



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Instituto Serzedelo Correa



Universidade de Brasília

Especialização em Contabilidade e Orçamento Público

Impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a Contabilidade Pública

Erlaine Teodoro Ramos
Francisca Lúcia Conceição

Brasília - 2006

**ERLAINE TEODORO RAMOS
FRANCISCA LÚCIA CONCEIÇÃO**

**IMPACTOS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL SOBRE A
CONTABILIDADE PÚBLICA**

Monografia apresentada como requisito do curso de
Especialização em Contabilidade e Orçamento, do
Programa de Pós-Graduação – UnB -Brasília.

Orientadora: Profa. Ms. Renilda de Almeida Moura.

Brasília - DF, 2006

ÍNDICE

1 – INTRODUÇÃO.....	5
1.1 - O Tema e sua Relevância	5
1.2 - Caracterização do Problema	6
1.3 - Objetivos.....	6
1.4 - Considerações Metodológicas.....	7
1.5 - Organização do Trabalho	7
2 - REFERENCIAL TEÓRICO.....	8
2.1 - Administração Pública.....	8
2.2 - Finanças Públicas	13
2.2.1 - Receitas Públicas	14
2.2.2 - Despesas Públicas.....	15
2.3 - Orçamento Público.....	16
2.4 - Controle dos Recursos Públicos	17
2.4.1 - Controle dos Recursos Públicos	17
3 - A CONTABILIDADE	22
3.1 - Aspectos Gerais da Contabilidade	22
3.1.1 Os principais normativos que regem a Contabilidade Pública no Brasil	23
3.2 - Princípios Fundamentais Aplicados à Contabilidade	25
3.2.1 - Princípios Fundamentais da Contabilidade e sua Aplicabilidade às Unidades Governamentais	26
3.3 - Contabilidade Governamental	29
3.3.1 - Evidenciação Contábil.....	31
4- ASPECTOS CONTÁBEIS ABORDADOS NA LRF E SEUS IMPACTOS NA CONTABILIDADE PÚBLICA.....	34
4.1 - A Lei de Responsabilidade Fiscal.....	34
4.2 - A Contabilidade e a LRF	36
4.2.1- Aspectos Contábeis abordados na LRF	37
4.2.1.1 Assuntos diversos.....	37
4.2.1.2 – Prestação de Contas.....	38

4.2.1.3 - Impactos da LRF na Escrituração das Contas Públicas	39
4.2.1.4 - Impactos da LRF na Evidenciação das Informações Contábeis.....	40
4.3 - Impactos Contábeis – Consolidação de Contas	41
4.3.1 – Harmonização da Classificação da Despesa Pública	41
4.3.2 - Execução Orçamentária e Financeira das Despesas Realizadas de Forma Descentralizada.....	42
4.3.3 Harmonização de subitens de despesas.....	43
4.3.4 - Transferências de Recursos Intergovernamentais.....	43
4.3.5 – Harmonização dos Instrumentos de Coleta e Transcrição de Dados.	44
4.3.6- Receitas e Despesas Previdenciárias	45
4.3.7- Transferência de títulos da dívida pública da União para os Estados.....	46
4.3.8- Contabilização do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte	46
4.3.9- Fundo de Participação dos Municípios.....	47
4.3.10 – Contabilização de Receitas para formação do FUNDEF	47
4.3.11- Empresas Estatais Dependentes.....	48
4.3.12- Consórcios públicos.....	49
4.3.13- Dívida Ativa	49
4.3.14 - Procedimentos da Receita Pública.....	50
5. –ASPECTOS CONVERGENTES E CONFLITANTES ENTRE A LEI N° 4.320/64 E A LRF QUE ENVOLVEM A CONTABILIDADE PÚBLICA.....	51
6. CONCLUSÃO.....	58
7 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	6162

1 – INTRODUÇÃO

1.1 - O Tema e sua Relevância

Esta monografia aborda o tema: Impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal Sobre a Contabilidade Pública, que busca identificar as alterações contábeis advindas da LRF. O tema foi abordado sob a perspectiva de contribuir para o aperfeiçoamento do setor governamental, pois a pesquisa revelou aspectos que podem melhorar o conteúdo e a forma de apresentação das informações produzidas pela contabilidade e conseqüentemente da transparência dos recursos públicos. Para tanto foi necessário fazer um mapeamento da Lei de Responsabilidade Fiscal, buscando entendê-la como instrumento de informação, transparência e controle dos recursos públicos.

Os temas ligados à transparência na gestão dos administradores públicos passaram a despertar interesse a partir do momento em que a sociedade começou a cobrar uma administração pública eficiente que administrasse os recursos a ela confiados de forma justa e honesta. A busca por informações úteis ao processo decisório ganhou visibilidade perante a sociedade, que tem buscado a transparência na gestão fiscal, o que reforça a responsabilidade dos entes governamentais em produzir informações compreensíveis a todos os cidadãos.

A escolha do tema foi motivada por entender que a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF trouxe elementos inovadores e relevantes à contabilidade governamental principalmente quanto aos aspectos da transparência e controle das contas do setor público, bem como pela aplicabilidade do referido estudo aos trabalhos desenvolvidos pelo Tribunal de Contas da União.

A monografia busca identificar os ganhos na qualidade das informações produzidas pela contabilidade governamental após a publicação da referida lei, comparando-

os com outros normativos que já disciplinavam o conteúdo e a forma de evidenciação das informações sobre o patrimônio público e sobre a execução orçamentária e financeira do governo federal. Para tanto foram identificados os principais pontos contábeis abordados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, verificando se os mesmos se coadunam com a Lei 4.320/64.

1.2 - Caracterização do Problema

A busca por informações úteis, por transparência e controle dos gastos governamentais tem atraído atenção e interesse do próprio governo, das instituições privadas, dos cidadãos, de pesquisadores, das instituições da sociedade civil, dentre outros.

A Contabilidade, por meio de seus processos de mensuração e avaliação dos fatos que alteram a composição patrimonial das entidades, tem por objetivo produzir informações contábeis de qualidade para a tomada de decisões. Dado o universo de usuários que utilizam informações produzidas pela contabilidade pública, a mesma deve implicar uma maior preocupação dos legisladores para que as informações produzidas e evidenciadas possuam as características de compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade, para tanto os instrumentos legais que regem a contabilidade governamental devem ser convergentes. Diante dessas referências o presente trabalho foi desenvolvido de forma a responder a seguinte indagação: A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe elementos inovadores para a elaboração e evidenciação das informações contábeis? (Recomendação do Glaber: deixar uma única pergunta)

1.3 - Objetivos

Este estudo tem por objetivo investigar os impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a contabilidade pública e os pontos convergentes e conflitantes com a Lei 4.320/64. Especificamente, o que se pretende é:

- a) levantar quadro demonstrativo dos ganhos advindos da LRF, no processo de

elaboração e evidenciação da informação.

- b) apresentar os aspectos contábeis abordados na LRF e identificar os pontos convergentes e conflitantes entre a Lei Complementar nº 101/00 e Lei nº 4320/64; e

1.4 - Considerações Metodológicas

No desenvolvimento deste trabalho foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental. Bibliográfica por meio de artigos, livros, revistas especializadas, *sites* na *internet*, além de dissertações e textos.

A pesquisa bibliográfica procura explicar o problema a partir das referências teóricas publicadas, busca conhecer e analisar as contribuições científicas existentes sobre determinado assunto, tema ou problema. Este tipo de pesquisa é o meio de formação por excelência, pelos quais se busca o domínio do estado da arte sobre determinado tema. Documental por tratar da análise de instrumentos normativos como Leis, Decretos, bem como Demonstrações Contábeis e Relatórios de Gestão Fiscal elaborados e divulgados pelo governo federal.

1.5 - Organização do Trabalho

O trabalho está organizado em cinco capítulos. A introdução - capítulo 1 - trata da definição do objeto de estudo e dos termos em que ele foi realizado.

O capítulo 2 refere-se à fundamentação teórica com uma breve revisão sobre os conceitos de administração pública, sua estrutura e seus princípios básicos. Na seqüência há uma análise conceitual das finanças públicas em que se definem as receitas e as despesas com o intuito de inteirar o leitor na compreensão do orçamento público. Neste item também é explorado o conceito de evidenciação contábil, destacando-se seus balanços e relatórios, bem como é apresentada a definição de controle dos recursos públicos, tanto o externo quanto o

interno, procurando, assim, oferecer a contextualização teórica necessária ao objeto da investigação.

O capítulo 3 apresenta os aspectos gerais da contabilidade, ressaltando-se os princípios fundamentais constante na Resolução nº 750/93 com o tratamento dado à contabilidade governamental, objeto da investigação.

O capítulo 4 é o foco do trabalho. Aqui apresentamos os aspectos contábeis abordados na LRF e seus impactos na contabilidade pública por meio de comentários dos artigos pertinentes.

O Capítulo 5 revela os aspectos convergentes e conflitantes entre a lei nº 4.320/64 e a LRF nos seus artigos que envolvem a Contabilidade Pública.

Por último encontra-se a conclusão em que é apresentada a compilação das idéias adquiridas ao longo do trabalho, na intenção de colaborar para a formação do pensamento a respeito do normativo em questão.

2 - REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 - Administração Pública

A Administração Pública é caracterizada por Di Pietro (2005, p. 59-61) nos sentidos objetivo e subjetivo:

Em sentido objetivo, abrange as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas; corresponde à função administrativa, atribuída preferencialmente aos órgãos do Poder Executivo... podendo ser definida como atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob o regime jurídico de direito público, para consecução dos interesses coletivos.

Em sentido subjetivo a autora (2005, p. 61) define a administração pública como: “Conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado”.

Um outro conceito que congrega as várias nuances da administração pública é o defendido por Meirelles (2004, p. 64):

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 aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

Para Bastos (2000, p. 57):

Embora, esteja predominantemente sediada no Poder Executivo, a Administração Pública não se confunde com este. Os seus órgãos de cúpula são de natureza política; conseqüentemente, não integram a Administração Pública. Tanto os órgãos quanto a própria atividade administrativa existem em função da lei cuja atuação objetivam. Administrar, pois, é tornar concreta, é transformar em realidade a vontade abstrata da lei.

O Decreto-Lei nº 200/1967 em seus artigos 3º e 4º define a estruturação da Administração Federal como:

Art. 3º Respeitada a competência constitucional do Poder Legislativo estabelecida no artigo 46, inciso II e IV, da Constituição, o Poder Executivo regulará a estruturação, as atribuições e funcionamento do órgãos da Administração Federal

Art. 4º A Administração Federal compreende:

I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas;
- c) Sociedades de Economia Mista;
- d) fundações públicas.

Parágrafo único. As entidades compreendidas na Administração Indireta vinculam-se ao Ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua principal atividade.

A Constituição Federal de 1988 determina no artigo 18 que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos”.

De forma ampla a administração pública é vista sob as três esferas de governo (federal, estadual e municipal), sendo este o universo de atuação da Contabilidade

Governmental. Mota (2005, p. 197) define o campo de atuação da Contabilidade Pública como:

Administração Direta

Governo Federal: Ministérios, Secretaria do Governo Federal, Presidência da República;

Governos Estadual/Municipal: Secretaria de Governo Estadual e Municipal, Prefeituras e Órgãos dos demais Poderes.

Administração Indireta

Autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista vinculadas aos três níveis de governo (enquanto fazem uso de recursos à conta do orçamento público nas esferas fiscal e seguridade social). As empresas estatais, enquanto dependentes, estão no campo de aplicação da Contabilidade Pública.

A Constituição de 1988 e a Emenda Constitucional nº 19 determinam que a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios obedecerá aos princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade e publicidade e eficiência.

Legalidade - este princípio visa regradar a administração pública, ou seja, os administradores devem pautar suas ações de acordo com os mandamentos legais. Moraes (2005, p. 36) afirma que “este princípio visa combater o poder arbitrário do Estado”.

Para Meirelles (1990, p. 295) este princípio significa que:

O administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar. sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. [...] o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de sua vontade subjetiva, pois na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, diferentemente da esfera particular, onde será permitida a realização de tudo que a lei não proíba.

Impessoalidade – este princípio, de acordo com Meirelles (1990, p. 88):

Impõe ao administrador público que só pratique o ato para seu fim legal. E o fim legal é unicamente aquele que a norma de Direito indica expressa ou virtualmente como objetivo do ato, de forma impessoal. Este princípio também deve ser entendido para excluir a promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos sobre suas realizações administrativas”.

Moralidade – Meirelles (1990, p. 88) afirma que “o servidor jamais poderá desprezar o elemento ético de sua conduta, devendo decidir não somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas

principalmente entre o honesto e o desonesto, consoante as regras contidas no art. 37, caput e § 4º, da CF”.

