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2005, p.54) conceitua a expressão Administração Pública em dois sentidos:

- a) em sentido **subjetivo, formal** ou **orgânico**, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende **pessoas jurídicas, órgãos** e **agentes públicos** incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa;
- b) em sentido **objetivo, material** ou **funcional**, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria **função administrativa** que incumbe, **predominantemente**, ao Poder Executivo.

De acordo com Meirelles (2005a, p. 64), “Governo e Administração são termos que andam juntos e muitas vezes confundidos, embora expressem conceitos diversos nos vários aspectos em que se apresentam.”

Esse autor conceitua Administração Pública sob os diversos sentidos, *in verbis*:

Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. A Administração não pratica atos de governo, pratica, tão-somente, *atos de execução*, com maior ou menor autonomia funcional, segundo a competência do órgão e de seus agentes. São os chamados atos administrativos [...].

O Governo comanda com responsabilidade constitucional e política, mas sem responsabilidade profissional pela sua execução; a Administração executa sem responsabilidade constitucional ou política, mas com responsabilidade técnica e legal pela execução. A Administração é o instrumental de que dispõe o Estado para pôr em prática

as opções políticas do Governo. Em suma, vale dizer que governar significa uma atividade política e discricionária e administrar é uma atividade operacional, imparcial e vinculada às normas legais.

Assim, Administração Pública em sentido material é administrar os interesses da coletividade e em sentido formal é o conjunto de entidade, órgãos e agentes que executam a função administrativa do Estado. As atividades estritamente administrativas devem ser exercidas pelo próprio Estado ou por seus agentes.

Administração Pública é o conjunto de órgãos, serviços e agentes do Estado que procuram satisfazer as necessidades da sociedade, tais como, educação, cultura, segurança, saúde, etc. Em outras palavras, Administração Pública é a gestão dos interesses públicos por meio da prestação de serviços públicos, sendo dividida em Administração direta e indireta.

A Administração Pública direta é aquela exercida pelo conjunto dos Poderes da União, dos Estados do Distrito Federal e dos Municípios, os quais não possuem personalidade jurídica própria, patrimônio, nem autonomia administrativa.

A Administração indireta é composta pelas autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista e empresas públicas, que vinculadas à direta, têm por objetivo desempenhar as atividades administrativas de forma descentralizada. Tais entidades possuem personalidade jurídica própria, patrimônio e autonomia administrativa.

A Administração Pública, seja direta ou indireta, tem como principal objetivo o interesse público, seguindo os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

3.1 Princípios da Administração Pública

Princípios são mandamentos nucleares de um determinado sistema. Representam o alicerce e a disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e racionalização do sistema normativo.

Atuam como elos, fazendo com que diversas normas sejam fundamentadas, estruturadas e compreendidas. Consistem em última instância, em normas jurídicas estruturais de um dado ordenamento jurídico.

A Lei Federal nº. 8.429, de 2 de junho de 1992, estabelece em seu art. 4º que “Os agentes públicos de qualquer nível ou hierarquia são obrigados a velar pela estrita observância dos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade no trato dos assuntos que lhe são afetos”. Na verdade o que esta lei fez foi reforçar o mandamento materializado na Constituição Federal de 1988.

Os princípios que se encontram expressos na Constituição Federal de 1988, e que por isto podem ser considerados os mais relevantes, constam do *caput* do art. 37. Seguem os referidos princípios, com os comentários de Meirelles (2005b):

- legalidade: considerado base para todos os demais princípios determina que, em qualquer atividade, a Administração Pública está estritamente vinculada à lei. Assim, esta só pode fazer o que a lei autoriza, restando impedida, na ausência previsão legal. Representa a garantia mais importante do cidadão, protegendo-o de abusos dos agentes administrativos e limitando o Poder do Estado na interferência das liberdades individuais;
- impessoalidade: visa ao bem comum impondo ao administrador público uma conduta voltada aos interesses da comunidade, mediante a neutralidade e a objetividade das atividades administrativas. Traz consigo a ausência de marcas pessoais ou particulares no exercício da atividade administrativa. Os atos não serão imputados a quem os pratica, mas sim à entidade à qual está vinculado;
- moralidade: exige do administrador um comportamento ético, jurídico adequado, o qual encontra-se associado à honestidade. Vinculada à noção de boa administração, a moral é condição indispensável para uma atuação íntegra do agente público. Representa um robusto instrumento à função de controle de legalidade, legitimidade e economicidade dos atos administrativos, ou seja, abrange padrões objetivos de condutas exigíveis do administrador público, independentemente, da legalidade e das efetivas intenções dos agentes públicos;

- publicidade: visa levar ao conhecimento de todos os atos, contratos ou instrumentos jurídicos da Administração Pública, conferindo transparência à gestão da coisa pública e permitindo o seu controle interno e externo. Consiste em requisito de eficácia dos atos públicos; e
- eficiência: acrescido através da Emenda Constitucional nº. 19/98, traduz-se num moderno conceito de Administração Pública, buscando romper definitivamente com a arcaica noção de que o Estado provê por generosidade. Significa dizer que as ações administrativas devem apresentar atendimento adequado, rapidez, segurança, urbanidade, transparência e neutralidade, objetivando aperfeiçoar os serviços prestados, buscando otimizar os resultados e atender o interesse público com maiores índices de adequação, eficácia e satisfação.

Ressalta-se que os princípios anteriormente citados não são os únicos aplicáveis à Administração Pública, haja vista a existência de outros pressupostos na legislação infraconstitucional. Vale observar o disposto no art. 2º, da Lei Federal nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, *in verbis*: "A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência".

3.2 Instrumentos de Planejamento no Estado de Minas Gerais

O principal pilar de sustentação de uma adequada gestão da coisa pública, refere-se aos seus instrumentos de planejamento. O planejamento é função obrigatória dos entes, no cumprimento de suas missões.

A CF/88 através do art. 165, prevê o estabelecimento do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), e das Lei de Orçamentos Anuais (LOA), os quais devem conter informações sobre políticas e programas, com metas físicas e monetárias para a mensuração das ações e custos, de forma a possibilitar o acompanhamento e o controle gerencial.

Além dos instrumentos acima citados, o Estado de Minas Gerais

estabeleceu ainda através do art. 231 da sua Constituição que:

O Estado, para fomentar o desenvolvimento econômico, observados os princípios da Constituição da República e os desta Constituição, estabelecerá e executará o Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado, que será proposto pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social e aprovado em lei.

3.2.1 Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado

A Constituição Mineira em seu capítulo II – Da Ordem Econômica - , na Seção I – Do Desenvolvimento Econômico - , instituiu através do seu art. 231, o Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado (PMDI), a ser proposto pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social e aprovado através de lei.

Em 16 de janeiro de 1992, foi editada a Lei nº. 10.628, a qual estabeleceu a organização e o funcionamento do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), cujos objetivos são a proposição do PMDI e a coordenação da Política de Desenvolvimento Econômico-Social do Estado.

Além do estabelecimento da política de desenvolvimento sócio-econômico integrado do Estado, compete ainda ao CDES fixar as diretrizes para a consecução dos objetivos do PMDI, coordenando as atividades dos diversos setores da Administração Pública Estadual, quando da sua elaboração, bem como acompanhar a sua execução, sugerindo as medidas governamentais necessárias a seu fiel cumprimento. Compete ainda a esse conselho o estabelecimento das diretrizes e dos objetivos do plano plurianual e dos programas regionais e setoriais, que deverão ser elaborados em consonância com PMDI, nos termos do parágrafo único do artigo 154 da Constituição do Estado.

3.2.2 Plano Plurianual de Ação Governamental - PPAG

Ao definir o que será realizado em um determinado período, o Plano Plurianual vincula-se com o planejamento orçamentário e financeiro, restando como referência básica para os demais instrumentos que integram o sistema orçamentário: a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei de Orçamento Anual.

Este Plano inicia-se com o diagnóstico do ente, através do levantamento das necessidades, levando-se em conta as dificuldades e potencialidades e a vocação, para a definição dos objetivos e metas através de programas de governo.

A Constituição Mineira estabelece no inciso I do art. 153 a adoção PPAG, através de lei de iniciativa do Poder Executivo.

A Carta Mineira determina ainda através do art. 154 que:

A lei que instituir o plano plurianual de ação governamental estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas a programas de duração continuada.

O Parágrafo Único do artigo supra determina que esse planejamento (plano e programas) devem ser elaborados em consonância com o PMDI, determinando o alinhamento destas ações.

A Administração tem trabalhado no intuito de transformar o PPAG num instrumento de gestão, orientando de forma estratégica a Administração Pública, gerindo as ações de governo em busca de resultados.

3.2.3 Leis de Diretrizes Orçamentárias

De acordo com o § 2º do art. 165 da CF/88:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

O art. 155 da Constituição Mineira por sua vez prevê que:

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, compatível com o plano plurianual, compreenderá as metas e prioridades da Administração Pública Estadual, incluirá as despesas correntes e de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais.

A LRF também normatiza acerca deste instrumento, dispondo sobre o equilíbrio das receitas e despesas, critérios e formas de limitações de empenho, normas relativas ao controle de custos e quanto à avaliação dos resultados dos programas.

Este instrumento atua como uma ponte entre o PPAG e a LOA, antecipando o debate sobre temas previstos no Plano Plurianual e que devam ser implementados no orçamento do exercício financeiro subsequente.

Desta forma as leis de diretrizes orçamentárias mineiras apresentam em seu escopo:

- a) as prioridades e metas da Administração Pública estadual;
- b) as diretrizes gerais para o Orçamento;
- c) as disposições sobre alterações na legislação tributária e tributário-administrativa;
- d) a política de aplicação da agência financeira oficial; e
- e) as disposições sobre a administração da dívida e as operações de crédito.

3.2.4 Lei Orçamentária Anual

A origem do orçamento vincula-se à necessidade de suprir as demandas humanas e sociais, que são ilimitadas, com os recursos disponíveis, os quais são escassos. Desta forma o Estado utiliza o orçamento como um instrumento de política fiscal, objetivando executar as seguintes funções:

- a) alocativa: que visa promover o ajustamento na alocação dos recursos;
- b) distributiva: destinada a ajustar a distribuição da renda; e
- c) estabilizadora: que tem como objetivo manter a estabilidade econômica.

O moderno conceito de orçamento público vai além da estimativa da receita e fixação da despesa, pois ao mesmo foi incorporada a função de planejamento.

Assim, pode-se afirmar que a Lei Orçamentária Anual é o instrumento de planejamento utilizado pelos governantes para, além de planejar, administrar as receitas e despesas públicas em cada exercício financeiro.

Através da Lei Orçamentária o Poder Legislativo autoriza que o ente realize

receitas e execute despesas em um determinado exercício financeiro.

De acordo com a Constituição Federal a LOA compreenderá os orçamentos fiscais (órgãos da Administração direta, entidades da Administração indireta e fundos), da seguridade social, e de investimento das empresas estatais.

