

---

# CONSOLIDAÇÃO DE BALANÇOS NA ÁREA PÚBLICA: A CONEXÃO ENTRE OS BALANÇOS PÚBLICOS E LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LRF

---

**Roberto Miguel Pereira**

Rio de Janeiro – RJ

Contador da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro

Pós-graduado em Contabilidade e Auditoria pela UFF<sup>1</sup>

Mestrando em Ciências Contábeis na UERJ<sup>2</sup>

E-mail: [rmiguel.cgm@pcrj.rj.gov.br](mailto:rmiguel.cgm@pcrj.rj.gov.br)

**Lino Martins da Silva**

Rio de Janeiro – RJ

Controlador Geral do Município do Rio de Janeiro

Professor Adjunto da UERJ<sup>2</sup>

E-mail: [smartins@uninet.com.br](mailto:smartins@uninet.com.br)

Artigo recebido em 25/01/2006 e aceito em 27/05/2006.

## RESUMO

---

A consolidação de Balanços Públicos é a técnica utilizada para refletir o resultado uniforme das operações e a verdadeira situação econômica, patrimonial e financeira das variadas entidades direta e indiretamente vinculadas ao Governo, como se elas fossem uma única organização ou um grupo econômico.

Um importante aspecto no uso dessa técnica é a preocupação de demonstrar, efetivamente, a situação patrimonial do conjunto de entidades como se fosse um todo. O processamento dessa técnica conduz a Contabilidade na eliminação de todas as relações de movimentação entre os órgãos e entidades pertencentes ao mesmo ente controlador, de forma que, na junção de todos os Balanços desses órgãos e entidades, se forme um todo sem, entretanto, apresentar duplicação ou omissão de informações.

Este estudo avalia as técnicas existentes e utilizadas no setor privado, para que se verifique a adequação de sua utilização na consolidação de balanços públicos. E apresenta, também, um fluxo de procedimentos que devem ser observados no processo de consolidação dentro do conceito que a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF enfatiza quando trata da Consolidação das Contas Públicas.

Este estudo ressalta, também, a necessidade de edição de normas nacionais e internacionais para consolidação das demonstrações contábeis do setor público, principalmente, pelo *International Federation of Accountants - IFAC*, que é o órgão responsável pela emissão dessas normas.

**Palavras-chave:** Balanço Patrimonial; Contabilidade; Demonstrações contábeis; Consolidação; Grupo Consolidado; Prestação de Contas.

## ABSTRACT

---

*The consolidation of Public Sector Statements is the used technique to reflect the uniform result of the operations and the true economic, patrimonial and financial situation of the varied entities direct and*

<sup>1</sup>UFF – Universidade Federal Fluminense – CEP 24.220 -900 – Niterói – RJ.

<sup>2</sup>UERJ – Universidade do Estado do Rio de Janeiro – CEP 20.550.900 – Rio de Janeiro – RJ.

*indirectly tied with the Government, as if they were a sole organization or a economic group.*

*An important aspect in the use of this technique is the concern to effectively demonstrate the patrimonial situation of the set of entities as if they were a sole organization. The processing of this technique leads the accounting to the elimination of all the pertaining relations of movement among the entities to the same controlling being, in a way that , in the junction of all the statements of these agencies and entities, it forms one all without, however, to presenting duplication or omission of information.*

*This study it evaluates the adequacy of the existing and used techniques in the private sector in a way that also enables them to be used in the consolidation of Public Sector statements and presents a flow of procedures that must be observed inside the process of consolidation of the concept that the law of fiscal responsibility emphasizes when it deals with the consolidated financial statements.*

*This study also stands out the necessity of the edition of national and international boards for the financial accounting statements of the Public Sector, mainly for the International Federation of Accountants - IFAC, that is the responsible agency for the emission of these government accounting standards boards.*

**Key words:** *Social responsibility; countable demonstrations; social reporting; supplemental health.*

## **1 INTRODUÇÃO**

O desenvolvimento deste trabalho observa a legislação existente na área pública e as aplicadas ao setor privado, fazendo algumas reflexões sobre as dificuldades encontradas em minimizar os efeitos dos conflitos conceituais entre ambas.

A harmonização das normas internacionais de contabilidade vem se tornando cada vez mais uma necessidade real. O mesmo ocorre em relação às normas internacionais de contabilidade voltadas para o setor público - NICSP. A entidade que representa a profissão contábil mundial é a *International Federation of accountants - IFAC*, e a mesma vêm desenvolvendo um conjunto básico de normas para as entidades do setor público. O objetivo principal dessas normas é a possibilidade de informações financeiras coerentes e comparáveis, entre as diversas entidades do setor público, além de ser pré-requisito à transparência fiscal, que segundo o Fundo Monetário Internacional, significa manter o público informado sobre a estrutura e as funções do governo, as intenções da política fiscal, as contas do setor público e as projeções fiscais.

No Brasil, as normas de contabilidade são editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, no entanto, até o momento só foram emitidas normas voltadas às entidades do setor privado, porém, já existe um grupo de renomados autores e profissionais desenvolvendo estudos nesse sentido. A edição de normas contábeis para o setor público brasileiro, em consonância com as respectivas normas internacionais, será o alicerce da participação de entidades técnicas brasileiras no chamado Conselho de Gestão Fiscal, introduzido pela LRF, em seu artigo 67.

A Consolidação de Balanços, também se apresenta como uma importante ferramenta na área pública, no entanto, devido à especificidade, complexidade e amplitude das entidades governamentais, algumas adaptações devem ser feitas.

