

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB  
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE – UFRN**

**PROGRAMA MULTIINSTITUCIONAL E INTER-REGIONAL DE PÓS-  
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ELIEDNA DE SOUSA BARBOSA**

**FLUXO DE CAIXA NAS FINANÇAS PÚBLICAS DO BRASIL: uma discussão de  
Estados brasileiros e do Distrito Federal de 2002 a 2007**

**JOÃO PESSOA**

**2009**

**ELIEDNA DE SOUSA BARBOSA**

**FLUXO DE CAIXA NAS FINANÇAS PÚBLICAS DO BRASIL: uma discussão de  
Estados brasileiros e do Distrito Federal de 2002 a 2007**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Guilherme de Albuquerque Cavalcanti

**JOÃO PESSOA**

**2009**

B238f Barbosa, Eliedna de Sousa

Fluxo de caixa nas finanças públicas do Brasil: uma discussão de estados brasileiros e do Distrito Federal de 2002 a 2007 / Eliedna de Sousa Barbosa - João Pessoa, 2009.

118 f. il.:

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Albuquerque Cavalcanti

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte

1. Fluxo de caixa 2. Finanças públicas - Brasil I.Título.

BS/UFPB

CDU: 657.1(043)

**ELIEDNA DE SOUSA BARBOSA**

**FLUXO DE CAIXA NAS FINANÇAS PÚBLICAS DO BRASIL: uma discussão de  
Estados brasileiros e do Distrito Federal de 2002 a 2007**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

João Pessoa, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2009.

**BANCA EXAMINADORA**

---

PROF. DR. GUILHERME DE ALBUQUERQUE CAVALCANTI  
ORIENTADOR – UFPB

---

PROF. DR. PAULO ROBERTO NÓBREGA CAVALCANTE  
MEMBRO INTERNO – UFPB

---

PROF. DR. EDILBERTO CARLOS PONTES LIMA  
MEMBRO EXTERNO – CÂMARA DOS DEPUTADOS

*Dedico o presente trabalho aos meus pais.*

## **AGRADECIMENTOS**

A DEUS, primeiramente, pois sem Ele nada sou.

Aos meus amados pais, Elinaldo de Sousa Barbosa e Edna de Fátima de Sousa Barbosa, que me ensinaram a lutar, todos os dias, para que meus sonhos se realizassem.

A Tiago Carvalho Ramos Cavalcanti, por seu amor, apoio e compreensão.

Às minhas irmãs, pelas orações e carinhos nos momentos difíceis deste mestrado.

Aos meus amigos, pela compreensão nos momentos em que estive ausente e pela força quando precisei. Em especial a Luiz Gustavo pelo apoio nos momentos difíceis.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Guilherme de Albuquerque Cavalcanti, pela sua atenção, paciência, confiança e ensinamentos.

Ao Coordenador regional do programa na Paraíba, Prof. Dr. Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante, pelo carinho, atenção e palavras de conforto.

Aos professores, Dr. Paulo Amilton Maia Leite Filho e Dr. Paulo Aguiar do Monte, pela atenção e colaboração em todos os momentos que precisei de esclarecimentos das ferramentas estatísticas.

Aos meus professores do mestrado, Dr. Jorge Katsumi Niyama, Dr. Paulo Amilton Maia Leite Filho, Dr.<sup>a</sup> Erika dos Reis Gusmão Andrade, Dr.<sup>a</sup> Aneide Oliveira Araújo, Dr. Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante, Dr. Paulo Aguiar do Monte, Dr. José Dionísio Gomes da Silva, Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, pelos ensinamentos transmitidos em sala de aula.

Ao Prof. Marcelo Pinheiro, pela sua atenção e ensinamentos durante minha prática de ensino na UFPB.

A Ivanacy Lira Almeida, pelo carinho e dedicação, sempre pronta para ajudar.

Aos amigos da turma do mestrado, Isabelle Carlos Campos Rezende, Thaiseany de Freitas Rêgo, Maria Vanessa de Souza, Adriana Fernandes de Vasconcelos, Orleans Silva Martins, Ricardo Ferreira Dantas, Pedro Lopes De Araújo Neto, Antônio Marcos Soares Brasil, Ivan Alves do Nascimento, Carlos Pedroza Neto e Valdério Freire de Moraes Júnior, pelo apoio, força e compreensão.

A todos que, enfim, de uma forma ou de outra, contribuíram para que esse sonho fosse alcançado e realizado.

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo discutir os fluxos de caixas de doze Estados brasileiros e do Distrito Federal através dos Balanços Financeiros devidamente publicados, referente aos exercícios financeiros de 2002 a 2007, a partir do comportamento dos saldos disponíveis para o exercício seguinte e das receitas correntes, verificando o cumprimento do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e examinando quanto dos recursos recebidos são de transferência do governo federal e quanto são diretamente arrecadados. Na metodologia adotada, foi empregado o método dedutivo, com tipo de pesquisa exploratória, descritiva, aplicada, com investigação documental e pesquisa bibliográfica e uma abordagem *ex-post facto*. Os resultados apurados mostram que deixaram de atender ao artigo 42 da LRF, os Estados de Minas Gerais e Alagoas em 2002, e Mato Grosso do Sul em 2002 e 2006. Foram constatados restos a pagar sem disponibilidade financeira suficiente para cobri-los nos Estados do Mato Grosso do Sul e da Paraíba, nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, e no Mato Grosso em 2003. Contudo, os Tribunais de Contas desses Estados emitiram pareceres favoráveis à aprovação das Prestações de Contas Anuais de seus governantes. Com relação à composição das receitas correntes, através do exame dos percentuais de recursos diretamente arrecadados e recursos de transferência do governo federal, foi observado que os Estados das regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste e o Distrito Federal comportam-se de forma semelhante, apresentando menor dependência financeira do governo federal ao longo do período de 2002 a 2007. Ao contrário dos Estados das regiões Norte e Nordeste, que apresentam significativa dependência financeira do governo federal. No contexto geral, as regiões Sul e Sudeste, condizem com o desenvolvimento econômico que possuem e com o título de regiões mais ricas do país. Na região Nordeste foi observado que os Estados da Bahia e Pernambuco se comportaram como os da região Sul e Sudeste, apesar de ser considerada a região mais pobre do país. E, os Estados das regiões Sul, Sudeste e Norte não apresentaram comportamento de desequilíbrio financeiro.

**Palavras-chave:** Contabilidade Pública. Lei de Responsabilidade Fiscal. Balanço Financeiro. Fluxo de Caixa.

## ABSTRACT

The present work has for objective to discuss the cashes flows of twelve Brazilian States and of Distrito Federal through the Financial Balances properly published, regarding the financial exercises from 2002 to 2007, starting from the behavior of the available balances for the following exercise and of the average incomes, verifying the execution of the article 42 of Fiscal Responsibility Law (FRL) and examining as of the received resources they are of the federal government's transfer and all is collected directly. In the adopted methodology, the deductive method was used, with type of research exploratory, descriptive, applied, with documental investigation and bibliographical research and an approach *ex-post facto*. The results show through the States of Minas Gerais and Alagoas in 2002, and Mato Grosso do Sul in 2002 and 2006 stopped assisting the article 42 of FRL. Were verified remains to pay without enough cash to cover them in States of Mato Grosso do Sul and of Paraíba, in the exercises of 2003, 2004 and 2005, and in Mato Grosso in 2003. However, the Tribunals of Bills of those States emitted favorable opinions to the approval of their ruling' annual accounts rendered. Regarding the composition of the incomes currents, through the analysis of the percentile of resources directly collected and resources of the federal government's transfer, it was observed that States of the areas South, Southeast and Center-west and Distrito Federal behave in a similar way, presenting the federal government's smaller financial dependence along the period from 2002 to 2007. Unlike States of the areas North and Northeast, that presents the federal government's significant financial dependence. In the general context, the areas South and Southeast, they match with the economical development that possess and with the title of richer areas of the country. In the Northeast area it was observed that States of Bahia and Pernambuco behaved as the one of the South and Southeast area, in spite of the area to be considered poorer of the country. And, States of the areas South, Southeast and North didn't present behavior of financial unbalance.

**Keywords:** Public Accounting. Fiscal Responsibility Law. Financial Balance. Cash Flow.



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Relacionamento dos sistemas contábeis .....	28
Figura 2 – Restos a pagar .....	43
Figura 3 – Os pilares de sustentação da LRF .....	52
Figura 4 – Amostra formada por 12 Estados do Brasil e o Distrito Federal.....	66

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Disponível, Restos a Pagar e Saldo da Região Sul, 2002 – 2007. ....	69
Gráfico 2 – Composição das Receitas Correntes da Região Sul, 2002 – 2007. ....	71
Gráfico 3 – Disponível, Restos a Pagar e Saldo dos Estados da Região Sudeste, 2002 – 2007 .....	75
Gráfico 4 – Composição das Receitas Correntes dos Estados da Região Sudeste, 2002 – 2007. ....	79
Gráfico 5 – Disponível, Restos a Pagar e Saldo dos Estados da Região Centro- Oeste e do Distrito Federal, 2002 – 2007.....	84
Gráfico 6 – Composição das Receitas Correntes dos Estados da Região Centro- Oeste e do Distrito Federal, 2002 – 2007.....	87
Gráfico 7 – Disponível, Restos a Pagar e Saldo dos Estados da Região Norte, 2002 – 2007. ....	90
Gráfico 8 – Composição das Receitas Correntes dos Estados da Região Norte, 2002 – 2007. ....	92
Gráfico 9 – Disponível, Restos a Pagar e Saldo dos Estados da Região Nordeste, 2002 – 2007 .....	98
Gráfico 10 – Composição das Receitas Correntes dos Estados da Região Nordeste, 2002 – 2007. ....	101

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Subsistemas de informações na Contabilidade Pública .....	31
Quadro 2 – Portarias da Receita Corrente .....	35
Quadro 3 – Demonstrações Contábeis no setor público .....	38
Quadro 4 – Resultado Orçamentário.....	39
Quadro 5 – Modelo do Balanço Orçamentário (ANEXO 12) .....	40
Quadro 6 – Modelo do Balanço Financeiro (ANEXO 13) .....	44
Quadro 7 – Modelo da Demonstração das Variações Patrimoniais (ANEXO 15) .....	46
Quadro 8 – Modelo do Balanço Patrimonial (ANEXO 14) .....	48
Quadro 9 – Amostra do estudo .....	60
Quadro 10 – IPCA de 2003 a 2007 .....	62

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Disponível, Restos a Pagar e Saldo do Estado da Região Sul, 2002 - 2007 .....	68
Tabela 2 - Composição das Receitas Correntes do Estado da Região Sul, 2002 - 2007 .....	70
Tabela 3 – Disponível, Restos a Pagar e Saldo dos Estados da Região Sudeste, 2002 - 2007 .....	74
Tabela 4 - Composição das Receitas Correntes dos Estados da Região Sudeste, 2002 - 2007 .....	76
Tabela 5 – Disponível, Restos a Pagar e Saldo dos Estados da Região Centro-Oeste e do Distrito Federal, 2002 - 2007.....	82
Tabela 6 - Composição das Receitas Correntes dos Estados da Região Centro-Oeste, 2002 - 2007.....	85
Tabela 7 – Disponível, Restos a Pagar e Saldo dos Estados da Região Norte, 2002 - 2007 .....	89
Tabela 8 - Composição das Receitas Correntes dos Estados da Região Norte, 2002 - 2007 .....	91
Tabela 9 – Disponível, Restos a Pagar e Saldo dos Estados da Região Nordeste, 2002 - 2007 .....	96
Tabela 10 - Composição das Receitas Correntes dos Estados da Região Nordeste, 2002 - 2007 .....	99
Tabela 11 – Taxa de variação no período em (%), 2002 - 2007 .....	103
Tabela 12 – Taxa média de variação ao ano em (%), 2002 – 2007 .....	105
Tabela 13 – Estados que não atenderam ao artigo 42 da LRF .....	106
Tabela 14 – Estados com restos a pagar sem disponibilidade financeira em outros exercícios .....	107

## LISTA DE SIGLAS

CF – Constituição Federal  
CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
DEM – Democratas  
DF – Distrito Federal  
FIRMA – Fiscalização Intensiva de Recuperação e Monitoramento da Arrecadação  
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços  
IDH – Índice de Desenvolvimento Humano  
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística  
IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário  
INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social  
IPCA – Índice de Preços ao Consumidor Amplo  
IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada  
IPSAS – International Public Sector Accounting Standard  
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores  
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias  
LOA – Lei Orçamentária Anual  
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal  
MF – Ministério da Fazenda  
NBCASPs – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público  
NFP – Nota Fiscal Paulista  
PDT – Partido Democrático Trabalhista  
PFL – Partido da Frente Liberal  
PIB – Produto Interno Bruto  
PMDB – Partido do Movimento Democrático Brasileiro  
PPA – Plano Plurianual  
PPI – Programa de Parcelamento Incentivado  
PR – Partido da República  
PRN – Partido da Reconstrução Nacional  
PSB – Partido Socialista Brasileiro  
PSDB – Partido da Social Democracia Brasileira  
PT – Partido dos Trabalhadores

PTA – Plano de Trabalho Anual da Receita Pública  
PTB – Partido Trabalhista Brasileiro  
RCL – Receita Corrente Líquida  
REFAZ – Programa de Recuperação de Créditos da Fazenda Estadual  
REFIS/PB – Programa de Recuperação Fiscal do Estado da Paraíba  
RGF – Relatório de Gestão Fiscal  
RFB – Receita Federal do Brasil  
RREO – Relatório Resumido da Execução Orçamentária  
SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal  
SOF – Secretaria de Orçamento Federal  
STN – Secretaria do Tesouro Nacional

## SUMÁRIO

1	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	14
1.1	Delimitação do Tema e da Pesquisa .....	16
1.2	Caracterização do Problema e Questão de Pesquisa .....	17
1.3	<b>OBJETIVOS</b> .....	17
1.3.1	<b>Objetivo Geral</b> .....	17
1.3.2	<b>Objetivos Específicos</b> .....	17
1.4	<b>ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO</b> .....	18
2	<b>REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	19
2.1	<b>A CONTABILIDADE PÚBLICA</b> .....	19
2.1.1	<b>Breve Histórico da Contabilidade Pública no Brasil</b> .....	19
2.1.2	<b>Conceito, Objeto e Campo de Aplicação da Contabilidade Pública</b> .....	23
2.1.3	<b>Sistemas de Contas na Contabilidade Pública</b> .....	26
2.1.4	<b>Receita Pública</b> .....	32
2.1.5	<b>Demonstrações Contábeis no Setor Público</b> .....	36
2.2	<b>A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LRF</b> .....	49
2.2.1	<b>Os Pilares de Sustentação da Lrf</b> .....	52
2.2.2	<b>Os Restos a Pagar no Artigo 42 da Lrf</b> .....	56
3	<b>METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	59
3.1	<b>UNIVERSO E AMOSTRA</b> .....	60
3.2	<b>COLETA E TRATAMENTO DE DADOS</b> .....	61
4	<b>APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	65
4.1	<b>DISCUSSÃO DOS RESULTADOS POR REGIÕES</b> .....	67
4.1.1	<b>Região Sul</b> .....	67
4.1.2	<b>Região Sudeste</b> .....	72
4.1.3	<b>Região Centro-Oeste</b> .....	80
4.1.4	<b>Região Norte</b> .....	87
4.1.5	<b>Região Nordeste</b> .....	93
4.2	<b>SÍNTESE DOS RESULTADOS</b> .....	102
5	<b>CONCLUSÃO</b> .....	109
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	111

## 1 INTRODUÇÃO

Aos entes públicos brasileiros somente é permitido agir nos limites que lhe são estabelecidos por lei. O que aparentemente pode ser simples, torna-se complexo quando se depara com uma legislação muito ampla a ser cumprida. Inúmeras são as exigências, que a Contabilidade Pública precisa atender, estabelecidas pela Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, pela Constituição de 1988, pela Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), além de normas específicas da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), da Receita Federal do Brasil (RFB), do Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), dos Tribunais de Contas, entre outros.