Publicidade – Esse princípio diz respeito não apenas à divulgação do procedimento para conhecimento de todos os interessados, como também aos atos da Administração praticados, para assegurar a todos a possibilidade de fiscalizar sua legalidade. Moraes (2005, p. 298)

Eficiência – Por este princípio a administração pública deve garantir ao cidadão que os recursos públicos empregados obtiveram o máximo de produtividade em relação aos custos incorridos. Abaixo está transcrito alguns trechos de Andriollo (1998, p. 144) que explicitam com muita clareza o conceito de eficiência:

Eficiência é alcançar o máximo de produtividade da utilização dos recursos disponíveis. [...] Antes da edição da Emenda nº 19/98 um administrador público que agisse dentro das disposições legais, de acordo com a ética e a moral administrativa, tendo como finalidade o bem comum e dando a publicidade requerida a seus atos, estaria agindo rigorosamente dentro dos princípios básicos da administração. Agora, sob força do princípio da eficiência, além das condutas acima referidas, o administrador deve buscar gerir os recursos sob sua responsabilidade de forma a obter o máximo de produtividade. [...] A partir da Emenda nº 19/98, pode-se dizer que não basta a administração pública estar direcionada ao bem-comum, é preciso fazê-lo adotando práticas e sistemas que garantam a maior produtividade possível dos recursos disponíveis”.

Soberania – Oliveira (2004, p. 61) lembra que “a rubrica que nomeia o Título I da Constituição do Brasil, “Dos Princípios Fundamentais”, com sabor quase pleonástico, elenca os princípios considerados indispensáveis à nossa República. Um princípio fundamental é um princípio que estabelece a condição primeira e mais geral para que possa existir. (...) a soberania ocupa o topo da hierarquia dos princípios. O *plus* de valoração recebido pelo princípio da soberania na nossa ordem justifica-se em função de constituir o pilar de nossa organização, substrato da legitimidade, que confere validade e efetividade aos direitos e garantias do cidadão”.

Cidadania – Eboli (2004, p. 171) diz que este princípio é para “estimular o exercício da cidadania individual e corporativa, formando atos sociais, ou seja, sujeitos

capazes de refletir criticamente sobre a realidade organizacional, de construí-la e modificá-la e de atuar pautados por postura ética e socialmente responsável”.

Dignidade da Pessoa Humana – Rocha (1999, p. 34) diz que a “expressão deste princípio como fundamento do Estado do Brasil quer significar, pois, que esse existe para o homem, para assegurar condições políticas, sociais, econômicas e jurídicas que permitam que ele atinja os seus fins; que o seu fim é o homem, como fim em si mesmo que é, quer dizer, como sujeito de dignidade, de razão digna e supremamente posta acima de todos os bens e coisas, inclusive do próprio Estado”.

Valores Sociais do Trabalho e da Livre Iniciativa – Amorim e Braga (2004, p. 8) dizem que para este princípio a referência é a ordem econômica e destacam os responsáveis pelo crescimento econômico do país: trabalhadores (valor social do trabalho) e autônomos, e empregadores (livre iniciativa).

O Pluralismo Político – (Hélio Jorge, 2006) diz que este princípio convertido em norma jurídica positiva, no art. 1º, V, da Constituição Federal, o instituto do pluralismo ganhou uma adjetivação mais atenuante da provocação que representa. De acordo com o autor:

Fala-se, ali, de pluralismo político, que significa a necessária e harmônica convivência entre as mais diversas comunidades e vertentes de pensamento político, filosófico, religioso, cultural, impondo-se o respeito mútuo, em especial com relação às minorias. Tal convivência exige o inalienável direito de expressão que os mais diversos agrupamentos humanos possuem e que haverá de ser assegurado pelo Poder Público, em todos os níveis da Federação e por todas as funções estatais, entes e órgãos, públicos e privados. Eis a necessidade de estender às relações entre particulares o pleno exercício dos direitos e garantias fundamentais.

Para o autor uma sociedade jovem como a nossa, mas com vícios históricos tão enraizados e práticas democráticas tão homeopáticas, esparsas e geograficamente segmentadas, há de agendar o pluralismo como uma meta e persegui-la com obsessão, precisando, para tanto, em esforço conjunto – no qual o papel do Estado ainda é importante e o da imprensa, fundamental - minimizar as distâncias sociais e econômicas e as profundas desigualdades regionais que marcam o País.

2.2 - Finanças Públicas

Este item tem por objetivo buscar uma análise conceitual das finanças administradas pelo Estado. As finanças públicas têm como principais elementos a receita e despesa governamental. E por se tratarem de recursos da sociedade a Contabilidade Governamental, deverá gerar o maior número de informações para os financiadores desses recursos.

A palavra finanças de acordo com Griziotti¹ (*apud* ROSA JR., 2002, p. 1): provém do latim medieval *financia*, indicando os diferentes meios necessários à realização das despesas públicas na consecução dos fins do Estado”. Em uma visão abrangente, finanças públicas podem ser definidas como a arte de estudar as formas pelas quais o Estado obtém suas receitas e como essas são aplicadas na satisfação das necessidades públicas na forma de realização de despesas.

A atividade financeira do Estado compreende a obtenção e administração de ingressos (receitas) e a realização de dispêndios (despesas), sendo que a origem das receitas pode se processar em decorrência da prestação de serviços (vertente contratual) ou pela atuação do poder de império do Estado (via compulsória).

Segundo Torres (*apud* ROSA JR., 2002, p. 11): “A atividade financeira emana do poder ou da soberania do Estado. O poder financeiro, por seu turno, é uma parcela ou emanção do poder estatal (ou de soberania), ao lado do poder de polícia, do poder penal, do poder de domínio eminente”.

Para Aliomar Baleeiro (2002, p. 8) finanças públicas é: “ a disciplina que, pela investigação dos fatos, procura explicar os fenômenos ligados à obtenção e dispêndio do

1 Benevenuto Griziotti, Princípios de ciencia de las finanzas, Buenos Aires: Depalma, 1959, p.3.

dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços a cargo do Estado, ou de outras pessoas de direito público, assim como os efeitos outros resultantes dessa atividade governamental”.

2.2.1 - Receitas Públicas

Receita pública pode ser entendida como todo e qualquer ingresso efetivado aos cofres públicos, sendo, considerada como receitas orçamentárias, os ingressos que a administração pública pode dispor, pois não têm caráter devolutivo. No entanto Rosa Jr. (2002, p. 49) considera como receita pública:

Qualquer entrada de dinheiro nos cofres públicos (entrada ou ingresso), mas se reserva a denominação de receita pública ao ingresso que se faça de modo permanente no patrimônio estatal e que não esteja sujeito à condição devolutiva ou correspondente baixa patrimonial. Assim, ingresso ou entrada é o gênero do qual a receita pública é espécie, embora do ponto de vista contábil as duas expressões sejam equivalentes.

Para Baleeiro (2002, p. 126) – ratificando o entendimento de Rosa Jr. – “Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo”.

Para Barros (1991, p. 138) “as Receitas identificam a soma de dinheiro arrecadado pelo Estado para atender a satisfação das necessidades públicas, por ele atendidas, através dos serviços públicos”.

Angélico (1992, p. 50) entende que “Receita pública, em seu sentido mais amplo, é o recolhimento de bens aos cofres públicos”.

A compreensão do sentido de Receita, Pires (2002, p. 128) esclarece que:

O Estado necessita de recursos para cumprir suas funções básicas e implementar os seus programas sociais. Esses recursos são arrecadados da sociedade por meio de tributos e de contribuições; por meio de cobranças relativas à exploração do patrimônio público, a serviços prestados e à dívida ativa; por meio da alienação de bens do patrimônio público e, até mesmo, do endividamento. Esse conjunto de recursos que ingressam nos cofres do tesouro é o que se denomina receita pública.

A definição de receita segundo a Teoria Contábil não converge com a definição para a Administração Pública, dado a finalidade e a forma de obtenção das mesmas. Assim para Sérgio Iudícibus (2004, p. 167) Receita é:

O valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validado, mediata ou imediatamente, pelo mercado provocando acréscimo de patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar, ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo e do patrimônio líquido, caracterizado pela despesa.

2.2.2 - Despesas Públicas

Despesa para o setor público representa o dispêndio financeiro realizado na obtenção de bens e serviços, visando proporcionar a satisfação das necessidades da comunidade e do Estado.

Baleeiro (2002, p. 73) define despesa pública como sendo “a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fins a cargo do governo”.

Para Bastos (1991, p. 52), despesa pública “é uma perda de substância econômica do Poder Público feita com o propósito de saldar uma obrigação a pagar”.

Tratando a despesa, de maneira geral, sem tipificar como pública, Iudícibus (1999, p. 173) a define “como sendo o sacrifício de ativos realizado em troca da obtenção de Receitas (cujo montante, espera-se, supere o das despesas)”.

O conceito de despesa pública para Angélico (1992, p. 68) é “todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores. Saídas, desembolsos, dispêndios ou despesa pública são expressões sinônimas”.

Pires (2002, p. 139) a define como sendo “o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público para o funcionamento dos serviços públicos”.

Dessa forma o estudo das finanças públicas é essencial, pois os seus elementos irão compor o documento que autoriza a obtenção e realização de despesas, que é o orçamento público.

2.3 - Orçamento Público

O Orçamento público é o instrumento de gestão de grande relevância para a administração pública. É o instrumento que o governo utiliza para a organização dos recursos financeiros.

Bastos (1991, p. 129/130) afirma que “o orçamento público na sua essência tem muito que ver com a noção de planejamento econômico feito pelos particulares. De certa forma, com maior ou menor rigor, todos estimam as suas receitas e em função delas definem as prioridades a serem atendidas”.

Do ponto de vista doutrinário, como ensina Baleeiro (2002, p. 411):

O Orçamento nos Estados democráticos é considerado o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.

O orçamento é, portanto, conforme Pires (2002, p. 70) “um processo de planejamento contínuo e dinâmico de que o Estado se utiliza para demonstrar seus planos e programas de trabalho, para determinado período. Ele abrange a manutenção das atividades do Estado, o planejamento e a execução dos projetos estabelecidos nos planos e programas de Governo”.

Angélico (1992, p. 25), após estudo das teorias acerca do que seria orçamento conclui que “orçamento público é um planejamento de aplicação dos recursos esperados, em programas de custeios, investimentos, inversões e transferências durante um período financeiro”.

Castro (2004, p. 44) considera “objetivamente que orçamento relaciona-se com a possibilidade de controle do gasto público e, na relação Estado e Sociedade, é um mecanismo pelo qual, pelo menos em tese, os cidadãos podem limitar e controlar a ação dos governantes”.

De acordo com o Dicionário Enciclopédico de Contabilidade de Abdel-Khalik (2004, p. 254) orçamento público é:

O processo pelo qual as metas de uma organização e os recursos para obter essas metas são quantificados e comunicados. Especificamente, orçamentos são usados para planejar e controlar operações e fazer investimentos de longo prazo. O planejamento envolve coordenar, dirigir e alocar recursos e o controle envolve avaliar desempenhos.

Dado a sua relevância o Orçamento Público deve ter todas as suas fases, a partir de sua publicação, evidenciada pela Contabilidade Governamental. É tamanha a sua influência, que o mesmo é considerado como um dos objetos da Contabilidade Pública.

2.4 - Controle dos Recursos Públicos

2.4.1 - Controle dos Recursos Públicos

Este item tem por objetivo apresentar algumas formas de controle existentes sobre os recursos públicos. Cabe dizer que a Lei de Responsabilidade Fiscal veio reforçar os controles administrativos: Controle Interno e Externo e principalmente o Controle Social.

De acordo com o Dicionário Aurélio a palavra “controle” significa “ato de poder controlar, domínio, governo. Fiscalização exercida sobre as atividades das pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas”.

Meirelles (1990, p. 544) diz que:

A palavra *controle* é de origem francesa (contrôle) e, por isso, sempre encontrou resistência entre os cultores do vernáculo. Mas, por intraduzível e insubstituível no seu significado vulgar ou técnico, incorporou-se definitivamente em nosso idioma, já constando dos modernos dicionários da Língua Portuguesa nas suas várias acepções. E, no Direito pátrio, o vocábulo *controle* foi introduzido e consagrado por Seabra Fagundes desde a publicação de sua insuperável monografia *O controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário* (1ª ed., 1941).

O autor define que “Controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder ou órgão, ou autoridade exerce sobre a conduta de outro”.

Torres (1995, p. 244), afirma que “a fiscalização financeira, se exerce pelo controle, que é, no constitucionalismo moderno, sistêmico. Dele participam, integralmente e em harmonia, o Congresso Nacional e o Tribunal de Contas, o Executivo e o Judiciário, cada qual nos limites previamente traçados”.

Bastos (2000, p. 318) fala sobre a importância do controle:

Sabe-se que os atos administrativos gozam da presunção de legitimidade. Todavia, esta presunção não poderia existir se não fosse acompanhada de uma contrapartida, é dizer: a possibilidade de o administrado provocar a revisão dos atos que considere não sejam inteiramente legais. Assim pode-se presumir a ilegalidade, porém ela não é irremovível, pelo contrário, exatamente por existir é que se expõe o ato administrativo a toda uma série de controles que visam precisamente impedir que essa presunção não seja a correspondência de algo verdadeiro.

Para o autor o controle nada mais é do que o conjunto de meios de que dispõe a Administração para cumprir a atribuição de reposição da ordem jurídica e da eficácia administrativa.