## **2 A CONTABILIDADE PÚBLICA COMO UM SISTEMA DE INFORMAÇÃO GERENCIAL**

Um novo modelo de gestão vem se consolidando no setor público, aquele que vê o cidadão não mais como aquele que só tem obrigações, mas como um “cliente-cidadão”, que cada vez mais exige

qualidade nos serviços prestados, assim como, custos menores para a realização dessas atividades, seja sua execução, por meio de órgãos da administração direta, ou, por empresas a eles vinculados. Qualidade Total é meta a ser alcançada por todas as instituições vinculadas ao Setor Público. Para alcançar esses resultados, entretanto, é indispensável um nível de informação condizente com os objetivos pretendidos. Essas informações de maneira geral são providas por sistemas de informações gerenciais.

Esse sistema é composto de um conjunto de subsistemas de Informações, que darão suporte ao processo decisório. Poderíamos pensar em subsistemas de custos, orçamento, contabilidade e etc. Quando se fala em consolidação das contas do setor público, se pensa, objetivamente, nas demonstrações contábeis, apesar de a prestação de contas exigida pela sociedade envolver metas físicas e outras medições, que, nem sempre, podem ser evidenciadas em um balanço.

Este trabalho está focado no subsistema contabilidade, especificamente, em sua atuação na administração pública. Este subsistema está presente em todo ato ou fato administrativo, decorrentes de ações dos gestores públicos, que provoquem variações no patrimônio do ente da federação, sendo um forte instrumento de análise de desempenho do setor público.

Um processo de consolidação de resultados seja orçamentário, financeiro ou patrimonial, passa, inevitavelmente, por um sistema de acumulação, cujo modelo está ilustrado a seguir.

#### Quadro 1 - Processo de Acumulação de Resultados

$$\sum T = E \Rightarrow \sum E = A \Rightarrow \sum A = D \Rightarrow \sum D = EM$$

Fonte: adaptado de PARISI, 1995

Onde: T=Transação, E=Evento, A=Atividade, D=Departamento ou setor e EM=Entidade Municipal(empresa, fundação, autarquia, secretaria, poder executivo etc.).

### 3 OS BALANÇOS PÚBLICOS E OS DEMONSTRATIVOS INSTITUÍDOS PELA SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL – STN

Para a coleta de informações do Setor Público faz-se o uso da Contabilidade Pública, que tem por objetivo captar, registrar, acumular e interpretar fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, utilizando-se dos seguintes sistemas contábeis: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação.

Ao conjunto desses sistemas contábeis chamamos de “Balanços Públicos”. Cada órgão, ou entidade, elabora o seu balanço e o somatório desses balanços, já “impactados” pelas eliminações, representa teoricamente o “Balanço Consolidado do Setor Público”.

A consolidação de balanços públicos é a técnica utilizada para refletir o resultado uniforme das operações e a verdadeira situação econômica, patrimonial e financeira dos variados órgãos e entidades, direta e indiretamente, vinculadas ao ente da federação, como se fosse uma única organização ou um grupo econômico.

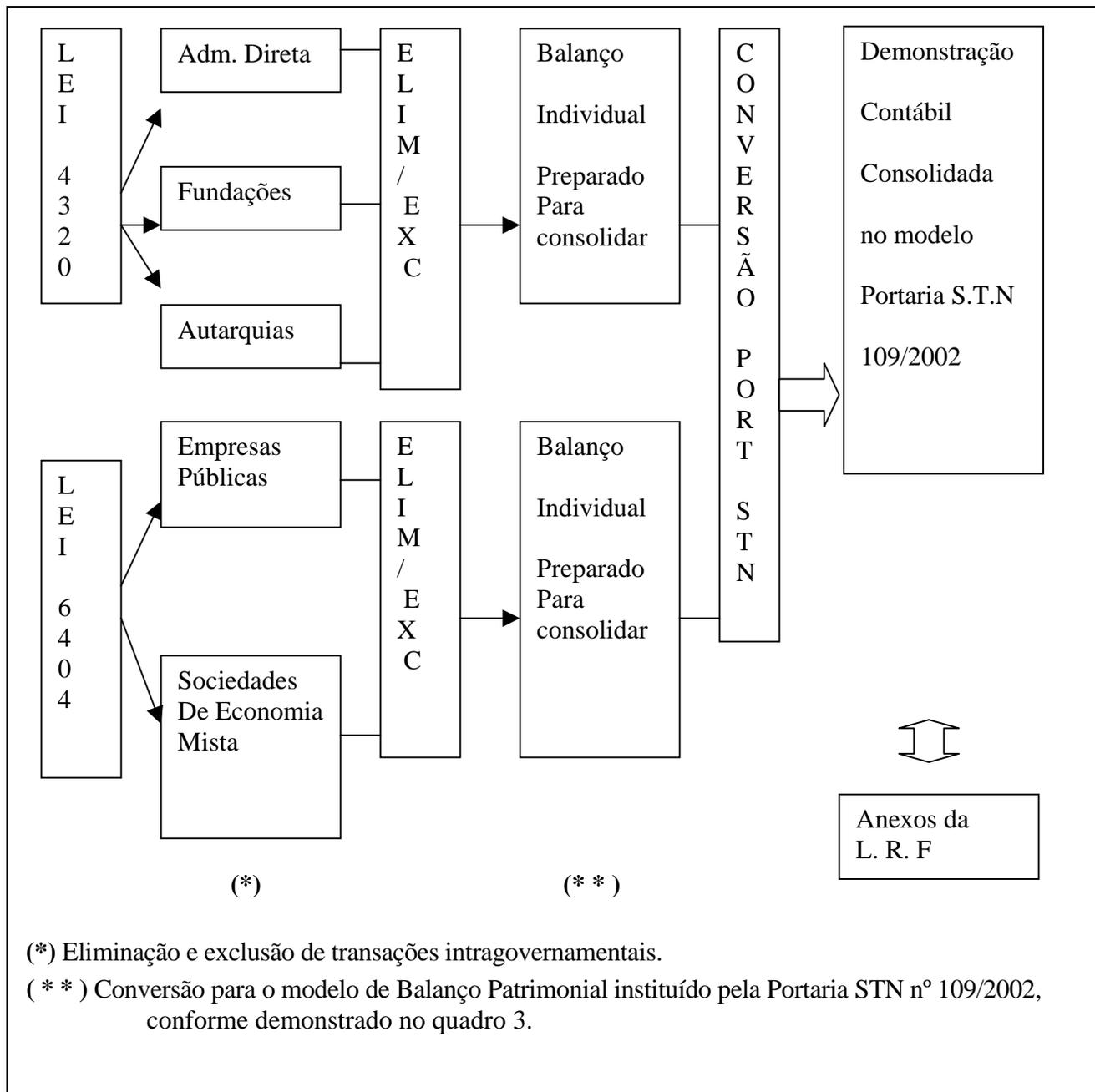
Um importante aspecto no uso dessa técnica é a preocupação em demonstrar, efetivamente, a situação patrimonial do “estado”. O processamento dessa técnica conduz a contabilidade na eliminação de todas as relações de movimentação entre os órgãos e entidades pertencentes ao mesmo setor público, de forma que, na junção de todos os Balanços dessas entidades, se forme um todo sem, entretanto, apresentar duplicação ou omissão de informações.