Assim, as finanças públicas, no Brasil, vêm, ao longo dos anos, passando por mudanças, na tentativa de acabar com estruturas ineficientes, gastos excessivos, endividamento elevado, arrecadações comprometidas, serviços públicos ineficazes, impostos elevados, etc., estando sempre em busca de novas formas de orientar a ação estatal, de modo a torná-la mais eficiente e eficaz.

Por sua vez, a Constituição Federal do Brasil, na Seção IX, art. 71, estabelece que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União. No art. 75, as normas estabelecidas nessa mesma seção aplicam-se, no que couber, à organização, à composição e à fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Logo, o Tribunal de Contas é o órgão constitucional incumbido de exercer, de ofício, o controle externo, que permeia, ora em uma posição de colaboração com o Poder Legislativo, ora no exercício de competências próprias, e possui a missão de evitar danos à sociedade advindos dos recursos públicos mal administrados, verificar, analisar e apurar todos os atos e fatos contábeis, administrativos e judiciais das entidades públicas.

Para auxiliar esse controle externo, surge, então, a Lei Complementar nº. 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, editada pelo Governo Federal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal no âmbito da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, com o objetivo principal de disciplinar o uso dos recursos públicos.



Com a LRF, as finanças públicas, no Brasil, passam a observar o fluxo de caixa, através do Balanço Financeiro, como um instrumento de planejamento e controle, para alcançar o equilíbrio das contas públicas. Assim, a LRF estabelece, em seu art. 42, que as despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres do mandato não poderão ser inscritas em restos a pagar sem a correspondente disponibilidade de caixa, além de cumprir os compromissos já assumidos no exercício. Dessa forma, ficam evidenciadas a imposição legal e a necessidade de inserção obrigatória de controles de fluxo de caixa.

Apesar da contabilidade pública ainda não elaborar a Demonstração de Fluxo Caixa, em caráter obrigatório, por não fazer parte dos demonstrativos estabelecidos pela Lei nº. 4.320/64, ela faz uso do Balanço Financeiro, adotando-o, como o fluxo de caixa nas finanças públicas.

Vale ressaltar que, de novembro de 2007 a março de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) realizou audiência pública das Normas Brasileiras de Contabilidade, específicas para o Setor Público, até então inexistentes.

Em, 25 de novembro de 2008, foi publicada as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs), dando início a uma grande reforma na Contabilidade Governamental brasileira.

A referida norma é composta pelo seguinte conjunto:

- NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
- NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;
- NBC T 16.4 – Transações no Setor Público;
- NBC T 16.5 – Registro Contábil;
- NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis;
- NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- NBC T 16.8 – Controle Interno;
- NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão; e
- NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Especificamente, na NBC T 16.6, que trata das Demonstrações Contábeis, traz, em seu item 2 o seguinte:

As Demonstrações Contábeis das entidades definidas no campo de aplicação da NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação são:

- a) Balanço Orçamentário;
- b) Balanço Financeiro;
- c) Demonstrações das Variações Patrimoniais;
- d) Balanço Patrimonial;
- e) Demonstração do Fluxo de Caixa;
- f) Demonstração do Resultado Econômico. (CFC, 2008, p.2)

Confirma-se, dessa forma, a inclusão da elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa nas finanças públicas.

Dentro desse contexto, o presente estudo propõe-se a explicitar as variáveis metodológicas inerentes ao estudo, em consonância com as orientações e normas usuais de metodologia científica, destacando, principalmente, os componentes que detenham maior importância à condução eficaz da pesquisa, sendo, nas subseções seguintes, apresentado o delineamento da presente pesquisa, que enfoca o fluxo de caixa de Estados brasileiros e do Distrito Federal, destacando a delimitação do tema e da pesquisa, o problema, os objetivos geral e específicos e a organização do trabalho.

## 1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA E DA PESQUISA

As Finanças Públicas no Brasil abrangem a captação de recursos pelos entes públicos, a sua gestão e os seus gastos de forma que venham atender às necessidades da coletividade e de cada ente público.

De acordo como o artigo 103 da Lei 4.320/64, que trata do Balanço Financeiro, ele demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Assim, tal trabalho se limita ao estudo do Balanço Financeiro público, estabelecido pela Lei nº 4.320/64, de Estados brasileiros e do Distrito Federal, a fim de discutir o comportamento do fluxo de caixa, no período de 2002 a 2007, quanto ao cumprimento do artigo 42 da LRF.

## 1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

De acordo com a Lei nº. 4.320/64, pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas. No entanto, as despesas legalmente empenhadas que não foram pagas são inscritas em restos a pagar, processados e não processados, os quais, sem a devida disponibilidade financeira, levam ao desequilíbrio das contas públicas.

Por sua vez, a LRF, em seu art. 42, estabelece que as despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres do mandato não poderão ser inscritas em restos a pagar sem a correspondente disponibilidade de caixa, além de cumprir os compromissos já assumidos no exercício.

Dessa forma, ficam evidenciadas a imposição legal e a necessidade de inserção obrigatória de controles de fluxo de caixa como ferramentas de auxílio para alcançar o equilíbrio das contas públicas.

Diante do exposto, surge a seguinte questão: como vem se comportando os fluxos de caixas, dos exercícios de 2002 a 2007, de Estados brasileiros e do Distrito Federal a partir dos saldos disponíveis para o exercício seguinte e das receitas correntes, verificando o cumprimento do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e examinando quanto dos recursos recebidos são de transferência do governo federal e quanto são diretamente arrecadados?

## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1 Objetivo Geral

Discutir os fluxos de caixas de Estados brasileiros e do Distrito Federal através do Balanço Financeiro devidamente publicado, referente aos exercícios financeiros de 2002 a 2007.

### 1.3.2 Objetivos Específicos

- Apresentar o comportamento dos saldos disponíveis para o exercício seguinte;

- Verificar o cumprimento do artigo 42 da LRF;
- Observar quanto dos recursos recebidos são de transferência do governo federal;
- Observar quanto dos recursos recebidos são diretamente arrecadados.

#### 1.4 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Esse estudo está estruturado em cinco capítulos com o objetivo de proporcionar uma melhor compreensão.

O primeiro capítulo - Introdução - relata a relevância e importância do estudo, caracterizando o problema e questão de pesquisa, definindo os objetivos geral e específicos, e a organização do trabalho.

O segundo - Revisão da Literatura - apresenta as principais contribuições sobre o tema, sendo estruturado em duas seções: a Contabilidade Pública, destacando o breve histórico no Brasil, o conceito, objeto e campo de aplicação, os sistemas de contas, a receita pública e as demonstrações contábeis no setor público; e a Lei de Responsabilidade Fiscal, destacando os pilares de sustentação e o artigo 42 que trata dos restos a pagar.

O terceiro capítulo - Metodologia da pesquisa - descreve a forma como a pesquisa foi realizada, caracteriza o universo e a amostra, e apresenta a técnica de coleta e tratamento dos dados.

O quarto capítulo – Análise dos Resultados – apresenta e discute os resultados, sendo estruturado em duas seções: discussão dos resultados por regiões e a síntese dos resultados.

No último capítulo - Conclusão - é apresentado o resultado da pesquisa, no qual procurou-se responder a questão que foi considerada objeto desta pesquisa, além de recomendações para futuras pesquisas.

## **2 REVISÃO DA LITERATURA**

### **2.1A CONTABILIDADE PÚBLICA**

#### **2.1.1 Breve histórico da contabilidade pública no Brasil**

A ascendência da contabilidade governamental no Brasil, segundo Giacomoni (2005), “é datada do ano de 1808, ano em que Dom João VI iniciou um processo de organização das finanças públicas, cuja principal razão era a abertura dos portos, o que trouxe a necessidade de maior disciplinamento na cobrança dos tributos aduaneiros”.

Autores como Manoel Marques de Oliveira e Armando Aloe afirmam também que a história da Contabilidade Pública no Brasil tem sua gênese no Alvará de D. João VI, datado de 28 de junho de 1808, que, posteriormente, foi referendado por D. Fernando José de Portugal, à época, ministro e secretário dos negócios do Brasil e da Fazenda. O referido Alvará, com força de lei, criou o Erário Régio e ditou normas de escrituração por partidas dobradas das operações financeiras.

Corroborando, ainda, Slomski (2005, p.11) quando profere que “parece-me importante tratar dos fatos históricos para a contabilidade brasileira e, em especial, a contabilidade pública governamental brasileira, a partir da vinda da Família Real para o Brasil em 1808”.

E, acrescenta:

A contabilidade brasileira aparece, de fato, com a publicação de um alvará datado de 28 de junho do mesmo ano, quando D. João VI cria o Erário Régio e institui o Conselho da Fazenda, para administração, distribuição, contabilidade e assentamento do real patrimônio e fundos públicos do Estado do Brasil e Domínios Ultramarinos, obrigando os contadores da Real fazenda a utilizarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil.

No ano de 1824, a Constituição Política do Império do Brasil, outorgada por D. Pedro I, em seu artigo 170, ordenava que:

A receita e a despesa da Fazenda Nacional serão encarregadas a um Tribunal, debaixo do nome de Tesouro Nacional, aonde em diversas estações devidamente estabelecidas por lei se regularão a sua administração, arrecadação e contabilidade em recíproca correspondência com as tesourarias e autoridades do Império.

No entanto, somente foram aplicadas na gestão do Contador Geral do Império, Manuel Alves Branco, durante o período de 1832 a 1849. Posteriormente e até 1914, foram abandonadas as fórmulas de escrituração, talvez por falta de profissionais técnicos habilitados e que fossem capazes de preservar a organização do contador geral do Império, segundo o Professor Francisco D'Áuria, em Comunicação apresentada aos contadores da Administração Pública à III Conferência Interamericana de Contabilidade apud ALOE, Armando.

Mas, com a necessidade de o Governo Federal realizar uma grandiosa operação financeira na Inglaterra, e não possuindo dados suficientes para demonstrar a situação econômico-financeira, em 1914, a Contabilidade Pública teve que ser remodelada.

Em seguida, coube ao contabilista João Ferreira de Moraes Júnior a incumbência de elaborar as instruções que pudessem restaurar o método das partidas dobradas em todas as repartições públicas, aprovadas pelo Decreto n. 13.746, em 03 de setembro de 1919, do Ministro Homero Batista.

Depois de outras providências e análises, foi criada a Contabilidade Central da República, pelo Decreto n° 4.536, de 28 de janeiro de 1922, que organizou o Código de Contabilidade da União nos termos e forma consignados no Regulamento Geral de Contabilidade Pública, expedido com o Decreto n° 15.783, de 08 de novembro de 1922, sancionado pelo Presidente Epitácio Pessoa, que representou uma grande evolução técnica, pois inseriu, em um único texto de lei, as regras e os procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais e outros, que já estavam sendo utilizados pelo Governo Federal.

O código de contabilidade pública de 1922 foi o coroamento de todos os esforços de sistematização e organização empreendidos por Francisco D'Áuria e seus colegas na construção de uma contabilidade realmente informativa, tendo como uma das contribuições a introdução, na União, do empenho da despesa (D'ÁURIA, 1953, p. 52).

Conforme D'Áuria (1947, p. 386), o código de contabilidade de 1922 também consagrou a divisão da administração pública em dois ramos, em função da gestão dos bens e dos meios. A primeira é a administração patrimonial, e a segunda, a administração financeira. Assim, o sistema brasileiro instituiu, naquela data, duas formas de tomada e prestação de contas.

A administração financeira compreende a gestão financeira, a execução orçamentária e as operações monetárias dela decorrentes. Os fatos da gestão financeira resumiam-se a três grupos de operações, ou seja, a receita e despesa orçamentária, a receita e despesa extra-orçamentária e os saldos anteriores e atuais (D'ÁURIA, 1947, p. 387).

Um ano depois do código de contabilidade pública, em 1923, Francisco D'Áuria assume a Contadoria Geral da União, antes então Diretor da Contabilidade do Tesouro do Estado de São Paulo.

Em 1931, foi instituído um grupo de trabalho com a missão de fazer um levantamento da situação econômico-financeira dos Estados e dos Municípios brasileiros, tendo como base de análise os orçamentos e balanços. Ao término dos trabalhos, verificou-se que existia um número excessivo de rubricas de receita, aproximadamente 2.185 títulos, nesses entes federados. Com base nos resultados, em 1939, ocorreu a padronização dos orçamentos e balanços desses entes públicos, com a redução dos títulos antes encontrados para apenas 57 rubricas de receita. Em 17 de julho de 1940, foi promulgado do Decreto-Lei nº 2.416, instituindo padrões de normas de orçamento e contabilidade para Estados e Municípios.

Passaram-se aproximadamente mais vinte e quatro anos para se alcançar a promulgação da Lei nº 4.320, em 17 de março de 1964, 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.

Segundo Nascimento (2007, p.7):

Na década de 50, foram envidados esforços no sentido de reformar as normas de orçamento público e contabilidade, e este processo culminou com a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, editada sob a égide da Constituição Federal de 1946. Por meio deste dispositivo legal, considerado extremamente moderno para a época, foi finalmente adotado um mesmo modelo orçamentário para as três esferas de governo (federal, estadual e municipal) e, à contabilidade governamental, foi dedicado um capítulo específico que estabelecia as normas de escrituração e a estrutura dos demonstrativos contábeis.

No ano de 1967, foi expedido o Decreto-Lei nº 200, dispondo sobre a organização da Administração Federal que criou, nos ministérios e órgãos da Presidência da República, a Inspeção Geral de Finanças, para cuidar da administração financeira, da contabilidade e da auditoria dessas instituições governamentais.

Cabe ressaltar que a Lei nº 4.320 de 1964 representou um grande avanço para a época de sua edição, assim como Decreto-Lei nº 200 de 1967, ambos se encontram em vigor até hoje.

No entanto, passaram-se trinta e seis anos após a promulgação da Lei nº 4.320/64 para que a contabilidade pública no Brasil, que já se encontrava estática, recebesse uma nova carga de energia trazida pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, intitulada de Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

A LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, mediante ações em que se previnam riscos e corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, destacando-se o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização como premissas básicas.

Por fim, a contabilidade pública no Brasil avança nos últimos anos galgando para sua modernização. Resumidamente, acompanham-se, em destaque, os seguintes resultados já alcançados:

- Resolução CFC nº 1.111/2007, de 29 de novembro de 2007, que aprova o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do setor público;
- Portaria MF nº 184, de 26 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (International Public Setor Accounting Standard – IPSAS);
- Publicação, em 25 de novembro de 2008, das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASPs pelo CFC.



### **2.1.2 Conceito, objeto e campo de aplicação da Contabilidade Pública**

No Brasil, as instituições públicas adotam a contabilidade pública como sendo um ramo da Ciência Contábil. Em busca de seu conceito, na literatura brasileira, encontramos alguns que citamos abaixo.

Segundo Andrade (2002, p.27):

A contabilidade pública é uma ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários.

De acordo com Araújo e Arruda (2004, p. 32):

A Contabilidade Pública é uma especialidade da contabilidade, que, baseada em normas próprias, está voltada ao registro, ao controle e à avaliação do patrimônio público e suas respectivas variações, abrangendo aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, constituindo valioso instrumento para o planejamento e o controle da administração governamental.

Para Lima (2005, p.12):

A contabilidade pública é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, os princípios e as normas contábeis à gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública e oferecer à sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública.

Enquanto, sucintamente, profere Kohama (2006, p.25), “Contabilidade Pública é o ramo da Contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública, o patrimônio público e suas variações”.

Assim como, para Angélico (1995, p.107), “A contabilidade pública é a disciplina que aplica, na Administração Pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas do direito financeiro”.

Fortes (2005, p.224) assim define:

A contabilidade pública como sendo o ramo da contabilidade que coleta, registra e controla os atos e fatos da Administração Pública, mostra o valor do Patrimônio Público e suas variações, bem como acompanha, controla e demonstra a execução do orçamento.

Já para Bezerra Filho (2006, p.131):

A Contabilidade Pública pode ser definida como o ramo da ciência Contábil que controla o patrimônio público, evidenciando as variações e os consequentes resultados, inclusive sociais, decorrentes dos atos e fatos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial nas entidades de Administração Pública.