Existem princípios básicos que devem ser seguidos para a elaboração e controle do orçamento previstos na Constituição Federal, na Constituição Mineira, na Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964, e podem constar ainda do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Como exemplos, podem ser citados:

- a) Princípio da Exclusividade: A LOA só versa sobre matéria orçamentária, podendo conter autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operação de crédito (§ 8º, art. 165, CF / § 3º, art. 157, CE);
- b) Princípio da Não-Afetação das Receitas: É vedada a vinculação da receita com a gastos determinados, exceto quanto aos descontos constitucionais (inciso IV, art. 167 CF/88);
- c) Princípio da Unidade: cada ente federado deverá possuir apenas um orçamento, a cada exercício financeiro, fundamentado em uma única política orçamentária e estruturado de forma uniforme (art. 2º, Lei Federal 4.320/64);
- d) Princípio da Universalidade: A LOA deve incorporar todas as receitas e despesas, isto é, dela deve constar todas as unidades do respectivo ente (art. 2º, 3º e 4º, Lei Federal nº. 4.320/64); e
- e) Princípio da Anualidade: Estabelece um período limitado de tempo para a estimativa das receitas e para a fixação das despesas, o qual deve compreender o período de um exercício, que corresponde ao ano civil (art. 34, Lei Federal nº. 4.320/64).

Além dos princípios acima elencados há de ressaltar o da Legalidade e o da Publicidade, anteriormente explicitados, como requisitos indispensáveis ao orçamento. O primeiro para dar forma ao processo e o segundo para permitir a divulgação do mesmo à população.

Durante a execução do orçamento anual podem ocorrer situações não

previstas quando da sua elaboração, o que exige mecanismos que possibilitem a retificação da proposta aprovada inicialmente, a fim de possibilitar principalmente, a execução de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na LOA sancionada.

Esta retificação encontra-se prevista na Lei Federal nº. 4.320/64 e se denomina Créditos Adicionais, os quais se classificam em:

- a) suplementares: são aqueles destinados a reforçar a dotação orçamentária;
- b) especiais: usados para aquelas despesas para as quais não constava dotação orçamentária específica na LOA; e
- c) extraordinários: utilizados para despesas urgentes e imprevistas (caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública).

A autorização dos créditos suplementares e especiais se dará mediante lei e a sua abertura através de decreto de autoria do Poder Executivo, desde que existam recursos disponíveis para acobertar as respectivas despesas, oriundos das seguintes fontes:

- a) superávit financeiro do exercício anterior;
- b) excesso de arrecadação;
- c) saldos de anulações de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais;
- d) produto de operações de crédito.

A partir da LOA já é possível identificar a sinalização da duplicidade mencionada no item 1.1, uma vez que dela constarão despesas fixadas por determinada unidade, cuja receita será efetivada por outra, ambas integrantes do mesmo orçamento fiscal.

3.2.5 Programação Orçamentária e Financeira

Durante muito tempo o orçamento público foi um instrumento de difícil compreensão pela maioria dos cidadãos, ficando restrita a um diminuto grupo de especialistas. Com isso uma das suas principais funções, qual seja a de atribuir transparência no recolhimento e na aplicação dos recursos públicos, deixava de ser atendida.

Nos últimos anos esse cenário foi alterado profundamente. Por um lado existe a determinação legal de implementação de mecanismos eficazes de controle e divulgação das contas públicas, e por outro lado a sociedade se mostra cada vez mais interessada e conhecedora acerca da relevância do processo orçamentário.

O ciclo orçamentário e financeiro passa pelas seguintes fases: Planejamento Orçamentário, Elaboração da Proposta Orçamentária, Aprovação do Orçamento, Execução do Orçamento, e, Monitoramento e Avaliação.

A Programação Orçamentária inicia-se quando do levantamento das necessidades de gastos de cada unidade que integra um dado orçamento. A partir desse levantamento é que o órgão responsável irá consolidar a proposta orçamentária que será submetida ao Poder Legislativo.

Ao início de cada exercício financeiro, mediante a aprovação do orçamento, inicia-se a fase da execução orçamentária e financeira, da receita e da despesa. É o momento em que as receitas previstas começam a ser arrecadadas e as despesas fixadas começam a ser realizadas.

Nesse momento, com base no planejamento efetuado a unidade gestora do orçamento começa a aprovar as cotas orçamentárias destinadas à execução de cada órgão ou entidade integrante de um determinado ente. Estes órgãos, através das suas unidades orçamentárias providenciarão a descentralização dos referidos créditos a cada uma de suas unidades executoras, que são em última instância aquelas responsáveis pela execução do orçamento aprovado.

A Programação Financeira por sua vez, é estabelecida com base nos valores constantes da LOA, de forma periódica, de acordo com o estabelecido por cada ente. Nos termos do art. 8º da LRF:

Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

3.3 Execução Orçamentária e Financeira

3.3.1 Execução da Receita

Receita pública nada mais é do que todo ingresso de recursos no erário, destinados a custear as despesas derivadas da prestação de serviços públicos e os investimentos do ente.

A Receita na Administração Pública, mais precisamente no que diz respeito às entidades de Direito Público Interno, se origina em decorrência do seu poder de império, da gerência do seu patrimônio e das transferências de outras entidades.

Sob o ponto de vista orçamentário as receitas se dividem em:

- receitas orçamentárias: são aquelas de propriedade do ente público, previstas ou não na LOA, que não possuem caráter devolutivo e se destinam às aplicações em ações governamentais; e
- receitas extra-orçamentárias: são aquelas não previstas na LOA, e que ingressam temporariamente no caixa do governo, para posterior devolução.

De acordo com o art. 11 da Lei Federal n.º 4.320/64, a receita classifica-se em duas categorias econômicas, a saber:

- Receitas Correntes: são as receitas efetivas oriundas das atividades operacionais do ente, destinadas a serem aplicadas também em atividades operacionais, correntes ou de capital. São denominadas de originárias quando resultantes da venda de produtos ou serviços ou da remuneração de bens e valores, ou derivadas se advindas do produto da arrecadação de tributos e multas, em função da autoridade coercitiva do Estado. São desdobradas nas seguintes subcategorias: tributária, contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, serviços, transferências (Correntes) e outras;
- Receitas de Capital: segundo o Manual de Procedimentos das Receitas Públicas¹, " São os ingressos de recursos financeiros oriundos de

¹ 4ª Edição – Aprovada pela Portaria Conjunta nº. 2 da Secretaria do Tesouro Nacional/MF e Secretaria de Orçamento Federal/MPOG, de 8 de agosto de 2007.

atividades operacionais ou não operacionais para aplicação em despesas operacionais, correntes ou de capital, visando ao alcance dos objetivos traçados nos programas e ações de governo”. Caracterizam-se por produzirem mutações patrimoniais, haja vista decorrerem da obtenção de recursos mediante a constituição de dívidas, amortização de empréstimos e financiamentos ou alienação de componentes do ativo permanente, com excessão das transferências. São as seguintes as subcategorias das Receitas de Capital: Operações de Crédito, Alienação de Bens, Amortização de Empréstimos, Transferências e Outras.

O Governo Federal através da STN e da SOF, considerando a necessidade de identificar as receitas decorrentes de transações entre unidades participantes do mesmo orçamento fiscal, instituiu mediante a edição da Portaria Interministerial nº. 338, de 26 de abril de 2006, as classificações para Receitas Intra-Orçamentárias (correntes e de capital), em nível de Categoria Econômica.

Consta da referida portaria a ressalva de que essas classificações não constituem novas categorias econômicas de receita, mas tão somente especificações das categorias já existentes. Estas especificações visam possibilitar a eliminação da dupla contagem dos demonstrativos contábeis da esfera governamental.

De acordo com o Manual Técnico de Orçamento (MTO), da Secretaria de Orçamento Federal, em conformidade com o Manual de Procedimentos da Receita Pública, a classificação da Receita Orçamentária se dá mediante a seguinte codificação:

Quadro nº. 01
Composição do Código da Natureza da Receita Orçamentária

Níveis	Referência	Quantidade de Dígitos
1º	Categoria Econômica	1
2º	Origem	1
3º	Espécie	1
4º	Rubrica	1
5º	Alínea	2
6º	Subalínea	2

Fonte: Manual de Procedimentos da Receita Pública

Exemplificando: tomando por referência a seguinte classificação –
1.1.1.2.05.01, tem-se:

- o 1º nível, referente à Categoria Econômica se resume em:
 - 1 – Receitas Correntes;
 - 2 – Receitas de Capitais;
 - 7 – Receitas Correntes Intra-Orçamentárias; e
 - 8 – Receitas de Capital Intra-Orçamentárias.

As duas últimas categorias acima (7 e 8), instituídas através da Portaria Interministerial STN/SOF nº. 338/06, constituem contrapartida às despesas realizadas na Modalidade de Aplicação 91 - Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social² -, e têm por finalidade compensar os efeitos das duplas contagens, no orçamento fiscal.

Importante ressaltar que embora a instituição da Modalidade de Aplicação 91 (vide página 45), e posteriormente das “novas” categorias econômicas da receita, seja um importante instrumento para o tratamento do problema evidenciado neste trabalho, esses procedimentos ainda não foram adotados por alguns dos entes, dentre estes Minas Gerais, permanecendo a dificuldade de se identificar a ocorrência dos eventos recíprocos de despesa e receita dentro da mesma esfera de governo.

- 2º nível – Origem da Receita: denominada de subcategoria pela Lei Federal nº. 4.320/64, identifica a procedência dos recursos, compondo as categorias acima da forma exposta no quadro de nº. 02, a seguir:

Quadro nº. 02
Classificação da Receita Orçamentária

Categoria Econômica		Origem	
Código	Descrição	Código	Descrição
1	Receitas Correntes	1	Receita Tributária
		2	Receitas de Contribuições
		3	Receita Patrimonial
		4	Receita Agropecuária
		5	Receita Industrial
		6	Receita de Serviços
		7	Transferências Correntes
2	Receitas de Capital	1	Operações de Crédito
		2	Alienação de Bens
		3	Amortização de Empréstimos
		4	Transferências de Capital
		5	Outras Receitas de Capital

Fonte: Manual de Procedimentos da Receita Pública.

² Incluída na Portaria Interministerial STN/SOF nº. 163/01, através da Portaria Interministerial STN/SOF nº. 688/05.

- 3º nível – Espécie da Receita: constitui um desdobramento da Origem. Tratando-se das Receitas Tributárias tem-se por exemplo as espécies: (1) Impostos e (2) Taxas;
- 4º nível – Rubrica: resulta da agregação de receitas semelhantes, detalhando a Espécie com maior precisão. Exemplo: (2) Impostos sobre o patrimônio e a renda;
- 5º nível – Alínea: refere-se ao nome da respectiva receita. Exemplo: (05) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);
- 6º nível – Subalínea: representa o menor nível da receita, utilizada quando da necessidade de detalhar a alínea. Exemplo: (01) cota-parte do Estado – IPVA.

Dessa forma, através da agregação dos diversos níveis, chega-se ao exemplo em tela - 1.1.1.2.05.01 -, de acordo com a classificação utilizada no Estado de Minas Gerais. Como Minas adotou mais um nível³, composto de dois dígitos, possibilitando o desdobramento da subalínea sempre que necessário, a classificação final da receita se dá com a utilização de dez dígitos. Não se apresentando necessidade de detalhamento da subalínea, o desdobramento será informado como (00). Assim, o exemplo acima apresentaria a seguinte codificação: 1.1.1.2.05.01.00, onde:

- 1 - Receita Corrente (Categoria Econômica);
- 1 – Receita Tributária (Origem);
- 1 – Impostos (Espécie);
- 2 – Impostos sobre o patrimônio e a renda (Rubrica);
- 05 – IPVA (Alínea);
- 01 – cota-parte do Estado (Subalínea);
- 00 – desdobramento.