A área pública carece ainda de uma legislação específica sobre os procedimentos adotados para a elaboração de demonstrações contábeis, já que a atual apenas ressalta sua importância e obrigatoriedade.

### 3.1 Balanço Patrimonial Consolidado – Visão Sistêmica

O fluxo abaixo demonstra o processo de consolidação do balanço patrimonial:

Quadro 2 - Fluxo do processo de consolidação



### 3.2 Balanço Patrimonial Consolidado –Visão da Secretaria do Tesouro Nacional-STN

A portaria nº 109/2002 instituída pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN limitou-se a apresentar um demonstrativo que se propõe a apresentar o balanço patrimonial (quadro 3) e orçamentário, consolidados do ente da federação, mas não instituiu normas para que tais demonstrativos contábeis fossem consolidados.

É possível observar no demonstrativo do balanço patrimonial, instituído pela Secretaria do Tesouro Nacional, que o mesmo tenta compatibilizar em um só demonstrativo, a evidenciação de fatos, tratados de forma diferenciada pelas leis 4.320/64 e 6.404/76, além do que estará sendo detalhadamente tratado no item 4, quanto ao regime de reconhecimento de receitas, adotados nas entidades genuinamente públicas, daqueles adotados pelas empresas e sociedades de economia mista. E, logo após, no quadro 3, seguem alguns comentários sobre a estrutura de apresentação dos grupos de contas, no modelo introduzido pela STN.

**Quadro 3: Modelo de Balanço Patrimonial instituído pela Portaria STN nº 109/2002**

<b>Balanço Patrimonial Consolidado</b>	
<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<b>Financeiro</b>	<b>Financeiro</b>
<b>Disponível</b> Caixa Bancos c/Movimento Aplicações Financeiras	<b>Depósitos</b> Consignações Depósitos de Diversas Origens
<b>Créditos em Circulação</b>	<b>Obrigações em Circulação</b>
	<b>Restos a Pagar Processados</b> Fornecedores do Exercício Fornecedores de Exercícios Anteriores Convênios a Pagar Pessoal a Pagar - Do Exercício Pessoal a Pagar - De Exercícios Anteriores
<b>Não Financeiro</b>	<b>Restos a Pagar Não Processados</b>
<b>Realizável a Curto Prazo</b>	<b>Cretores Diversos</b>
<b>Créditos em Liquidação</b> Fornecimentos a Receber Adiantamentos Concedidos Recursos Vinculados Outros Créditos em Circulação Provisão p/Devedores Duvidosos ( - )	<b>Não Financeiro</b>
<b>Bens e Valores em Circulação</b> Estoques Outros Bens e Valores em Circulação	<b>Obrigações em Circulação</b> <b>Valores Pendentes a Curto Prazo</b>
<b>Despesas Antecipadas</b>	<b>Exigível a Longo Prazo</b> Operações de Crédito - Internas Operações de Crédito - Externas Obrigações a Pagar
<b>Realizável a Longo Prazo</b>	<b>Resultado de Exercícios Futuros</b>
<b>Depósitos Realizáveis a Longo Prazo</b> Depósitos Compulsórios Recursos Vinculados	<b>Passivo Real</b>
<b>Créditos Realizáveis a Longo Prazo</b> Dívida Ativa Empréstimos e Financiamentos Créditos a Receber Provisão p/Perdas Prováveis ( - )	<b>Patrimônio Líquido</b> Patrimônio / Capital Reservas
<b>Permanente</b>	
<b>Investimentos</b> Outros Investimentos Provisão p/Perdas Prováveis ( - )	
<b>Imobilizado</b> Bens Móveis e Imóveis Títulos, Valores e Intangíveis Depreciação e Amortização Acumulados ( - )	
<b>Diferido</b> Despesas Diferidas Amortização Acumulada	
<b>Ativo Real</b>	
<b>Compensado</b>	<b>Compensado</b>
<b>Total Geral</b>	<b>Total Geral</b>

Fonte: Portaria nº 109/2002 – modelo sintético do anexo à Portaria, que teve atualização pela Portaria 113/2005.