Conforme Mota (2006, p.186):

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 gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

Petri (1981, p.4) destaca que a Contabilidade Pública é “um dos ramos da Contabilidade geral, aplicada às entidades de direito público interno” e que, em nosso país, é disciplinada por lei que institui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e elaboração dos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

E, o mais novo conceito da contabilidade pública surge das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASPs, especificamente da NBC T 16.1 que trata da conceituação, objeto e campo de aplicação versando que:

Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

Baseando-se nos conceitos supracitados, pode-se verificar que a Contabilidade Pública desenvolve aquilo que é pertinente à Contabilidade, cabendo, entretanto, adaptações, devido sua aplicação ser voltada ao setor público.

Quanto ao objeto sabe-se que na contabilidade é o patrimônio. Na área pública não é diferente. Assim Matias (2008, p.231) descreve:

O objeto da contabilidade pública é o patrimônio público, com exceção dos bens de domínio público, como rodovias, parques, ruas, praças, entre outras. A expressão *patrimônio público* designa os bens de natureza patrimonial vinculados aos órgãos e instituições dos poderes públicos, como equipamentos, prédios, veículos, máquinas etc., bem como os bens públicos de uso coletivo, disponibilizados à sociedade ou que estão a seu serviço.

De acordo com Mota (2006, p.188), a contabilidade pública possui três objetos, o patrimônio público, o orçamento público e os atos administrativos, da seguinte forma:

[...] Apenas os bens, direitos a receber e obrigações a pagar de propriedade de uso exclusivo das entidades e órgãos públicos é que integram o seu patrimônio, formando o primeiro objeto da contabilidade pública. [...] Também faz parte dos objetos da contabilidade pública o orçamento. Assim entendido como a peça autorizativa para arrecadação de recursos financeiros (receitas) e realização de gastos (despesas). [...] a contabilidade tem também como um dos seus objetos os atos administrativos tais como: contratos, convênios, avais, finanças, cauções em títulos etc.

Segundo Fortes (2005, p.225) a contabilidade pública tem como objetos: o patrimônio público e o orçamento público.

Em conformidade com as NBCASPs, na NBC T 16.1 o objeto da contabilidade aplicada ao setor público é o patrimônio público.

Cabe ressaltar que as NBCASPs, a NBC T 16.2, que trata do patrimônio e sistemas contábeis apresenta o conceito de patrimônio público:

Patrimônio Público é o conjunto de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

A respeito do campo de aplicação da contabilidade pública, de acordo com Slomski (2003, p.28), “O campo de atuação da Contabilidade Pública é, assim, o das

peças jurídicas de Direito Público Interno – União, Estados, Distrito Federal, Municípios, seus fundos, suas autarquias e suas fundações”.

Para Fortes (2005, p.229), “O campo de aplicação da Contabilidade é restrito à Administração Direta dos entes da federação, bem como às suas autarquias, fundações mantidas pelo poder público e empresas públicas dependentes”.

Consoante Matias (2008, p.231), “O campo de aplicação da contabilidade pública é restrito à Administração Pública direta e indireta nos seus três níveis de governos: federal, estaduais, municipais e suas respectivas autarquias, fundações e/ou outras formas indiretas de administração”.

De acordo com as NBCASPs, na NBC T 16.1, o campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público abrange todas as entidades do setor público.

No entanto, essa norma, primeiramente, define o campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público como sendo:

Espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:

- a) entidades do setor público; e
- b) ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

A norma também define entidade do setor público, a saber:

Órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público.

Assim, dentro desse contexto geral de conceito, objeto e campo de aplicação da contabilidade pública no Brasil, seu objetivo vem sendo atingindo.

### **2.1.3 Sistemas de Contas na Contabilidade Pública**

A Contabilidade Pública é aplicada em conformidade com a Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964, 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.

De acordo com a Lei supracitada, para o processamento de informações para controle e avaliação de desempenho a Contabilidade Pública, tradicionalmente, está estruturada por sistemas que permitem identificar a natureza das contas envolvidas no registro dos atos e fatos praticados pelo administrador público.

De acordo com a STN, entende-se por sistema de contas o conjunto de contas que registra ocorrências de características comuns a determinados atos administrativos. O sistema de contas na administração pública compreende o sistema orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação.

Já em conformidade com a NBC T 16.2, que, além de estabelecer o conceito de patrimônio público e sua classificação sob o enfoque contábil, estabelece também o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil, temos:

O sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

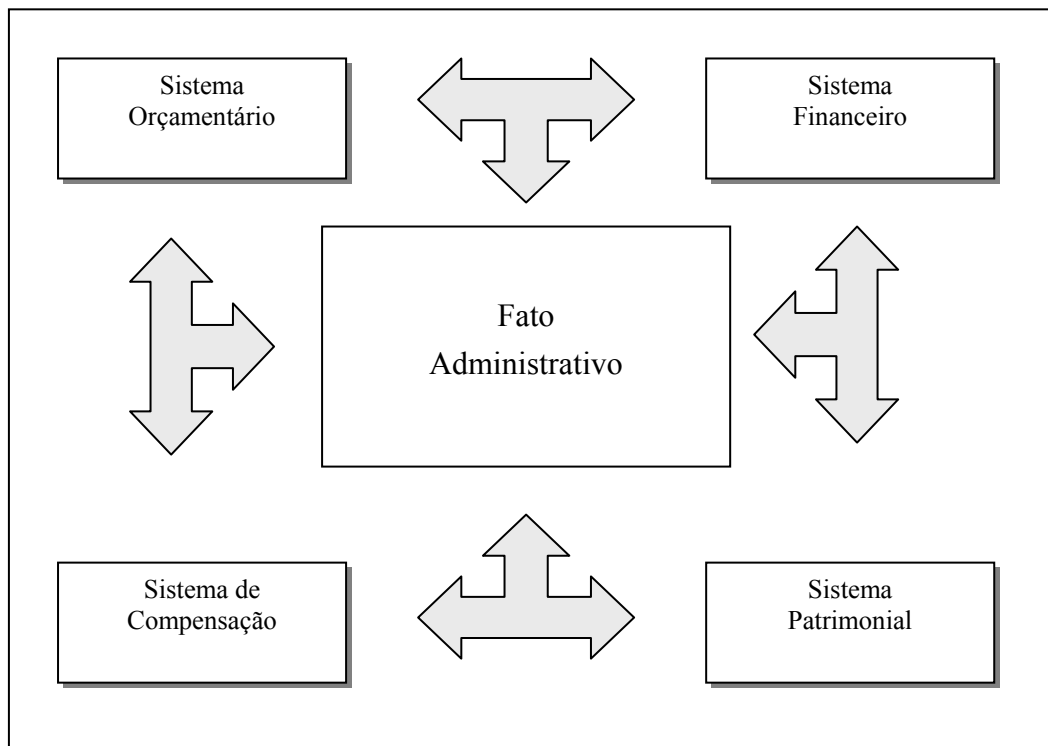
Para Slomski (2003, p.36):

A Contabilidade Pública é estruturada, segundo a Lei nº 4.320/64, em quatro sistemas contábeis que interagem entre si, objetivando o acompanhamento orçamentário, a composição financeira e patrimonial, bem como a evidenciação de compromissos assumidos pela Administração Pública, nas contas de compensação.

No entanto, como a administração pública pratica atos administrativos que podem resultar de fato administrativo, logo é o fato administrativo que gera a necessidade do registro nos sistemas contábeis.

De acordo com Meirelles (2000, p. 140), “fato administrativo é toda realização da Administração em cumprimento de alguma decisão administrativa, tal como a construção de uma ponte, a instalação de um serviço público etc.”.

Dentro desse contexto, o sistema de contas pode ser representado pela Figura 1 a seguir.



**Figura 1** - Relacionamento dos sistemas contábeis  
Fonte: Slomski (2003, p.68).

Dessa forma, diferentemente da contabilidade geral que utiliza um único sistema contábil para registros das finanças, patrimônios e resultados, a contabilidade pública utiliza-se de quatro sistemas: Sistema Orçamentário, Sistema Financeiro, Sistema Patrimonial e Sistema de Compensação.

#### **a) Sistema Orçamentário**

Os artigos 90 e 91, da Lei nº 4320/64, estatuem que a contabilidade deverá registrar todos os atos e fatos de natureza orçamentária, ou seja, serão evidenciados o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, a conta dos mesmos créditos e as dotações disponíveis, sendo os registros efetuados, de acordo com as especificações constantes da lei de orçamento e dos créditos adicionais.

Logo, o sistema orçamentário evidencia o registro contábil da previsão das receitas e da fixação das despesas em conformidade com as especificações constantes da Lei do Orçamento e dos créditos adicionais que acompanham todas

as suas fases até a arrecadação das receitas e pagamento das despesas. O Orçamento e o Balanço Orçamentário compõem esse sistema.

Na visão de Giacomoni (2005), esse sistema compreende, além do orçamento, os planos de programas de onde saem as definições e os elementos que vão possibilitar a própria elaboração do orçamento.

### **b) Sistema Financeiro**

Engloba todas as operações que tratam da arrecadação da receita e da realização das despesas orçamentárias e extra-orçamentárias.

Para Slomski (2003, p. 37), “esse sistema apresenta o fluxo de caixa da entidade”.

Lima (2005, p.17) acrescenta “A fonte alimentadora do sistema financeiro é o caixa, que movimenta a entrada e a saída de numerário”.

Dentro do mesmo contexto, Fortes (2005, p.256) profere: “ o sistema financeiro está diretamente ligado aos fatos de caixa, isto é, ao fluxo de caixa, a todas as contas representativas de entradas e saídas de recursos”.

Dessa forma, o Sistema Financeiro é um fluxo de caixa que tem tratamento de regime de caixa para as receitas e regime de competência para as despesas, congregando ainda as receitas e despesas extra-orçamentárias e apurando o saldo financeiro que passa para o outro exercício.

De acordo com a Lei nº 4320/64, os artigos 34 e 35 tratam do exercício financeiro que coincidirá com o ano civil. Pertencem ao exercício financeiro: as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

E, ainda, no artigo 93, da referida lei, o sistema financeiro deve conter os registros de todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, inclusive as não compreendidas na execução orçamentária.

### **c) Sistema Patrimonial**

Registra o movimento da parte econômica, lançando, de forma sistemática, as variações, resultantes ou independentes da execução orçamentária, ocorridas no Ativo e no Passivo durante o exercício.

De acordo com Bezerra Filho (2006, p.216):

O Sistema Patrimonial registra os fatos não-financeiros, controlando, pois, a movimentação das contas do Ativo Permanente (bens, valores e créditos) e do Passivo Permanente (obrigações de longo prazo), evidenciando também o Resultado Patrimonial (diferença entre as Variações Patrimoniais Ativas e as Variações Patrimoniais Passivas) e o Saldo Patrimonial (diferença entre o Ativo Real e o Passivo Real).

Para Mota (2006, p.233):

O sistema patrimonial registra os bens móveis, imóveis, créditos, obrigações, valores, movimento de almoxarifado, inscrição e baixa de ativos e passivos não-financeiros, incorporações e desincorporações de bens independentes da execução orçamentária, isto é, sem movimentação financeira, representadas pelas superveniências e insubsistências ativas e passivas.

Assim como essa afirmação, outras a respeito do Sistema Patrimonial são embasadas nos artigos 94 a 100 da Lei Federal nº 4320/64, as quais, por sua vez, descrevem quais atos e fatos devem ser registrados em virtude da contabilidade patrimonial.

#### **d) Sistema de Compensação**

Conforme Fortes (2005, p.258):

O sistema de compensação é representado pelos atos praticados pelo administrador que não afetam o Patrimônio de imediato, mas que poderão vir a afetá-lo, e, também, pelas contas de controle que proporcionam à Administração um acompanhamento mais eficaz de determinados atos administrativos.

Mota (2006, p.238) versa que:

No sistema de compensação, encontramos as contas que não produzem alteração patrimonial de imediato, quantitativa ou qualitativa, e fazem contrapartida somente consigo mesmas. Essas contas são os bens, direitos e obrigações potenciais. As contas do sistema de compensação têm a função de controle e representam os bens ou valores do poder público em poder de terceiros ou vice-versa, tais como: fiança, aval, hipoteca, contratos, convênios, suprimentos de fundos, cauções em títulos, diversos responsáveis em apuração, bens móveis em trânsito, etc.



Kohama (2008, p.27) ressalta que o sistema de Compensação “registra e movimenta as contas representativas de direitos e obrigações, geralmente decorrentes de contratos, convênios e ajustes”.

Assim, quanto aos sistemas de contabilidade pública apresentados, vale ressaltar que, como preceito, as operações são registradas, utilizando-se do método de partidas dobradas, e os referidos sistemas são de uso obrigatório por todos os entes públicos brasileiros, e as informações geradas por esses sistemas possibilitam a elaboração das demonstrações contábeis exigidas pela Lei nº 4.320/64 e os relatórios instituídos pela LRF.

É de suma importância também apresentar a nova estrutura do sistema contábil aplicada ao setor público de acordo com a NBC T 16.2, em que a contabilidade é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público.

Portanto, o sistema contábil, de acordo com a NBC T 16.2, está estruturado nos seguintes subsistemas de informações, apresentados no Quadro 1, a seguir:

<b>SUBSISTEMAS DE INFORMAÇÕES</b>	<b>DEFINIÇÃO</b>
Subsistema de informação Orçamentário	Registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária.
Subsistema de informação Financeiro	Registra, processa e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como as disponibilidades no início e final do período.
Subsistema de informação Patrimonial	Registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público.
Subsistema de informação de Custos	Registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.
Subsistema de informação de Compensação	Registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

**Quadro 1** – Subsistemas de informações na Contabilidade Pública

Fonte: Elaboração própria, (2008).

Ainda, a NBC T 16.2 profere que os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre:

- Desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- Avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;
- Avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;
- Avaliação dos riscos e das contingências.

Especificamente, o item 12, letra b, da NBC T 16.2, versa que subsidia a administração com informações sobre:

- a) Fluxo de caixa;
- b) Resultado primário; e
- c) Receita corrente líquida. (CFC, 2008, p. 4)

Ressaltando, portanto, a importância do fluxo de caixa nas finanças públicas.

Assim, têm-se os sistemas de contas na contabilidade pública pela Lei nº 4.320/64 e pelas NBCASPs.

#### **2.1.4 Receita Pública**

Consta, na Lei nº 4.320/64 comentada, que a Receita é um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação e de atributos inerentes à instituição, e que, integrando o patrimônio na qualidade de elemento novo, produzem-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros, destinando-se a atender à manutenção e à conservação dos serviços públicos.

Para Silva (2002, p.101), as receitas públicas podem ser definidas como:

Para fazer face as suas necessidades, o Estado dispõe de recursos ou rendas que lhe são entregues pela contribuição da coletividade. O conjunto desses recursos constitui a denominada receita pública e com ela o Estado vai enfrentar todos os encargos com a manutenção de sua organização, com o custeio de seus serviços, com a segurança de sua soberania, com as iniciativas de fomento e desenvolvimento econômico e social e com seu próprio patrimônio.

Segundo Araújo e Arruda (2004, p. 92):

Receita é a entrada de elementos para o ativo, que é constituído pelo conjunto de bens e direitos de uma organização, em função da venda de mercadorias, prestação de serviços, aluguéis, juros ou pela redução do passivo, que é o conjunto de obrigações de uma organização, sem correspondente redução do ativo.

A Receita Pública flui para os cofres públicos dentro de uma sistemática evolutiva, tendo em vista a sequência operacional de que resulta o seu recebimento. Sendo assim, seus estágios são os seguintes:

- Previsão, que representa a expectativa de realização das receitas estimadas na fase da elaboração do orçamento;
- Lançamento, que é o procedimento administrativo em que a autoridade competente adota parâmetros, como alíquota, base de cálculo e outros definidos em lei, regulamentos, ou, ainda, em contratos;
- Arrecadação, que é o ato em que são pagos os tributos ou as diversas receitas ao agente arrecadador;
- Recolhimento, que é o repasse do numerário recebido dos contribuintes pelos agentes arrecadadores, ao Tesouro Público. Portanto, é o momento a partir do qual o valor está disponível para o Tesouro do Estado.

A Receita Pública é classificada em: Receita Orçamentária e Receita Extra-Orçamentária.