Para Rosa Jr. (2002, p. 103) o controle é figura essencial na fiscalização da execução orçamentária e financeira. De acordo com o autor:

A execução do orçamento público deve ser objeto de controle que se afigura indispensável por razões políticas e financeiras. Sob o ponto de vista político para que se verifique a aplicação da decisão do Congresso em matéria orçamentária, impedindo, assim, que o Poder executivo exceda os créditos que lhe foram concedidos ou não perceba as receitas autorizadas pelo orçamento. Sob o aspecto financeiro para evitar os desperdícios e as dilapidações do patrimônio público.

Bastos (2000, p. 320) afirma que "Controle nada mais é do que o conjunto de meios de que dispõe a Administração para cumprir a atribuição de reposição da ordem jurídica e da eficácia administrativa”.

Mello (2004, p. 827) afirma que: "A Administração Pública direta, indireta ou fundacional sujeita-se a controles internos e externos. Interno é o controle exercido por órgãos

da própria administração, isto é, integrantes do aparelho do Poder executivo. Externo é o efetuado por órgãos alheios à administração”.

Di Pietro (2005, p. 636) assegura que:

No Exercício de suas funções, A administração Pública sujeita-se a controle por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário, além de exercer, ela mesma, o controle sobre os próprios atos. Esse controle abrange não só órgãos do Poder Executivo, mas também os dos demais Poderes, quando exerçam função tipicamente administrativa; em outras palavras, abrange a Administração considerada em sentido amplo. A finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

Para a autora Controle Administrativo é “o poder de fiscalização e correção que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação”.

O controle da administração pública pode ser classificado em duas categorias distintas: o Controle Estatal representado pela fiscalização a cargo do Poder Público e o Controle Social exercido pelo cidadão. O controle estatal, quanto ao órgão que o exerce, pode ser classificado em: Administrativo, Legislativo e Judiciário e quanto à localização do controlador, classifica-se em: Interno, Externo e Social.

O artigo 70 da Constituição Federal preceitua que:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.

Torres (1995, p. 257) define que “controle interno é o que exerce cada um dos Poderes na missão de autotutela da legalidade e da eficácia da gestão financeira”.

Para Barros (1991, p. 328) "O Controle Interno, efetuado em cada órgão do Poder, objetiva atribuir a devida responsabilidade penal, em que se sujeitam todos, desde o Presidente da República, como determina o art. 85, inc. VI, da Constituição, até o funcionário que liquida e paga uma Nota de Empenho”.

Di Pietro (2005, p. 652) afirma que a "fiscalização compreende os sistemas de controle externo que compete ao Poder Legislativo, com auxílio do Tribunal de Contas, e o de Controle Interno exercido por cada um dos Poderes”.

De acordo com a Lei nº 4.320/64 em seu art. 76, o Poder Executivo exercerá três tipos de controle: legalidade, fidelidade funcional e cumprimento de metas, sem prejuízo das atribuições dos Tribunais de Contas.

Meirelles (1990, p. 546) afirma que:

Controle interno é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado *interno*, como *interno* será também o controle Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique.

Para o mesmo autor o controle externo é aquele que se realiza por órgão estranho à administração responsável pelo ato controlado. Torres (1995, p. 248), diz que “controle externo é o que se realiza pelos órgãos que não procedem à execução do orçamento: Congresso Nacional e Tribunal de Contas”. O Art. 71 da Constituição Federal reza que o controle externo ficará a cargo do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

Outra forma de controle é o social, e convém elucidar a terminologia da expressão “controle social”:

Medeiros e Pereira (2003, p. 63) afirmam que

O controle social trata da disponibilização de condições para que os cidadãos possam avaliar os serviços de atendimento que lhes são oferecidos e cobrar do Estado a melhoria desses serviços. Além disso pressupõe desenhar mecanismos de prestação social de contas e avaliação de desempenho da atuação dos órgãos públicos. Dessa forma, a Administração Pública reconhece que a participação do cidadão é imprescindível para o aprimoramento dos serviços públicos, bem como para a vigilância do bom emprego dos recursos disponíveis. Ou seja, sem o controle social, a responsabilização dos gestores tende a ficar comprometida.

Freitas (2001, p. 14) diz que controle social é “o exercício do direito de fiscalização por intermédio da participação popular, da atividade pública quanto à eficiência e

à observância dos limites estabelecidos pela Constituição”. Eis, portanto, o seu duplo mister: impedir abusos e controlar os resultados das opções do administrador.

Aguillar (1999, p. 248) diz que “há basicamente duas frentes de avaliação da capacidade de controle social dos serviços públicos. De um lado, o controle que efetivamente caiba a setores da sociedade diretamente sobre os serviços públicos, sejam eles desempenhados por empresas privadas ou pelo próprio Estado. De outro lado, o poder de que desfrute a sociedade para interferir nas decisões estatais a respeito dos órgãos reguladores, na sua composição e modelagem”.

Santos (2002, p. 18) declara que o controle social:

É modalidade de controle externo cujo agente controlador é a sociedade civil organizada ou o cidadão, quando este age individualmente por meio de instrumentos jurídicos colocados à sua disposição, tais como as denúncias ou representações à Corte de Contas. O controle social, mecanismo de manifestação da cidadania ativa, é exercido por meio da participação popular soerguendo-se como forma de expressão da democracia direta, pois se trata da participação direta do cidadão. O controle exercido pela sociedade manifesta-se por iniciativas individuais dos cidadãos, pela participação em audiências públicas e por meio de órgãos colegiados, tais como os conselhos gestores de políticas públicas criados para a fiscalização e acompanhamento de transferências da União para os Estados e Municípios.

Campelo (2004, p. 119) entende que:

O controle social é a concretização do ideal da democracia participativa. Revela-se promissor na medida em que os indivíduos e as suas entidades representativas podem deflagrar ações efetivas para proteger os interesses da coletividade. É a participação do cidadão emergindo como agente de mudança e mostrando o papel de cada um ante a conduta do Estado. É o homem comum sentindo-se responsável pelos seus rumos. Agindo assim, a nova cidadania consolida o controle social provocando a ação das instituições que têm como missão zelar pelo patrimônio público. É o desejo do aprimoramento da gestão estatal se manifestando em ações que buscam evitar desvios ou mau uso do dinheiro do erário, desencadeando a punição dos responsáveis quando não for possível evitar o prejuízo.

Jorge Brown (2002, p. 10) afirma que "O controle social representa a participação da sociedade diretamente no controle da atividade do Estado”.

3 - A CONTABILIDADE

3.1 - Aspectos Gerais da Contabilidade

Para Iudícibus (1990, p. 23)

A Contabilidade, na qualidade de metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja este pessoa física, entidade de finalidades não-lucrativas, empresa, ou mesmo pessoa de Direito Público, tais como: Estado, Município, União, autarquias, etc., tem campo de atuação circunscrito às entidades supramencionadas, o que equivale a dizer muito amplo.

Franco (1997, p. 21) dá a seguinte conceituação para contabilidade:

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.

Por meio da contabilidade são feitos todos os registros de uma empresa, é nela que são apontadas as oscilações do dia-a-dia, as operações realizadas e os resultados atingidos. Pela análise sistemática dos registros contábeis, pode-se verificar como tem sido o desempenho de uma organização, possibilitando um melhor planejamento das ações por parte dos administradores, bem como fornecendo os elementos necessários à tomada de decisão dos demais usuários das informações contábeis.

O ponto fundamental da contabilidade é o seu uso como ferramenta para a administração, para tanto é necessário que a informação contábil seja desejável e útil. Informação desejada pode ser entendida como aquela conseguida a um custo adequado e interessante para a entidade. A informação não pode custar mais do que ela pode valer para a administração da entidade.

Filho (1998, p. 351) afirma que o papel da contabilidade se configurou como responsável pela geração de informações para o controle gerencial. O esforço de representar

de forma sintética, resumida, os eventos econômicos complexos que ocorrem ao longo de um exercício social, de forma a garantir o monitoramento constante das ações gerenciais permitindo necessárias correções de rumo, se constitui no cerne do sistema de informações gerenciais.

Para autores como Iudícibus e Marion (1995) o crescimento dos complexos empresariais e o desenvolvimento de técnicas sofisticadas da administração são considerados como fatores que contribuem para o surgimento da contabilidade Gerencial. De acordo com esses autores:

A Contabilidade Gerencial, também conhecida como Contabilidade Administrativa, é voltada para fins internos, de caráter confidencial, atendendo diretamente seu principal usuário, o gerente, muitas vezes proporcionando informações “sob encomenda”. Ao contrário da Contabilidade Financeira, a Contabilidade Gerencial não se volta apenas para o passado, mas se preocupa com as projeções, tendo condições de influenciar o comportamento dos tomadores de decisão.

Para caracterizar o termo “*gerencial*” em função da atitude do profissional envolvido, Iudícibus (1980, p. 17) faz o seguinte comentário:

Se nos perguntassem qual ou quais as características que distinguem o bom contador gerencial de outros profissionais ligados à área de contabilidade, diríamos que fundamental é saber “tratar”, refinar e apresentar de maneira clara, resumida e operacional dados esparsos contidos nos registros da contabilidade financeira, de custos [...]

As informações produzidas pelas unidades governamentais devem estar revestidas de caráter gerencial para que possam ser utilizadas, de forma útil, por todos os escalões da administração pública, bem como serem registradas de acordo com os princípios gerais que regem a Contabilidade.

3.1.1 Os principais normativos que regem a Contabilidade Pública no Brasil

A Contabilidade Governamental dos entes da federação tem como principal instrumento a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu as regras sobre a contabilização dos atos e fatos da administração pública federal, estadual, municipal e do Distrito Federal, bem como sobre a elaboração e controle dos orçamentos, dos balanços gerais

e demais demonstrativos necessários à evidenciação e transparência da execução orçamentária, financeira e patrimonial. A Lei Complementar nº 101 – Lei de Responsabilidade Fiscal, de 4 de maio de 2000, estabeleceu as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e elaboração de diversos demonstrativos, cujos objetivos são a transparência e o controle dos gastos públicos. Também é considerada um instrumento legal que ampliou o campo de evidenciação das informações contábeis dos entes da federação. Na esfera federal destacam-se outros instrumentos que regulamentam o funcionamento da contabilidade pública, quais sejam:

Ato Normativo	Finalidade
Decreto Lei 200/67	Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências.
Decreto nº 93.872/86	Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do tesouro nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.
Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade	Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)
Instrução Normativa nº 05/96 da STN	Aprova o Manual do SIAFI, de forma a padronizar os conceitos, normas e procedimentos relacionados com o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
Instrução Normativa nº 08/96 da STN	Reordena os procedimentos pertinentes à utilização do Plano de Contas da União, tendo como parte integrante a Relação de Contas, a Tabela de Eventos e a Tabela de Indicadores Contábeis, que deverão ser adotados por todas as unidades gestoras integrantes do SIAFI ou que venham a integrá-lo, sob a modalidade de uso total
Decreto nº 3.589/00	Dispõe sobre o sistema de contabilidade federal e da outras providências

3.2 - Princípios Fundamentais Aplicados à Contabilidade

Os Princípios Fundamentais da Contabilidade são aplicáveis a suas diversas ramificações, incluindo a área pública. Eles representam a essência da doutrina contábil e constituem a plataforma de sustentação das normas específicas.

Segundo Iudícibus (2004, p. 105) “os Princípios representam o núcleo da própria contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância”.

De acordo com a Resolução nº 750/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), os Princípios Contábeis são o da Entidade, o da Continuidade, o da Oportunidade, o do Registro pelo Valor Original, o da Atualização Monetária, o da Competência e o da Prudência, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 74):

Os estudos sobre o que seriam princípios contábeis foram iniciados em 1930, pela Associação Americana de Contabilidade, sendo publicada em 1936 a obra *A Tentative statement of accounting principles underlying corporate financial statements*, que propôs uniformidade aos registros contábeis, respeitando as particularidades das entidades empresariais e do sistema de Contabilidade.

A aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade envolve todo e qualquer ramo da Contabilidade, sendo que sua aplicabilidade na administração pública requer cautela, devido às especificidades que a diferencia do setor privado.

Entre as diferenças desses setores está a prerrogativa constitucional de liberdade de ação para as entidades que compõem o setor privado que somente estão proibidas de fazer alguma coisa em virtude de lei, entretanto, os órgãos e entidades da administração pública estão limitados a fazer apenas o que está previsto em lei.

As entidades governamentais federais, as estaduais, as do DF e as municipais obedecem, em suas atividades financeiras, orçamentárias e contábeis, aos Princípios regidos pela Lei nº 4.320/64, enquanto as entidades do setor privado, obedecem aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, regidos pela Resolução nº 750/93 do CFC. Ressalta-se, entretanto que a Lei nº 4.320/64 não oferece estrutura conceitual e nem trata de forma explícita dos princípios contábeis a serem adotados pela Contabilidade Pública.

3.2.1 - Princípios Fundamentais da Contabilidade e sua Aplicabilidade às Unidades Governamentais

A seguir é apresentado um quadro no qual estão elencados os Princípios Fundamentais de Contabilidade contendo uma análise quanto à aplicabilidade às Unidades governamentais.