Não obstante a classificação da receita por natureza possibilitar a identificação da origem dos recursos arrecadados, tornou-se necessário classificar a receita pública de acordo com a sua destinação legal, visando sintonizar os recursos da arrecadação até a sua utilização. Nesse sentido o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) do Governo Federal, através da Secretaria de Orçamento Federal, no

³ Nível optativo de acordo com o Manual de Procedimentos da Receita Pública.

intuito de melhorar a técnica orçamentária, instituiu o mecanismo das “fontes de recursos”.

O quadro seguinte apresenta a relação das fontes constantes do orçamento do Estado de Minas Gerais, para o exercício financeiro de 2007.

Quadro nº. 03
Estado de Minas Gerais
Fontes de Recursos - 2007

Código	Descrição
10	Recursos Ordinários
20	Recursos Constitucionais Vinculados aos Municípios
21	Cota Estadual do Salário Educação - QESE
22	Recursos do Sistema Único de Saúde - SUS
23	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica - FUNDEB
24	Convênios, Acordos e Ajustes
25	Operações de Crédito Contratuais
26	Taxa Florestal
27	Taxa de Segurança Pública
28	Taxa de Fiscalização Judiciária
29	Taxa de Expediente
30	Contribuição à Aposentadoria
31	Utilização de Recursos Hídricos
32	Exploração de Recursos Minerais
33	Exploração e Produção de Petróleo e Gás Natural
34	Notificação de Infração de Trânsito
35	Contribuição ao FUNDESE
36	Transferências de Recursos da União Vinculados à Educação
37	Transferências de Recursos da União Vinculados à Saúde
38	Transferências de Recursos da União Vinculados ao Esporte
39	Multas Pecuniárias e Juros de Mora Fixados em Sentenças Judiciais
40	Recursos Fundos Extintos - Lei nº. 3.848/2001
42	Contribuição Patronal para o FUNFIP
43	Contribuição do Servidor para o FUNFIP
44	Compensação Financeira entre Regimes de Previdência
45	Doações de Pessoas, de Instituições Privadas ou do Exterior ao Estado
47	Alienação de Bens de Entidades Estaduais
48	Alienação de Bens do Tesouro Estadual
49	Contribuição Patronal do Estado aos Institutos de Previdência
50	Contribuição do Servidor do Estado aos Institutos de Previdência
51	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico/Combustíveis - CIDE
52	Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental
53	Taxa de Incêndio
54	Taxa de Licenciamento da Faixa de Domínio das Rodovias
55	Transferências de Recursos dos Municípios Vinculados à Farmácia Básica - FES
59	Outros Recursos Vinculados
60	Recursos Diretamente Arrecadados
61	Recursos Diretamente Arrecadados com Vinculação Específica

Fonte: SIAFI/MG.

A codificação por fonte resulta no agrupamento de receitas, possibilitando

evidenciar a aplicação dos recursos a partir da efetivação da receita, mediante a adoção de regras de destinação de recursos.

Quando da execução da despesa deverá restar demonstrado qual a fonte do seu financiamento, ou seja, de onde vieram os recursos que estão suportando determinado gasto. Este controle inicia-se a partir da elaboração do orçamento e perpassa toda a sua execução: ingresso, comprometimento e saída dos recursos financeiros.

Estágios da Receita Orçamentária

Os estágios da receita orçamentária representam cada passo identificado que evidencia a materialização da receita, possibilitando o acompanhamento e a gestão dos recursos.

O primeiro estágio refere-se à estimativa consignada na LOA, resultante da expectativa de realização em um determinado exercício, mediante aplicação de métodos de projeção. Esta estimativa é fundamental para possibilitar a fixação das despesas orçamentárias e da eventual necessidade de financiamento do ente, nessa mesma lei.

Em seguida o lançamento representa o segundo estágio da receita, representado pelo procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificando e individualizando o sujeito passivo, determinando o montante do tributo devido e data de vencimento, e sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O terceiro estágio se materializa através da arrecadação, a qual significa a entrega pelos contribuintes aos agentes arrecadadores dos recursos devidos ao tesouro.

O último estágio da receita se materializa com a transferência do produto da arrecadação pelos agentes arrecadadores para o erário, denominada de recolhimento.

3.3.2 Execução da Despesa

A despesa na esfera pública consiste no conjunto de dispêndios do governo para o funcionamento dos serviços públicos, e para cumprir determinações advindas de normas, contratos ou convênios.

Decorre da aplicação de recursos financeiros na aquisição de bens e serviços que possibilitem a manutenção, o funcionamento ou a expansão dos serviços públicos prestados à população, ou ainda mediante a efetivação de transferências a terceiros.

Segundo João Angélico (2006a, p.62), “Constitui *despesa pública* todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores. Classifica-se a despesa pública, inicialmente, em dois grupos: despesa orçamentária e despesa extra-orçamentária.”

Sob o enfoque orçamentário, representa os dispêndios efetuados pelo Estado para manutenção de suas atividades e nos investimentos na construção e manutenção de bens públicos, visando atender as necessidades da comunidade.

A despesa orçamentária carece de autorização legislativa para a sua execução, a qual é materializada através da Lei Orçamentária Anual ou dos créditos adicionais, e não pode ser efetivada sem a existência de crédito orçamentário correspondente.

A despesa será considerada como Extra-Orçamentária quando sua execução não sensibilizar o orçamento, seja por representar mera devolução de recursos de terceiros, seja em virtude de recolhimento de consignações e/ou retenções retidas anteriormente, ou ainda, em virtude de pagamento de despesa já apropriada na execução orçamentária de exercícios anteriores (Restos a Pagar).

Classificação da Despesa

Segundo a Lei Federal nº. 4.320/64 e regulamentações posteriores⁴, as despesas devem ser classificadas do ponto de vista institucional, funcional, programático e da sua natureza.

A classificação institucional tem por objetivo identificar o órgão ou entidade responsável pela execução de determinada despesa, a partir da descentralização do processo orçamentário.

No que tange às funções, que representam o maior nível de agregação da despesa pública, este agrupamento permite identificar o esforço despendido pelo ente nas diversas áreas, para alcançar os seus objetivos. Estas funções são subdivididas em partes menores, com o intuito de agregar determinado subconjunto de despesa do setor público, denominado de subfunções.

A classificação por programas por sua vez identifica em quais ações o governo aplica os recursos disponíveis. Estas ações são agrupadas pelo critério da convergência dos seus objetivos, e podem ser:

- projeto: reporta-se ao conjunto de operações limitas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;
- atividade: resulta de um conjunto de operações realizadas de forma contínua e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo; e
- operações especiais: diz respeito àquelas despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, não geram nenhum produto, e não produzem contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

Quanto à sua natureza a classificação da despesa pública se presta a identificar o que foi adquirido e qual o efeito econômico da sua efetivação.

⁴ Portaria MOG nº. 42/99; Portaria Interministerial nº. 163/01, e suas alterações.

Segundo a Portaria Interministerial⁵ nº. 163, de 4 de maio de 2001, a classificação da despesa, segundo a sua natureza, se dará em nível de Categoria Econômica, Grupo, Modalidade, e Elemento. Vide a codificação desta classificação no quadro de nº 04.

Quadro nº. 04
Composição do código da Natureza da Despesa Orçamentária

Níveis	Referência	Quantidade de Dígitos
1º	Categoria Econômica	1
2º	Grupo	1
3º	Modalidade	2
4º	Elemento	2

Fonte: Portaria Interministerial nº. 163/2001.

O quadro de nº. 05 constante da página seguinte, apresenta a classificação da despesa orçamentária por categoria e por grupo.

Quadro nº. 05
Classificação da Despesa Orçamentária

Categoria		Grupo	
Código	Descrição	Código	Descrição
3	Despesas Correntes	1	Pessoal e Encargos Sociais
		2	Juros e Encargos da Dívida
		3	Outras Despesas Correntes
4	Despesas de Capital	4	Investimentos
		5	Inversões Financeiras
		6	Amortização da Dívida

Fonte: Lei Federal nº. 4.320/64.

As Despesas Correntes são aquelas despendidas com a manutenção dos serviços públicos criados, inclusive com transferências correntes, despesas de pessoal, juros e encargos, enquanto as de Capital são direcionadas para o planejamento e execução de obras, aquisição de equipamentos e material permanente e transferências para investimentos que outras pessoas de direito público ou privado devam efetivar.

Quanto aos grupos, o § 2º do art. 3º da Portaria nº. 163/01, os define como "[...] a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto."

⁵ Secretaria do Tesouro Nacional/MF e Secretaria de Orçamento Federal/MPOG

A segmentação por Modalidade, utilizada como complemento na classificação da despesa, visa identificar se os recursos foram aplicados de forma direta ou indireta, a fim de permitir a eliminação da dupla contagem quanto se tratar de recursos transferidos ou descentralizados. Atualmente são as seguintes as modalidades existentes:

Quadro nº. 06
Modalidades de Aplicação

Código	Descrição
20	Transferências à União
30	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
40	Transferências a Municípios
50	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
60	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
70	Transferências a Instituições Multigovernamentais
71	Transferências a Consórcios Públicos
80	Transferências ao Exterior
90	Aplicações Diretas
91	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
99	A Definir

Fonte: Portaria Interministerial nº. 163/2001.

Os elementos por sua vez têm por finalidade detalhar os grupos, de forma a identificar o objeto do gasto. Vide exemplos no quadro de nº 07 a seguir:

Quadro nº. 07
Elementos de Despesa

Código	Descrição
1	Aposentadorias e Reformas
3	Pensões
9	Salário-Família
11	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil
12	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar
13	Obrigações Patronais
14	Diárias - Civil
15	Diárias - Militar
21	Juros sobre a Dívida por Contrato
30	Material de Consumo
33	Passagens e Despesas com Locomoção
51	Obras e Instalações
92	Despesas de Exercícios Anteriores

Fonte: Portaria Interministerial nº. 163/2001.

É possível ainda o desdobramento facultativo do elemento, de forma a

possibilitar um melhor detalhamento da execução da despesa orçamentária. Este desdobramento recebe o nome de Item de Despesa.

Fontes da Despesa

Como citado anteriormente no item 3.3.1, no momento da fixação da despesa deve ser informado qual a fonte de recursos responsável pelo seu financiamento. Desta forma, partindo do princípio do equilíbrio orçamentário, para toda despesa fixada deve ser evidenciada na lei orçamentária, a respectiva fonte financiadora.

Aprovação das Cotas Orçamentárias

A execução orçamentária consiste na utilização dos créditos consignados na LOA, a partir da aprovação das cotas orçamentárias pela unidade responsável pela gestão do orçamento. Com base na programação periódica as cotas são disponibilizadas aos órgãos e/ou entidades, de acordo com o planejamento efetuado, observado circunstâncias que envolvam contingenciamento de gastos.

Descentralização das Cotas Orçamentárias

Após a aprovação das cotas orçamentárias aos órgãos e entidades, a Unidade Orçamentária beneficiada, de acordo com o planejamento interno, providenciará a descentralização às diversas Unidades Executoras, onde de fato, ocorrerá o dispêndio.

Estágios da Despesa

Cabe ressaltar que não há na doutrina unanimidade quanto aos estágios da despesa pública, principalmente quanto ao processo licitatório e pela fixação da despesa na LOA, considerados por alguns autores.

A seguir serão abordados aqueles constantes da Lei Federal nº. 4.320/64, considerados pela maioria da doutrina.