Quanto à disposição dos grupos de contas, no quadro 3, destacamos alguns grupos de contas para os quais há tratamentos diferenciados quanto à posição do grau de liquidez, quais sejam:

- **Estoques-** A Lei 4320/64 enquadra o almoxarifado de bens móveis no ativo permanente, por não se configurar ativo financeiro, o qual só compreende as contas representativas de disponibilidades, ou seja, Caixa, Bancos e correspondentes e demais contas representativas do realizável, composto por créditos da Fazenda Pública, a curto prazo. As empresas públicas e Sociedades de Economia Mista, que observam a Lei 6.404/76, evidenciam seus estoques no ativo circulante, por terem seu consumo realizado em seu ciclo operacional, o que ocorre em período de até 12 meses.
- **Dívida Ativa-** As entidades de direito público convivem com o instituto da dívida ativa, tal valor é evidenciado no balanço patrimonial instituído pela Lei 4.320/64, como item do ativo permanente, já que não se caracterizam por ativo financeiro, dado o longo prazo de sua realização. A lei 6.404/76, dentro do conceito de crédito a ser realizado, ou seja, convertido em numerário, em período superior a 12 meses, dispõe que créditos a serem realizados após 12 meses devem ser evidenciados no ativo realizável a longo prazo. A STN apresenta os créditos da fazenda pública em decorrência de dívida ativa, no realizável a longo prazo.
- **Depósitos de Diversas Origens-** O artigo 92 da Lei 4.320/64 os define como sendo as cauções, ou garantias recebidas de terceiros, para execução de contratos de obras e serviços, bem como, as arrecadações por conta de terceiros, ou seja, consignações, sendo que é apresentado como item do passivo financeiro. Este item é destacado no demonstrativo instituído pela STN de forma compatível com o modelo de balanço patrimonial, instituído pela Lei 6.404/76, onde tais fatos ficam evidenciados dentro do grupo do passivo circulante ou do exigível a longo prazo, conforme o período em que tal compromisso será liquidado.
- **Restos a Pagar-** Esta nomenclatura de grupo de contas não tem abrigo nas demonstrações elaboradas com base na Lei 6.404/76, ainda que possa se instituir no plano de contas de determinada empresa, uma com esta descrição, mas, certamente, estará se criando uma competição com contas de “Fornecedores”, “Obrigações Fiscais” etc., cujas descrições já englobam operações assemelhadas. É importante ressaltar que, na Administração Indireta, os valores de Restos a Pagar, cujos recursos estejam vinculados a repasses futuros do Tesouro, deverão constar de contas a Receber no Balanço de cada entidade, porém, quando da Consolidação de Balanços serão eliminados com os correspondentes valores de repasses a pagar, que estarão evidenciados no balanço patrimonial da Administração Direta.

Na tabela a seguir, estão demonstradas as conexões entre os balanços públicos e os anexos da LRF, visto que muitos dos dados contidos nos anexos da LRF já estão disponíveis nos balanços públicos, ainda que dispostos de forma não detalhada.

Tabela 1 – Balanços Públicos/Anexos da LRF

BALANÇOS PÚBLICOS (Lei 4.320/64)	DEMONSTRATIVOS INSTITUÍDOS PELA STN - Anexos da LRF (Lei 101/2000)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO</b></li>   <li>• <b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS - DVP</b></li> </ul>	<p><b>Relatórios da Execução Orçamentária/Gestão Fiscal ( despesas com pessoal)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Anexo I- Balanço Orçamentário</li> <li>• Anexo II- Despesas por Função /Sub-função - pelos totais da execução</li> <li>• Anexo III- Receita Corrente Líquida(RCL)</li> <li>• Anexo V- Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos</li> <li>• Anexo VI- Resultado nominal- pelo valor da RCL</li> <li>• Anexo VII- Resultado Primário- pelos valores de receitas e despesas orçamentárias excluindo-se os efeitos financeiros</li> <li>• Anexo X- Demonstrativo dos gastos na manutenção e desenvolvimento do ensino- MDE</li> <li>• Anexo XI- Operações de Crédito e Despesas de Capital</li> <li>• Anexo XIV- Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos</li> <li>• Anexo XVI- Demonstrativo dos Gastos em Ações de Saúde</li> <li>• Anexo I da Gestão Fiscal – Demonstrativo das Despesas com Pessoal</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>BALANÇO PATRIMONIAL</b></li>   <li>• <b>BALANÇO FINANCEIRO</b></li> </ul>	<p><b>Relatórios da Gestão Fiscal/Execução Orçamentária</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Anexo II- Demonstrativo da Dívida Consolidada</li> <li>• Anexo V- Demonstrativo das Disponibilidades de Caixa</li> <li>• Anexo VI- Demonstrativo dos Restos a Pagar</li> <li>• Anexo VI- REO Resultado Nominal para dados de ativo financeiro</li> <li>• Anexo IX- REO Restos a Pagar por órgão/Poder</li> </ul>

## 4 PROCEDIMENTOS DE CONSOLIDAÇÃO DE BALANÇOS

### 4.1 As Entidades que Devem Ser Consolidadas

Quanto às entidades, que devem adotar as normas de contabilidade para o setor público, existe uma visão diferenciada entre as normas internacionais de contabilidade do setor público, que excluem do escopo as empresas públicas, (NICSP 019 emitida pelo IFAC), com as do Brasil, cuja lei 4.320/64, em seu artigo 110 dispõe que os orçamentos e balanços das entidades já referidas (autárquicas ou paraestatais) obedecerão aos padrões e normas instituídas naquela Lei, assim como a LRF, que, em seu artigo 2º, introduziu as instituições com a denominação de empresas estatais dependentes, como parte integrante das demonstrações de dados conjuntos do ente da federação. Empresa estatal dependente é aquela que recebe do ente controlador, recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal, ou de custeio em geral, ou de capital, excluídos no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

Tal como ocorre no setor privado, acontecem ações de governo, com movimentação de recursos financeiros, econômicos e patrimoniais entre os variados órgãos e entidades no âmbito de uma mesma

esfera governamental. Entre essas ações, algumas movimentações precisam ser excluídas ou eliminadas, já que sua omissão (falta de eliminação) pode induzir a distorções nos demonstrativos e tomada de decisões incorretas, por parte dos usuários internos/externos das informações contábeis. Este processo é extracontábil, uma vez que, as entidades, quando avaliadas em separado, evidenciem seus resultados dentro de uma visão particularizada.