A Receita Orçamentária é o conjunto dos ingressos que o Poder Público recebe e pode dispor como propriedade sua, para aplicar na manutenção da máquina administrativa e/ou na satisfação das necessidades coletivas.

São receitas extra-orçamentárias as entradas de numerários aos cofres públicos que apresentam origens diferentes das fontes codificadas nas tabelas da receita orçamentária, provenientes da realização de créditos ou do surgimento de obrigações temporárias, constituindo meros fatos permutativos, ou seja, são ocorrências que não alteram, aritmeticamente, o Patrimônio.

A classificação orçamentária adotada no Brasil para as receitas foi estabelecida pela Lei nº 4320/64, no seu artigo 11, caput.

Art. 11. A receita classifica-se nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§1º São Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§2º São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas; da conversão em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do orçamento corrente.

É oportuno destacar que, para realização desse estudo, foram enfatizadas apenas as receitas orçamentárias correntes. Dessa forma, as receitas correntes são compostas por:

- Receita Tributária - ingresso proveniente da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria;
- Receitas de Contribuições - ingressos provenientes de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesses das categorias profissionais ou econômicas;
- Receita Patrimonial - ingresso proveniente de rendimentos sobre investimentos do ativo permanente, de aplicações de disponibilidades em opções de mercado e outros rendimentos oriundos de renda de ativos permanentes;
- Receita Agropecuária - ingresso proveniente da atividade ou da exploração agropecuária de origem vegetal ou animal. Incluem-se, nessa classificação as receitas advindas da exploração da agricultura (cultivo do solo), da pecuária (criação, recriação ou engorda de gado e de animais de pequeno porte) e das atividades de beneficiamento ou transformação de produtos agropecuários;
- Receita Industrial - ingresso proveniente da atividade industrial de extração mineral, de transformação, de construção e outras, provenientes das atividades industriais;

- Receita de Serviços - ingresso proveniente da prestação de serviços de transporte, saúde, comunicação, portuário, armazenagem, inspeção, fiscalização, judiciário, processamento de dados, vendas de mercadorias e outros serviços;
- Transferências Correntes - ingressos provenientes de outros entes ou entidades, referentes a recursos pertencentes ao ente ou entidade recebedora, ou ao ente ou entidade transferidora, efetivados mediante condições preestabelecidas ou mesmo sem qualquer exigência, desde que o objetivo seja a aplicação em despesas correntes;
- Outras Receitas Correntes - ingressos provenientes de outras fontes não classificáveis nas fontes anteriores.

Cabe ainda destacar que, no período de análise do estudo desenvolvido, de 2002 a 2007, as receitas correntes foram registradas contabilmente de acordo com as Portarias editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Secretaria de Orçamento Federal (SOF), visando à padronização de regras e procedimentos relacionados com as receitas públicas, apresentadas no Quadro 2.

Portaria Interministerial nº 163 da STN e SOF	4 de maio de 2001	Com vistas a padronizar as classificações da receita e despesa;
Portaria STN nº 180	21 de maio de 2001	Detalha a classificação das receitas para todas as esferas de governo;
Portaria STN nº 326	27 de agosto de 2001	Divulgar o Anexo I - Detalhamento das Naturezas de Receitas, em atendimento ao disposto no § 3º, do art. 2º da Portaria nº 163/2001.
Portaria STN nº 447	13 de setembro de 2002	Dispõe sobre normas gerais de registro de transferências de recursos intergovernamentais;
Portaria STN nº 248	28 de abril de 2003	Consolida as Portarias nº 180, 211 e 300 e divulga o detalhamento das naturezas de receita para 2004;
Portaria STN nº 219	29 de abril de 2004	Aprova a 1ª edição do Manual de Receita Pública;
Portaria STN nº 303	28 de abril de 2005	Aprova a 2ª edição do Manual de Receita Pública;
Portaria STN nº 869	15 de dezembro de 2005	Inclui no Anexo I da 2ª edição do Manual de Procedimentos da Receita Pública as naturezas de receitas com as respectivas funções;
Portaria STN nº 340	26 de abril de 2006	Aprova a 3ª edição do Manual de Receita Pública;
Portaria STN nº 245	27 de abril de 2007	Altera o Anexo I da Portaria nº 340/06 e divulga a discriminação das naturezas de receita.

**Quadro 2** – Portarias da Receita Corrente  
Fonte: Elaboração própria, (2008).

Após as portarias acima, ainda foram editadas:

- A Portaria Conjunta STN/SOF n° 2, de 08 de agosto de 2007, que aprova a 4ª. edição do Manual de Procedimentos das Receitas Públicas;
- A Portaria Conjunta STN/SOF n° 01, de 29 de abril de 2008, que altera o Anexo VII da Portaria Conjunta STN/SOF n° 2, de 08 de agosto de 2007.

Por fim, diante da existência de diversas, cabe ressaltar que atualmente, a legislação que rege sobre a receita pública é a Portaria Conjunta n° 3 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Secretaria de Orçamento Federal (SOF), publicada em 14 de outubro de 2008, que aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional para efeito a partir de 2009.

### **2.1.5 Demonstrações Contábeis no Setor Público**

Pode-se dizer que a Contabilidade Pública é uma área de estudo das mais complexas na Ciência Contábil em razão de suas inúmeras peculiaridades. Esse ramo estuda, registra, demonstra e avalia os atos e fatos ligados à Administração Pública, elaborando relatórios periódicos necessários à tomada de decisão e acompanhando a execução orçamentária.

Entretanto, os preceitos doutrinários da Ciência Contábil são adotados também na área pública: princípios e convenções, técnicas de registro pelo método das partidas dobradas, método de avaliação de estoque, método de elaboração de balancetes, de balanços e outros. Afinal, todo o referencial conceitual da Ciência Contábil é o suporte basilar para a diversidade de especializações da contabilidade (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Conforme visto anteriormente, os sistemas de contas financeiro, patrimonial, orçamentário e de compensação dão origem aos balanços produzidos pela contabilidade pública ao final de cada exercício financeiro.

De acordo com o artigo 101, da Lei nº 4.320/64:

Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo anexos 12, 13, 14 e 15 e quadros demonstrativos constantes dos anexos 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

Mas, com a publicação das NBCASPs, a NBC T 16.6 vem estabelecer as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público, sendo elas:

- Balanço Patrimonial;
- Balanço Orçamentário;
- Balanço Financeiro;
- Demonstração das Variações Patrimoniais;
- Demonstração do Fluxo de Caixa;
- Demonstração do Resultado Econômico.

Dessa forma, vê-se que, além das demonstrações contábeis anteriormente estabelecidas pelo artigo 101 da Lei nº 4.320/64, as NBCASPs acrescentam mais duas demonstrações: a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico.

A NBC T 16.6 estabelece, ainda, que as demonstrações contábeis devem ser acompanhadas por anexos, por outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas. Assim, as notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

Contêm também:

As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis. As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, das informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

Dentro desse contexto, o Quadro 3 a seguir apresenta as definições das demonstrações contábeis no setor público em conformidade com a Lei nº 4.320/64 e com as NBCASPs:

<b>DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS</b>	<b>LEI 4.320/64</b>	<b>NBCASPs</b>
Balanço Orçamentário	Art. 102 - Demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.	Evidenciará as receitas orçamentárias e as despesas orçamentárias, por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário e discriminando as receitas por fonte; e as despesas por grupo de natureza.
Balanço Financeiro	Art. 103 - Demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.	Evidenciará a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, e discriminará: a receita orçamentária realizada por destinação de recurso; a despesa orçamentária executada por destinação de recurso e o montante não pago como parcela retificadora; os recebimentos e os pagamentos extra-orçamentários; as transferências ativas e passivas decorrentes, ou não, da execução orçamentária; e, o saldo inicial e o saldo final das disponibilidades.
Demonstração das Variações Patrimoniais	Art. 104 - Evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.	Evidenciará as variações quantitativas e qualitativas resultantes e as independentes da execução orçamentária, bem como o resultado patrimonial.
Balanço Patrimonial	Art. 105 - Demonstrará o Ativo Financeiro e Permanente, o Passivo Financeiro e Permanente, o Saldo Patrimonial e as Contas de Compensação.	O Balanço Patrimonial, estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, evidenciará qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública.
Demonstração do Fluxo de Caixa	-	Permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.
Demonstração do Resultado Econômico	-	Evidenciará o resultado econômico de ações do setor público.

**Quadro 3 – Demonstrações Contábeis no setor público**  
Fonte: Elaboração própria (2008).

No entanto, nesse trabalho, não vamos adentrar nos detalhes das demonstrações contábeis no setor público em conformidade com as NBCASPs.



Vamos nos deter ao estabelecido pela Lei nº 4.320/64, pois o objeto de estudo deste trabalho está com base na referida Lei, sendo apresentado a seguir.

#### **a) Balanço Orçamentário**

O balanço orçamentário, em conformidade com o art. 102, da Lei nº 4.320/64, apresenta-se como um instrumento capaz de demonstrar se o orçamento elaborado foi executado dentro da previsão planejada para um exercício financeiro, uma vez que o mesmo demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

De acordo com Slomski (2003, p. 156), o Balanço Orçamentário demonstra as receitas orçamentárias previstas, suas execuções e suas diferenças, bem como as despesas orçamentárias fixadas, suas execuções e suas diferenças.

Completa ainda Slomski (2003, p. 157) que:

Com a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, parece existir uma duplicação de informações, haja vista a apresentação de dois relatórios denominados de Balanço Orçamentário – Anexo 12 da Lei nº 4.320/64 e Anexo I da Portaria nº 471/2000, que regulamenta a Lei de Responsabilidade Fiscal; entretanto, é necessário observar que, apesar do mesmo nome, as informações constantes em cada demonstrativo são diferentes, especialmente na coluna das despesas.

Segundo Andrade (2002, p.249):

Definido pelo art. 102 da Lei nº 4.320/64, na forma do Anexo 12, o balanço orçamentário demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas, atendendo à Administração como instrumento de auxílio no controle da legalidade e eficiência das operações realizadas, bem como fornecendo aos órgãos fiscalizadores condições para verificar, de forma global, o desempenho da administração e o emprego dos recursos públicos.

Contudo, o balanço orçamentário, visando a demonstrar o resultado orçamentário de um exercício, apresenta três situações distintas para se alcançar um dos três resultados possíveis, sendo apresentado no Quadro 4, a saber:

<b>SITUAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS</b>	<b>RESULTADOS ORÇAMENTÁRIOS</b>
Receita executada > Despesa Executada	Superávit Orçamentário
Receita executada < Despesa Executada	Déficit Orçamentário
Receita executada = Despesa Executada	Resultado Nulo

**Quadro 4** – Resultado Orçamentário

Fonte: Adaptado de Fortes (2005, p. 341).

Assim, ao final de cada exercício, o balanço orçamentário evidencia o resultado da execução orçamentária, sendo o superávit orçamentário aquele decorrente da arrecadação das receitas superiores à realização das despesas. Já o déficit orçamentário é aquele decorrente da arrecadação das receitas inferiores à realização das despesas. E, o resultado nulo é a situação ideal que indica que houve equilíbrio orçamentário, ou seja, receita arrecadada igual à despesa realizada.

Corroborando, ainda, Silva (2002, p. 346) que:

O balanço orçamentário constitui o produto final da contabilidade orçamentária, ou sistema orçamentário que objetiva basicamente:

- registrar os elementos do orçamento público, nos termos em que o mesmo foi aprovado pelo Poder Legislativo;
- registrar a execução do orçamento, com as modificações que vão sendo introduzidas;
- registrar a posição dos valores executados quando do encerramento do exercício, comparada com as previsões iniciais do orçamento.

Quanto ao modelo para a elaboração do Balanço Orçamentário, o mesmo deve ser elaborado, obedecendo-se à Lei Federal nº 4.320/64, anexo nº 12, apresentado, a seguir, no Quadro 5.

#### ANEXO 12

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO							
RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	Previsão \$	Execução \$	Diferenças \$	TÍTULOS	Fixação \$	Execução \$	Diferenças \$
Receitas Correntes Receita Tributária Receita de Contribuições Receita Patrimonial Receita Agropecuária Receita Industrial Receita de Serviços Transferências Correntes Outras Receitas Correntes  Receitas de Capital				Créditos Orçamentários e Suplementares Créditos Especiais Créditos Extraordinários			
Soma				Soma			
Déficit				Superávits			
TOTAL				TOTAL			

**Quadro 5** – Modelo do Balanço Orçamentário (ANEXO 12)

Fonte: Machado (2003, p.247).

Acrescenta ainda Piscitelli (2002, p. 318) que:

Nota-se que o modelo da Lei nº 4.320/64, para este balanço, discrimina a receita pela sua natureza e a despesa prioritariamente pelo tipo de crédito, podendo-se, entretanto, subdividi-la também segundo sua natureza ou outro critério, como, por exemplo, a classificação funcional e programática, ou por órgão/unidade orçamentária.

Dessa forma, o balanço orçamentário é a demonstração contábil pública que discrimina o saldo das contas de receitas e despesas orçamentárias, comparando as parcelas previstas e fixadas com as executadas.

### **b) Balanço Financeiro**

Por sua vez, o balanço financeiro, em conformidade com o art. 103, da Lei nº 4.320/64, demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie, provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Segundo Andrade (2002, p.254), “O Balanço Financeiro evidencia a situação de disponibilidade, depois de conhecido o total da receita arrecadada e seu emprego no pagamento das despesas”.

Para Slomski (2003, p. 37):

O Balanço Financeiro deve demonstrar as movimentações financeiras do exercício, isto é, a somatória das operações realizadas durante o exercício, e não os saldos das contas, excetuando-se apenas os saldos das disponibilidades existentes do exercício anterior e os que passam para o exercício seguinte.

De acordo com Fortes (2005, p.402):

O Balanço Financeiro demonstrará todas as entradas (ingressos) e saídas (dispêndios) de recursos, conjugando-se as entradas com o saldo disponível proveniente do exercício anterior e as saídas com o saldo disponível que vai para o exercício seguinte.

Assim, diante das corroborações apresentadas pela Lei nº 4.320/64, bem como dos autores acima da literatura contábil, observa-se que o balanço financeiro é a demonstração contábil do setor público que corresponde à demonstração de fluxo de caixa do setor privado.

No entendimento de Assaf Neto e Silva (2007, p.38), fluxo de caixa “é um instrumento que relaciona os ingressos e saídas (desembolsos) de recursos monetários no âmbito de uma empresa em determinado intervalo de tempo”.

Dentro desse contexto, cabe ressaltar que a utilização de ferramentas gerenciais nas finanças públicas se faz necessária para auxiliar a identificação de necessidades ou oportunidades, tanto quando da aplicação no caso de excedente de caixa, quanto da correção no caso de escassez financeira. Com isso, o Fluxo de Caixa tem por finalidade planejar e controlar os recursos disponíveis.

De acordo com Zdanowicz (1998, p.33), “o fluxo de caixa é o instrumento que permite demonstrar as operações financeiras que são realizadas pela empresa”, possibilitando melhores análises e decisões quanto à aplicação dos recursos financeiros que a empresa dispõe.

Então, o fluxo de caixa é uma ferramenta indispensável para as finanças empresariais, assim como para as finanças públicas.

Segundo Andrade, em artigo disponível em: <http://www.niltonandrade.com.br>, acessado em 21 de fevereiro de 2008, através do fluxo de caixa nas finanças públicas, podem ser observados:

- Casos específicos de sazonalidades;
- Inadimplência de contribuintes;
- Potencial de investimento;
- Vinculação de recursos;
- Projeção para futuro a curto, médio e longo prazo;
- Vencimentos por ordem cronológica dos desembolsos;
- Controle do grau de endividamento;
- Indicadores de liquidez;
- Visão geral da situação das finanças públicas, entre outros. (ANDRADE, 2008, p. 9)

O autor ainda ressalta, no mesmo artigo, com relação a fluxo de caixa, algumas vantagens que poderiam ser apontadas, como:

- Colaborar para a análise do desempenho financeiro da entidade;
- Permite saber a capacidade de expansão com recursos próprios gerados pelas operações, integra as demais demonstrações financeiras;
- Verificar a auto-suficiência de seus compromissos assumidos, capacidade de expansão, independência financeira;
- Ter uma visão geral da situação das finanças públicas;
- Permitir o emprego dos recursos financeiros disponíveis da melhor forma possível;
- Permitir análise imediata da disponibilidade e do impacto da mesma nas finanças da entidade, quando da inserção de nova despesa na programação;

- Permitir a previsão de quando é possível contrair novas despesas sem que isso comprometa as finanças;
- Permitir o controle sobre a ociosidade ou sobre o uso abusivo de recursos;
- Visualizar e saldar obrigações na data do vencimento;
- Evitar desembolsos vultosos sem disponibilidade financeira; e
- Evitar o déficit público e conseqüentemente dívidas. (ANDRADE, 2008, p. 13)

Portanto, para atendimento do objetivo desse trabalho, adota-se o balanço financeiro como sendo o fluxo de caixa do setor público.