O Empenho representa o primeiro estágio da despesa, sendo segundo o

art. 58 da Lei Federal nº. 4.320/64, “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

Consiste na utilização dos créditos orçamentários e deve ser prévio, ou seja, preceder a realização da despesa sendo materializado através da emissão da Nota de Empenho, da qual devem constar o nome do credor, a especificação e o valor da despesa, além de outras informações necessárias à execução orçamentária.

Os empenhos podem ser de três modalidades, segundo sua natureza e a finalidade:

- Ordinário: destinado a atender despesas de valor fixo previamente determinado, cujo pagamento ocorrerá de um só vez;
- Global: utilizado principalmente para despesas oriundas de contratos e outras sujeitas a parcelamento; e
- Por Estimativa: destinado a atender despesas de valor desconhecido previamente, e geralmente de base não homogênea.

O segundo estágio se materializa por meio da Liquidação. Entende-se por liquidação a verificação do implemento da condição referida no empenho, a fim de ratificar o direito adquirido pelo credor. Envolve os atos de verificação e conferência a partir do recebimento do material ou da prestação do serviço, até o reconhecimento da despesa, fundamentado em títulos e documentos do respectivo crédito.

A liquidação deverá ser fundamentada no contrato ou semelhante, na nota de empenho e nos documentos comprobatórios da entrega do material da prestação dos serviços, devendo apurar (art. 63, Lei Federal nº. 4.320/64):

- a origem e o objeto do que se deve pagar;
- a importância exata a pagar; e
- a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

O terceiro e último estágio da despesa pública ocorre com o Pagamento, que consiste na entrega de recursos equivalentes à dívida líquida ao credor, geralmente através de ordem bancária, resultando na extinção da obrigação.

A emissão da ordem de pagamento bancária deverá ser precedida de autorização do ordenador de despesas da unidade executora, legalmente habilitado, e poderá, em casos excepcionais se dar na forma de adiantamento.

O regime de adiantamento, denominado de suprimento de fundos, refere-se à entrega de numerário ao servidor, após transcorridos os dois primeiros estágios da despesa (empenho e liquidação), e aplica-se àquelas despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de pagamento. Dentre essas pode-se citar despesas de viagens ou serviços que exijam pronto pagamento em espécie, despesas de caráter sigiloso e despesas de pequena monta, devidamente previstas na legislação.

Despesas de Exercícios Anteriores

Consistem em despesas devidas e pertencentes a determinado exercício financeiro, mas que não foram contempladas com a emissão tempestiva do respectivo empenho.

O art. 37 da Lei Federal nº. 4.320/64 dispõe que:

As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

3.4 Contabilidade Pública ou Governamental

A Contabilidade Pública estuda, registra, controla e demonstra o orçamento aprovado e acompanha a sua execução, bem como os atos e fatos administrativos da Fazenda Pública, o patrimônio público e suas variações.

É o ramo da ciência contábil que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de direito financeiro, os princípios gerais de

finanças públicas e os princípios da Contabilidade.

Registra desde a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecidas na Lei Orçamentária Anual, passando pela escrituração da execução orçamentária, efetuando a comparação entre previsão e efetivação de receitas e despesas, controlando ainda as operações de crédito, a dívida ativa, bem como todos os direitos e obrigações, até a demonstração das variações patrimoniais.

Na esfera governamental, apenas os bens, direitos e obrigações de propriedade e uso exclusivo dos órgãos e entidades públicos integram o seu patrimônio, o que significa dizer que aqueles bens públicos de uso geral e indiscriminado por parte da população, como praças e rodovias, não são contabilizados, não integrando sob esta ótica, o patrimônio objeto da contabilidade.

O orçamento também é objeto da contabilidade pública. O foco da LOA reside no montante de recursos financeiros que poderão ingressar no erário e naqueles que deverão ser desembolsados na realização dos seus programas de trabalho.

Para a ciência contábil nem todo ingresso de recursos financeiros significa efetivação de receita e nem todo desembolso de recursos financeiros representa despesa efetiva. *A priori* pode-se afirmar que todas as receitas e despesas correntes são efetivas, enquanto as de capital resumem-se a meras permutações de elementos patrimoniais.

A legislação brasileira estabeleceu o regime misto para a apuração dos resultados no âmbito da Contabilidade Governamental, conforme disposto no art. 35 da Lei Federal nº. 4.320/64, sendo o de caixa para a receita e o de competência para as despesas.

O campo de aplicação da contabilidade pública é restrito às esferas da Administração Pública: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, seja para os órgãos integrantes da Administração direta, seja para as entidades da Administração Indireta.

3.4.1 Regulamentação

A contabilização dos atos e fatos administrativos, e a elaboração dos demonstrativos e balanços orçamentários, obedecem às normas gerais estabelecidas pela Lei Federal nº. 4.320/64, pela Lei Complementar Federal nº. 101/00, bem como por outras normas expedidas por órgãos federais como a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e pela Secretaria Federal de Orçamento, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

A Contabilidade Pública apresenta algumas especificidades em relação à contabilidade geral, a exemplo da não previsão de realização de correção monetária, de cálculo de depreciação, amortização ou exaustão, além da adoção do regime misto – caixa para as receitas e competência para as despesas.

Ressalta-se que a Contabilidade Pública constitui um ramo da Ciência Contábil e portanto deve obediência às Convenções, Postulados e Princípios Fundamentais de Contabilidade, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas dessa ciência, bem como às normas expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

3.4.2 Plano de Contas

A adoção de um plano de contas visa proporcionar sistematização e uniformidade aos registros dos atos e fatos passíveis de contabilização. Cada entidade deve adotar um plano de contas projetado sob medida, a fim de atender às suas especificidades, o qual deve ser flexível, possibilitando as alterações necessárias para a operacionalização das atividades da organização.

Angélico (2006b, p. 217) afirma que:

Consiste o plano de contas em uma estruturação ordenada e sistematizada das contas utilizáveis numa entidade. A elaboração de um plano contábil obedece aos princípios de contabilidade geralmente aceitos e às normas legais aplicáveis em cada caso concreto. O plano conterá as diretrizes técnicas gerais e especiais que orientam a feitura dos registros dos fatos ocorridos e dos atos praticados na entidade.

As partes fundamentais que devem compor um plano de contas, elencadas por Angélico (2006c), são as seguintes:

- a) relação das contas agrupadas segundo suas funções;
- b) descrição da função de cada conta, mostrando claramente o que ela representa;
- c) descrição minuciosa do funcionamento das contas, indicando quando são debitadas ou creditadas, seu relacionamento com outras contas, a natureza do seu saldo e tudo mais que for julgado de utilidade para uso de cada conta;
- d) fluxogramas gerais mostrando as operações básicas e as contas que deverão ser utilizadas em cada registro;
- e) fluxogramas especiais mostrando as operações mais complexas, de funcionamento mais delicado, indicando os procedimentos e os lançamentos específicos para cada caso; e
- f) instruções gerais e particulares sobre a elaboração dos relatórios mensais, demonstrativos, análises, balanços gerais, peças acessórias, encerramento de contas, providências gerais etc.

A União adotou um Plano de Contas Único visando proporcionar uniformidade aos registros dos atos e fatos em todos os níveis da Administração Pública Federal. Atualmente encontra-se em fase de estudos um projeto acerca da adoção de um único Plano de Contas para toda a Administração Pública.

O quadro de nº. 08 demonstra a estrutura do referido plano, disponível em <www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/Pcontas.pdf>.

Quadro nº. 08
Estrutura do Plano de Contas da Administração Pública Federal

1 ATIVO	2 PASSIVO
1.1 ATIVO CIRCULANTE 1.1.1 Disponível 1.1.2 Créditos em Circulação 1.1.3 Bens e Valores em Circulação 1.1.4 Valores Pendentes a Curto Prazo 1.2 ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO 1.2.1 Depósitos Realizáveis a Longo Prazo 1.2.2 Créditos Realizáveis a Longo Prazo 1.4 ATIVO PERMANENTE 1.4.1 Investimentos 1.4.2 Imobilizado 1.4.3 Diferido 1.9 ATIVO COMPENSADO 1.9.1 Execução Orçamentária da Receita 1.9.2 Execução Orçamentária da Despesa 1.9.3 Execução da Programação Financeira 1.9.4 Desp. e Dívidas dos Estados e Municípios 1.9.5 Execução de Restos a Pagar 1.9.9 Compensações Ativas Diversas	2.1 PASSIVO CIRCULANTE 2.1.1 Depósitos 2.1.2 Obrigações em Circulação 2.1.3 Empréstimos e Financiamentos em Circulação 2.1.4 Valores Pendentes a Curto Prazo 2.2 PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO 2.2.1 Depósitos Exigíveis a Longo Prazo 2.2.2 Obrigações Exigíveis a Longo Prazo 2.2.9 Outras Exigibilidades 2.3 RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS 2.3.1 Receita de Exercícios Futuros 2.3.9 Custos ou Despesas Correspondentes às Receitas 2.4 PATRIMÔNIO LÍQUIDO 2.4.1 Patrimônio/Capital 2.4.2 Reservas 2.4.3 Resultado Acumulado 2.4.9 Ajuste do Patrimônio/Capital 2.9 PASSIVO COMPENSADO 2.9.1 Execução Orçamentária da Receita 2.9.2 Execução Orçamentária da Despesa 2.9.3 Execução da Programação Financeira 2.9.4 Desp. e Dívidas dos Estados e Municípios 2.9.5 Execução de Restos a Pagar 2.9.9 Compensações Passivas Diversas
3 DESPESA 3.3 DESPESAS CORRENTES 3.4 DESPESAS DE CAPITAL	4 RECEITA 4.1 RECEITAS CORRENTES 4.2 RECEITAS DE CAPITAL 4.9 DEDUÇÕES DA RECEITA
5 RESULTADO DO EXERCÍCIO 5.1 RESULTADO ORÇAMENTÁRIO 5.1.1 Despesa Orçamentária 5.1.2 Interferências Passivas 5.1.3 Mutações Passivas 5.2 RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO 5.2.1 Despesa Extra-Orçamentária 5.2.2 Interferências Passivas 5.2.3 Mutações Passivas	6 RESULTADO DO EXERCÍCIO 6.1 RESULTADO ORÇAMENTÁRIO 6.1.1 Receita Orçamentária 6.1.2 Interferências Ativas 6.1.3 Mutações Ativas 6.2 RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO 6.2.1 Receita Extra-Orçamentária 6.2.2 Interferências Ativas 6.2.3 Mutações Ativas 6.3 RESULTADO APURADO

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

Dentre as contas apresentadas no plano acima, algumas são merecedoras de esclarecimentos, em virtude das suas especificidades:

- Restos a Pagar – conforme disposto no art. 35 da Lei Federal nº. 4.320/64, as despesas pertencem ao exercício no qual foram empenhadas. Portanto, quando do encerramento do exercício financeiro, as despesas empenhadas e não pagas deverão ser inscritas em Restos a Pagar, os quais podem ser de dois tipos, a saber: Restos a Pagar Processados - também conhecidos como Obrigações Liquidadas a Pagar (OLP), referem-se aos empenhos que já passaram pelo segundo estágio da despesa (liquidação), pendentes

apenas de pagamento; Restos a Pagar não Processados - são aqueles que percorreram apenas o primeiro estágio da despesa (empenho);

- Interferências Passivas – registra a contrapartida de transferências financeiras concedidas pelas Unidades, como cotas, repasses e sub-repasses (contas de natureza devedora);
- Interferências Ativas – empregam-se contas deste grupo para contabilizar a contrapartida de transferências financeiras recebidas pela Unidade (contas de natureza credora);
- Mutações Passivas – refere-se a contrapartida de ingressos de recursos financeiros contabilizadas pela Contabilidade Pública que na prática, não são receitas efetivas do ente; e
- Mutações Ativas – refere-se a contrapartida de despesas contabilizadas pela Contabilidade Pública que, na prática, não são despesas. Exemplo: como a compra de um bem não deve interferir no resultado, faz-se um lançamento à crédito em uma conta de mutação ativa, compensando a despesa registrada.