Nas organizações privadas, movimentações semelhantes ocorrem em todo momento entre grupos de organizações, ou seja, entre companhias juridicamente independentes, mas sob um controle comum. Entretanto, com o advento da Lei Federal 6.404/76, profundas inovações na qualidade, quantidade e forma de apresentação das demonstrações financeiras da estrutura empresarial do Brasil foram implementadas. Uma das grandes inovações, contidas nesta Lei, foi justamente à introdução da técnica contábil de Consolidação de Balanços. Somente, por meio dessa técnica é que se pode conhecer a real posição financeira e patrimonial de um determinado conglomerado de organizações.

## **4.2 Normas e Procedimentos Necessários à Consolidação de Balanços**

Existem diversas normas norteadoras de consolidação de balanços no Brasil, entre as quais podem ser destacadas as seguintes:

Lei nº 6.404/76 – Que no art. 249 determina que – “A cia aberta que tiver mais de 30% do valor do seu PL representado por investimentos em sociedades controladas deverá elaborar e divulgar juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas nos termos do art.250 (exclusões)”.

- Instrução CVM nº 15/80 – Que trata da obrigatoriedade das demonstrações consolidadas.
- Instrução CVM nº 247/96 – Que no art. 24, dispõe sobre a avaliação dos investimentos em controladas e coligadas, e, sobre os procedimentos para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis determinando que – “Para elaboração das demonstrações contábeis consolidadas, a investidora deverá observar, além do disposto no art. 10 (levantados na mesma data), os seguintes procedimentos:

- I) excluir os saldos de quaisquer contas ativas e passivas, decorrentes de transações entre as sociedades incluídas na consolidação;
- II) eliminar o lucro não realizado incluído no resultado ou no PL da controladora e correspondido por inclusão no Balanço Patrimonial da controlada;
- III) eliminar do resultado os encargos e tributos ao lucro não realizado (...)

Em 1964, foi editada a Lei nº 4.320, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Com o advento desta lei, seu art. 109 determinou que os Orçamentos e Balanços das entidades compreendidas no art 107 (autárquicas ou paraestatais) serão publicados como complemento dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e obedecerão aos padrões e normas instituídas por esta lei, ajustados às respectivas peculiaridades (art. 110).

Ao grifar a frase no parágrafo, enfatizou-se que as entidades paraestatais, assim como as empresas estatais dependentes, devem apresentar, também, balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais, tal como faz a Administração Direta, Fundações e Autarquias, ainda que atendendo, também, à lei 6.404/76 por ser sociedade de direito privado.

O art. 111 determina que o Conselho Técnico de Economia e Finanças organizará e publicará o balanço consolidado das contas da União, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades.

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN é o órgão que, atualmente, emite normas de consolidação das contas públicas e de padronização das prestações de contas.

Em 2000, instituiu-se a Lei Complementar nº 101 – Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Segundo o art. 50, inciso III, desta lei, 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. O parágrafo 2º dessa Lei dispõe que a edição, de normas gerais para consolidação das contas públicas, caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o Conselho de que trata o art. 67 (Gestão Fiscal).

Considerando a necessidade de desenvolver mecanismos que assegurem, de forma homogênea a apropriação contábil, foram editadas diversas Portarias pelo Governo Federal, visando à unificação da codificação orçamentária, no intuito de facilitar a consolidação dos demonstrativos e, assim, a garantir a padronização das contas públicas exigidas pela LRF. Dentre essas Portarias publicadas pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, vale destacar:

- Portaria nº 42/99 – que padroniza funções e sub-funções
- Portaria nº 1/2001 – padronização das fontes de recursos
- Portaria Interministerial nº 163/2001, alteradas pelas Portarias nº 325 e 519/2001 – padronização das naturezas de despesas.
- Portaria nº 180/2001, alteradas pelas Portarias nº 326/2001, 211/2002 e 300/2002 - padronização de rubrica (receita).
- Portaria nº 448/2002 – padronização das naturezas de despesa.

A Portaria Interministerial nº 163/2001 dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Em seu art. 1º determina que para as consolidações mencionadas no art. 51, da lei complementar nº 101/2000, os Estados, Distrito Federal e Municípios deverão encaminhar suas contas à Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda.

Outras Portarias STN importantes:

- Portaria nº 212/2001 que trata do IRRF,
- Portaria nº 327/2001 que trata do FPM – Fundo de Participação dos Municípios
- Portaria nº 328/2001 que trata do FUNDEF – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério
- Portaria nº 589/2001 que trata das empresas estatais dependentes
- Portaria nº 447/2002 que trata das transferências intergovernamentais.
- Portaria nº 219/2004 que trata da 1ª edição do manual de procedimentos da Receita Pública.