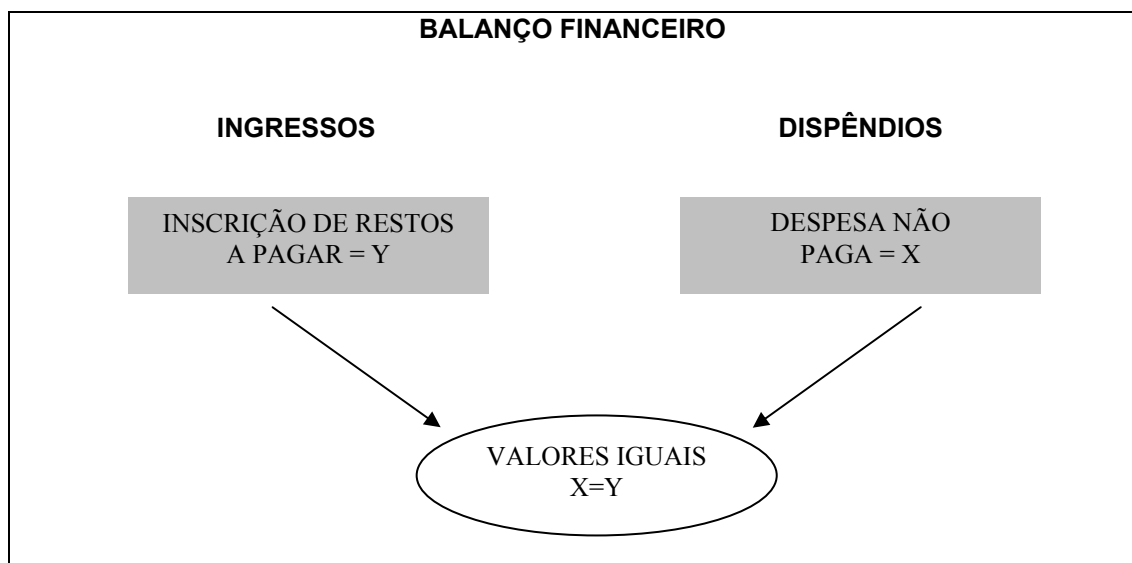
Vale ressaltar, ainda, com relação ao balanço financeiro, o parágrafo único do art. 103 da Lei nº 4.320/64 que estatui que “Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária”.

De acordo com o art. 36, da Lei nº 4.320, “consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”.

Silva (2002, p. 347) fortalece a referida ressalva acima, proferindo que:

Um dos elementos fundamentais do balanço financeiro é o registro dos Restos a Pagar, que é apresentado como “receita extra-orçamentária”. Na realidade, trata-se de uma conta redutora das despesas orçamentárias apropriadas no exercício, com vista na correta apresentação das disponibilidades.

Dessa forma, para melhor visualização do estabelecido no parágrafo único do art. 103 da Lei nº 4.320/64, apresenta-se a Figura 2 abaixo:



**Figura 2** – Restos a pagar  
Fonte: Mota (2006, p. 414).

Portanto, visualiza-se, com base na Figura 2 acima, que o saldo da conta de despesa orçamentária a pagar no final do exercício financeiro é transferido como uma receita para a conta de restos a pagar do exercício.

Quanto ao modelo do balanço financeiro, a Lei nº 4.320/64 apresenta-o no anexo 13 a ser adotado, conforme Quadro 6 a seguir.

**ANEXO 13**

<b>BALANÇO FINANCEIRO</b>							
<b>RECEITA</b>			<b>DESPESA</b>				
<b>TÍTULOS</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>TÍTULOS</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>
ORÇAMENTÁRIA				ORÇAMENTÁRIA			
Receitas Correntes				Legislativa			
Receita Tributária				Judiciária			
Receita de Contribuições				Administração e Planejamento			
Receita Patrimonial				Agricultura			
Receita Agropecuária				Comunicações			
Receita Industrial				Defesa Nacional e Segurança			
Receita de Serviços				Pública			
Transferências Correntes				Desenvolvimento Regional			
Outras Receitas Correntes				Educação e Cultura			
Receita de Capital				Energia e Recursos Minerais			
EXTRA-ORÇAMENTÁRIA				Habitação e Urbanismo			
Restos a Pagar (Contrapartida da				Indústria, Comércio e Serviços			
despesa a pagar)				Relações Exteriores			
Serviços da Dívida a Pagar				Saúde e Saneamento			
(Contrapartida)				Trabalho			
Depósitos				Assistência e Previdência			
Outras Operações:				Transporte			
.....				EXTRA-ORÇAMENTÁRIA			
SALDO DO EXERCÍCIO				Restos a Pagar (pagamento no			
ANTERIOR				exercício)			
Disponível:				Serviço da Dívida a Pagar			
Caixa				(pagamento)			
Bancos e Correspondentes				Depósitos			
Exatores				Outras Operações:			
Vinculado em c/c Bancárias				.....			
TOTAL				SALDOS PARA O EXERCÍCIO			
				SEGUINTE:			
				Disponível:			
				Caixa			
				Bancos e Correspondentes			
				.....			
				Exatores			
				Vinculado em c/c Bancárias			
				TOTAL			

**Quadro 6** – Modelo do Balanço Financeiro (ANEXO 13)  
Fonte: Machado (2003, p.248).

Assim, no balanço financeiro, em conformidade com o art. 103, da Lei nº 4.320/64, temos as informações de saldo inicial, ingressos de recursos, saídas de recursos e saldo final, fornecendo, assim, noções gerais do fluxo financeiro do ente público.

### **c) Demonstração das Variações Patrimoniais**

A Demonstração das Variações Patrimoniais, conforme estabelecido pelo art. 104, da Lei nº 4.320/64, evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Segundo Slomski (2003, p. 1562), a Demonstração das Variações Patrimoniais “evidencia as variações patrimoniais ocorridas durante o exercício financeiro, apresentando ao final o resultado patrimonial da entidade durante aquele período”.

Para Castro (2004, p. 155):

A Demonstração das Variações Patrimoniais visa evidenciar as alterações verificadas no patrimônio líquido da entidade, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicar o resultado patrimonial do exercício. Este resultado vai incorporar-se ao Patrimônio Líquido. Este demonstrativo equivale, na contabilidade comercial, à Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) (lucro ou prejuízo do exercício).

Silva (2002, p. 351) dispõe que:

Essa demonstração, que também pode ser denominada de Balanço de Resultados, evidencia as alterações ocorridas no Patrimônio durante o exercício, resultantes ou independentes da execução orçamentária, apurando o resultado patrimonial do período, quer ele seja positivo, negativo ou nulo.

Assim, no tocante à demonstração das variações patrimoniais, cabe ressaltar que variações patrimoniais são as alterações de valores de qualquer elemento do patrimônio público, geralmente, causada por alienação, aquisição, dívida contraída, dívida liquidada, depreciação ou valorização, amortização, superveniência e efeito da execução orçamentária.

As variações patrimoniais podem ser ativas e passivas. São variações patrimoniais ativas aquelas alterações nos valores dos elementos do patrimônio público que provocam aumento na situação líquida patrimonial, quer pelo aumento de valores ativos, quer pela diminuição de valores passivos, podendo ser resultantes da execução orçamentária ou independentes dela.

Já as variações patrimoniais passivas são aquelas alterações nos valores dos elementos do patrimônio público que provocam diminuição na situação líquida patrimonial, quer pelo aumento de valores passivos, quer pela diminuição de valores ativos, podendo ser resultantes da execução orçamentária ou independentes dela.

O resultado patrimonial do exercício será obtido a partir da seguinte equação:

$\text{Resultado Patrimonial} = \text{Variações Ativas} - \text{Variações Passivas}$
--

Mas, quando as variações ativas forem superiores às variações passivas, o resultado patrimonial obtido será um superávit, e, quando as variações ativas forem inferiores às variações passivas o resultado patrimonial obtido será um déficit.

Dentro desse contexto, a Lei nº 4.320/64 apresenta, em seu anexo 15, a estrutura a ser seguida na apresentação da demonstração das variações patrimoniais, conforme Quadro 7 abaixo.

<b>VARIAÇÕES ATIVAS</b>				<b>VARIAÇÕES PASSIVAS</b>			
<b>TÍTULOS</b>	\$	\$	\$	<b>TÍTULOS</b>	\$	\$	\$
RESULTANTE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA				RESULTANTE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			
RECEITA ORÇAMENTÁRIA				DESPESA ORÇAMENTÁRIA			
Receitas Correntes				Despesas Correntes			
Receita Tributária				Despesas de Custeio			
Receita de Contribuições				Transferências Correntes			
Receita Patrimonial				Despesas de Capital			
Receita Agropecuária				Investimentos			
Receita Industrial				Inversões Financeiras			
Receita de Serviços				Transferências de Capital			
Transferências Correntes							
Outras Receitas Correntes							
Receita de Capital							
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS				MUTAÇÕES PATRIMONIAIS			
Aquisição de Bens Móveis				Cobrança da Dívida Ativa			
Construção e Aquisição de Bens Imóveis				Alienação de Bens Móveis			
Construção e Aquisição de Bens de Natureza Industrial				Alienação de Bens Imóveis			
Aquisição de Títulos e Valores				Alienação Bens de Natureza Industrial			
Empréstimos Concedidos				Alienação de Títulos e Valores			
Diversas Total				Empréstimos Tomados			
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA				Recebimento de Créditos			
Inscrição da Dívida Ativa				Diversas Total			
Inscrição de Outros Créditos							
Incorporação de Bens (doações, legados etc.)				INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			
Cancelamento da Dívida Passiva				Cancelamento da Dívida Ativa			
Diversas				Encampação da Dívida Passiva			
Total das Variações Ativas				Diversas			
RESULTADO PATRIMONIAL				Total das Variações Passivas			
Déficit Verificado (se for o caso)				RESULTADO PATRIMONIAL			
				Superávit Verificado (se for o caso)			
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL			

**Quadro 7** – Modelo da Demonstração das Variações Patrimoniais (ANEXO 15)

Fonte: Machado (2003, p.250).



Portanto, a demonstração das variações patrimoniais é aquela que fornece subsídios para a prestação de contas da gestão patrimonial, tendo em vista que relaciona todas as alterações ocorridas nos elementos financeiros e não-financeiros durante o exercício que provocaram flutuações no resultado patrimonial, sejam de origem orçamentária ou de origem extra-orçamentária.

#### **d) Balanço Patrimonial**

Em conformidade com o caput do art. 105, da Lei nº 4.320/64:

O Balanço Patrimonial demonstrará:  
I - O Ativo Financeiro;  
II - O Ativo Permanente;  
III - O Passivo Financeiro;  
IV - O Passivo Permanente;  
V - O Saldo Patrimonial;  
VI - As Contas de Compensação.

Segundo os § 1º e § 2º do art. 105, da Lei nº 4.320/64, o ativo financeiro compreende os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários, e o ativo permanente compreende os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

Por sua vez, nos § 3º e § 4º do art. 105, da Lei nº 4.320/64, o passivo financeiro compreende as dívidas fundadas e outras cujo pagamento independa de autorização orçamentária. O passivo permanente representa as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

O § 5º do art. 105, da Lei nº 4.320/64, dispõe que, nas contas de compensação, serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

Segundo Piscitelli (2002, p. 322):

O Balanço Patrimonial é o demonstrativo que evidencia a posição das contas que constituem o Ativo e o Passivo. O Ativo demonstra a parte positiva, representada pelos bens e direitos, e o Passivo representa os compromissos assumidos com terceiros; e o equilíbrio numérico do Balanço é estabelecido pelo Saldo Patrimonial positivo ou negativo.

Já de forma mais detalhada, Castro (2004, p. 153) apresenta o seguinte comentário acerca do balanço patrimonial, a saber:

O balanço patrimonial visa demonstrar a situação patrimonial do ente público, a exemplo do Balanço Patrimonial de uma empresa. Na área pública, o balanço patrimonial busca separar a parte financeira das demais, para demonstrar o “superávit” ou “déficit” financeiro do exercício, que é a diferença entre ativo financeiro (disponibilidades) e passivo financeiro (obrigações que vencem até o final do exercício seguinte). Além disso, demonstra em contas de compensação os atos administrativos praticados pelos gestores que não afetam o “PL” no momento, mas podem afetar no futuro: avais, hipotecas, fianças etc. Estas duas características do Balanço Patrimonial diferenciam a contabilidade pública da comercial.

E, ainda, segundo Mota (2006, p.391), no balanço patrimonial, encontraremos a posição estática dos ativos e passivos do órgão ou entidade ao final de cada exercício financeiro. Neste balanço, também encontraremos o resultado acumulado, ao longo de vários exercícios, da gestão patrimonial.

Para Fortes (2005, p.385), “O Balanço Patrimonial demonstrará a situação estática dos bens, direitos e obrigações e indicará, outrossim, o valor do Patrimônio Líquido num determinado momento”.

Dessa forma, o anexo 14 da Lei nº 4.320/64 apresenta a estrutura do balanço patrimonial, em conformidade com Quadro 8.

				<b>ANEXO 14</b>			
<b>ATIVO</b>				<b>PASSIVO</b>			
<b>TÍTULOS</b>	\$	\$	\$	<b>TÍTULOS</b>	\$	\$	\$
ATIVO FINANCEIRO				PASSIVO FINANCEIRO			
Disponível				Restos a Pagar:			
Caixa				.....			
Bancos e Correspondentes				Serviço da Dívida a Pagar			
Exatores				Depósitos			
Vinculado em c/c Bancárias				Débitos de Tesouraria			
.....				PASSIVO PERMANENTE			
Realizável				Dívida Fundada Interna:			
.....				Em Títulos			
ATIVO PERMANENTE				Por Contratos			
Bens Móveis				Dívida Fundada Externa			
Bens Imóveis				Em Títulos			
Bens de natureza Industrial				Por Contratos			
Créditos				Diversos:			
Valores Diversos				.....			
Soma do Ativo Real				Soma do Passivo Real			
SALDO PATRIMONIAL				SALDO PATRIMONIAL			
Passivo Real Descoberto				Ativo Real Líquido			
Soma				Soma			
ATIVO COMPENSADO				PASSIVO COMPENSADO			
Valores em Poder de Terceiros:				Contrapartida de Valores em			
.....				Poder de terceiros:			
Valores Nominais Emitidos:				.....			
Diversos:				Contrapartida de Valores			
.....				Nominais Emitidos:			
				Diversos:			
				.....			
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL			

**Quadro 8** – Modelo do Balanço Patrimonial (ANEXO 14)

Fonte: Machado (2003, p.249).

Ainda, quanto ao balanço patrimonial, cabe ressaltar que o mesmo deverá ser elaborado após o levantamento da demonstração das variações patrimoniais, uma vez que o resultado patrimonial do exercício apurado na demonstração das variações patrimoniais será levado para o balanço patrimonial, podendo passar a compor o passivo real descoberto ou o ativo real líquido, independente de ser déficit ou superávit.

Logo, o saldo patrimonial é obtido pela diferença entre o ativo (financeiro + permanente) e o passivo (financeiro + permanente). Quando o ativo for superior ao passivo, tem-se o Ativo Real Líquido. No entanto, se o passivo for superior ao ativo, obtém-se um Passivo Real Descoberto.

## 2.2 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LRF

Em 04 de maio de 2000, foi sancionada a Lei Complementar n°. 101, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, ou LRF. Trata-se de uma lei que alterou, profundamente, a rotina na administração pública, à medida que são estabelecidos novos procedimentos, limites, parâmetros, relatórios, além de obrigações, atribuindo mais responsabilidade aos gestores públicos.