3.4.3 Sistema de Contas

Na Contabilidade Pública os registros são efetuados em quatro grandes Sistemas: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação.

O Sistema Orçamentário tem por finalidade demonstrar a execução do Orçamento Público, permitindo a identificação do grau de planejamento. Este Sistema é representado pelos seguintes atos e fatos de natureza orçamentária: previsão da receita, fixação da despesa, cancelamento de créditos, descentralização de créditos, empenho da despesa, liquidação da despesa e arrecadação da receita (Bezerra Filho, 2006a).

O Sistema Financeiro refere-se às entradas e às saídas de recursos, seja de natureza orçamentária ou extra-orçamentária. Desta forma todas as contas do “Disponível” pertencem a esse Sistema, bem como aquelas que se relacionam com esse grupo, a exemplo da Receita Orçamentária e da Despesa Orçamentária.

De acordo com Bezerra Filho (2006b) no Sistema Patrimonial são registrados os fatos não financeiros, e controladas as movimentações do Ativo Permanente e do Passivo Permanente. Evidencia também o Resultado Patrimonial (diferença entre as Variações Patrimoniais Ativas e as Variações Patrimoniais Passivas) e o Saldo Patrimonial (diferença entre o Ativo Real e o Passivo Real).

Esse Sistema comporta duas espécies de lançamentos: a primeira quando resultante da execução orçamentária, e a segunda oriunda de fatos independentes da execução orçamentária. A aquisição de um bem seria um exemplo da primeira espécie enquanto o recebimento de um bem doado seria um exemplo da segunda.

O Sistema de Compensação por sua vez é representado por atos praticados pelos administradores, que não afetam de forma imediata o patrimônio da entidade, mas que futuramente podem vir a afetá-la. É composto ainda por contas que têm a função de controle, as quais visam possibilitar a melhoria do acompanhamento das contas públicas. Toda conta do ativo compensado terá uma correspondente no passivo compensado, portanto estes deverão apresentar saldos iguais.

Esses sistemas de contas estão intrinsecamente relacionados com os balanços a serem gerados pela contabilidade.

3.4.4 Demonstrações Contábeis da Contabilidade Pública

Consoante a Lei Federal nº. 4.320/64 as peças contábeis a serem elaboradas no campo da Contabilidade Governamental, para demonstrar os resultados gerais do exercício financeiro, são as seguintes: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, e Demonstração das Variações Patrimoniais.

O Balanço Orçamentário demonstra o saldo das contas de receitas e despesas orçamentárias, apresentando o confronto das receitas e despesas previstas com as realizadas.

O Balanço Financeiro de acordo com o art. 103 da Lei Federal nº. 4.320/64, demonstrará “[...] a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.”

Segundo o artigo 105 da Lei Federal nº. 4.320/64, o Balanço Patrimonial demonstrará:

- Ativo Financeiro - créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários;
- Ativo Permanente - bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa;
- Passivo Financeiro - dívidas fundadas e outras, cujo pagamento independa de autorização orçamentária;
- Passivo Permanente - dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate;
- Saldo Saldo Patrimonial; e
- Contas de Compensação.

A Demonstração das Variações Patrimoniais, estabelecida pela Lei Federal nº. 4.320/64 (Anexo 15), reflete as alterações resultantes e independentes da execução orçamentária ocorridas no patrimônio da entidade durante o exercício financeiro, indicando ao final deste o resultado patrimonial, computadas as superveniências e insubsistências ativas e passivas.

As Variações Ativas são todas aquelas que provocam movimentações quantitativas e qualitativas ocorridas no patrimônio, pelo aumento de ativos, reduções de passivos ou por fato permutativo. As Variações Passivas, por sua vez, são aquelas que provocam movimentações quantitativas e qualitativas ocorridas no patrimônio, pelo aumento de passivos, redução de ativos ou por fato permutativo.

Esse demonstrativo, composto por duas colunas, evidenciará à esquerda as variações ativas, ou seja, aquelas que resultarão no enriquecimento do Patrimônio: receitas orçamentárias, aquisições ou construções de bens, superveniências ativas e insubsistências do passivo.

Da coluna direita constarão as variações passivas as quais ensejarão a redução do Patrimônio: despesas orçamentárias, alienações de bens, superveniências passivas e insubsistências do ativo.

Angélico (2006d) explica que as contas que representam essas variações encontram-se classificadas em três grupos, a saber:

- Resultantes da Execução Orçamentária – registram as variações ativas decorrentes das receitas orçamentárias arrecadadas e as variações passivas referentes às despesas orçamentárias realizadas;
- Mutações Patrimoniais – referem-se às variações permutativas, que correspondem a trocas de bem-numerário por um bem-permanente (ou vice-versa), como por exemplo a compra de um veículo em dinheiro. O registro é efetivado em dois momentos distintos: a saída do dinheiro sensibiliza o primeiro grupo enquanto a entrada do veículo (variação aumentativa) se refletirá no segundo grupo;
- Independentes da Execução Orçamentária – as contas deste grupo, ao contrário dos dois primeiros, não se movimentam por reflexo do Sistema Financeiro. Elas têm movimentação autônoma, sendo utilizadas sempre que ocorrer um fato que provoque uma variação patrimonial independente da movimentação das contas de receitas ou de despesas.

Consoante MACHADO JR. e COSTA REIS (2002/2003, p. 214), “A Demonstração das Variações Patrimoniais não constitui anexo de balanço. Ela é integrante do balanço, pois a compreensão deste só se faz perfeita quando acompanhada dela.”

3.5 Sistema Informatizado de Administração Financeira do Estado de Minas Gerais – SIAFI/MG

Através do Decreto Estadual nº. 35.304, de 30 de dezembro de 1993, o Governo do Estado de Minas Gerais dispôs sobre a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado de Minas Gerais (SIAFI/MG), através das Secretarias de Estado de Fazenda e do Planejamento, e da Coordenação Geral.

O SIAFI/MG é um sistema informatizado que processa em tempo real as atividades de programação e execução orçamentária e financeira, gerando automaticamente os lançamentos contábeis pertinentes, a partir dos registros dos atos e fatos administrativos.

Nos termos do Decreto supra o Poder Executivo Estadual tornou-se usuário obrigatório desse Sistema, enquanto aos demais Poderes foi dada a possibilidade da opção pela sua utilização.

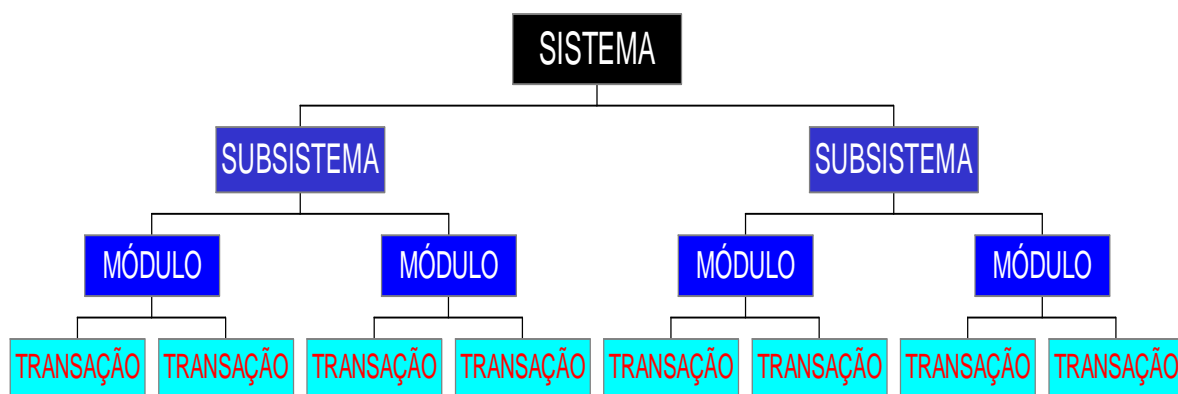
Esse Sistema tem como objetivo o processamento da programação financeira e da execução orçamentária, financeira e contábil, visando racionalizar, uniformizar e simplificar a gestão orçamentária e financeira, aperfeiçoando o controle e a administração dos recursos do Estado.

No sítio desse Sistema (www.siafi.mg.gov.br), consta que seu objetivo geral é “buscar a gestão eficiente dos recursos públicos do Estado, mediante a integração automatizada dos processos de elaboração e execução orçamentária, administração e execução financeira, registros contábeis e gestão do patrimônio público.”

Depois de oito anos em operação, passou por uma significativa reformulação, sendo disponibilizada uma nova versão aos usuários, a partir do exercício financeiro de 2002. O projeto de modernização do SIAFI/MG visou aumentar o grau de eficácia de suas transações, através da melhoria de sua estrutura, almejando facilitar as atividades estratégicas do Estado, principalmente no tocante às integrações necessárias com outros Sistemas Corporativos e à transparência, tempestividade e confiabilidade das informações.

Essa nova versão foi desenvolvida através da reestruturação na organização de dados, opções e parâmetros, proporcionando facilidade nas manutenções e implementações.

O SIAFI/MG é dividido em dez subsistemas, que por sua vez se subdividem em módulos onde ocorrem as transações. Vide o esquema na página seguinte:



Dados estatísticos do SIAFI/MG, referentes ao exercício de 2007:

- 721.661 Empenhos;
- 1.007.534 Liquidações;
- 1.167.812 Pagamentos;
- 27.651.017 Lançamentos Contábeis;
- 1.126.329 Transmissão aos Bancos;
- 91.940.120 Operações (Acessos);
- 1.344 Unidades Executoras;
- 3.000 Pontos de Acesso;
- 8.145 Usuários Cadastrados;
- 3.644 Programas;
- 3.435 Telas.

O SIAFI/MG é interligado a vários Sistemas, dentre os quais destacam-se:

- SIAD: Sistema Integrado de Administração, gerido pela SEPLAG;
- SICAF: Sistema de Informação e Controle da Arrecadação e Fiscalização – SEF;
- SIGCON (Entrada): Sistema de Contratos e Convênios de Entrada – SEPLAG;
- SIGCON (Saída): Sistema de Contratos e Convênios de Saída – SEGOV;
- SISAP: Sistema Integrado de Administração Pessoal – SEPLAG;
- SISOR: Sistema de Orçamento – SEPLAG; e
- Sistemas Bancários: Banco do Brasil, Bradesco e Itaú.

Encontra-se reproduzida a seguir, a primeira tela depois do acesso ao

4 DOS PROBLEMAS SENSÍVEIS À CONSOLIDAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS GOVERNAMENTAIS

Ao contrário da consolidação efetuada na contabilidade comercial, onde ocorre a eliminação dos eventos realizados dentro de um mesmo grupo empresarial, conforme exposto no item 2.11, a consolidação das demonstrações contábeis na esfera pública enfrenta alguns complicadores.