A Portaria nº 219/2004 que trata do Manual de Receitas Públicas, deve ser enaltecida pela intenção de padronizar a codificação das rubricas, por outro lado, tal manual propõe classificações não apropriadas, sob o argumento de peculiaridades, que carecem de melhor exame, tais como:

1. Passa a tratar a Contribuição Previdenciária Patronal do Município para um Fundo/Autarquia que administra o Regime Próprio de Previdência como repasse concedido, deixando de ser despesa orçamentária, no ente que contribui, assim como, receita orçamentária do Fundo, que administra o regime de previdência do Município. Mais uma vez a forma tenta se sobrepor à essência. Ainda que se justifique com o conceito de orçamento unificado do ente, segundo o qual, receita

orçamentária é o que entra no ente e despesa orçamentária, o que sai do ente, o critério é posto de lado, quando do preenchimento dos demonstrativos, onde se informam os valores aplicados em Educação (anexo X) e Saúde (anexo XVI). Nestes, segundo o manual de preenchimento dos anexos da LRF (Portaria STN nº 471 /2004) a regra não se aplica, ou seja, devem ser considerados como se fossem despesas orçamentárias. O mesmo ocorre em relação ao demonstrativo de Receitas e Despesas Previdenciárias (anexo V da execução orçamentária), onde as receitas de contribuição previdenciária patronal são tratadas como se fossem orçamentárias, pois figuram em um anexo, que faz parte do relatório resumido da execução orçamentária.

2. Enquadra, como receita tributária do município, a parcela referente ao Imposto de Renda, Retido na Fonte, que o mesmo arrecada e não o repassa por disposição constitucional. A Constituição Federal dispõe que tal transferência pertence ao município e que é deduzido quando do cálculo do FPM - Fundo de Participação dos Municípios - FPM. A intenção do legislador, ao que parece, foi a de simplificar o processo da transferência, pois, não faria nenhum sentido, o Município repassar o produto da arrecadação do IRRF e logo em seguida, a União fazer a transferência dos valores. A forma de repasse não se sobrepõe à essência da receita. Em seu livro “A Lei 4.320 Comentada”, o professor Teixeira Machado tece o seguinte comentário:

“1- receita tributária, no âmbito de cada esfera governamental, é aquela oriunda de sua competência de tributar, conforme o disposto na Constituição;”

A Lei 4.320/64, no § 3º, do artigo 8º dispõe que o código geral estabelecido naquela Lei não prejudicará a adoção de códigos locais, daí depreende-se que qualquer Município, utilizando-se da sua autonomia, poderá continuar dando tratamento diferenciado do que dispõe o manual.

O artigo 50 da LRF determina que a edição de normas gerais para a consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, no caso a STN, enquanto não implantado o conselho de que trata o artigo 67, daquela Lei.

O artigo 67 dispõe que o acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os poderes e esferas de governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, que terá atribuições, dentre as quais destaca-se a adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal, assim como, a de implementar normas mais simples para os pequenos municípios, bem como outros, necessários ao controle social.

A LRF quando se refere aos dados consolidados ressalva: “nas demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais”. Outro exemplo está na definição de Receita Corrente Líquida – RCL, onde enfatiza: “excluídas as duplicidades”.

IUDÍCIBUS, 2000 nos alerta de que “muitos dos problemas na prática contábil brasileira derivam de aceitarmos sem discussão classificações legais...”

Por falar em entidades do setor público, vale lembrar o que SILVA, 2000 comenta em relação à Administração Direta e Indireta, ou seja, quando se fala em Estado, estamos tomando o termo em sentido amplo, englobando individualmente a União Federal, cada Estado-membro, cada Município, o Distrito Federal e cada Território.

A Administração Direta corresponde à organização administrativa do Estado como pessoa administrativa e é nela que encontramos os poderes executivo, legislativo e judiciário. A Administração Indireta compreende a estrutura administrativa formada por autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e as fundações, as quais auxiliam o estado no exercício da gestão da coisa pública.

### 4.3 A Consolidação de Resultados Baseados em Princípios de Realização Diferentes (Competência e Caixa)

Na prática, as entidades, objeto da consolidação de balanços, participam dela com demonstrativos baseados em princípios de reconhecimento de receitas diferentes, ou seja, somam-se saldos de contas de receitas de uma autarquia, que são reconhecidos pelo regime de caixa, com saldos de contas de patrimônio líquido “impactado” por receitas de uma empresa estatal dependente, cujos saldos de contas de receita são afetados pelo regime de competência.

Não haveria problemas se todas as entidades reconhecessem as receitas e despesas pelo regime de competência.

Quanto ao regime de competência podemos constatar que os artigos 83, 85, 87, 88, 89 e 93, da Lei 4.320/64, respaldam aquelas entidades de direito público, que apresentam seus balanços sob um regime de competência, tanto para receitas, como para as despesas e, por consequência, de ativos e passivos.

O artigo 93 é preciso quando dispõe, que todas as operações, que resultem de débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidos na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil. Neste aspecto, também, não há conflitos com as normas internacionais de contabilidade do setor público –NICSP, pois, estas requerem a utilização do regime de competência para o registro de receitas e despesas, ou seja, este regime é o método contábil, onde as transações e outros fatos são reconhecidos quando ocorrem, independentemente, de quando se efetua o respectivo recebimento ou pagamento. Neste caso, as demonstrações contábeis devem evidenciar os fatos, nos exercícios financeiros, aos quais se referem.

## 5 ELIMINAÇÃO E EXCLUSÃO NO BALANÇOS PÚBLICOS

Enquanto não se produz um esquema de consolidação voltado às atividades do setor público, segue, abaixo, uma proposição simplificada de eliminação e exclusão no balanço patrimonial das entidades do setor público.