A LRF surge, no Brasil, devido à situação de déficit e endividamento crônico que, por muitos anos, tornou o Estado brasileiro ineficiente no tocante a promover, de forma efetiva, bens e serviços para toda sociedade.

Assim como o Brasil, diversos outros países também passaram por situações semelhantes. No entanto, desenvolveram iniciativas audaciosas para reverter seus quadros de ineficiência no setor público e hoje apresentam melhores resultados em decorrência desse esforço.

De acordo com Matias (2006, p. 298), a Lei de Responsabilidade Fiscal, no Brasil, foi criada seguindo experiências semelhantes adotadas em países da União Européia, além de Estados Unidos e Nova Zelândia.

Já Nascimento (2006, p. 176) traz os modelos que foram tomados como referencial para a elaboração da Lei de Responsabilidade Fiscal, a saber:

- A Organização das Nações Unidas, que há muitos anos tem incentivado e orientado aos países membros a utilização do “Orçamento-Programa”, um dos pilares do Sistema de Planejamento-Orçamento;
- O Fundo Monetário Internacional organismo do qual o Brasil é Estado membro, e que tem editado e difundido algumas normas de gestão pública em diversos países;
- A Nova Zelândia, por meio do *Fiscal Responsibility Act*, de 1994;
- A Comunidade Econômica Européia, a partir do Tratado de Maastricht; e
- Os Estados Unidos, cujas normas de disciplina e controle de gastos do governo central levaram à edição do *Budget Enforcement Act*, aliado ao princípio da "accountability".

Além das referências acima citadas, cabe ressaltar que o Governo Federal, através da Secretaria do Tesouro Nacional, vem realizando Programas de Ajuste Fiscal junto aos governos estaduais desde a Lei nº 9.496/97, que estabeleceu critérios para a consolidação, a assunção e o refinanciamento, pela União, de diversas dívidas financeiras de responsabilidade de Estados e do Distrito Federal, inclusive dívida mobiliária.

Portanto, todo esse contexto traz, em seu núcleo, algumas das principais premissas da LRF que são as metas de resultados fiscais, limites para endividamento e para gastos com pessoal, limites para gastos com investimentos, além da definição e da utilização de parâmetros como Receita Corrente Líquida, Resultado Primário, etc.

Contudo, a LRF estabelece normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos três níveis de governo, Federal, Estadual e Municipal, e vem atender à prescrição do artigo 163 da Constituição Federal de 1988, cuja redação é a seguinte:

Lei Complementar disporá sobre:

- I – Finanças públicas;
- II – Dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo poder público;
- III – Concessão de garantias pelas entidades públicas;
- IV – Emissão e resgate de títulos da dívida pública;
- V – Fiscalização das instituições financeiras;
- VI – Operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- VII – Compatibilização das funções das instituições oficiais de créditos da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional. (CF, 1988, p. 79)

Assim, a LRF atende ao artigo 169 da CF, que determina o estabelecimento de limites para as despesas com pessoal ativo e inativo da União a partir da Lei Complementar. Atende também à prescrição do artigo 165 da Constituição, inciso II, do parágrafo 9º, “[...] cabe à Lei Complementar estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de Fundos”.

Ainda, a LRF vem atender à prescrição do artigo 250 da Constituição Federal de 1988 que determina que:

Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social, em adição aos recursos de sua arrecadação, a União poderá constituir fundo integrado por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei, que disporá sobre a natureza e administração desse fundo.

Sendo assim, a LRF atribui à contabilidade pública novas funções no controle orçamentário e financeiro, garantindo-lhe um caráter mais gerencial. As informações contábeis passarão a interessar não apenas à administração pública e aos seus gestores, bem como toda a sociedade passa a ser participante do processo de acompanhamento e fiscalização das contas públicas, mediante os instrumentos que a LRF incorpora para essa finalidade.

De acordo com Fortes (2005, p.173):

A Lei de Responsabilidade Fiscal é um marco em matéria de finanças públicas no Brasil. Ela veio para provocar o início de uma mudança cultural na administração dos recursos públicos brasileiros. O administrador público acostumado com os desmandes e irresponsabilidades sem punição passam a ter um instrumento que vem disciplinar as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, aplica a todas as esferas de governo.

A Lei de Responsabilidade Fiscal tem como objetivo principal, de acordo com o caput do art. 1º, estabelecer “*normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal*”. Por sua vez, no parágrafo primeiro desse mesmo artigo, procura-se definir o que se entende como “responsabilidade na gestão fiscal”, estabelecendo os seguintes postulados:

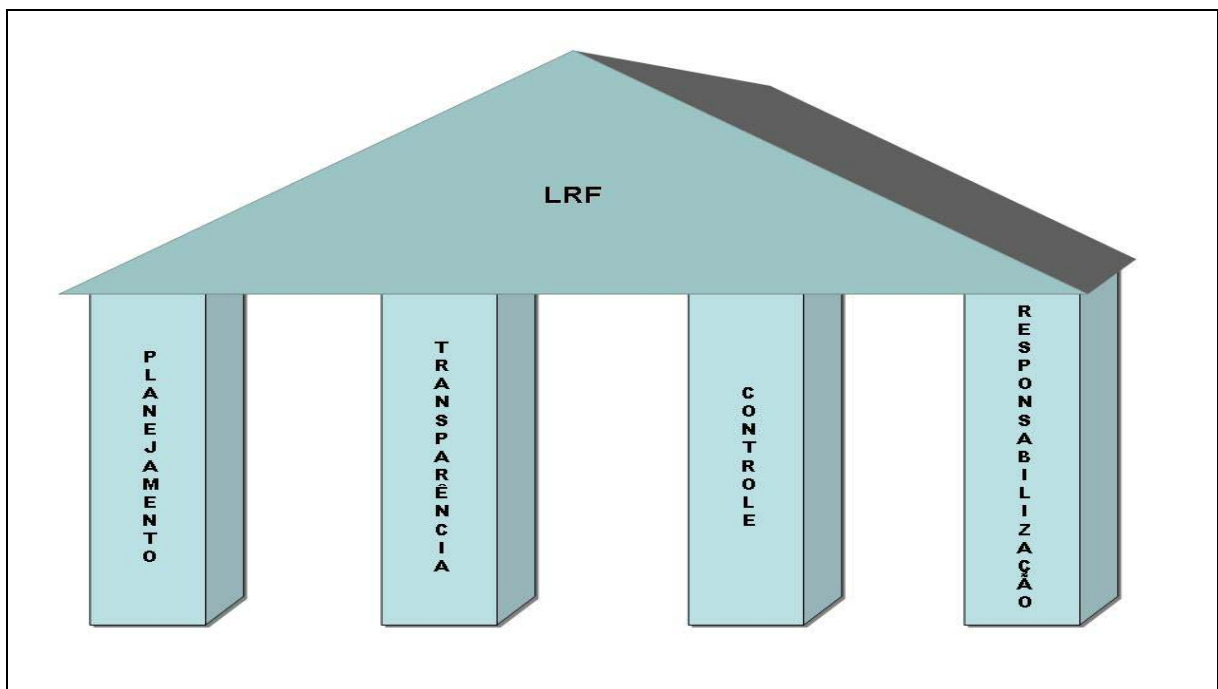
- Ação planejada e transparente;
- Prevenção de riscos e correção de desvios que afetam o equilíbrio da contas públicas;

- Garantia de equilíbrio nas contas, via cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas;
- Com limites e condições para a renúncia de receita e a geração de despesas com pessoal, seguridade, dívida, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

Logo, com o advento da LRF, a contabilidade pública assume mais uma responsabilidade na geração de informações contábeis que passam a ter maior relevância, devendo assegurar à sociedade o conhecimento do resultado das ações praticadas pelos gestores públicos.

### 2.2.1 Os pilares de sustentação da LRF

A LRF possui quatro pilares básicos de sustentação, dos quais depende o alcance de seus objetivos, sendo eles: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização, conforme apresenta na Figura 3.



**Figura 3** – Os pilares de sustentação da LRF

Fonte: Elaboração própria, 2008, com Base na Lei Complementar n° 101, de 04 de maio de 2000.

No tocante ao planejamento na administração pública, a Constituição de 1988 teve a clara preocupação de institucionalizar a integração entre os processos de planejamento e orçamento, ao tornar compulsória a elaboração dos três instrumentos básicos para esse fim, sendo eles: o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA.

O Plano Plurianual é destinado às ações de médio prazo, coincidindo com a duração de um mandato do Chefe do Executivo, ou seja, quatro anos. Já o orçamento é anual para discriminar os gastos de um exercício financeiro. A Lei de Diretrizes Orçamentárias funciona como o elo de ligação entre o PPA e a LOA.

Sendo assim, a LRF procura aperfeiçoar a sistemática traçada pela norma constitucional, atribuindo novas e importantes funções ao orçamento e à LDO, sendo as mais importantes:

- Dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas;
- Estabelecer critérios e formas de limitação de empenho, na ocorrência de arrecadação de receita inferior ao esperado, de modo a comprometer as metas de resultado primário e nominal previstas para o exercício;
- Dispor sobre o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento;
- Disciplinar as transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
- Quantificar o resultado primário a ser obtido com vistas à redução do montante da dívida e das despesas com juros;
- Estabelecer limitações à expansão de despesas obrigatórias de caráter continuado.

Da mesma forma que na LDO, várias alterações foram introduzidas pela LRF, na sistemática de elaboração da LOA. Dentre as principais, destacam-se:

- O demonstrativo da compatibilidade da programação do orçamento com as metas da LDO previstas no respectivo Anexo de Metas Fiscais;
- A previsão da reserva de contingência, em percentual da Receita Corrente Líquida – RCL, destinada ao pagamento de restos a pagar e passivos contingentes, além de outros imprevistos fiscais;

- A LOA deverá apresentar as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual e respectivas receitas, sendo o refinanciamento da dívida (e suas receitas) demonstrado de forma separada, tanto na LOA como nas leis de créditos adicionais;
- Portanto, na LRF, diversos pontos enfatizam a ação planejada e transparente na administração pública, sendo a ação planejada aquela baseada em planos previamente traçados e, no caso do serviço público, sujeitos à apreciação e aprovação da instância legislativa, garantindo-lhes a necessária legitimidade, característica do regime democrático de governo.

A transparência da gestão pública exige o incentivo à participação popular pela realização de audiências públicas, tanto durante a elaboração como no curso da discussão dos planos, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos.

Logo, a transparência será alcançada através do conhecimento e da participação da sociedade, assim como na ampla publicidade que deve cercar todos os atos e fatos ligados à arrecadação de receitas e à realização de despesas pelo poder público. Para esse fim, diversos mecanismos estão sendo instituídos pela LRF, dentre eles:

- A participação popular na discussão e elaboração dos planos e orçamentos;
- A disponibilidade das contas dos administradores, durante todo o exercício para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade;
- A emissão de relatórios periódicos de gestão fiscal e de execução orçamentária, igualmente de acesso público e ampla divulgação.

Assim, para efeito da LRF, consideram-se instrumentos de transparência:

- Os planos, os orçamentos e a Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- As prestações de contas e o respectivo parecer prévio;
- O Relatório Resumido da Execução Orçamentária;
- O Relatório de Gestão Fiscal.



Quanto ao controle, a LRF, na busca do equilíbrio fiscal, estabelece diversas regras para arrecadação de receitas, realização de despesas, prestação de contas e fiscalização.

Na LRF não há proibição à renúncia de receita, desde que o gestor atenda aos seguintes requisitos: estime o impacto orçamentário-financeiro, no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois seguintes; atenda ao disposto na LDO; demonstre que a renúncia de receita foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais da LDO; ou adote medidas de compensação para o exercício que deva entrar em vigor e os dois seguintes, por meio do aumento de receita.

Da realização da despesa pública, destaca-se a necessidade de demonstrar a existência de disponibilidade financeira como o principal requisito para que a despesa se realize.

No controle a LRF exige, além da prestação de contas anual, a elaboração e divulgação de prestações de contas parciais, bimestrais, quadrimestrais ou semestrais, dependendo da informação a ser prestada e do porte do município.

Os instrumentos para esta verificação periódica de prestações de contas parciais são o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), que servem, também, para verificar se as metas fiscais estão sendo cumpridas e, caso contrário, seja possível, adotar providências para correção dos desvios e prevenção dos riscos.

Além desses aspectos, a LRF estabelece, em seu artigo 59, que a fiscalização da gestão fiscal deve ser realizada pelo Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e pelo sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, com o intuito de garantir o cumprimento das normas da LRF.

Em relação à fiscalização a LRF enfatiza:

- O atingimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO);
- A observância dos limites e condições para a realização de operação de crédito e inscrição em restos a pagar;
- A adoção de medidas para o retorno da despesa total com o pessoal ao respectivo limite;

- A tomada de providências para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- A verificação da destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos;
- O cumprimento do limite de gastos totais dos Legislativos Municipais.

Cabe destacar que, o presente estudo tem como um dos objetivos específicos verificar os limites de inscrição em restos a pagar.

Por fim, quanto ao quarto pilar de sustentação da LRF, a responsabilização, cabe ressaltar que o descumprimento das determinações da referida lei, além de poder motivar a rejeição/irregularidade das contas, conduz à possibilidade de aplicação de diversas sanções.

As sanções são pessoais e institucionais. A LRF trata das chamadas sanções institucionais, que são aquelas que recaem sobre o ente da federação, sendo elas: Não receber transferências voluntárias; Não realizar operação de crédito; e Não obter garantia, direta ou indireta, de outro ente.

As sanções pessoais, assim entendidas aquelas que atingem o próprio gestor, são estabelecidas pela Lei Ordinária nº 10.028, de 10 de outubro de 2000, que trata de Crimes de Responsabilidade Fiscal.

### **2.2.2 Os restos a pagar no artigo 42 da LRF**

Na Contabilidade Pública, conforme os artigos 34 e 35 da Lei nº 4.320/1964, o exercício financeiro coincide com o ano civil, ou seja, inicia-se em 1º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro, e pertencem ao exercício financeiro às receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

De acordo com o art. 36, da Lei nº. 4.320/64, “consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas” (MACHADO JR., 2003, p. 95).

Castro (2004, p.175) profere que, ‘Restos a Pagar – Não Processados’ representam uma obrigação com despesas orçamentárias de serviços ou bens ainda não recebidos. Nesse caso ainda não existe o direito líquido e certo do credor, ao

contrário dos 'Restos a Pagar – Processados', cujo objeto do empenho já foi entregue, constituindo de fato uma obrigação.

Para Mota (2006, p. 219):

Restos a pagar é um termo utilizado pela Lei nº. 4.320/64 para representar os valores pendentes de pagamento oriundos da emissão de empenhos, ou seja, os restos a pagar têm origem no orçamento da despesa, devendo esse termo ser utilizado apenas para representar os valores da despesa empenhada e não paga ao final do exercício financeiro de emissão do empenho.

Já para Andrade (2002, p. 124):

A figura dos 'Restos a Pagar' passa, à primeira vista, a ser um artifício contábil, fadado a desaparecer ou diminuir vertiginosamente, já que, se observado, e cumprido, o princípio do equilíbrio orçamentário, os restos a pagar desaparecerão em conjunto com o déficit público municipal, existente entre a receita arrecadada e a despesa empenhada.

Dentro desse contexto, Silva (2002, p. 347) profere que:

Um dos elementos fundamentais do balanço financeiro é o registro dos Restos a Pagar, que é apresentado como 'receita extra-orçamentária'. Na realidade, trata-se de uma conta redutora das despesas orçamentárias apropriadas no exercício, com vista na correta apresentação das disponibilidades.

Como os restos a pagar constituem compromissos financeiros exigíveis que compõem a dívida flutuante, a LRF determina, no art. 42:

É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito (LRF, 2000, p. 16).

A Lei de Responsabilidade Fiscal não entra no mérito do que pode ou não ser inscrito em Restos a Pagar, mas sim veda a inscrição em Restos a Pagar no último ano do mandato do governante sem a respectiva cobertura financeira, eliminando de vez as heranças fiscais do passado.