Um deles diz respeito à inexistência de um conjunto completo de normas que tratem da matéria no âmbito de todas as esferas governamentais. Isto vem sendo sanado gradativamente nos últimos exercícios pela SOF e pela STN, através da edição de normas pontuais.

Cabe mencionar ainda que o Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução nº. 980, de 24 de outubro de 2003, a qual deu nova redação à de nº. 751/93, que dispõe sobre Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCT), instituiu, dentre outras, a NBC T 16 – Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental. Desta consta a NBC T 16.7 – que trata da Consolidação das Demonstrações Contábeis no setor público.

Essas normas foram objeto de audiência pública no período de novembro de 2007 a março de 2008, e estão sendo apreciadas através de simpósios realizados em todo o País, estando previsto a realização de um em Belo Horizonte, em outubro do ano corrente. Portanto ainda não se tem uma previsão para o início da vigência das mesmas.

Por outro lado, mesmo as matérias já normatizadas, não são aplicadas de maneira uniforme por todos os entes: alguns buscam aplicar todos os novos procedimentos, outros os adotam parcialmente, e outros em nada alteram os seus processos.

4.1 Das Pesquisas Realizadas

Conforme mencionado na parte introdutória, a primeira pesquisa foi

realizada por meio de correio eletrônico, a qual acabou frustrada, haja vista o baixo nível de retorno obtido, conforme demonstrado no quadro abaixo.

Quadro nº. 09
Pesquisa sobre utilização de Procedimentos de Consolidação de Balanços - Destinatários

Estado	E-mail	Data do Envio	Confirmação de Recebimento	Resposta
Acre	raimundo.oliveira@ac.gov.br	28.05.08	S	02.06.08
Alagoas	teresagomes@sefaz.al.gov.br	28.05.08	N	-
Amapá	deptocontabil@sefaz.ap.gov.br	28.05.08	N	-
Amazonas	msouza@sefaz.am.gov.br	28.05.08	N	-
Bahia	wventim@sefaz.ba.gov.br	24.04.08	S	-
Ceará	dolores@sefaz.ce.gov.br	24.04.08	N	-
Espírito Santo	sratis@sefaz.es.gov.br	28.05.08	N	-
Goiás	susel-op@sefaz.go.gov.br	28.05.08	N	-
Maranhão	cynthia@seplan.ma.gov.br	24.04.08	S	-
Mato Grosso do Sul	vyasunaka@hotmail.com	28.05.08	N	-
Mato Grosso	luiz_lima@fazenda.mt.gov.br	28.05.08	N	-
Pará	goes@sefa.pa.gov.br	28.05.08	N	-
Paraíba	gmartins@receita.pb.gov.br	24.04.08	N	-
Paraná	rosemary@pr.gov.br	24.04.08	S	-
Pernambuco	marcos.lima@sefaz.pe.gov.br	24.04.08	S	-
Piauí	deusarina@sefaz.pi.gov.br	28.05.08	N	-
Rio de Janeiro	nandrade@sef.rj.gov.br	24.04.08	N	-
Rio Grande do Norte	fred@rn.gov.br	28.05.08	N	-
Rio Grande do Sul	robervalm@sefaz.rs.gov.br	24.04.08	S	25.04.08
Rondônia	almirbrasil@cge.ro.gov.br	28.05.08	N	-
Roraima	hudadriano@yahoo.com.br	28.05.08	N	-
Santa Catarina	wneves@sefaz.sc.gov.br	24.04.08	S	-
São Paulo	ccanjos@fazenda.sp.gov.br	24.04.08	S	-
Sergipe	edvalda_maximo@sefaz.se.gov.br	28.05.08	N	-
Tocantins	sonialimacosta@uol.com.br	28.05.08	N	-

Fonte: Correio Eletrônico do autor.

Uma vez inviabilizado o levantamento através da forma supra, buscou-se através do acesso às páginas institucionais do órgãos responsáveis pela produção das demonstrações contábeis dos Estados, o acesso às informações necessárias às análises.

A partir da seleção dos demonstrativos obtidos, mediante a aplicação dos critérios estabelecidos para o desenvolvimento do presente trabalho, restou a amostra constante do quadro seguinte, a partir do qual serão analisados os procedimentos inerentes ao processo de consolidação das demonstrações contábeis.

Quadro nº. 10
Pesquisa sobre utilização de Procedimentos de Consolidação de Balanços - Análise

Estado	Cotas Concedidas	Modalidade 91	Receita Intra-orçamentária	Demonstrações Consolidadas	Data do Acesso	Endereço
Acre	S	S	S	1	27.06.08	http://www.ac.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=2740
Alagoas	S	S	S	1, 2, 3, 4, 5, 6, 7.	28.06.08	http://www.sefaz.al.gov.br/gestaofinanceira/dadoseconomicos/balanco/2007/balanco_2007.pdf
Amazonas	*	N	N	1	07.07.08	http://www.sefaz.am.gov.br/
Bahia	S	S	S	1	27.06.08	http://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/contas/balanco_anual/balancogeral_2007.pdf http://www.seplan.ba.gov.br/textos_finais/2007/volume_1_capa.pdf
Mato Grosso	*	S	S	1	04.07.08	http://www.sefaz.mt.gov.br/portal/Financeiro/ContGovernamental/BalancoGeral/2007/Volume1_Relatorio_do_Contador.pdf
Minas Gerais	S	N	N	2, 4, 5, 6.	08.08.08	http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/relatorio_contabil/
Pará	S	S	S	1, 2, 4, 5, 6, 7.	07.07.08	http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/Balanco%202007%20Internet%20-%20Novo/Balanco%20Volume%201.pdf
Paraná	S	S	S	1, 2, 3.	06.07.08	http://www.gestaodineiropublico.pr.gov.br/Gestao/balanco/Balanco_2007.pdf
Pernambuco	*	S	S	1	04.07.08	http://www.sefaz.pe.gov.br/flexpub/versao1/filesdirectory/sessions3280.pdf
Rio de Janeiro	*	S	S	1, 2, 8	06.07.08	http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/index.portal?_nfpb=true&_pageLabel=contabeis&file=/informacao/contabeis/contadegestao/2007_new/volume2/01b.shtml
Rio Grande do Sul	S	S	S	2, 3, 4, 5.	04.07.08	http://www.sefaz.rs.gov.br/download/pdf/Análise%202007.pdf
Santa Catarina	S	S	S	1, 2, 4, 5, 6, 7	06.07.08	http://sctransparente.sc.gov.br/index.php?option=com_remository&Itemid=53&func=selectfolder&cat=20
São Paulo	S	S	S	1, 2, 3	28.06.08	http://www.fazenda.sp.gov.br/balanco/2007/2007index.asp
Sergipe	S	S	S	1	07.07.08	http://www.sefaz.se.gov.br/internet/webcontrol/componentes/upload/2008/Financas/CONTAS_ANUAIS_2007_UNICO_ARQUIVO.pdf
Tocantins	S	S	S	1	07.07.08	http://www.sefaz.to.gov.br/balancogeral.php

LEGENDA			
1	Consolidado Geral	5	Fundações
2	Administração Direta	6	Fundos
3	Administração Indireta	7	Empresas Dependentes
4	Autarquias	8	Por Poder

Fonte: Sítios Institucionais.
* Não Identificado.

4.2 Transferências Intragovernamentais

A transferência de recursos financeiros entre unidades integrantes de um mesmo orçamento era efetivada até recentemente, através da execução orçamentária e financeira.

Esse procedimento restou impedido nos termos do art. 7º da Portaria Interministerial nº. 163/01, de observância obrigatória a partir do exercício financeiro de 2003, conforme o parágrafo único do art. 2º, da Portaria Interministerial nº. 519/01.

A Secretaria do Tesouro Nacional, através da Portaria nº. 339, de 29 de agosto de 2001, em consonância com o § 1º do art. 50 da LRF, definiu os procedimentos a serem adotados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, no tocante aos registros das despesas realizadas de forma descentralizada, ficando estabelecido que:

➤ com relação aos aspectos orçamentários (Item 1):

- a) As despesas deverão ser empenhadas e realizadas na unidade responsável pela execução do objeto do gasto, mediante alocação direta da dotação ou por meio de descentralização de créditos entre órgãos e/ou entidades executoras;
- b) O empenho da despesa orçamentária será emitido somente pelo órgão ou entidade beneficiária da despesa, responsável pela aplicação dos recursos, ficando eliminado o empenho na modalidade de transferências intragovernamentais.

➤ com relação aos aspectos financeiros (Item 2):

- a) As transferências financeiras para atender as despesas da execução orçamentária referida no item 1.b anterior serão processadas por meio dos documentos financeiros usuais, sem a emissão de novo empenho;
- b) Os registros contábeis das transferências financeiras concedidas e recebidas serão efetuados em contas contábeis específicas de resultado, que representem as variações passivas e ativas financeiras correspondentes;
- c) Os saldos das mencionadas contas deverão, de forma permanente, manter igualdade entre as movimentações concedidas e recebidas nos órgãos e entidades concedentes e recebedores.

Essa Portaria determina ainda que os saldos decorrentes das transferências financeiras sejam destacados nas demonstrações de cada unidade, os quais se compensarão quando da consolidação dos demonstrativos.

4.2.1 Procedimentos adotados em outros Estados

As pesquisas realizadas permitem afirmar que os Estados têm seguido à risca as determinações do Tesouro Nacional. Foi detectada a utilização do termo “Transferência Intragovernamental” nas contas do Estado do Rio Grande do Sul, mas que na verdade refere-se às despesas executadas na modalidade 91, conforme esclarecimentos constantes do Balanço Geral de 2007⁶, p.36.

4.2.2 Procedimentos adotados em Minas Gerais

Iniciando pelo Orçamento, tem-se que a LOA para 2007 - Lei nº. 16.696, de 16 de janeiro de 2007 - estabeleceu em seu art. 1º que “O Orçamento Fiscal do Estado de Minas Gerais para o exercício financeiro de 2007 estima a receita em R\$30.553.704.363,00 (trinta bilhões quinhentos e cinquenta e três milhões setecentos e

⁶ Disponível em < <http://www.sefaz.rs.gov.br/download/pdf/Análise%202007.pdf>>.

quatro mil trezentos e sessenta e três reais) e fixa a despesa em igual importância”.

Significa dizer que, somando as receitas ou as despesas de todas as unidades integrantes do orçamento Estadual, chega-se ao valor previsto na LOA.

Analisando cada espécie de Administração pública isoladamente, verifica-se que enquanto no âmbito da direta o Balanço Orçamentário apresentaria um superávit na previsão, a indireta apresentaria, por sua vez, um déficit na previsão, sendo esses de mesma magnitude, desde que o orçamento tenha atentado para o princípio do equilíbrio. Veja demonstração a seguir:

Tabela nº 01
Demonstração do Procedimento da Concessão de Cotas Financeiras

Em R\$ 1,00

Orçamento			
	Administração Direta	Administração Indireta	Total
Receita Prevista	10.000	1.000	11.000
Despesa Fixada	-9.000	-2.000	-11.000
Resultado	1.000	-1.000	0
Execução			
Receita Realizada	10000	1000	11.000
Despesa Executada	-9.000	-2.000	-11.000
Cota Financeira	-1.000	1.000	0
Resultado	0	0	0

Simulação elaborada pelo autor.