<p>PRINCÍPIO DA ENTIDADE</p> <p>O patrimônio da Entidade não se confunde, sob qualquer aspecto, com a riqueza patrimonial de seus titulares, nem sofre os reflexos das variações nela verificadas. (Franco, 1997, p. 96).</p>
<p><i>Comentários:</i> Os órgãos e entidades governamentais reconhecem o Patrimônio como objeto da Contabilidade; afirmam a autonomia patrimonial e a segregação do patrimônio particular daqueles pertencentes aos entes governamentais.</p>
<p>PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE</p> <p>A Entidade é um organismo vivo que irá operar por um longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências, econômicas ou jurídicas, em contrário. (Iudícibus, 1999, p. 96).</p>
<p><i>Comentários:</i> As unidades governamentais não são criadas com data certa para acabarem, estando em sintonia com este princípio.</p>
<p>PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE</p> <p>Exige apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma entidade, no momento em que elas ocorrerem. (Castro, 2004, p. 135)</p>
<p><i>Comentários:</i> este princípio é adotado pelas unidades governamentais, principalmente, no governo federal com o advento do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal e ao compromisso de transparência das contas públicas e do dever de prestar contas à sociedade.</p>

REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

A avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes. (Castro, 2004, p. 135)

O valor da operação deverá ser aquele constante do comprovante original que o suporta, que se presume seja um documento legítimo.

Comentários: O Registro pelo Valor Original sugere a imutabilidade de valor. Os valores que servem de referência para registro contábil pelas unidades governamentais mantêm-se, também, pelos valores de registro inicial.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Reconhece a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em determinado período. (Castro, 2004, p. 137)

Preceitua o ajuste formal dos valores fixados segundo este, buscando a manutenção da substância original, sem que isso implique qualquer modalidade de reavaliação. (Iudícibus, 2000, p. 81)

Comentários: As entidades públicas da administração direta do governo Federal não adotam procedimentos de atualização monetária em suas demonstrações contábeis.

PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Todo fato que modifica o Patrimônio da entidade deve ser reconhecido no momento em que ele ocorre, independentemente de ter afetado o caixa. (Castro, 2004, p. 139)

De acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade o Princípio da Competência refere-se à imputação temporal da receita e da despesa em relação ao patrimônio. Busca-se a melhor forma de identificar os elementos geradores de ingressos e dispêndios, confrontando-os para a obtenção do resultado (lucro ou prejuízo) do período.

Comentários: As entidades governamentais, no entanto, não o adotam como base de reconhecimento das receitas, e o enfoque, quando de sua adoção para as despesas, é o de Competência Orçamentária, diferenciando-se, portanto, daquele adotado pelas entidades do setor privado. As unidades integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social adotam o regime misto: reconhecem a receita quando do seu efetivo ingresso, o que configura o regime de caixa, a despesa quando de sua liquidação, quer seja pelo recebimento dos bens e serviços, quer seja pela sua inscrição em restos a pagar, o que configura o regime de competência orçamentária.

Essa diferenciação decorre, principalmente, dos conceitos de receita e despesa adotados no setor privado e no público. Para o setor privado, as despesas são efetivadas visando à obtenção das receitas. As despesas têm relação direta com o processo de obtenção de receitas. Confrontadas, obtém-se o lucro ou prejuízo de determinado período.

Na administração pública a geração de despesas não se vincula à obtenção das receitas. A base das receitas é oriunda da atuação do poder de império do Estado.

Por adotar o Princípio da Competência orçamentária, as entidades da administração direta não reconhecem no resultado, fatos como: depreciações de ativos permanentes; provisões para: férias, décimo terceiro, perdas, aposentadoria e pensão (Moura.2003, p. 103).

PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

A aplicação deste Princípio ocorre de forma a obter-se o menor Patrimônio Líquido, dentre aqueles possíveis diante de procedimentos alternativos de avaliação – está restrita às variações patrimoniais posteriores às transações originais com o mundo exterior, uma vez que estas deverão decorrer de consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição destes.”(Iudícibus, 2004, p. 118)

A prudência é atitude indispensável para que a avaliação não atinja valores irrealizáveis, pois isso constituiria superavaliação, que em linguagem informal se chama de “aguamento do patrimônio”. Assim, tem sido norma tradicionalmente aceita a de escolher, entre os preços de custo e de mercado, o menor, para evitar apuração de resultados irreais, que transformariam em resultados negativos de exercícios futuros. (Hilário Franco. 1997, p. 204)

Comentários: Não há nenhuma restrição legal à utilização desse princípio pela administração pública. Porém, a sua aplicabilidade é um tanto restrita, pois o reconhecimento de uma variação negativa ou positiva está vinculada a algum mandamento legal, sendo que algumas práticas adotadas podem não obedecer a esse preceito. A administração pública federal direta deixa de ser prudente à medida que não reconhece contabilmente os passivos contingentes, as provisões para devedores duvidosos, provisão para férias, décimo terceiro, as depreciações e outros itens que podem alterar a situação líquida patrimonial. (Moura.2003, p. 59).

3.3 - Contabilidade Governamental

A Contabilidade Governamental ou Pública situa-se no ramo da ciência contábil voltado para o registro, o controle e a demonstração dos fatos mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio da União, dos Estados e dos Municípios e suas respectivas autarquias e fundações.

Grande parte das funções desempenhadas e dos procedimentos executados pela Contabilidade Pública está inserida no principal normativo que rege esse ramo da ciência contábil – a Lei nº 4.320/64, que estatui as normas de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços dos entes públicos.

O artigo 130 do Decreto nº 93.872/86 estabelece:

A contabilidade da União será realizada através das funções de orientação, controle e registro das atividades de administração financeira e patrimonial, compreendendo todos os atos e fatos relativos à gestão orçamentária-financeira e da guarda ou administração de bens da União ou a ela confiados.

A Contabilidade Pública segue os preceitos básicos da Contabilidade Geral, devendo, no entanto, serem observadas as especificidades inerentes à própria administração pública. A Contabilidade é conceituada como:

Angélico (1992, p. 113/114):

A Contabilidade Pública, aplicando normas de escrituração contábil, registra a previsão das receitas, a fixação das despesas e as alterações introduzidas no orçamento. Controla as operações de créditos, exerce fiscalização interna, acompanhando passo a passo a execução orçamentária, a fim de que ela se processe em conformidade com as normas gerais do Direito Financeiro.

Mota (2005, p. 190):

A Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei 4.320/64), os princípios de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

Para Pires (2002, p. 226) a Contabilidade Pública é o “ramo da Contabilidade que coleta, registra e controla os atos e fatos da Fazenda Pública, mostra o Patrimônio público e suas variações, bem como acompanha e demonstra a execução do orçamento”.

Pode-se entender como objetivo fundamental das informações produzidas pela Contabilidade Governamental, o de fornecer dados úteis aos seus usuários de forma a subsidiá-los no processo decisório e servir de instrumento para evidenciação e transparência da execução orçamentária, financeira e patrimonial das unidades governamentais.

A Lei nº 4320/64 estabelece como objetivo legal da Contabilidade Pública o de “Evidenciar perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

De acordo como o artigo 85”.

Os serviços de contabilidade são organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Um outro aspecto que deve ser observado na Contabilidade Governamental diz respeito ao seu objeto, que é composto pelo: Patrimônio Público, o Orçamento Público e alguns Atos Administrativos.

O Patrimônio Público é constituído por bens, direitos e obrigações pertencentes aos entes públicos, exceto aqueles bens considerados de uso comum, como praças, estradas, ruas, entre outros.

Corroborando a definição acima, Pires (2002, p. 227) afirma que:

O objeto da contabilidade Pública é o Patrimônio Público, exceto os bens de domínio público, como praças, estradas, ruas, açudes, lagos, etc. ... e seu objetivo é o de fornecer informações atualizadas e exatas à Administração para subsidiar as tomadas de decisões, aos órgãos de Controle Interno e Externo para o cumprimento da legislação e às instituições governamentais e particulares para fins estatísticos ou de interesse dessas instituições.

Mota (2005, p. 192) diz que “apenas os bens, direitos a receber e obrigações a pagar de propriedade e uso exclusivo das entidades e órgãos públicos é que integram o seu patrimônio, formando o primeiro objeto da contabilidade pública”.

O orçamento público, dado a sua relevância, também, constitui um dos objetos da Contabilidade Governamental e é por meio da contabilidade que se evidencia o orçamento aprovado e toda a sua execução.

Os registros contábeis das unidades integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social são efetivados por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, que é um sistema informatizado que processa e controla a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil do governo federal. De acordo com Mota (2005) “este sistema permite acompanhar as atividades relacionadas com a administração financeira dos recursos da União, centraliza e uniformiza o processamento da execução orçamentária, através da integração dos dados. Essa integração abrange a programação financeira, a execução contábil e a administração orçamentária”.

Com a implementação do sistema acima mencionado obteve-se a padronização de procedimentos financeiros, orçamentários, patrimoniais e contábeis; unificação dos recursos financeiros, funcionando como uma espécie do Tesouro Nacional; e automatização da escrituração, que foi viabilizada com a padronização das contas contábeis por meio do plano de contas único e uma tabela de eventos a serem utilizados por todas as unidades integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social”.

3.3.1 - Evidenciação Contábil

Quando se refere à evidenciação, no tocante a quantidade de informações que devem ser evidenciadas, deve-se fazer uma reflexão sobre os conceitos de evidenciação adequada, evidenciação justa e evidenciação plena. “Partindo do pressuposto de que esses conceitos não se diferenciam entre si, embora com significados distintos, devemos levar em

consideração que o usuário necessita de informações e que essas sejam, ao mesmo tempo, justas, plenas e adequadas” (Hendriksen e Van Breda, 1999, p. 515).

Uma das discussões que envolvem a evidenciação está relacionada ao tema: “para quem a contabilidade está informando, o que está informando e como o faz”, para que possa ser utilizada no processo de gestão das organizações, satisfazendo seus usuários.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 511) afirmam que sempre haverá discordâncias sobre o que deve ser divulgado e qual a forma adotada. Uma divulgação apropriada deve estabelecer para quem a informação é dirigida, qual a finalidade e quanta informação é necessária.

De acordo com a AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants* (1961 *apud* IUDÍCIBUS, 2004, p. 123), “os demonstrativos contábeis deveriam evidenciar o que for necessário, a fim de não torná-los enganosos”.

Ainda em relação a evidenciação Iudícibus (2004, p. 129) faz a seguinte afirmação:

Evidenciação é um compromisso da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário.

Ainda de acordo com o autor acima as informações contábeis podem ser evidenciadas de várias formas, tais como: “forma e apresentação das demonstrações contábeis; informação entre parênteses; notas explicativas; quadros e demonstrativos suplementares; comentários do auditor e o relatório da administração”.

De acordo com a Lei 4.320/64 as informações contábeis das unidades governamentais devem ser demonstradas (evidenciadas) por meio dos balanços: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

O art. 102, da Lei reza que o Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Pires (2002, p. 346) acrescenta que “pela

definição que a lei deu a este Balanço, este demonstrativo está preocupado com a comparação da receita prevista com sua realização ou execução e da despesa prevista ou fixada com sua realização ou execução”.

Mota (2005, p. 386) esclarece que:

Neste balanço, do lado das receitas, a disposição dos itens será efetuada por categoria econômica (corrente e de capital) e, do lado das despesas, inicialmente por tipo de crédito (orçamentário/suplementar, especial e extraordinário) os quais por sua vez são desdobrados também em função da categoria econômica da despesa (correntes e de capital).

O art. 103 determina que o Balanço Financeiro demonstrará as entradas e saídas de recursos financeiros referentes às receitas e às despesas 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.

Mota (2004, p. 23) comenta que o balanço financeiro “é elaborado a partir das contas do sistema financeiro e tem a finalidade de servir de instrumento de prestação de contas da gestão financeira da Administração Pública. Ele demonstra o resultado financeiro do ano, pelo confronto entre os ingressos e dispêndios de natureza orçamentária e extra-orçamentária”.

O art. 104 define que a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Reis e Teixeira (1997, p. 167) afirmam que esta demonstração informa as alterações efetivas sofridas pelo patrimônio durante o transcorrer de um período, que vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

O Balanço Patrimonial têm por objetivo evidenciar a posição patrimonial em determinado momento.

Pires (2002, p. 401) afirma que o Balanço Patrimonial demonstrará a situação estática dos bens, direitos e obrigações e indicará o valor do Patrimônio Líquido num determinado momento.

Em 2000, com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, foi exigida da Contabilidade Pública maior evidenciação e transparência dos recursos públicos. Os instrumentos definidos nesta lei são abordados no capítulo seguinte.

4.- ASPECTOS CONTÁBEIS ABORDADOS NA LRF E SEUS IMPACTOS NA CONTABILIDADE PÚBLICA

4.1 - A Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal, editada em 4 de maio de 2000, é um marco no controle dos recursos públicos. Por meio dela os administradores dos três poderes e das três esferas de governo são obrigados a observar normas e limites estabelecidos para as finanças públicas, bem como a prestar contas dos recursos despendidos pelos entes públicos.

A LRF foi elaborada com o intuito de melhorar a administração das contas públicas no Brasil e ainda de dar maior transparência aos gastos públicos. Esta Lei exige dos governantes maior compromisso com o orçamento e com as metas apresentadas e aprovadas pelos órgãos competentes.