Entretanto, sobre o art. 42, Silva (2002) versa, que sob o aspecto das finanças públicas, o dispositivo deve ser preocupação permanente dos gestores financeiros, pois de nada adiantam os mecanismos de avaliação bimestral e de limitação de gastos que objetivam a adequação das despesas à efetiva capacidade

de geração de caixa, se for admitida nos três primeiros exercícios do mandato a existência de Restos a Pagar sem a necessária cobertura financeira.

Corrobora, ainda, Silva (2002), será sempre considerada positivamente a gestão financeira que, ao final de cada exercício, apresente uma situação financeira em que as despesas inscritas em Restos a Pagar estejam, em sua totalidade, cobertas pelas disponibilidades existentes em Tesouraria e Bancos.

Desse modo, o presente estudo tem como um dos objetivos específicos verificar o cumprimento do artigo 42 da LRF, não só nos exercícios de 2002 e 2006, últimos anos de mandatos, mas ao longo do período de 2002 a 2007.

Diante do exposto, a LRF representa um avanço para alcançar o equilíbrio financeiro do Estado, sendo o controle dos restos a pagar norma de suma importância que impede os gestores públicos de assumirem obrigações além da capacidade financeira do ente.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Para se atingir os objetivos propostos na pesquisa, foram obedecidos aos seguintes procedimentos quanto aos fins e aos meios:

Foi empregado o método dedutivo, que, segundo Gil (1999, p. 27), “de acordo com a acepção clássica, é o método que parte do geral e, a seguir, desce ao particular”.

O tipo de pesquisa foi exploratória, pois teve como objetivo principal o aprimoramento e descobertas de conhecimentos ainda pouco estudados e sistematizados no campo das finanças públicas no Brasil.

Foi descritiva, pois descreveu características dos fluxos de caixas nas finanças públicas do Brasil. Segundo Oliveira (2002, p. 114), “é um tipo de estudo que permite ao pesquisador a obtenção de uma melhor compreensão do comportamento de diversos fatores e elementos que influenciam determinado fenômeno”.

Foi aplicada, pois seus resultados são de grande utilidade na melhoria da eficiência das finanças públicas.

Com investigação documental, e de acordo com Silva e Grigolo (apud Beuren, 2003, p. 89), ressaltam que a pesquisa documental:

Vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar as informações brutas, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que os outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

Para contextualizar o estudo, foi utilizada a pesquisa bibliográfica que, de acordo com Vergara (2000, p.48), “é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”, compreendendo consulta a livros, teses, dissertações, artigos de revistas especializadas e internet, para possibilitar a compreensão do estado da arte do tema em questão.

Por fim, *ex-post facto*, pois foi realizada em manifestações já ocorridas.

### 3.1 UNIVERSO E AMOSTRA

O universo da pesquisa foi constituído por 26 Estados federados e o Distrito Federal que formam o Brasil.

Em acesso aos sites dos governos e dos Tribunais de Contas dos 26 Estados brasileiros e do Distrito Federal, para baixar as Prestações de Contas Anuais, do período de 2002 a 2007, foi verificado que nem todos as disponibilizam, o que acabou ocasionando uma limitação da pesquisa

Dessa forma, foi composta uma amostra de 13 entes federativos, sendo 12 Estados brasileiros e o Distrito Federal, separados por região, que correspondem aos entes que disponibilizam suas as Prestações de Contas Anuais, no período de 2002 a 2007, conforme Quadro 09.

REGIÕES	ESTADOS/ DISTRITO	PIB PER CAPITA (1 R\$) *
SUL	Rio Grande do Sul	13.310
SUDESTE	São Paulo	17.977
	Rio de Janeiro	16.052
	Minas Gerais	10.012
CENTRO-OESTE	Distrito Federal	34.510
	Mato Grosso	13.365
	Mato Grosso do Sul	9.557
NORTE	Amazonas	10.320
	Pará	5.617
NORDESTE	Bahia	6.583
	Pernambuco	5.931
	Paraíba	4.690
	Alagoas	4.687

**Quadro 9 – Amostra do estudo**

\*PIB per capita, IBGE (2005)

Fonte: Elaboração própria (2008).

Assim, a amostra está devidamente composta por entes considerados mais desenvolvidos economicamente e menos desenvolvidos economicamente, por ordem decrescente do PIB per capita, que é a soma de tudo o que foi produzido durante um ano em determinado local dividido pelo número de habitantes. E, o período de análise compreenderá os exercícios financeiros de 2002 a 2007.

### 3.2 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS

Foram realizadas as seguintes etapas para cada um dos exercícios financeiros de 2002 a 2007:

- Acesso aos sites dos governos dos Estados brasileiros e do Distrito Federal listados no Quadro 08, bem como acesso aos sites dos Tribunais de Contas desses Estados e do Distrito Federal, para baixar as Prestações de Contas Anuais;
- Com as Prestações de Contas Anuais, foi separado apenas o anexo 13 (Balanço Financeiro), que corresponde ao fluxo de caixa nas finanças públicas.

Todavia, do Balanço Financeiro de cada ente federativo da amostra, foram extraídos os seguintes dados:

- Os valores correspondentes às disponibilidades para o exercício seguinte, ou seja, o saldo final do fluxo de caixa;
- Os valores correspondentes aos restos a pagar inscritos em cada exercício;
- Os valores correspondentes aos recursos arrecadados de transferências do Governo Federal contabilizados como transferências correntes e outras receitas correntes;
- Os valores correspondentes aos recursos diretamente arrecadados, compostos pelas receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial e de serviços.

Cabe ressaltar que os restos a pagar foram coletados em todos os exercícios financeiros de 2002 a 2007, mas, para verificar o atendimento do artigo 42 da LRF, são observados apenas os exercícios 2002 e 2006, por serem os últimos anos de mandatos dos governos estaduais e do Distrito Federal.

Logo, como foram coletados os dados dos restos a pagar do período de 2002 a 2007, é possível também conferir no contexto geral:

- O último ano de uma gestão – 2002;

- Uma nova gestão completa – 2003 a 2006, inclusive o último ano de mandato;
- O primeiro ano de mais um novo mandato – 2007.

Com os dados coletados, constituiu-se um banco de dados, via planilha do EXCEL, com os valores monetários em moeda de cada exercício financeiro registrado nos Balanços Financeiros, de forma a possibilitar a devida tabulação dos dados.

Com os dados coletados e tabulados de forma a receber um tratamento analítico-estatístico, foram confeccionadas planilhas de dados, possibilitando maior facilidade em relação ao processo de análise e compreensão da pesquisa.

Com os dados tabulados, deu-se início ao tratamento dos dados, sendo, primeiramente realizado o deflacionamento, de suma importância, pois, para uma melhor comparação dos valores monetários em diversos exercícios financeiros, faz-se necessário que todos os exercícios estejam em moeda constante de um único exercício.

Desse modo, os valores reais foram deflacionados por meio do Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), medido mensalmente pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Esse índice foi escolhido por ser utilizado pelo Banco Central e considerado como medidor oficial da inflação do país.

O IPCA foi obtido no site do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, sendo calculados os números índices apresentados no Quadro 10.

PERÍODO	NÚMERO ÍNDICE
<b>2003</b>	<b>0,328378598</b>
<b>2004</b>	<b>0,219255252</b>
<b>2005</b>	<b>0,135775736</b>
<b>2006</b>	<b>0,0760547</b>
<b>2007</b>	<b>0,0437</b>

**Quadro 10 – IPCA de 2003 a 2007**

Fonte: Elaboração própria (2008).

Segundo Webster (2006, p. 436), um número índice relaciona um valor em um período, chamado período base, com um valor em outro período, chamado período-referência (ou atual).



Corroborando, ainda, Webster (2006, p. 448) que deflacionar uma série remove os efeitos da variação de preços e expressa a série em valores constantes.

Assim, todos os valores monetários foram deflacionados para moeda constante de 2007, proporcionando a devida comparação de exercícios diferentes em uma mesma moeda.

Com as planilhas devidamente deflacionadas, foi realizado o arredondamento dos valores que se apresentaram muito extensos, na casa dos bilhões de reais. Logo, foram divididos por mil reais, para facilitar a apresentação dos dados. Para tanto, foram elaboradas tabelas e gráficos, de forma a facilitar, para a visualização, uma melhor análise dos dados obtidos.

Contudo, para proporcionar uma análise descritiva mais acurada, foram calculadas as medidas de tendência central, que indicam um ponto em torno do qual se concentram os vetores. De acordo com Webster (2006, p.36), as três medidas mais usadas para identificar um centro de um conjunto de dados são a média, a moda e a mediana.

Ainda, de acordo com Webster (2006, p. 36), a média é a medida de tendência central normalmente pensada como a média aritmética; a moda é a observação que ocorre com maior frequência; e a mediana é a observação central depois dos dados serem colocados em um vetor ordenado.

Cabe ressaltar que não foi encontrada a moda para nenhum dos Estados brasileiros, bem como do Distrito Federal, em nenhuma das tabelas elaboradas para análise, uma vez que não existiu nenhum valor com maior frequência.

Assim, a média e a mediana foi calculada com o auxílio da planilha eletrônica de cálculo, o EXCEL.

Além das medidas de tendência central, também, foram calculadas a taxa de variação no período, a taxa média de variação ao ano e a taxa anual de variação. As fórmulas utilizadas para cada uma das taxas foram:

Para a taxa de variação no período e ao ano:

$$\left( \frac{V_f}{V_i} - 1 \right) \times 100$$

Onde Vf é o valor final e Vi é o valor inicial.

Para a taxa média de variação ao ano:

$$\left( \sqrt[n]{\frac{V_f}{V_i}} - 1 \right) \times 100$$

Onde n é o número de exercícios do período.

A apresentação e discussão dos resultados está estruturada em duas seções: os resultados por região e a síntese desse resultado.

## 4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A República Federativa do Brasil é formada pela união de 26 Estados e pelo Distrito Federal. De acordo com dados do IBGE, o país conta com 5.564 municípios, uma população estimada em 190.805.732 habitantes, bem como uma extensa área de 8.514.876,599 km<sup>2</sup>.

Conforme estudo feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, a carga tributária brasileira vem crescendo ano a ano e, em 2008, chegou a 36,56% do PIB, gerando, assim, crescimento na arrecadação Federal, nos Estados e nos municípios.

Além do aumento da carga tributária ao longo dos anos, o processo de arrecadação vem elevando o grau de eficiência, adotando medidas legais que permitem maior rigor no controle, como a obrigatoriedade de retenção na fonte nos pagamentos efetuados às empresas prestadoras de serviços e a recuperação de débitos em atraso por causa da melhoria dos trabalhos de fiscalização e cobrança.

Como a Contabilidade Pública registra os atos e fatos administrativos da administração pública, através de seus quatro sistemas Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação, temos dessa forma, a contabilização de toda a arrecadação do Brasil por competência de tributar de cada um dos entes da federação, devidamente registrada nos referidos sistemas, gerando, ao final de cada exercício, o resultado nos balanços públicos.

Cabe ainda destacar que a aplicação da contabilidade pública em todos os seus aspectos encontra-se claramente evidenciada no art. 85 da Lei Federal nº 4.320/64 que dispõe que:

Os Serviços de contabilidade serão 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.

Assim, foi adotado como objeto desse estudo o Balanço Financeiro, por refletir o fluxo de caixa da administração pública, através da adoção do regime de caixa para as receitas e do regime de competência para as despesas, congregando

as receitas e despesas extra-orçamentárias, bem como o saldo financeiro do ano anterior, apurando-se o saldo financeiro para o exercício seguinte. Ressalta-se que é fundamental, na gestão pública, o acompanhamento das disponibilidades financeiras de modo a manter o equilíbrio das contas públicas. Esse princípio é estabelecido na LRF, para que o ente público possa promover o controle financeiro e saber se o montante das receitas comporta o pagamento das despesas.

Dessa forma, a amostra para objeto de estudo foi formada por doze Estados e o Distrito Federal, localizados nas cinco regiões, não sendo possível expandir aos demais Estados da federação, diante da limitação de obtenção do Balanço Financeiro, no período de 2002 a 2007. Assim, em destaque, na Figura 4, temos a referida amostra.



**Figura 4** – Amostra formada por 12 Estados do Brasil e o Distrito Federal  
Fonte: Elaboração própria.

Diante desse cenário, foram devidamente coletados e tratados, em conformidade com a metodologia anteriormente apresentada, os dados necessários para atingir os objetivos geral e específicos desse trabalho.

## 4.1 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS POR REGIÕES

### 4.1.1 Região Sul

A região Sul é formada pelos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, que juntos totalizam uma superfície de 576.300,8 km<sup>2</sup>, correspondendo à menor das regiões brasileiras.

Trata-se de um grande polo turístico, econômico e cultural e possui o segundo maior setor industrial do país, abaixo da Região Sudeste que detém o primeiro. Tal fato modifica o perfil econômico dos Estados dessas regiões.

Dessa forma, os três Estados da região Sul encontram-se entre os maiores arrecadadores de impostos do país e, em contrapartida, recebem menos verbas federais.

Cabe ressaltar que devido à ausência de disponibilização dos Balanços Financeiros dos Governos dos Estados do Paraná e Santa Catarina, no período de 2002 a 2007, apenas o Estado do Rio Grande do Sul é objeto de estudo.

Assim, de acordo com dados do IBGE de 2007, o Estado do Rio Grande do Sul ocupa pouco mais de 3% do território brasileiro, correspondendo a uma área de 281.748,538 km<sup>2</sup>, abriga 6% da população do país, o que equivale a cerca de 10.582.840 habitantes, tem como capital a cidade de Porto Alegre e é formado por 496 municípios.

O Estado do Rio Grande do Sul é o maior produtor de grãos, o segundo pólo comercial e o segundo pólo da indústria de transformação nacional.

Os dados contábeis obtidos, desse Estado, no período de 2002 a 2007, correspondem a três gestores diferentes e de três partidos políticos diferentes, a saber:

- Em 2002 o governador era Olívio de Oliveira Dutra do PT.
- De 2003 a 2006 Germano Antônio Rigotto, filiado ao PMDB.
- A atual governadora do Estado, tendo iniciado sua gestão em 2007, é Yeda Rorato Crusius, filiada ao PSDB.

Diante do exposto, surge, então, a Tabela 1, em que são apresentados os dados das disponibilidades financeiras, bem como dos restos a pagar inscritos e o saldo real apurado, após considerar o pagamento dos restos a pagar, no período de

2002 a 2007, visando a fornecer parâmetros para percepção de comportamento dos mesmos.

**Tabela 1 – Disponível, Restos a Pagar e Saldo do Estado da Região Sul, 2002 - 2007**

VALORES EM R\$ MIL EM MOEDA CONSTANTE DE 2007								
REGIÃO	ESTADOS	EXERCÍCIOS	DISPONÍVEL	% ***	RESTOS A PAGAR	% ***	SALDO	% ***
Sul	Rio Grande do Sul	2002	2.079.802	-	1.465.524	-	614.278	-
		2003	1.779.630	-14,4	1.279.994	-12,7	499.636	-18,7
		2004	2.608.362	46,6	1.159.044	-9,4	1.449.318	190,1
		2005	2.670.000	2,4	1.207.597	4,2	1.462.404	0,9
		2006	3.361.045	25,9	1.772.496	46,8	1.588.549	8,6
		2007	5.846.654	74,0	1.421.966	-19,8	4.424.687	178,5
		2002 – 2007	181,1%*	23,0**	-3,0%*	-0,6**	620,3%*	48,4**

\* Taxa de variação no período

\*\* Taxa média de variação ao ano

\*\*\* Taxa anual de variação

Fonte: Elaborado com base em dados do Balanço Financeiro.

No período de 2002 a 2007, os montantes das disponibilidades de recursos passaram de R\$ 2,079 bilhões para R\$ 5,846 bilhões, apresentando uma taxa média de variação de 23% a.a., bem como, uma taxa de variação no período de 181%.

Os restos a pagar, despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro de cada exercício financeiro passaram de R\$ 1,465 bilhões para R\$ 1,421 bilhões, apresentando uma taxa média de variação negativa de 0,6% a.a., e uma taxa de variação no período negativa de 3%.