Ao contrário da coluna da Previsão/Fixação do Balanço Orçamentário, a coluna Execução apresenta os valores das cotas financeiras concedidas / recebidas, possibilitando, nas devidas proporções, o equilíbrio em cada unidade orçamentária, ou seja, se a execução confirmasse exatamente as estimativas, teria-se equilíbrio tanto na Administração direta, quanto na Administração indireta.

Esse procedimento explica porque determinada unidade pode apresentar a execução de despesas financiadas por fontes de recursos não afetas à sua atividade. Equivale dizer por exemplo, que para algumas despesas da Administração indireta, a fonte de financiamento origina-se da Administração direta.

Dessa forma, constata-se que os recursos repassados às unidades através da concessão de cotas financeiras, não provocam duplicidade de registros sendo

compensados quando da aplicação de técnicas de consolidação, em estrita obediência à legislação vigente.

4.3 Transações Comerciais Intragovernamentais

Uma outra questão que merece destaque nas relações entre unidades integrantes de um mesmo orçamento diz respeito às transações comerciais. Uma vez prestados os serviços ou entregues as mercadorias ou bens pela contratada, resta à contratante o pagamento dos valores previamente acordados. Nesse momento, diferentemente do exemplo da concessão de cotas financeiras, ocorrerá execução orçamentária e financeira, ensejando na ocorrência recíproca de despesa e receita dentro de uma esfera de governo.

As Portarias Interministeriais de nº. 688/05 e nº. 338/06, abordadas anteriormente neste trabalho, regulamentaram esta matéria.

4.3.1 Procedimentos adotados em outros Estados

Foi possível identificar que vários Estados já estão utilizando a Modalidade 91 e conseqüentemente a classificação em Receitas Intra-Orçamentárias. Chamou a atenção a inovação presente no Balanço Orçamentário do Estado do Mato Grosso, apresentado o orçamento sob duas óticas: o convencional (sem duplicidade) e o intra-orçamentário, inclusive com apuração do resultado parcial das relações intragovernamentais.

Consta do Relatório do Contador⁷ (2007, p.15) que:

Esta medida permitiu separarmos as despesas de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o recebedor dos recursos também é órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de Governo.

⁷ Disponível em < http://www.sefaz.mt.gov.br/portal/Financeiro/ContGovernamental/BalancoGeral/2007/Volume1_Relatorio_do_Contador.pdf>.

4.3.2 Procedimentos adotados em Minas Gerais

No Estado de Minas, até a presente data, não foram implementadas a Modalidade e a classificação da receita acima mencionadas.

Tomando por exemplo quando a Secretaria de Estado de Fazenda contrata com a Fundação João Pinheiro ou com a Imprensa Oficial a prestação de serviços inerentes às suas atividades, findando entre obrigações entre as partes, observa-se que o recurso que já foi registrado como Receita Orçamentária na Administração direta, acaba por ser novamente registrado como tal na Administração indireta, provocando atualmente um viés nas contas consolidadas do Estado.

O exemplo exposto na tabela a seguir, simplificado ao extremo, apresenta de forma mais objetiva a questão:

Tabela nº 02
Demonstração da Transação Comercial entre Unidades Integrantes do Orçamento

Em R\$ 1,00

Orçamento				
	Administração Direta	Administração Indireta		Total
		Imprensa Oficial	Fundação João Pinheiro	
Receita Prevista	5.000	2.000	2.000	9.000
Despesa Fixada	-4.000	-2.000	-3.000	-9.000
Resultado	1.000	0	-1.000	0
Execução				
Receita Realizada	5.000	2.000	2.000	9.000
Despesa Executada	-4.000	-2.000	-3.000	-9.000
Cota Financeira	-1.000	0	1.000	0
Resultado	0	0	0	0

Simulação elaborada pelo autor.

Supondo que a Receita da Administração direta demonstrada na tabela supra, advenha de recolhimento de ITCD (Receita Tributária), referente portanto à fonte 10 – Recursos Ordinários. Dos R\$ 5.000,00 recolhidos, R\$ 4.000,00 serão utilizados para pagamento dos serviços prestados pelas entidades citadas (R\$ 2.000,00 para cada uma), os quais serão registrados por elas, quando do recebimento, como Recursos Diretamente Arrecadados (RDA) – fonte 60. Os R\$ 1.000,00 restantes, serão destinados à concessão de cota financeira à FJP (o que explica o superávit e o déficit correspondente apontado nos orçamentos parciais).

Observa-se que ocorrendo a execução dos valores orçados, embora o ingresso de recursos fora da esfera do orçamento Estadual tenha sido apenas de R\$ 5.000,00, a execução entre as unidades provocou uma multiplicação dos valores, totalizando uma movimentação de R\$ 9.000,00.

Como as Portarias Interministeriais nº. 688/05 e nº. 338/06 não estão sendo observadas, essas transações não são explicitadas nas demonstrações contábeis, prejudicando um análise mais precisa das contas governamentais.

Constata-se que os recursos que foram objetos de execução orçamentária e financeira entre as unidades integrantes do orçamento provocaram uma duplicação na receita realizada inicialmente pela Administração direta. Já aqueles que foram movimentados através da concessão de cotas financeiras não ensejaram em nenhuma distorção da receita total.

Analisando essa questão à luz da incidência da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), devido pelo Estado à União:

- a Lei Federal nº. 9.715, de 25 de novembro de 1998, que dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, estabeleceu como base de cálculo da referida contribuição, para as pessoas jurídicas de direito público interno, o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas (inciso III, art. 2º);
- para as fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a qual alterou a Lei Federal nº. 9.715/98, estabeleceu através do seu art. 13 que “A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários [...]”;
- a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo, em qualquer um dos casos, é de 1% (um por cento);
- deve ser observado ainda o disposto no art. 7º da Lei Federal nº. 9.715/98:

Para os efeitos do inciso III do art. 2º, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, **e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.** (grifo nosso).

A tabela abaixo demonstra o cálculo do PASEP a partir do exemplo demonstrado através da tabela de nº. 02:

Tabela nº 03
Demonstração do Cálculo do Pasep

Em R\$ 1,00

	Administração Direta	Administração Indireta		Total
		Imprensa Oficial	Fundação João Pinheiro	
Receita Realizada	5.000	2.000	2.000	9.000
Transferências	-1.000	0	1.000	0
Base de Cálculo	4.000	2.000	Folha de Salários	6.000
Alíquota	1%	1%	1%	
Valor a Pagar	40	20		60

Simulação elaborada pelo autor.

Considerando os procedimentos atualmente adotados, constata-se que não obstante a receita originada fora da esfera governamental monte apenas R\$ 5.000,00, o pagamento do PASEP teve por base de cálculo total o valor de R\$ 6.000,00, não considerando a Fundação João Pinheiro, a qual recolherá com base na sua folha salarial. A transferência financeira de R\$ 1.000,00 da Administração direta para a Fundação, não ensejou nenhum acréscimo da contribuição, em virtude da dedução prevista no art. 7º da Lei Federal nº. 9.715/98.

Substituindo a Fundação por uma Autarquia, o valor a ser recolhido seria de R\$ 90,00, refletindo diretamente o efeito da duplicação anteriormente evidenciada.

Se a adoção da Modalidade 91 e da Receita Intra-Orçamentária fossem adotadas, ter-se-iam:

- se pacificar o entendimento que essas discriminações findarão em meros destaques das execuções, a situação acima apenas seria alterada quanto à qualidade da informação, sinalizando a necessidade de um melhor planejamento, visando adequar as referidas transações às previsões da Portaria STN nº. 339/01;
- por outro lado, aplicando a essas transações o tratamento dispensado às transferências financeiras, a Administração direta não teria PASEP a

recolher, uma vez que toda a sua receita foi “transferida” para a Administração indireta;

- substituindo a Fundação por uma Autarquia na segunda opção, o valor da contribuição a ser recolhida seria de R\$ 50,00, resultando exatamente no efeito da aplicação da alíquota de 1% sobre a receita original.

4.4 Balanço Geral Consolidado

Via de regra as Demonstrações Contábeis disponibilizadas são consolidadas sob os seguintes critérios:

- levando-se em conta a Natureza Jurídica das unidades, resultando em conjuntos como: Administração Direta; Administração Indireta; Autarquias; Fundações; Fundos Estaduais; e em alguns casos Empresas Estatais Dependentes;
- considerando o ente como um todo, consolidando os registros de todas as unidades integrantes do orçamento, findando em apenas um demonstrativo para cada um dos modelos previstos.

4.4.1 Procedimentos adotados em outros Estados

As consultas realizadas nos sítios institucionais dos Estados Brasileiros demonstraram que na sua maioria, além da disponibilização dos Balanços Consolidados em nível Estadual, são também produzidos e publicados demonstrativos parciais, com destaque para os conjuntos da Administração Direta e Administração Indireta.

4.4.2 Procedimentos adotados em Minas Gerais

As demonstrações disponibilizadas por Minas Gerais, através do sítio da Secretaria de Estado de Fazenda, se compõem dos seguintes volumes:

- a) Administração Direta;
- b) Administração Indireta - Autarquias e Fundações – Parte I;
- c) Administração Indireta - Autarquias e Fundações – Parte II;
- d) Administração Indireta - Fundos Estaduais e Execução Orçamentária

- das Empresas Estatais Dependentes – Parte III; e
- e) Relatório Contábil.

Nos quatro primeiros constam todas as demonstrações contábeis, bem como diversos demonstrativos referentes à receita e à despesa. Para a Administração indireta, além das demonstrações consolidadas, constam também demonstrações individualizadas para cada unidade.

No Relatório Contábil, é efetuada uma análise de toda a execução das contas governamentais, explicitando o cumprimento dos mandamentos constitucionais ou legais, com ênfase na Lei de Responsabilidade Fiscal. Constam deste ainda, as Demonstrações Consolidadas (Fiscais) de forma simplificada.

4.5 Os Reflexos nas Demonstrações Contábeis

Necessário se faz destacar as implicações dos procedimentos anteriormente analisados nas principais demonstrações contábeis previstas na Lei Federal de nº. 4.320/64, no intuito de identificar o impacto causado a elas.

4.5.1 Balanço Orçamentário

Reforçando o exposto anteriormente, constata-se o seguinte com relação a esta demonstração contábil:

- a) o processo de concessão de cotas financeiras, conforme exemplificado na tabela nº. 01, não causaria nenhuma distorção no balanço consolidado;
- b) as transações comerciais entre unidades integrantes de um mesmo orçamento, provocam duplicidade no reconhecimento de receitas e despesas. A adoção da Modalidade 91 conjugada com a Receita Intra-Orçamentária foram instituídas para sanar esse problema; e
- c) mediante a utilização do mecanismo de identificação e compensação das transações intragovernamentais chegar-se-ia a um balanço orçamentário consolidado mais preciso.

4.5.2 Balanço Financeiro

- a) as cotas concedidas são registradas como Interferências Passivas pelo concedente e como Interferência Ativas pelo beneficiado, as quais são compensadas mediante a aplicação de técnicas de consolidação;
- b) as transações comerciais resultam nos mesmos problemas elencados para o Balanço Orçamentário;
- c) a exatidão desse balanço na forma consolidada, também requer a identificação e o tratamento das relações comerciais intragovernamentais.