A obrigatoriedade de elaboração e publicação por parte dos governantes, inclusive por meio eletrônico, de relatórios e demonstrativos contábeis, busca assegurar aos eleitores, aos credores, aos investidores e aos cidadãos acesso a informações essenciais ao controle e avaliação dos gastos públicos.

Como instrumentos de transparência, que são elaborados por informações produzidas pela contabilidade governamental, a Lei estabeleceu, dentre outros, o Relatório de Gestão Fiscal, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e as Prestações de Contas.

O Relatório de Gestão Fiscal conterá:

- a) despesa total com pessoal;
- b) dívidas consolidada e mobiliária;
- c) concessão de garantias;
- d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita.

O RGF indicará, também, as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites. E no último quadrimestre, o relatório deverá conter os seguintes demonstrativos:

- a) do montante das disponibilidades de caixa em 31 de dezembro;
- b) da inscrição em Restos a Pagar das despesas liquidadas, das empenhadas e não-liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa e das não-inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- c) do cumprimento do disposto na LRF, no que se refere à liquidação da operação de crédito por antecipação de receita, com juros e outros encargos incidentes, até o dia 10 de dezembro de cada ano, além do atendimento à proibição de contratar tais operações no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal.

O Relatório Resumido de Execução Orçamentária deve conter as informações básicas sobre a execução orçamentária da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, servindo com isso de instrumento de transparência na administração pública à medida que evidencia à sociedade informações relevantes sobre a arrecadação e os gastos governamentais, facilitando sobremaneira a atuação dos controles interno e externo.

Compõem o Relatório Resumido da Execução Orçamentária o Balanço Orçamentário e o Demonstrativo de Execução de Receitas e Despesas, devendo também ser acompanhado dos demonstrativos da Receita Corrente Líquida; das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social; das Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos; do Resultado Nominal; do Resultado Primário; dos

Restos a Pagar por Poder e Órgão; das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino; e das Despesas com Saúde.

Estes demonstrativos são elaborados tendo por base as informações registradas e mantidas em banco de dados pela Contabilidade Pública, que se apresenta como instrumental imprescindível no fornecimento dos dados e de transparência da execução orçamentária e financeira.

Buscando fortalecer a Contabilidade Governamental os legisladores também se preocuparam em colocar no texto da lei determinações que pudessem melhorar e incrementar as informações produzidas pela Contabilidade Governamental. Abaixo são demonstrados os principais pontos contábeis abordados pela LRF.

4.2 - A Contabilidade e a LRF

Diversos artigos da LRF que introduziram alterações nas finanças públicas têm reflexo diretamente na Contabilidade Pública, visto que para o atingimento dos objetivos propostos pela lei surge a necessidade de adaptação, criação ou alteração de alguns procedimentos e demonstrativos indispensáveis à transparência na gestão fiscal.

As alterações contábeis relativas aos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial no âmbito da administração pública federal são realizadas por meio da edição de normativos pelo órgão central do Sistema de Contabilidade Federal – a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda/STN, a quem foi dada competência legislativa para o desempenho dessa função. (art. 18 da Lei nº 10.180/2001 e § 2º do art. 50 da LRF).

4.2 1- Aspectos Contábeis abordados na LRF

4.2.1.1 Assuntos diversos

ASSUNTO	DESCRIÇÃO	ARTIGO
Identificação dos recursos obtidos por alienação de ativos	<p>[...] O anexo de metas fiscais da LDO conterá:</p> <p>a) a evolução do patrimônio líquido [...] destacando a origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;</p> <p>b) demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado;</p> <p>c) [...]avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.</p>	LRF, 4º, § 2º, III e V e § 3º.
Sistema de contabilidade e administração financeira para controle de pagamento de sentenças judiciais	Identificação pela execução orçamentária e financeira dos beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins de observância da ordem cronológica determinada no art. 100 da Constituição.	LRF, 10
Contabilização dos valores dos contratos de terceirização	Contabilização como “Outras Despesas de Pessoal” dos valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos.	LRF, 18, § 1º

4.2.1.2 – Prestação de Contas

ASSUNTO	DESCRIÇÃO	ARTIGO
Prestação de Contas	<p>As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.</p> <p>A prestação de contas da União conterá demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício.</p> <p>A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.</p>	LRF, 49 e 58
<p>Comentários: A obrigatoriedade de prestação de contas do Poder Executivo é ratificada pelos instrumentos legais que sucederam a Lei nº 4.320/64. A LRF incrementou este dispositivo quando exige maior divulgação e a inclusão de demonstrativos das agências oficiais de fomento. As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas”.</p> <p>As contas do Poder Executivo são apresentadas ao Congresso Nacional até 60 dias após a abertura da sessão legislativa. Atualmente essas contas estão disponibilizadas para acesso ao cidadão nos sítios www.cgu.gov.br e www.fazenda.stn.gov.br e nas principais bibliotecas do Distrito Federal e na Biblioteca Nacional no Rio de Janeiro.</p>		

4.2.1.3 - Impactos da LRF na Escrituração das Contas Públicas

ASSUNTO	DESCRIÇÃO	ARTIGO
Escrituração das Contas Públicas	<p>A escrituração das contas públicas obedecerá:</p> <ul style="list-style-type: none"> - registro próprio (individualizado) para a disponibilidade de caixa; - registro das despesas e assunção de compromissos pelo regime de competência; - escrituração das operações de crédito, inscrições em Restos a Pagar e demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros deve ser realizada de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública. 	LRF, 50
Custos	A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.	LRF, 50, § 3º

Dentre outros instrumentos de evidenciação a Lei estabeleceu o Relatório de Gestão Fiscal e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Esses instrumentos têm por objetivo conceder transparência da gestão fiscal por meio de ampla divulgação de relatórios padronizados, emitidos pelos titulares dos Poderes e órgãos, no último quadrimestre de cada exercício, que enfoque o acompanhamento da observância dos limites impostos pela LRF.

4.2.1.4 - Impactos da LRF na Evidenciação das Informações Contábeis

ASSUNTO	DESCRIÇÃO	ARTIGO
Escrituração das Contas Públicas	<p>As demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente.</p> <p>As receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos.</p> <p>A demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.</p>	LRF, 50
Relatório Resumido da Execução Orçamentária	<p>O Relatório Resumido da Execução Orçamentária deve conter as informações básicas sobre a execução orçamentária da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, servindo com isso de instrumento de transparência na administração pública à medida que evidencia à sociedade informações relevantes sobre a arrecadação e os gastos governamentais, facilitando sobremaneira a atuação dos controles interno e externo.</p> <p>Publicação do RREO em até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, composto por diversos demonstrativos contábeis.</p>	LRF, 52 e 53
Comentários: O relatório resumido já era elaborado antes do advento da LRF. Esta veio melhorar o seu conteúdo de forma a torná-lo mais transparente, uma vez que o referido relatório já era elaborado em decorrência de determinação da Constituição Federal.		
Relatório de Gestão Fiscal	<p>Publicação do RGF pelos titulares dos Poderes e órgãos em até trinta dias após o final de cada quadrimestre. No RGF constam informações necessárias à verificação da conformidade, no que concerne aos limites de que trata a LRF. Ele deverá conter o comparativo com os limites estabelecidos na LRF para os montantes da despesa total com pessoal, da dívida consolidada e mobiliária, da concessão de garantias, das operações de crédito, sendo que o relatório do último quadrimestre deverá apresentar, ainda, os demonstrativos do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro e da inscrição em restos a pagar.</p>	LRF, 54 e 55

4.3 - Impactos Contábeis – Consolidação de Contas

Além dos aspectos elencados, a contabilidade governamental sofreu mudanças significativas a fim de cumprir o que determina o artigo 51 da LRF o qual estabelece que o Poder Executivo da União promoverá a consolidação nacional das contas dos entes da Federação e sua divulgação inclusive por meio eletrônico de acesso ao público. O presente trabalho em relação aos impactos contábeis centrou sua pesquisa em identificar os principais atos que alteraram os procedimentos contábeis quanto à consolidação das contas. Esta escolha deveu-se ao fato da percepção de que foi neste item que houve maior impacto da contabilidade pública.

A seguir serão apresentados os principais pontos de alguns normativos editados pela STN que trouxeram alterações nos procedimentos e técnicas contábeis em virtude da publicação da Lei Complementar n° 101/2000.

4.3.1 – Harmonização da Classificação da Despesa Pública

Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, representado pela Secretaria do Tesouro Nacional “consolidar os balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com vistas à elaboração do Balanço do Setor Público Nacional”, conforme determina o inciso XI do art. 5° do Decreto n° 3.589, de 06.09.2000. Após a edição da LRF foi editada a Portaria Interministerial n° 163/01² que dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A fim de uniformizar os procedimentos de execução orçamentária dos entes da Federação, com vista a possibilitar o levantamento e a análise das informações em nível nacional, a STN e a SOF estabeleceram a classificação orçamentária das receitas e das

² Com a edição da Portaria STN n° 211/01 e das Portarias Interministeriais STN/SOF n°s 325/01, 519/01 e 688/05 foram feitas algumas alterações na Portaria Interministerial n° 163/01.

despesas públicas a serem utilizadas por todos os entes, facultando, todavia, o desdobramento das receitas segundo as peculiaridades de cada estado ou município.

A despesa, segundo a sua natureza deve ser classificada por todos os entes da federação em: categoria econômica, grupo de natureza da despesa, modalidade de aplicação e elemento de despesa. Devido às particularidades existentes em alguns estados e municípios, foi também facultado o desdobramento do elemento de despesa a fim de que fossem atendidas as suas necessidades de escrituração contábil e controle do orçamento.

Cabe destacar que o decreto refere-se à consolidação de Balanços Públicos e a referida portaria estabelece uma estrutura orçamentária das despesas a ser adotada pelos entes da federação de forma a uniformizar as rubricas orçamentárias e a viabilizar a consolidação das Contas Nacionais. Quanto a esse tema cabe trazer o comentário feito por Mota (2004).

Deve-se ressaltar que o decreto nº 3.589/00 trata especificamente da necessidade de consolidação de balanços públicos e não apenas de consolidação de contas públicas de receita e despesa, como foi o caso de muitas normas já mencionadas, tais como a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/01 que teve o mérito de estabelecer uma estrutura padronizada para uso por parte de todos os entes públicos de receita e despesa orçamentárias. Entretanto, nada estabeleceu quanto às contas de ativo e passivo do balanço patrimonial ou mesmo das rubricas comuns a outros demonstrativos contábeis.

4.3.2 - Execução Orçamentária e Financeira das Despesas Realizadas de Forma Descentralizada

A fim de evitar a dupla contagem quando da consolidação das contas, a STN editou a Portaria nº 339/01 definindo para os Estados, Distrito Federal e Municípios, os procedimentos relacionados aos registros decorrentes da execução orçamentária e financeira das despesas realizadas de forma descentralizada (em substituição às “transferências intragovernamentais”). Especificamente as alterações consistem em:

- 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;

- c) as transferências financeiras para atender às despesas da execução orçamentária referida no item “b” serão processadas por meio dos documentos financeiros usuais para descentralização de recursos financeiros;
- d) 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.

Dessa forma elimina-se o registro em contas de despesas e receitas no ente transferidor e recebedor respectivamente, uma vez que as transferências de recursos serão contabilizadas diretamente em contas de resultado.

4.3.3 Harmonização de subitens de despesas

Tendo em vista a necessidade de desenvolver mecanismos que assegurassem, de forma homogênea, a apropriação contábil de subitens de despesas para todas as esferas de governo, de forma a garantir a consolidação das contas, a STN editou a Portaria n° 448/02, em que foi divulgado o detalhamento das naturezas de despesas:

- a) 339030 – Material de Consumo;
- b) 339036 - Outros Serviços de Terceiros Pessoa Física;
- c) 339039 – Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica e
- d) 449052 – Equipamentos e Material Permanente.

O detalhamento dessas naturezas deve ser utilizado pela União, Estados, DF e Municípios, com o objetivo não apenas de garantir a consolidação das contas públicas, mas também o de auxiliar, em nível de execução, o processo de apropriação contábil das despesas com aquisição de equipamentos, materiais permanente e de consumo e com a contratação de serviços de terceiros de pessoas física e jurídica.

4.3.4 - Transferências de Recursos Intergovernamentais

A fim de definir para a União, os Estados, o DF e os Municípios conceitos, regras e procedimentos contábeis para registro de transferências de recursos intergovernamentais, visando a compatibilização das despesas e receitas, para fins de consolidação das contas públicas nacionais, a STN editou a Portaria n° 447/02.

Na entidade transferidora, a conta debitada recebeu o nome de “Transferências Intergovernamentais”, representando uma despesa, sendo creditada uma conta de Passivo Financeiro denominada “Entidades Credoras”. Já a entidade beneficiária deveria debitar uma conta de Ativo Financeiro denominada “Entidades Devedoras” e realizar o crédito correspondente no grupo das Receitas cuja conta foi denominada de “Transferências Intergovernamentais.”

4.3.5 – Harmonização dos Instrumentos de Coleta e Transcrição de Dados.