**Quadro 4: Processo de Eliminação e Exclusão-Forma individualizada por entidade**

ADMINISTRAÇÃO DIRETA (A)	DESCRIÇÃO	Saldo inicial \$	Eliminação \$	Exclusão \$	SALDO AJUSTADO
	ATIVO	100	(C)-12		88
	PASSIVO	40	(D)-20 (15+5)	(D)-3	17
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	60		(C)- 3	63
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Supondo existir investimentos avaliados pela equivalência patrimonial decorrentes de participação do capital de empresas estatais dependentes em \$ 12</li> <li>• Supondo existir Restos a Pagar da Adm. Direta a favor de empresas estatais dependentes em \$ 15 e Fundações e Autarquias em \$ 5.</li> <li>• Supondo que a Administração Direta tenha liquidado despesa de \$ 2 a favor de uma Autarquia e \$ 1 a favor de uma Fundação, sem lançamento de receita correspondente nas entidades.</li> </ul>					
FUNDAÇÕES E A AUTARQUIAS (B)	DESCRIÇÃO	Saldo inicial \$	Eliminação \$	Exclusão \$	SALDO AJUSTADO
	ATIVO	30	(C)-5		25

	PASSIVO	20	(D)-8		12
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	10			10
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Supondo existir valores a receber por serviços prestados a Adm. Direta em \$ 5.</li> <li>• Supondo existir um Restos a Pagar para empresas estatais dependentes que prestaram serviços em \$ 8.</li> </ul>					
<b>EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES (C)</b>	DESCRIÇÃO	Saldo inicial \$	Eliminação \$	Exclusão \$	SALDO AJUSTADO
	ATIVO	50	(C)-15 (C)-8	(C)-7	20
	PASSIVO	30			30
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	20	D-12	(D)-7	1
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Supondo existir valores a receber por serviços prestados a Adm. Direta em \$ 15 e às Fundações e Autarquias em \$ 8.</li> <li>• Supondo que o capital das empresas estatais dependentes pertença integralmente a Adm. Direta em \$ 12, investimentos já avaliados pelo método de equivalência patrimonial.</li> <li>• Supondo que uma Empresa Estatal Dependente tenha faturado serviços no valor de \$ 7 sem que a Administração Direta tenha liquidado valor correspondente.</li> </ul>					
<b>BALANÇO CONSOLIDADO (Saldos Ajustados)</b>		Administração Direta (A)	Fundações e Autarquias (B)	Empresas Estatais Dependentes (C)	TOTAL (A + B + C)
	ATIVO	88	25	20	133
	PASSIVO	17	12	30	59
	Participação de Acionistas não Controladores			1	1 (*)
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	63	10		73
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eliminados os efeitos de Transações Intragovernamentais, o ente da Federação apresentará um Balanço Consolidado com valores totais de Ativo e Passivo em \$ 133.</li> <li>• Participação de acionistas não controladores em R\$ 1.</li> </ul>					

Poderíamos também demonstrar os ajustes da seguinte forma:

**Quadro 5: Processo de Eliminação e Exclusão - Visão geral por ente da federação**

<b>ATIVO</b>	<b>Saldos iniciais da entidade ( 1a)</b>	<b>Eliminações (1b)</b>	<b>Exclusões (1c)</b>	<b>Saldos impactados Elim/Excl. 1 (a) + (b) + ( c)</b>
<b>Financeiro</b>	<b>168</b>	<b>-28</b>	<b>-7</b>	<b>133</b>
<b>Caixa e Bancos- Adm. Direta</b>	50			50
<b>Créditos em circulação</b>	118	-28	-7	83
Administração Direta	38			38
Fundações e Autarquias	30	-5		25
Empresas Estatais Dependentes	50	-23	-7	20
<b>Não Financeiro</b>	<b>12</b>	<b>-12</b>		<b>0</b>
Administração Direta	12	-12		0
Fundações e Autarquias				
Empresas Estatais Dependentes				
<b>Totais</b>	<b>180</b>	<b>-40</b>	<b>-7</b>	<b>133</b>
<b>PASSIVO</b>				
<b>Financeiro</b>	<b>90</b>	<b>-28</b>	<b>-3</b>	<b>59</b>
Administração Direta	40	-20	-3	17
Fundações e Autarquias	20	-8		12
Empresas Estatais Dependentes	30			30
<b>Não Financeiro</b>	<b>90</b>	<b>-12</b>	<b>-4</b>	<b>74</b>
Administração Direta	60		3	63
Fundações e Autarquias	10			10
Empresas Estatais Dependentes ( * )	20	-12	-7	1
<b>Totais</b>	<b>180</b>	<b>-40</b>	<b>-7</b>	<b>133</b>

( \* ) - O artigo 25, da instrução CVM nº 247/96 exige que tal participação dos acionistas, não controladores, deve ser destacada em grupo isolado, no balanço patrimonial consolidado, em posição imediatamente anterior ao grupo do Patrimônio Líquido. Nesse sentido, é imprescindível que o modelo de Balanço Patrimonial, Consolidado pela S.T.N, passe a contemplar um grupo, no passivo não financeiro, com o título de participações de acionistas não controladores.

Como todos os ajustes são efetuados de forma extracontábil, é necessário que se obtenha o maior detalhamento possível das transações intragovernamentais, que serão objeto de eliminação ou exclusão, assim como, dos aportes de capital que o ente controlador faça nas empresas estatais dependentes. Tudo isto pode estar evidenciado em grupos de contas analíticas, que poderão subsidiar o processo de consolidação.