4.5.3 Balanço Patrimonial

- a) as cotas concedidas cujo repasse financeiro tenha sido efetivado, já transitaram do ativo do concedente para o ativo do beneficiado, sem gerar qualquer duplicidade;
- b) as cotas pendentes de repasse financeiro, para atender aos pagamentos de Restos a Pagar / Consignações quando do encerramento do exercício, geram uma obrigação na unidade de origem e um direito na unidade de destino, os quais são compensados no demonstrativo consolidado;
- c) as transações comerciais entre unidades integrantes do orçamento fiscal, embora tenham refletido no montante das contas de resultados e patrimoniais, não são evidenciadas de forma explícita nos saldos patrimoniais;
- d) os Restos a Pagar decorrentes das transações entre unidades integrantes de um mesmo orçamento, também geram direitos e obrigações recíprocas, os quais deveriam se compensar na demonstração consolidada, fato não observado em de Minas Gerais, no ano de 2007.

Nessa demonstração cabe ressaltar que além das questões dos repasses financeiros e das relações comerciais, existem ainda outras situações que envolvem direitos e deveres mútuos, a exemplo do exposto a seguir.

No Relatório Contábil de Minas Gerais referente ao exercício de 2007, é apresentada uma síntese do Balanço Patrimonial Consolidado – embora inexistente esta demonstração no Balanço Geral do Estado -, acompanhada do demonstrativo das compensações efetuadas, mediante as seguintes justificativas:

Para a compensação referente à contas contábeis 112.02.02.00.00 – Rede Bancária – Pendências de Arrecadação e 211.02.04.05.00 – Receitas a Restituir foi realizada uma conciliação das mesmas, sendo compensado apenas R\$ 5.8 mil, valor que representa a soma de saldos encontrados em CNPJ de credores que apresentaram valores nas duas contas respectivamente.

Quanto à compensação da Dívida Ativa a longo prazo, foi levantado junto à unidade orçamentária 2011 – IPSEMG – Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais o saldo que o Estado deve ao Instituto em questão inscrito em Dívida Ativa, sendo apurado o valor de R\$ 832.6 milhões. Em contrapartida, foi apurada a obrigação do Estado com o IPSEMG, sendo que o mesmo valor foi encontrado distribuído no curto e longo prazo, nas contas 212.01.02.00.00 Juros e Encargos da Dívida, 212.01.06.00.00 – Amortização da Dívida e 222.99.01.00.00 – Renegociação de Obrigações Previdenciárias, no CNPJ 17.217.332/0001-25. Dessa forma, foi realizada a compensação de R\$ 832,6 milhões nas contas contábeis descritas no Demonstrativo de Compensações Financeiras.

A tabela de nº. 04 a seguir demonstra as compensações efetuadas no *Balanço Patrimonial Consolidado*, conforme exposto anteriormente.

Tabela nº 04
Demonstrativo das Compensações Financeiras
Estado de Minas Gerais - 2007

Em milhares R\$				
Código	Descrição	Saldo em 2007	Valor a Compensar	Saldo após Compensação
131.00.00.00.00	Créditos Financeiros a Receber - Operações Intragovernamentais	5.389.966	5.389.966	0
231.00.00.00.00	Créditos Financeiros a Liberar - Operações Intragovernamentais	5.389.966	5.389.966	0
112.02.02.00.00	Rede Bancária - Pend. Arrecadação	780	6	774
211.02.04.05.00	Receita a Restituir	4.585	6	4.579
122.01.01.00.00	Dívida Ativa - Principal	5.136.598	443.524	4.693.074
122.01.02.00.00	Dívida Ativa - Multas e Encargos	19.473.696	389.082	19.084.614
212.01.02.00.00	Juros e Encargos da Dívida	331.936	158.513	173.423
212.01.06.00.00	Amortização da Dívida	38.843	38.171	672
222.99.01.00.00	Renegociação de Obrig. Previdenciárias	635.921	635.921	0

Fonte: Relatório Contábil - Estado de Minas Gerais - 2007

4.5.4 Demonstração das Variações Patrimoniais

- a) na unidade concedente, as cotas financeiras sensibilizam o resultado diminutivo do exercício, através das Interferências Passivas, enquanto que na unidade de destino o reflexo ocorrerá na conta de Interferências Ativas, ensejando em acréscimo do resultado aumentativo do exercício. Na demonstração consolidada essas interferências deveriam ser compensadas. Minas não consolidou esta demonstração para o exercício financeiro de 2007;
- b) essa demonstração também fica refém das duplicidades advindas das transações comerciais entre unidades integrantes de um mesmo orçamento, a exemplo dos Balanços Orçamentário e Financeiro.

5 CONCLUSÃO

Como exposto inicialmente o maior dificultador referente ao processo de consolidação de balanços na área pública volta-se para a complexidade das atividades públicas, mormente quando realizada de forma descentralizada.

Aliado ao fato acima tem-se que para alguns procedimentos ainda não foram estabelecidas, de forma completa, regras homogêneas que permitam a sua adoção de forma linear pelos entes. Paralelamente a isto tem-se ainda que algumas normas estabelecidas não foram implementadas na sua plenitude por alguns, e até mesmo ignoradas por outros.

Nesse sentido, a presente pesquisa buscou levantar como os Estados têm agido com relação à legislação até então vigente, principalmente com relação às transferências financeiras e às transações comerciais entre órgãos e/ou entidades integrantes de um mesmo orçamento fiscal, sinalizando para a necessidade da normatização de forma integrada, voltada para o processo de consolidação de balanços na área governamental.

Foram identificados os principais problemas decorrentes das relações acima mencionadas, e apresentados os seus reflexos nas demonstrações contábeis elencadas no item 3.4.4.

Como foi possível observar, as distorções provocadas pelas transferências financeiras nas contas das unidades, são facilmente identificadas, possibilitando o seu tratamento nos demonstrativos consolidados. E, ainda que não tratadas, não findam em prejuízos de ordem financeira para o ente, mas tão somente provocam uma majoração nos demonstrativos, a exemplo do exposto na alínea 'a' do item 4.5.4.

As transações comerciais intragovernamentais ao contrário, além de difícil detecção, principalmente se não adotadas a modalidade 91 e a classificação em Receita intra-orçamentária, deturpam os dados da receita orçamentária e

consequentemente da despesa orçamentária, majorando os seus valores de forma utópica, ensejando em alguns casos acréscimos de dispêndios.

Nas situações em que ocorrer a inscrição em Restos a Pagar, há que se efetuar nos Balanços Consolidados do ente as compensações entre os saldos das obrigações e dos respectivos créditos a receber, sob pena de ampliar por um lado os direitos, e por outro, as obrigações.

No tocante à receita tem-se ainda que aquela fruto da duplicação acaba por compor base ficta para mensurar alguns gastos governamentais, como por exemplo a despesa com pessoal e o limite de endividamento da unidade federativa. Nesse caso observa-se um falso benesse, uma vez que a ampliação da base melhora a relação matemática, mas como o recurso financeiro não se multiplica - apenas é computado novamente ao migrar de uma para outra unidade -, o esforço financeiro do ente é maior do que aquele evidenciado.

Portanto, necessário se faz a normatização e a padronização do processo de consolidação das contas públicas, visando atribuir maior clareza e precisão às informações produzidas e disponibilizadas.

REFERÊNCIAS

UTILIZADAS:

ANGÉLICO, João. Contabilidade Pública. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEZERRA FILHO, João Eudes. Contabilidade Pública. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5.10.1988.

_____. Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23.03.1964.

_____. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 07.12.1976.

_____. Lei Federal nº. 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 03.06.1992.

_____. Lei Federal nº. 9.715, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 26.11.1998.

_____. Lei Federal nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 01.02.1999.

_____. Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5.05.2000.

_____. Portaria Interministerial STN/SOF nº. 163, de 4 de maio de 2001. Dispõe sobre as normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 7.05.2001.

_____. Medida Provisória nº. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27.08.2001.

_____. Portaria STN nº. 339, de 29 de agosto de 2001. Dispõe sobre Contabilização da Execução Orçamentária e Financeira Descentralizada. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 31.08.2001.

_____. Portaria Interministerial STN/SOF nº. 519, de 27 de novembro de 2001. Altera a Portaria nº. 163/2001, sobre as Contas Públicas. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 28.11.2001.

_____. Portaria Interministerial STN/SOF nº. 688, de 14 de outubro de 2005. Altera o Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF nº. 163, de 4 de maio de 2001, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17.10.2005.

_____. Portaria Interministerial STN/SOF nº. 338, de 26 de abril de 2006. Altera o Anexo I da Portaria Interministerial STN/SOF nº. 163, de 4 de maio de 2001, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 28.04.2006.

_____. Portaria Interministerial STN/SOF nº. 2, de 8 de agosto de 2007. Aprova a 4ª edição do Manual de Procedimentos das Receitas Públicas. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 09.08.2007.

_____. Lei Federal nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28.12.2007.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Instrução nº. 247, de 27 de março de 1996. Dispõe sobre a avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas e sobre os procedimentos para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas, para o pleno atendimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, altera e consolida as Instruções CVM nº 01, de 27 de abril de 1978, nº 15, de 03 de novembro de 1980, nº 30, de 17 de janeiro de 1984, e o artigo 2º da Instrução CVM nº 170, de 03 de janeiro de 1992, e dá outras providências.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº. 751, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade.

_____. Resolução nº. 980, de 24 de outubro de 2003. Dá nova redação à Resolução CFC nº. 751/93, que dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FRANCO, Hilário. Contabilidade Geral. 23 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MACHADO JR, J.Teixeira (e) COSTA REIS, Heraldo da. A Lei 4.320 comentada. 31 ed.rev.atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

Minas Gerais. Constituição (1989). Constituição do Estado de Minas Gerais. Diário Oficial do Estado, MG, Belo Horizonte, MG, 22.09.1989.

_____. Lei nº. 10.628, de 16 de janeiro de 1992. Estabelece a organização e o funcionamento do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, instituído no artigo 231 da Constituição do Estado. Diário Oficial do Estado, MG, Belo Horizonte, MG, 17.01.1992.

_____. Lei nº. 16.696, de 16 de janeiro de 2007. Estima as receitas e fixa as despesas do Orçamento Fiscal do Estado de Minas Gerais e do Orçamento de Investimento das Empresas Controladas pelo Estado para o exercício de 2007. Diário Oficial do Estado, MG, Belo Horizonte, MG, 17.01.2007.

_____. Decreto nº. 35.304, de 30 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a implantação e utilização do Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado de Minas Gerais - SIAFI/MG. Diário Oficial do Estado, MG, Belo Horizonte, MG, 31.12.1993.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Manual de Contabilidade Básica: Uma Introdução à Prática Contábil. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SUPERINTENDÊNCIA CENTRAL DE CONTADORIA GERAL. Balanço Geral do Estado de Minas Gerais 2007 – Relatório Contábil.

CONSULTADAS:

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Contabilidade Avançada. São Paulo: Atlas, 1997.

GEGALLA, Domingos Paschoal. Novíssima Gramática da Língua Portuguesa. 46 ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2005.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 3 ed. Curitiba: Positivo, 2004.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade Pública: Teoria e Prática. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, José Carlos. Análise das Demonstrações Contábeis: Contabilidade Empresarial. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, DO NASCIMENTO, Carlos Valder. Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Saraiva, 2001.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº. 101 de 4/5/2000. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; DE OLIVEIRA, Luís Martins. Contabilidade Avançada. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SLOMSKI, Valmor. Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

VICARRI JUNIOR, Adauto...[et al.]; Flávio da Cruz (Coordenador): Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada. Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2002.