A Portaria nº 109/02 aprovou os formulários para coleta e transcrição dos dados relativos às contas dos Estados e dos Municípios intitulados “Quadro dos Dados Contábeis Consolidados Municipais”, “Quadro dos Dados Contábeis Consolidados Estaduais” e “Cadastro de Operações de Crédito”.

Esses quadros possuem diversos campos com informações que irão compor os Balanços Orçamentário e Patrimonial consolidado dos entes da Federação, que após o devido preenchimento pelos estados e municípios devem ser encaminhados à unidade da CAIXA de vinculação (a quem compete a coleta e a transcrição dos dados em virtude de Convênio de Cooperação Técnica firmado com a Caixa Econômica Federal – CAIXA) acompanhados de cópia do balanço geral do exercício a que referir a consolidação.

Mota (2004), comentando os efeitos da Portaria STN nº 109/02, argumenta que:

Vale lembrar que este ato normativo disciplina apenas a consolidação de contas de receita e de despesa orçamentária e, no tocante ao balanço patrimonial, apenas define a estrutura a ser utilizada para fins de consolidação. Esse ato normativo não trata das necessárias exclusões de duplicidades no balanço patrimonial.

Cabe mencionar que antes do advento da portaria 109/02 cada ente da federação encaminhava seus demonstrativos de acordo com o plano de contas instituído para cada ente, o que dificultava o trabalho de consolidação das contas, bem como comprometia a transparência das informações.

4.3.6- Receitas e Despesas Previdenciárias

A fim de padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo e tendo em vista a necessidade de proporcionar maior transparência na identificação, comparabilidade e demonstração das receitas e despesas previdenciárias foi editada a Portaria nº 504/03. Nela foi definida a alteração da denominação de contas contábeis e respectivas funções relacionadas a contribuições patronais, bem como foram incluídas novas contas contábeis de repasse financeiro.

As mudanças ocorreram nos subgrupos das Interferências Ativas e Passivas, sendo que antes da publicação da Portaria os registros eram feitos com as seguintes denominações:

Conta Contábil	Denominação Antes da Portaria 504/03	Denominação Depois da Portaria 504/03
5.1.2.1.7.01.00	Contribuições Previdenciárias do Exercício. Função: Representa o valor total dos repasses previdenciários concedidos referentes a contribuição previdenciária do ente estatal ao Regime Próprio de Previdência Social referente ao exercício atual.	Contribuições Patronais do Exercício. Função: Representa o valor total dos repasses concedidos referentes às contribuições patronais do ente estatal ao Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, referente ao exercício atual.
5.1.2.1.7.02.00	Contribuições Previdenciárias de Exercícios Anteriores. Função: Representa o valor total dos repasses previdenciários concedidos referentes a contribuição previdenciária do ente estatal ao Regime Próprio de Previdência Social referente a exercícios anteriores.	Contribuições Patronais de Exercícios Anteriores. Função: Representa o valor total dos repasses concedidos referentes às contribuições patronais do ente estatal ao Regime Próprio de Previdência Social - RPPS, referente a exercícios anteriores.
6.1.2.1.7.01.00	Contribuições Previdenciárias do Exercício. Função: Representa os recebimentos das parcelas de contribuições previdenciárias do ente estatal ao Regime Próprio de Previdência Social referente ao exercício atual.	Contribuições Patronais do Exercício. Função: Representa os repasses recebimentos relativos às parcelas de contribuições patronais do ente estatal ao Regime Próprio da Previdência Social – RPPS, referente ao exercício atual.

6.1.2.1.7.02.00	Contribuições Previdenciárias de Exercícios Anteriores. Função: Representa os recebimentos das parcelas de contribuições previdenciárias do ente estatal ao Regime Próprio de Previdência Social referente a exercícios anteriores.	Contribuições Patronais de Exercícios Anteriores. Função: Representa os repasses recebidos relativos às parcelas de contribuições patronais do ente estatal ao Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, referente a exercícios anteriores.
-----------------	---	--

Pelo exposto acima percebe-se que não houve alteração na estrutura numérica das contas e sim a denominação e a função de forma a deixá-las específicas ao Regime Próprio da Previdência Social.

4.3.7- Transferência de títulos da dívida pública da União para os Estados

A Portaria nº 530/00 estabeleceu procedimentos contábeis para registro da transferência de títulos da dívida pública da União para os Estados.

Quando da incorporação e da atualização do valor dos títulos, os Estados devem debitar uma conta do Ativo denominada “Títulos” e fazer o crédito correspondente na conta intitulada “Variações Ativas – extra-orçamentária”. Já na utilização dos títulos, os Estados devem realizar dois lançamentos a crédito e dois lançamentos a débito. As contas a serem creditas são denominadas “Variações Ativas – extra-orçamentária” e “Títulos” que é uma conta do Ativo. Os débitos, por sua vez, devem ocorrer nas contas “Variação Passiva – extra-orçamentária” e na conta do Passivo denominada “Dívida Interna Contratada”.

4.3.8- Contabilização do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte

A Portaria nº 212/01 estabeleceu para os estados, DF e municípios a obrigatoriedade de contabilizar como receita tributária a arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos estados/DF e municípios, suas autarquias e pelas fundações por eles instituídas e mantidas.

Para tanto foi estabelecido que a classificação a ser utilizada seria 1112.04.30 – Retido nas Fontes e não mais a 1721.01.04 – Transferência de Imposto sobre a Renda Retido nas Fontes constantes no Anexo I da Portaria Interministerial nº 163/01.

4.3.9- Fundo de Participação dos Municípios

A Portaria nº 327/01 orientou os municípios no tocante ao registro contábil dos valores totais recebidos a maior e a menor do Fundo de Participação do Municípios – FPM.

Os valores totais recebidos a maior passariam a ser registrados contabilmente como passivo do município beneficiário em relação à União, sendo que o valor da parcela deduzida, não poderia compor a receita bruta do município, por não caracterizar despesa da União. Quando efetivada a dedução da parcela recebida a maior, o Município deveria, então, proceder à baixa do passivo em contrapartida com o grupo de variações ativas.

Já os valores totais recebidos a menor do FPM seriam contabilizados como ativo do município beneficiário em relação à União, sendo que o valor da parcela acrescida passaria a compor a receita bruta do município, por caracterizar despesa da União. Quando efetivado o devido acréscimo, o Município, então, procederá à baixa do ativo em contrapartida com o grupo de variações passivas.

4.3.10 – Contabilização de Receitas para formação do FUNDEF

A Portaria nº 328/01 estabeleceu para os estados, DF e municípios que as receitas provenientes do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal - FPE, e dos Municípios - FPM, do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal, e de Comunicação - ICMS, e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI sobre as exportações deveriam ser registradas contabilmente pelos seus valores brutos, em seus respectivos códigos, e que os quinze por cento retidos automaticamente dessas receitas para formação do Fundo de Manutenção e

Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério - FUNDEF seriam contabilizados em uma conta retificadora da receita orçamentária.

A Portaria definiu a conta contábil 1721.01.00 para registro da Receita Bruta e sua correspondente retificadora a conta contábil 9721.01.00 – Dedução de Receita para Formação do FUNDEF.

A portaria estabeleceu também que a complementação de valor ao FUNDEF realizado pela União aos Estados, DF e municípios seria registrada nas contas 1724.02.00 – Transferência de Complementação do FUNDEF e 1724.01.00 – Transferências do FUNDEF.

4.3.11- Empresas Estatais Dependentes

A Portaria nº 589/01 introduziu alguns conceitos, regras e procedimentos contábeis para consolidação das empresas estatais dependentes nas contas públicas.

Nela foram apresentadas as definições de empresa controlada, empresa estatal dependente, subvenção econômica, entre outros. Foram definidos os procedimentos necessários para a consolidação contábil das empresas estatais dependentes não constantes do orçamento fiscal e da seguridade social até o exercício de 2002 e a obrigatoriedade de inclusão dessas empresas nos orçamentos fiscal e da seguridade social a partir do exercício de 2003.

Foram os seguintes os procedimentos para a consolidação contábil das empresas estatais dependentes:

“I – Com base no fluxo de caixa, as empresas dependentes deverão proceder à classificação dos recebimentos de acordo com a origem do crédito correspondente em receitas de acordo com a Portaria STN nº 180, de 21 de maio de 2001;

os recebimentos originários de empréstimos, financiamentos, alienação de ativos deverão ser classificados como receita de capital, de acordo com o respectivo detalhamento;

os recebimentos provenientes das demais atividades da empresa, inclusive de suas operações comerciais ou industriais normais, deverão ser classificados como receita corrente, de acordo com o respectivo detalhamento;

excluem-se desta classificação os recebimentos a título de depósitos, que serão devolvidos após cumprimento de cláusulas contratuais;

II – Com base no fluxo de caixa, as empresas dependentes deverão proceder à classificação dos pagamentos de acordo com a origem do débito correspondente em despesas de acordo com a

Portaria Interministerial SOF/STN n° 163, de 4 de maio de 2001;

os pagamentos de amortização de empréstimos e financiamentos, investimentos e inversões financeiras deverão ser classificados como despesa de capital, de acordo com o respectivo detalhamento;

os pagamentos de obrigações decorrentes das demais atividades da empresa, inclusive os referentes às despesas e custos normais de suas operações comerciais ou industriais, deverão ser classificados como despesa corrente, de acordo com o respectivo detalhamento;

excluem-se desta classificação as restituições de depósitos de terceiros;

III – Os saldos das contas do ativo e passivo deverão ser consolidados de acordo com a estrutura do balanço patrimonial para fins de subsidiar os relatórios relativos à dívida pública e ao resultado nominal.”

4.3.12- Consórcios públicos

A Portaria n° 860/05 estabeleceu que “os valores das participações dos entes consorciados na formação do patrimônio do consórcio público, para manutenção financeira dos consórcios, deverão ser registrados, no ativo permanente do ente participante, como investimento de participações em consórcios públicos, devidamente atualizado pela equivalência patrimonial”; que “qualquer que seja a forma de aquisição de participação no patrimônio do consórcio público, em espécie, bem ou valor, deverá ela ser registrada na execução orçamentária correspondente do ente consorciado”; que “os recursos entregues ao consórcio público ou administrativo pelo ente consorciado, por meio de contrato ou outro instrumento, deverão ser registrados na Modalidade de Aplicação 71 e nos elementos de despesas correspondentes aos respectivos objetos de gastos e, no consórcio público, como receita orçamentária de transferência correspondente ao ente transferidor”; e que “deverão ser registrados simultaneamente no sistema patrimonial do ativo não-financeiro, realizável a curto ou a longo prazo, conforme o caso, e baixados à medida de sua realização pelo consórcio público ou administrativo”.

4.3.13- Dívida Ativa

A Portaria n° 564/04 aprovou a 1ª edição do Manual de Procedimentos da Dívida Ativa a ser utilizado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O manual conceituou Contabilidade, Patrimônio e Dívida Ativa; elencou os procedimentos contábeis para registro e controle da Dívida Ativa desde o encaminhamento para inscrição, a movimentação dos créditos inscritos até a respectiva baixa; definiu a competência dos órgãos ou unidades responsáveis originalmente pelos créditos, dos que detêm a atribuição legal da efetiva inscrição e da apuração da certeza e liquidez dos valores inscritos; e, ainda, estabeleceu a necessidade de constituição de provisão para os créditos inscritos em Dívida Ativa de recebimento duvidoso, de caráter redutor, no âmbito do Ativo.

4.3.14 - Procedimentos da Receita Pública

A Portaria nº 219/04 aprovou a 1ª edição do Manual de Procedimentos da Receita Pública, substituída pelas Portarias nºs 303/05 e 340/06 que aprovaram, respectivamente, a 2ª e 3ª edição do referido manual. O Manual a ser observado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios traz as regras e procedimentos necessários à classificação, destinação e registro da Receita Pública. Nele são apresentadas as codificações para classificação da natureza da receita, as formas de contabilização da receita pública e a destinação e dedução da receita dos entes públicos.

Quanto às receitas intra-orçamentárias, a 3ª edição do Manual registra que:

As receitas intra-orçamentárias constituem contrapartida das despesas realizadas na Modalidade de Aplicação “91 – Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social”, incluída na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001 pela Portaria Interministerial STN/SOF nº 688, de 14 de outubro de 2005. Dessa forma, na consolidação das contas públicas, essas despesas e receitas poderão ser identificadas, de modo que se anulem os efeitos das duplas contagens decorrentes de sua inclusão no orçamento.

As subcategorias econômicas das receitas intra-orçamentárias correntes e de capital são as mesmas das receitas correntes e de capital, constantes dos itens 4.1 e 4.2, respectivamente. No entanto, atendem à especificidade de se referirem a operações entre órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social da mesma esfera governamental.

As rubricas das receitas intra-orçamentárias deverão ser identificadas a partir dos códigos:

7000.00.00 – Receitas Intra-Orçamentárias Correntes

8000.00.00 – Receitas Intra-Orçamentárias de Capital

O mecanismo de formação do código dessas receitas consiste em substituir a categoria econômica da natureza pelos dígitos 7, se receita intra-orçamentária corrente, e 8, se receita intra-orçamentária de capital. Os demais níveis deverão ser mantidos, conforme a conta original.