## 5.1 Plano De Contas Único

As contas contábeis analíticas, segundo PADOVEZE, 2002 são à base do sistema de acumulação contábil, já que têm o maior grau de detalhamento das informações contábeis, ou seja, tem a suprema qualidade de evidenciar os fatos em seu detalhe. Desta forma a utilização de um plano de contas corporativo, que contemple, efetivamente, através do elenco de códigos, o plano de atividades de cada unidade da organização. Além de que os códigos específicos, para identificação das

atividades de cada unidade da organização. Além de que os códigos específicos, para identificação das transações intra e intergovernamentais, são imprescindíveis ao processo de eliminação e exclusão e necessários à consolidação das contas.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Foi observado neste estudo que as entidades públicas carecem de mecanismos norteadores que as auxiliem na consolidação de balanços. Desta forma, torna-se necessário que, em breve, sejam editadas normas brasileiras de contabilidade para o setor público, incluindo aquelas referentes aos procedimentos necessários à consolidação de balanços públicos, tal como ocorre com o setor privado.

Com relação ao conjunto de anexos da LRF, aos quais se atribuem indicativos de maior transparência fiscal, sem o intuito de polemizar, poderíamos nos questionar: Não teria sido melhor alterar a Lei 4.320/64, introduzindo elementos necessários aos novos tempos?

O Conselho de Gestão Fiscal introduzido pela LRF, por ser composto de representantes de todos os poderes e esferas de governo, do Ministério Público e entidades técnicas representativas da sociedade, teria melhores condições de avaliar e implementar mecanismos de controle social, assim como, de transparência fiscal, além de desonerar a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, que fica sobrecarregada em suas atividades de rotina, que lhe são pertinentes, podendo, eventualmente, ser induzida a instituir para todos os entes da federação padrões e procedimentos contábeis, cuja eficiência e eficácia se justificam, apenas, no âmbito da União.

Em algumas situações de “gargalos”, o que se constata é que a S.T.N, na tentativa de tornar mais simples o processo de consolidação das contas, prefere, sacrificar a evidenciação da operação na entidade que executou seu orçamento, receitas e despesas orçamentárias intragovernamentais, que desenvolver técnicas de eliminação e exclusão, próprias do processo de consolidação das demonstrações contábeis, neste caso; Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e também da Demonstração das Variações Patrimoniais – DVP, sendo esta última uma demonstração que encontra aplicação assemelhada à Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos - DOAR.

Na ausência de procedimentos específicos para o setor público, o mesmo tende a adotar, por analogia, os do setor privado.

Como não há uma literatura específica sobre o procedimento a ser adotado para Consolidação de Balanços na área pública, podemos destacar as seguintes dúvidas:

- Quais as entidades devem ser nela incluídas ou excluídas, incluindo as situações especiais de empresas, sociedades de economia mista em liquidação?
- Que tratamento deve ser dado às várias entidades regidas por legislações distintas, quais os critérios contábeis para uniformizá-las?
- Como devem ser apresentadas?

Alguns itens servem de base para tentarmos uniformizar as regras de elaboração dos Balanços Públicos, visando sua Consolidação.

Abaixo, seguem as 7 regras para consolidação dos Balanços Públicos que trariam uma maior tranquilidade aos profissionais de Contabilidade, como se segue:

- 1) Base Comum de Tempo e Valor (Levando-se em conta à mesma moeda e período de tempo);
- 2) Critérios uniformes de avaliação para tornarmos os valores ativos e passivos homogêneos (ex: mesmo critério de avaliação de seus estoques);

- 3) Regimes Contábeis idênticos para imputação de receita e despesa ao exercício financeiro;
- 4) Plano de Contas Corporativo, desde que seja resultado do consenso entre os entes da federação e que já seja instituído sob a orientação do conselho de gestão fiscal introduzido pela Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000 (LRF);
- 5) Estrutura de Balanços que facilitem a eliminação de operações recíprocas, assim como, as que devem ser excluídas e as quais devem ser postas em destaque.
- 6) A técnica de consolidação deverá ser aplicada aos Balanços Patrimonial, Financeiro, Orçamentário e Demonstração das Variações Patrimoniais- DVP, através de prévia observância de normas uniformes de relação contábil, a fim de tornar-se homogêneo os valores que serão consolidados.
- 7) As demonstrações contábeis consolidadas devem identificar as entidades incluídas na consolidação.

Este estudo procurou agregar e fornecer dados para impulsionar novas iniciativas, voltadas para a disseminação de conhecimento sobre consolidação de Balanços Públicos.

## **7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- Fundo Monetário Internacional-FMI, Manual de Transparência Fiscal.
- IFAC-International Federation of Accountants- NICSP 19- Provisões, Passivos e Ativos Contingentes, outubro 2002.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de., Teoria da Contabilidade, Atlas, SP 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de., MARTINS, Eliseu., GELBCKE, Ernesto Rubens., Manual das Sociedades por ações, 5ª edição- Atlas SP, 2000.
- MACEDO, Maurício Ferreira de., artigo: Impacto das Normas Internacionais de Contabilidade na apresentação das demonstrações contábeis
- PADOVEZE, Clóvis Luis. Sistemas de Informações Contábeis-Fundamentos e Análise, Atlas, SP 2002
- PARISI, Cláudio. Tese de Mestrado “Uma contribuição ao estudo de modelos de identificação e acumulação de resultado”, USP , SP 1995
- REIS, Heraldo da C. 28ª edição A Lei 4.320 Comentada, 1997
- SILVA, Lino Martins da. Contabilidade Governamental -Um enfoque administrativo, 4ª edição –Atlas SP, 2000
- Lei 4.320/64.
- Lei 6.404/76 e suas alterações posteriores.
- LEI 101/2000-Lei de Responsabilidade Fiscal.
- Instruções da CVM -Comissão de Valores Mobiliários  
15/80  
247/96
- Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional – STN  
42/99  
001/2001  
163/2001  
180/2001  
212/2001  
327/2001  
328/2001  
589/2001  
109/2002

300/2002  
447/2002  
448/2002  
516/2003  
517/2003  
219/2004  
470/2004  
471/2004