5. –ASPECTOS CONVERGENTES E CONFLITANTES ENTRE A LEI Nº 4.320/64 E A LRF QUE ENVOLVEM A CONTABILIDADE PÚBLICA

A Lei nº 4.320/64 e a LRF, apesar de serem identificadas como os principais normativos que regem a Contabilidade Pública no Brasil, possuem poucos artigos passíveis de comparação. O Título IX da Lei nº 4.320/64, que trata da Contabilidade, por exemplo, apresenta apenas dois artigos cujo assunto também é objeto de registro na LRF. Essa ausência de tópicos comuns ou divergentes entre os dois normativos se repete praticamente em todo o texto legal. Dessa forma, apesar de abordarem diversos temas relacionados a aspectos contábeis, muitas vezes bastante específicos e pontuais, quase não se verifica a sobreposição de regras e normas voltadas para a contabilidade pública entre a LRF e a Lei nº 4.320/64.

A seguir encontram-se de forma comparativa os principais aspectos da Lei nº 4320/64 e da Lei de Responsabilidade Fiscal que tratam da Contabilidade, procurando identificar os pontos convergentes e conflitantes entre esses normativos.

ASSUNTO	LC 101/00	Lei nº 4.320/64
Alcance dos normativos	Art. 1º, § 2º - União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Inclui empresas estatais dependentes.	Art. 1º - União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
COMENTÁRIOS: Os dois instrumentos são convergentes, no entanto, o alcance da LRF é mais abrangente que a lei 4.320/64, em razão de tratar também das empresas estatais dependentes.		
Periodicidade do orçamento	Art. 5º - Dispõe sobre a Lei Orçamentária Anual.	Art. 2º - A Lei de Orçamento obedecerá ao princípio da anualidade.
COMENTÁRIOS: As duas leis convergem ao estabelecerem a periodicidade de um ano para o orçamento. Essa determinação exige que a contabilidade, também mantenha a sua escrituração de forma a evidenciar o orçamento anual.		

ASSUNTO	LC 101/00	Lei nº 4.320/64
Vedações na consignação de créditos e dotações	Art. 5º, § 4º - “É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.”	Art. 5º - “A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único.” (ESPECIFICAÇÃO)
<p>COMENTÁRIOS: Os dois dispositivos estabelecerem vedações à consignação de créditos e dotações na lei orçamentária. Vê-se nesses dispositivos a preocupação do legislador de que na lei orçamentária fosse claramente demonstrado em que o governante pretende aplicar os recursos, dispositivos que contribuem também para uma maior transparência dos gastos públicos. Logo a escrituração contábil, tanto para atender à LRF quanto à Lei nº 4320/64, deve ser efetivada pelos valores globais e nas especificações (detalhamentos necessários).</p>		
Previsão ou estimativa da receita	Art. 12 - “As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas”.	Arts. 22, inciso III, alínea “a”; 29 e 30 - o Projeto de Lei de Orçamento deverá ser composto de tabelas explicativas, das quais, além das estimativas de receita e despesa, constem, em colunas distintas e para fins de comparação a receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta. Cabe aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizar demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base e estimativa da receita, na proposta orçamentária.
<p>COMENTÁRIOS: Os normativos convergem ao tratar da previsão ou estimativa da receita visto que reconhecem a necessidade de acompanhamento trienal da arrecadação. A LRF não só veio reforçar como ampliar as regras anteriormente definidas pela Lei nº 4.320/64 para a estimativa da receita. Convergem também quanto aos demonstrativos contábeis que devem ser utilizados, pois é por meio das informações contábeis que se elaboram os demonstrativos da receita.</p>		

ASSUNTO	LC 101/00	Lei nº 4.320/64
Previsão ou estimativa da receita	Art. 12 - “As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas”.	Arts. 22, inciso III, alínea “a”; 29 e 30 - o Projeto de Lei de Orçamento deverá ser composto de tabelas explicativas, das quais, além das estimativas de receita e despesa, constem, em colunas distintas e para fins de comparação a receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta. Cabe aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizar demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base e estimativa da receita, na proposta orçamentária.
<p>COMENTÁRIOS: Os normativos convergem ao tratar da previsão ou estimativa da receita visto que reconhecem a necessidade de acompanhamento trienal da arrecadação. A LRF não só veio reforçar como ampliar as regras anteriormente definidas pela Lei nº 4.320/64 para a estimativa da receita. Convergem também quanto aos demonstrativos contábeis que devem ser utilizados, pois é por meio das informações contábeis que se elaboram os demonstrativos da receita.</p>		
Prestação de contas.	Arts. 56 e 57 - As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão também as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público. “Os Tribunais de Contas emitirão parecer prévio conclusivo sobre as contas no prazo de sessenta dias do recebimento, se outro não estiver estabelecido nas constituições estaduais ou nas leis orgânicas municipais.”	Art. 82, § 1º - “As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.”
<p>COMENTÁRIOS: Há convergência entre os dois ao estabelecerem a competência dos Tribunais de Contas na emissão de parecer prévio sobre as contas do Poder Executivo. Vê-se, ainda, ampliação da norma jurídica anteriormente existente quando a LRF estabeleceu em um de seus dispositivos que as contas do Poder Executivo incluiriam também as contas dos outros poderes e do Ministério Público. Cabe destacar que a Prestação de Contas, envolvem informações essencialmente contábil, devendo a mesma ser registrada de forma a atender os quesitos dos dispositivos.</p>		

ASSUNTO	LC 101/00	Lei nº 4.320/64
Definição de dívida pública consolidada ou fundada	Art. 29, I - Dívida pública consolidada ou fundada é o “montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses.”	Art. 98 – “A dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financeiro de obras e serviços públicos.”
<p>COMENTÁRIOS: Os normativos convergem em parte quando registram o prazo acima de doze meses como parâmetro para a definição da dívida pública consolidada ou fundada. Todavia a lei de responsabilidade fiscal trouxe novas regras para a administração da dívida pública, dentre elas a de que as operações de crédito, cujas receitas tenham constado do orçamento também comporão a dívida fundada (ou consolidada), mesmo que de prazo inferior a 12 meses.</p> <p>Os dois normativos não impactam a contabilidade, pois a mesma já é estruturada de forma a receber registros no curto e longo prazo.</p>		
Formas de financiamento e obrigações do setor público	Art. 50, V – “As operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor.”	Art. 92, Parágrafo único – “O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.”
<p>COMENTÁRIOS: Não obstante a legislação mais recente estabelecer um maior detalhamento para a escrituração das obrigações do setor público, é evidente a antiga preocupação do legislador de que o registro dos restos a pagar por credor permaneça evidenciado e, neste aspecto, há convergência entre os normativos e não há impacto na estrutura contábil, pois esta já estava estruturada de forma a individualizar os credores.</p>		
Demonstração das Variações Patrimoniais	Art. 50, VI – “a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.”	Art. 104 – “A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.”

ASSUNTO	LC 101/00	Lei nº 4.320/64
<p>COMENTÁRIOS: O artigo da LRF que estabelece a necessidade de destacar na DVP a origem e a destinação dos recursos provenientes da alienação de ativos tem perfeita acolhida pela Lei nº 4.320/64 quando esta define a obrigatoriedade de evidenciação na referida demonstração das alterações no patrimônio.</p>		
<p>Gestão orçamentária, financeira e patrimonial e sistema de custos</p>	<p>Art. 50, § 3º - “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”</p>	<p>Art. 85 – “Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.”</p>
<p>COMENTÁRIOS: Convergem os dois normativos ao explicitarem a necessidade de acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, bem como da necessidade da implementação de sistema de custos na Administração Pública, sendo a LRF mais abrangente nesse aspecto que não restringiu apenas ao serviços industriais como ocorreu com a Lei nº 4.320/64.</p>		
<p>Consolidação das contas públicas</p>	<p>Art. 51 – “O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.”</p>	<p>Art. 111 – Cabe ao Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda a função de organizar e publicar o balanço consolidado das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades, bem como um quadro estruturalmente idêntico, baseado em dados orçamentários.</p>
<p>COMENTÁRIOS: Convergem os normativos ao estabelecerem a necessidade de consolidação das contas públicas, sendo que a legislação mais recente não apenas reforça uma obrigação já existente no mundo jurídico, como também preenche as lacunas deixadas na lei anterior principalmente no tocante ao estabelecimento de prazo para a realização dessa consolidação e na obrigatoriedade da divulgação desses dados.</p>		

ASSUNTO	LC 101/00	Lei nº 4.320/64
Penalidades ao descumprimento dos prazos para a consolidação das contas públicas	Art. 51, § 2º - O descumprimento dos prazos estabelecidos para a consolidação e divulgação das contas dos entes da Federação impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, com exceção às destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.	Art. 112, Parágrafo único - O pagamento, pela União, de auxílio ou contribuição a Estados, Municípios ou Distrito Federal, em que a concessão não decorra de imperativo constitucional, dependerá de prova do cumprimento dos prazos definidos pela própria lei para encaminhamento dos orçamentos e balanços necessários à elaboração do balanço consolidado das contas.
<p>COMENTÁRIOS: Os normativos são congruentes ao registrarem a obrigatoriedade do cumprimento dos prazos estabelecidos na legislação para encaminhamento das informações necessárias à elaboração dos demonstrativos consolidados das contas públicas, com principal destaque à proibição de realização de transferências voluntárias aos entes que descumprirem esses prazos.</p>		
Definição de prazos para consolidação das contas do governo.	Art. 51 – “O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.”	Art. 112 – Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios remeterão, até 30 de junho, os balanços do exercício anterior ao Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda para que o referido órgão organize e publique o balanço consolidado das contas públicas.
<p>COMENTÁRIOS: A divergência entre os normativos refere-se ao prazo estabelecido pela legislação para apresentação dos dados necessários à consolidação das contas públicas, que segundo a Lei nº 4.320/64 era até trinta de junho, todavia com a edição da LRF, para os municípios passou a ser até o dia trinta de abril e para os Estados, até o dia trinta e um de maio. Dessa forma, houve um enxugamento nos prazos anteriormente estabelecidos para as três esferas de governo, bem como houve uma inovação no ordenamento jurídico ao ser definido claramente o prazo até trinta de junho para o Poder Executivo apresentar a consolidação das contas, o que não ocorria na legislação precedente.</p>		

Pela própria natureza e finalidade da Lei de responsabilidade Fiscal, percebe-se que não há muitos aspectos contábeis tratados na referida lei. O quadro acima buscou mostrar isso, bem como trazer alguns aspectos orçamentários que para atendê-los a Contabilidade foi afetada.

Comparando os dois instrumentos legais identifica-se que houve mais aspectos convergentes entre a Lei nº 4.320/64 e a LRF do que aspectos conflitantes. Destacando-se que os pontos conflitantes foram necessários em virtude da necessidade de se adequar a legislação aos novos anseios da sociedade e, ainda, de corrigir algumas impropriedades da legislação anterior, dando, dessa forma, maior transparência e controle aos gastos públicos.

6. CONCLUSÃO

A Lei Complementar nº 101/2000 trouxe inúmeras mudanças à área governamental, constituindo-se em importante instrumento legal de estabelecimento de normas voltadas para as finanças públicas, cuja maior contribuição está voltada para a transparência nos gastos públicos e para a responsabilidade na gestão fiscal.

Para o cumprimento da LRF houve a necessidade de implementação, adaptação e ajustes na forma de evidenciação e elaboração das informações contábeis.

Já nos primeiros meses após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, o órgão central do Sistema de Contabilidade Federal – a Secretaria do Tesouro Nacional - STN - editou alguns normativos necessários à adequação da Contabilidade Pública às novas exigências legais estabelecidas na referida lei.

Pelo estudo realizado constatou-se que a Contabilidade Pública foi impactada com a edição da Lei de Responsabilidade fiscal, principalmente, quanto aos aspectos que envolvem a consolidação de contas e a exigência do Relatório de Gestão Fiscal. Os impactos, no entanto, não alteraram a estrutura conceitual da contabilidade, o que houve de fato foi a implementação de novos procedimentos e técnicas contábeis, bem como a realização de alguns ajustes nos procedimentos já existentes para que as informações produzidas e evidenciadas pela contabilidade governamental pudessem auxiliar os gestores públicos na identificação dos instrumentos e meios necessários ao cumprimento das normas estabelecidas na supracitada lei.

Quanto à consolidação das contas públicas as alterações efetivadas pela Secretaria do Tesouro Nacional- STN, a quem o legislador atribuiu competência para editar normas gerais para consolidação das contas públicas enquanto não fosse implantado o Conselho de Gestão Fiscal, foram em relação à classificação orçamentária das receitas e despesas públicas;

aos procedimentos relacionados aos registros decorrentes da execução orçamentária e financeira das despesas realizadas de forma descentralizada; à apropriação contábil de subitens de despesas; aos procedimentos contábeis para registro de transferência de recursos intergovernamentais; à criação de formulários para coleta e transcrição de dados relativos às contas dos Estados e dos Municípios, à demonstração das receitas e despesas previdenciárias; ao registro da transferência de títulos da dívida pública da União para os Estados; à contabilização do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte; ao registro contábil dos valores totais recebidos a maior e a menor do Fundo de Participação dos Municípios – FPM; aos procedimentos contábeis quanto aos recursos destinados e oriundos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF; aos conceitos, regras e procedimentos contábeis para consolidação das empresas estatais dependentes nas contas públicas; ao registro dos consórcios públicos nos três níveis de governo; aos conceitos, regras e procedimentos relativos ao tratamento da Dívida Ativa; à edição de Manuais de Procedimentos da Receita Pública.

Quanto aos instrumentos de evidenciação foi criado o Relatório de Gestão Fiscal, que procurou limitar os gastos públicos, tendo como parâmetro a Receita Corrente Líquida, o Anexo de Metas e de Riscos Fiscais. O Relatório Resumido da Execução Orçamentária, que já era elaborado, teve o seu escopo aumentado de forma a conceder maior evidenciação e transparência aos gastos públicos.

Um outro foco abordado na pesquisa foi a comparação entre o principal instrumento que rege a Contabilidade Pública com a Lei de Responsabilidade Fiscal, que está voltada para a responsabilidade na gestão fiscal. Do estudo realizado constatou-se que esses dois normativos apresentam congruência quanto ao campo de alcance das referidas legislações, ou seja, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; à periodicidade do orçamento; a vedações da lei orçamentária; à previsão da receita; às prestações de contas; à

dívida pública; às obrigações do setor público, em especial em relação aos restos a pagar; à consolidação das contas públicas e, finalmente, ao cumprimento dos prazos para consolidação e divulgação das contas dos entes da Federação. Da pesquisa realizada foi identificado somente um aspecto abordado na LRF que não se coaduna com a Lei nº 4.320/64, que está relacionada a prazos para consolidação das contas do governo.

O trabalho teve como direcionamento na realização das pesquisas o alcance os objetivos propostos, que foram atingidos com a identificação de pontos que impactaram a contabilidade pública, bem como pela realização de quadro comparativo entre os pontos convergentes e conflitantes tratados na Lei Complementar nº 101/00 e a Lei nº 4.320/64.

Por fim, há que se registrar que a presente pesquisa possibilitou a identificação de aspectos contábeis abordadas na LRF que merecem maior aprofundamento no estudo do tema, todavia, face à pouca familiaridade do assunto e da necessidade de limitação do escopo do trabalho em virtude do tempo disponível para conclusão e apresentação, sugere-se aos estudiosos da Contabilidade Governamental a realização de novos trabalhos quanto ao registro próprio da disponibilidade de caixa, aos demonstrativos financeiros e orçamentários das receitas e despesas previdenciárias, ao destaque na DVP à origem e à destinação dos recursos provenientes da alienação de ativos entre outros temas.

7 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABDEL-KHALIK, A. Rashad, (Org.). *Dicionário enciclopédico de contabilidade*; Revisão Técnica, Rubens Fama. SP. Ed. Atlas, 2004.

ALVES, Benedito Antônio; GOMES, Sebastião Edilson R.; AFFONSO, Antônio Geraldo. *Lei de responsabilidade fiscal comentada e anotada*. 4. ed., rev. e aum. São Paulo: J. de Oliveira, 2002.

AGUILLAR, Fernando Herren. *Controle social de serviços públicos*. São Paulo : M. Limonad, 1999

ANGÉLICO, João. *Contabilidade pública*. 7ª ed.. São Paulo. Ed. Atlas, 1992

ANDRIOLO, Leonardo Jose. *Eficiência e desenvolvimento de recursos humanos nas administrações municipais: considerações a luz da emenda constitucional nº 19/98 e das teorias organizacionais*. Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, v.16, n.29, p.144-152, jul./dez. 1998

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 16 ed., rev. e atual. por Djalma de Campos. Rio de Janeiro. Forense, 2002.

BARROS, Luiz Celso de. *Ciência das Finanças*. 4a. ed. São Paulo. Edipro. 1991

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 4. ed. São Paulo. Ed. Saraiva, 1991.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Administrativo*. 4. ed. São Paulo. Ed. Saraiva, 2000.

BRAGA, D.G.; AMORIM, J. C. **Elementos para um estudo inicial das bases constitucionais do Estado brasileiro**. São Paulo: Prefeitura da cidade de São Paulo, 2004. Disponível em: <http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/gestaopublica/acordo_coletivo/ESTAD O%20ELEMENTOS%20ESTUDO.pdf>. Acesso em: 14 set. 2006.

CASTRO, Domingos Poubel de. GARCIA, Leice Maria. *Contabilidade Pública no Governo Federal*. São Paulo. Ed. Atlas.2004.

CAVALCANTI, Márcio Novaes. *Fundamentos da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001.

CAMPELO, Valmir. *Controle social da gestão pública*. Revista do Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará, n.16, p.119-123, jan./dez. 2004

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18ª ed. São Paulo. Ed. Atlas, 2005

DINIZ, Paulo de Matos Ferreira. *Lei de responsabilidade fiscal: instrumentos de gestão fiscal*. Brasília: Brasília Jurídica, 2001. p. 351. (Coletânea Administração Pública ; v. 7).

EBOLI, Marisa. *Educação corporativa no Brasil: mitos e verdades*. São Paulo : Gente, 2004.

FILHO, José Francisco Ribeiro Filho. Secretaria do Tesouro Nacional. *Finanças públicas: II* prêmio de monografia, Tesouro Nacional. Brasília : ESAF. 1998.

FRANCO, Hilário. *Contabilidade Geral*. Ed. Atlas, 1997.

FREITAS, Juarez. *O controle social do orçamento público*. Interesse Público, v.3, n.11, p.13-26, jul./set. 2001

GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 13. ed. ampl., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2005.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. *Teoria da contabilidade*. 4. tir. Tradução da 5. ed. americana por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HÉLIO, J. Somos de fato uma sociedade pluralista? **O Povo On-line**, Fortaleza, 28 fev. 2006. Colunas Noolhar. Olhar Jurídico. Disponível em: <<http://www.opovo.com.br/colunas/olharjuridico/571295.html>>. Acesso em: 14 set. 2006.

IUDÍCIBUS, Sergio de; Equipe de Professores da FEA da USP. *Contabilidade Introdutória*. São Paulo. Ed. Atlas, 1990.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos. *Introdução à Teoria da Contabilidade*. São Paulo. Ed. Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos. *Curso de contabilidade para não contadores: para áreas de administração, economia, direito, engenharia*. 3ªed.. São Paulo. Ed. Atlas. 2000.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos. *Manual de contabilidade para não contadores*: 2ªed. São Paulo. Ed. Atlas. 1995.

IUDÍCIBUS, Sergio de; *Teoria da Contabilidade*. Ed. Atlas, 2004.

MACHADO JUNIOR, J. Teixeira; Reis, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*. 31. ed., rev. e atual. com comentários à lei de responsabilidade fiscal. Rio de Janeiro: IBAM, 2002-2003. (Série IBAM 50 Anos).

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada*. 28. ed., rev. e atual. com o texto em vigor das portarias, anexos e adendos da SEPLAN e da SOF. Rio de Janeiro : IBAM, 1997

MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos; PEREIRA, José Matias. *Controle social no Brasil: confrontando a teoria, o discurso oficial e a legislação como a prática*. Revista do Tribunal de Contas da União, v.34, n.98, p.63-72, out./dez. 2003

MEIRELLES, Helly Lopes Meirelles. *Direito Administrativo Brasileiro*. 23ª ed.; Ed. Malheiros. 1990.

MEIRELLES, Helly Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 29a ed.. São Paulo. Ed. Malheiros. 2004.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 18. ed., atual. com a EC nº 47/05. São Paulo : Atlas, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 17 ed. rev. e atual, até as emendas 41 (da Previdência) e 42 de 2003. São Paulo. Malheiros. 2004.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Curso Básico de Contabilidade Pública*. 1ª ed. Brasília. 2005.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Dissertação sobre Consolidação de Balanços Públicos: Análise Empírica da Conformidade dos Balanços Estaduais-União no ano de 2003*. Brasília. 2004.

MOURA, Renilda de Almeida . *Dissertação sobre os Princípios Contábeis Aplicados À Contabilidade Governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos*. Brasília.2003.

OLIVEIRA, Raul José de Galaad. *O princípio da soberania como paradigma de interpretação constitucional*. Revista Jurídica Consulex, v.8, n.181, p.59-61, 31 jul. 2004

PIRES, João Batista Fortes de Souza. *Contabilidade pública*. 7. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2002.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1997.

REIS, Heraldo da Costa. *Impactos da LRF sobre a Lei nº 4.320*. Rio de Janeiro: IBAM, 2001. p. 35. (Lei de Responsabilidade Fiscal. Cadernos IBAM; 2).

RIBEIRO, Renato Jorge Brown. *Controle Externo da Administração Pública Federal no Brasil*. Ed. América Jurídica. Rio de Janeiro. 2002.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *O princípio da dignidade da pessoa humana e a exclusão social*. Interesse Público, v.1, n.4, p.23-48, out./dez. 1999.

ROSA JR, Luis Emygdio. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 16^a ed. RJ/SP. Ed. Renovar. 2002.

SANTOS, Jair Lima. *O TCU e os controles estatal e social da administração pública*. Revista do Tribunal de Contas da União, v.33, n.94, p.13-47, out./dez. 2002

TOLEDO JÚNIOR, Flávio Corrêa de; ROSSI, Sérgio Ciquera. *Lei de responsabilidade fiscal: comentada artigo por artigo*. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: NDJ, 2002. p. 371.

TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro. Renovar, 1995.

Legislação consultada:

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988.

_____ Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____ 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.

_____ Resolução CFC n° 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

_____ Decreto n° 3.589, de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal.

_____ Decreto n° 93.872/86, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.

_____ Decreto-Lei n° 200, de 25 de fevereiro de 1967 que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

_____ Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal, Portaria Interministerial n° 163, de 04 de maio de 2001. Tabela de Correlação da Despesa.

_____. Portaria Interministerial n° 325, de 27 de agosto de 2001. Altera a Portaria n° 163/2001, sobre as Contas Públicas.

_____. Portaria Interministerial n° 519, de 27 de novembro de 2001. Altera a Portaria n° 163/2001, sobre as Contas Públicas.

_____. Portaria Interministerial n° 688, de 14 de outubro de 2005. Altera o Anexo II da Portaria n° 163/2001 e dá outras providências.

Secretaria do Tesouro Nacional, Portaria n° 530, de 19 de outubro de 2000. Procedimentos Contábeis para Transferências de Títulos da Dívida Pública.

_____. Portaria n° 211, de 04 de junho de 2001. Tabela de Correlação da Despesa.

_____. Portaria n° 212, de 04 de junho de 2001. Contabilização do IRRF.

_____. Portaria n° 327, de 27 agosto de 2001. Contabilização do FPM.

_____. Portaria n° 328, de 27 agosto de 2001. Procedimentos Contábeis para o FUNDEF.

_____. Portaria n° 339, de 29 agosto de 2001. Contabilização da Execução Orçamentária e Financeira Descentralizada.

_____. Portaria n° 589, de 27 de dezembro de 2001. Empresas Estatais Dependentes.

_____. Portaria n° 109, de 08 de março de 2002. Consolidação e Encaminhamento das Contas Públicas.

_____. Portaria n° 447, de 13 de setembro de 2002. Dispõe sobre normas gerais de registro de transferências de recursos intergovernamentais.

_____. Portaria n° 448, de 13 de setembro de 2002. Divulga o detalhamento das naturezas de despesas 339030, 339036, 339039 e 449052.

_____. Portaria n° 90, de 12 de março de 2003. Altera a Portaria n° 109/2002, sobre Consolidação e Encaminhamento das Contas Públicas.

_____. Portaria n° 504, de 3 de outubro de 2003. Alteração de denominação de contas contábeis e respectivas funções.

_____. Portaria n° 108, de 27 de fevereiro de 2004. Dispõe sobre a coleta de dados contábeis de 2003 dos estados, do DF e dos municípios para cumprimento do art. 51 da LRF.

_____. Portaria n° 219, de 29 de abril de 2004. Aprova a 1ª edição do Manual de Procedimentos das Receitas Públicas.

_____. Portaria n° 470, de 31 de agosto de 2004. Aprova a 4ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e do Relatório de Gestão Fiscal.

_____. Portaria n° 471, de 31 de agosto de 2004. Aprova a 4ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

_____. Portaria n° 564, de 27 de outubro de 2004. Aprova a 1ª edição do Manual de Procedimentos da Dívida Ativa.

_____. Portaria n° 113, de 23 de fevereiro de 2005. Dispõe sobre a coleta de dados contábeis de 2004 dos estados, DF e dos municípios para cumprimento do art. 51 da LRF.

_____. Portaria n° 303, de 28 de abril de 2005. Aprova a 2ª edição do Manual de Procedimentos das Receitas Públicas.

_____. Portaria n° 586, de 29 de agosto de 2005. Aprova a 5ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e do Relatório de Gestão Fiscal.

_____. Portaria n° 587, de 29 de agosto de 2005. Aprova a 5ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

_____. Portaria n° 860, de 12 de dezembro de 2005. Consórcio Público.

_____. Portaria n° 869, de 15 de dezembro de 2005. Inclui o Anexo I da 2ª edição do Manual de Procedimentos