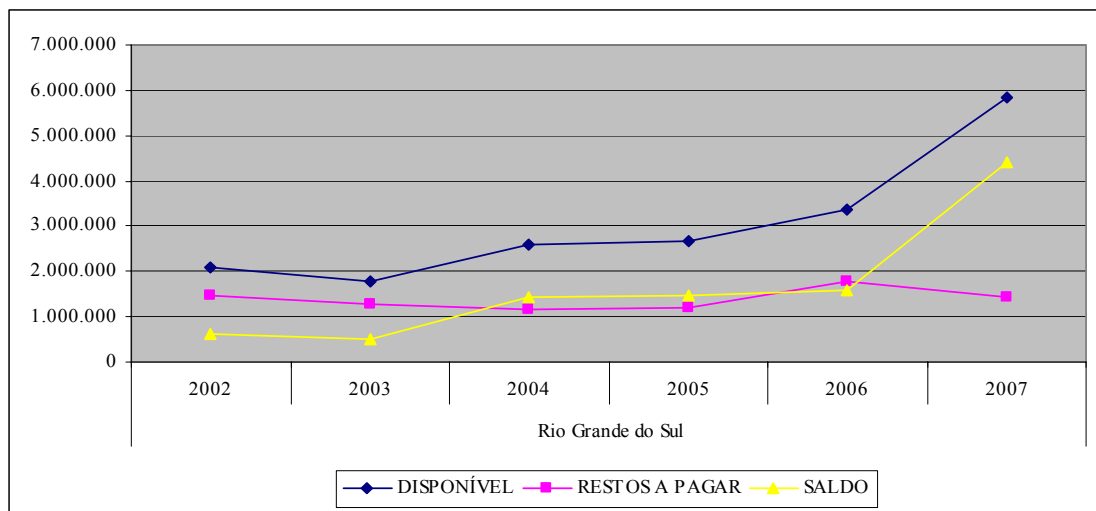
Nota-se também, observando a Tabela 5, que o Estado do Rio Grande do Sul, nos exercícios de 2002 e 2006, últimos anos de mandatos do governo estadual, atende plenamente ao que está estabelecido no artigo 42 da LRF, o qual veda, nos últimos oito meses de mandato, contrair restos a pagar sem que haja disponibilidade de caixa suficiente para cobri-los.

Contudo, verificando os demais exercícios financeiros, constata-se que o Estado do Rio Grande do Sul, durante todo o período em análise, de 2002 a 2007, registrou, em seus Balanços Financeiros, restos a pagar com disponibilidade de caixa suficiente para saldá-los.

E, o saldo resultante, após cobrir os restos a pagar iniciado em R\$ 614 milhões, alcançou R\$ 4,424 bilhões, apresentando uma significativa taxa média de variação de 48% a.a., e uma taxa de crescimento no período de 620%.

Isso patrocinou a geração de um superávit financeiro no Balanço Patrimonial amplamente favorável.

Dessa maneira, para melhor visualização da Tabela 5, foi elaborado o Gráfico 1.



**Gráfico 1** – Disponível, Restos a Pagar e Saldo da Região Sul, 2002 – 2007.  
Fonte: Elaboração própria.

Através do Gráfico 1, observa-se ao longo de seis exercícios financeiros, a evolução do disponível do Estado do Rio Grande do Sul, bem como o comportamento mais constante dos restos a pagar, elevando conseqüentemente o saldo que se apura após o devido pagamento das obrigações contraídas.

Visualiza-se, também, que, nos exercícios de 2006 e 2007, as disponibilidades financeiras apresentam-se crescentes, de forma relevante em relação aos exercícios anteriores. E esses exercícios chamam a atenção por se tratarem de último ano de mandato de governo e primeiro ano de outro mandato, respectivamente.

Em 2007, de acordo com dados do relatório de gestão do Balanço Geral apresentado pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado, o comportamento visualizado foi originado pelo programa de ajuste estrutural das finanças públicas, implementando ações de ampliação da receita e de racionalização e contenção do gasto público, permitindo melhorar a situação financeira do Estado.

Parte-se agora para o exame das receitas correntes arrecadadas, sendo levantados os percentuais correspondentes a recursos próprios e recursos oriundos de transferências do governo federal. Para tanto, foi elaborada a Tabela 2.

**Tabela 2 - Composição das Receitas Correntes do Estado da Região Sul, 2002 - 2007**

VALORES EM R\$ MIL EM MOEDA CONSTANTE DE 2007					
ESTADO	EXERCÍCIOS	RECEITAS CORRENTES	*% RECURSOS PRÓPRIOS	*% RECURSOS GOVERNO FEDERAL	
Rio Grande do Sul	2002	14.771.971	73,0	27,0	
	2003	16.723.025	74,6	25,4	
	2004	16.059.971	76,8	23,2	
	2005	17.581.174	76,9	23,1	
	2006	18.337.056	77,0	23,0	
	2007	18.702.547	75,5	24,5	
	2002 – 2007		26,6%**	31,0**	14,8**
			4,8%***	5,5***	2,8***

\* Percentual dos recursos próprios e recursos do governo federal que compõem as receitas correntes

\*\* Taxa de variação no período

\*\*\*Taxa média de variação ao ano

Fonte: Elaborado com base em dados do Balanço Financeiro.

Na Tabela 2, encontra-se uma síntese das receitas correntes arrecadadas, no período de 2002 a 2007, visando a mostrar parâmetros para percepção da composição dessas receitas quanto ao registro contábil da origem desses recursos.

As receitas correntes apresentaram uma taxa de variação no período de 26,6% e uma taxa média de variação de 4,8% a.a.

Comparando-se os percentuais de recursos próprios e recursos do governo federal em relação às receitas correntes totais arrecadadas, vê-se que os percentuais de representatividade da arrecadação própria vão de 73% a 77% da arrecadação total de receitas correntes, gerando uma taxa média de variação de 5,5% a.a.

Os percentuais das transferências do governo federal vão de 23% a 27% da arrecadação total de receitas correntes, gerando uma taxa média de variação de 2,8% a.a.

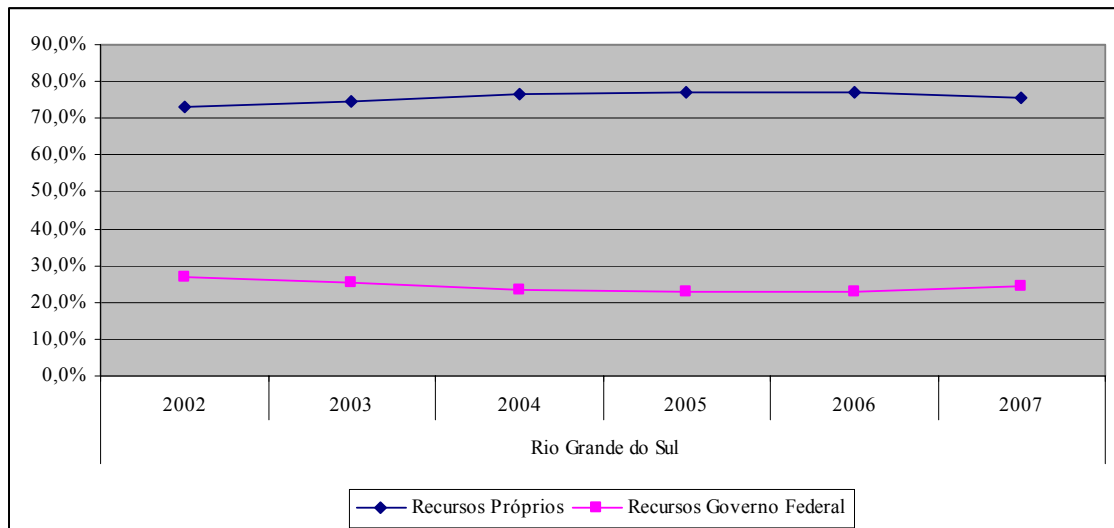
Dessa forma, observa-se que o Estado do Rio Grande do Sul apresenta um percentual significativo de arrecadação própria, em relação às transferências do governo federal, se comportando ao longo do período de forma crescente, enquanto que a dependência financeira de recursos do governo federal foi diminuindo, exceto quanto ao exercício de 2007.



Cabe ressaltar que, em busca de possíveis explicações para tal comportamento constatado, foram encontradas, no relatório de análise do Balanço Geral, apresentado pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, as seguintes justificativas:

- No exercício de 2003, a arrecadação do ICMS do Rio Grande do Sul esteve acima da média nacional, viabilizada por ações de pagamento do ICMS, em dívida ativa, pela instituição do REFAZ I e II, quando foram negociados R\$ 1.572,2 milhões, com 12.426 adesões de devedores, que resultaram em R\$ 359,8 milhões brutos, elevando assim a arrecadação própria do Estado;
- O aumento na arrecadação própria de 2004 a 2006 foi possível graças à política de ajuste fiscal implementada pela administração;
- Em 2007, ocorreu uma retração da receita de ICMS, devido à eliminação da majoração das alíquotas que vigorou em 2005 e 2006.

Portanto, dentro desse contexto, para melhor visualização da composição das receitas correntes arrecadadas quanto ao registro contábil da origem desses recursos, exposto na Tabela 6, foi elaborado o Gráfico 2.



**Gráfico 2** - Composição das Receitas Correntes da Região Sul, 2002 – 2007.  
Fonte: Elaboração própria.

Assim, o Gráfico 2 permite visualizar a significativa representação da arrecadação própria do Estado do Rio Grande do Sul, em relação à dependência financeira de recursos oriundos de transferências correntes do governo federal. Esse fato comprova que se trata de um dos Estados mais ricos do país.

#### 4.1.2 Região Sudeste

A região Sudeste do Brasil é composta pelos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Espírito Santo. De acordo com dados do IBGE de 2007, possui cerca de 75,6 milhões de habitantes, correspondendo a aproximadamente 36% do total da população brasileira, distribuídos em uma área de 934.511,3 km<sup>2</sup> ou 11% do total do território nacional. É a região mais populosa e evoluída economicamente do país.

Sua economia é a mais desenvolvida e industrializada, nela se concentra mais da metade da produção nacional de bens e serviços.

Cabe ressaltar que, devido à ausência de disponibilização dos Balanços Financeiros do Governo do Estado do Espírito Santo, no período em análise, o mesmo não é objeto desse estudo.

Contudo, para se ter uma idéia acerca dos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gérias, objetos de estudo, cabe apresentar um breve comentário acerca de cada um, conforme dados do IBGE de 2007.

O Estado de São Paulo possui a maior população do Brasil, cerca de 40 milhões de habitantes, distribuídos em 645 municípios, ocupa uma área de 248.209,426 km<sup>2</sup>, sua capital é a cidade de São Paulo. É o mais rico Estado do país, abriga o maior parque industrial e a maior produção econômica do país.

Por sua vez, o Estado do Rio de Janeiro é formado por 92 municípios, com uma população estimada em 15.420.375 habitantes, ocupa uma área total de 43.696,054 km<sup>2</sup> e é considerado uma das principais portas de entrada do Brasil, por fazer parte da maior rota do nosso turismo internacional. Nesse Estado encontra-se as empresas brasileiras, Petrobras, a Vale, as Organizações Globo, além da tradicional Companhia Siderúrgica Nacional - CSN.

O Estado de Minas Gerais ocupa uma área de 586.528 km<sup>2</sup>, é o segundo Estado mais populoso do Brasil, com pouco mais de 19 milhões de habitantes e o com maior número de municípios no país, formado por 853 municípios. Sua capital é a cidade de Belo Horizonte.

O parque industrial mineiro contém produção de aço, ferro, cimento e automóveis, além da indústria alimentícia, siderúrgica e metalúrgica. Destacam-se a pecuária bovina, a suinocultura e a avicultura, além de ser produtor de leite.

No Estado de São Paulo, os dados contábeis, obtidos no período em

análise, correspondem à execução de três gestores diferentes, sendo dois de um mesmo partido político e apenas um de outro, ou seja,

- Em 2002, o governador era Geraldo José Rodrigues Alckmin Filho, filiado do PSDB. No entanto, renunciou em 30 de março de 2006, para concorrer à Presidência da República;
- Cláudio Salvador Lembo, foi governador entre 31 de março de 2006 e 31 de dezembro de 2006, filiado ao DEM;
- José Serra, filiado ao PSDB, é governador atual de São Paulo, tendo iniciado sua gestão em 2007.

Já no Estado do Rio de Janeiro, correspondem a quatro gestores diferentes, sendo três de um mesmo partido político e apenas um de outro, a saber:

- Em 2002, o governador era Anthony William Matheus de Oliveira, filiado ao PMDB. Renunciou em 06 de abril de 2002, para concorrer à Presidência da República;
- Benedita Sousa da Silva Sampaio, filiada ao PT, assumiu o cargo de 06 de abril a 31 de dezembro de 2002;
- De 2003 a 2006, a governadora foi Rosângela Rosinha Garotinho Barros Assed Matheus de Oliveira, filiada ao PMDB.
- Sérgio de Oliveira Cabral Santos Filho é o atual governador do Estado, filiado ao PMDB.

No Estado de Minas Gerais, os dados contábeis, obtidos no período em análise, correspondem à execução de apenas duas gestões diferentes, de partidos políticos também diferentes, isto é:

- Itamar Augusto Cautiero Franco, governou Minas Gerais de 1999 a 2002, filiado ao PRN;
- Aécio Neves da Cunha, filiado ao PSDB, foi eleito governador em 2002, e reeleito em 2006, sendo o atual governador.

Diante desse cenário, surge a Tabela 3 para análise, em que são apresentadas as disponibilidades, bem como os restos a pagar e os saldos, dos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, no período de 2002 a 2007, visando a fornecer parâmetros para percepção de comportamento dos mesmos.

Tabela 3 – Disponível, Restos a Pagar e Saldo dos Estados da Região Sudeste, 2002 - 2007

VALORES EM R\$ MIL EM MOEDA CONSTANTE DE 2007								
REGIÃO	ESTADO	EXERCÍCIOS	DISPONÍVEL	% ***	RESTOS A PAGAR	% ***	SALDO	% ***
Sudeste	São Paulo	2002	7.259.799	-	3.893.546	-	3.366.253	-
		2003	8.352.784	15,1	4.570.345	17,4	3.782.439	12,4
		2004	9.733.427	16,5	5.138.851	12,4	4.594.575	21,5
		2005	10.869.476	11,7	6.005.965	16,9	4.863.510	5,9
		2006	10.093.034	-7,1	5.656.222	-5,8	4.436.812	-8,8
		2007	14.123.267	39,9	8.052.256	42,4	6.071.011	36,8
		2002 – 2007	94,5%*	14,2**	106,8%*	15,6**	80,3%*	12,5**
	Rio de Janeiro	2002	2.994.779	-	1.845.370	-	1.149.409	-
		2003	3.469.020	15,8	2.538.307	37,6	930.713	-19,0
		2004	3.069.484	-11,5	2.453.799	-3,3	615.685	-33,8
		2005	3.545.368	15,5	1.717.176	-30,0	1.828.192	196,9
		2006	2.825.008	-20,3	1.548.316	-9,8	1.276.692	-30,2
		2007	3.909.663	38,4	2.020.129	30,5	1.889.534	48,0
		2002 – 2007	30,5%*	5,5**	9,5%*	1,8**	64,4%*	10,5**
	Minas Gerais	2002	216.965	-	287.929	-	-70.964	-
		2003	577.775	166,3	243.607	-15,4	334.168	-
		2004	1.367.019	136,6	369.131	51,5	997.888	198,6
		2005	2.830.891	107,1	568.308	54,0	2.262.583	126,7
2006		2.696.340	-4,8	375.621	-33,9	2.320.719	2,6	
2007		3.625.192	34,4	466.562	24,2	3.158.630	36,1	
2002 – 2007		1.570,9%*	75,6**	62,0%*	10,1**	845,2%*	75,3**	

\* Taxa de variação no período

\*\* Taxa média de variação ao ano

\*\*\* Taxa anual de variação

Fonte: Elaborado com base em dados dos Balanços Financeiros.

Na Tabela 3, observa-se que os recursos do disponível, no período em análise, são suficientes para garantir o pagamento dos restos a pagar inscritos, atendendo ao artigo 42 da LRF, e ainda gerar um saldo real positivo do disponível, exceto no exercício financeiro de 2002 do Estado de Minas Gerais, apresentado em destaque para melhor visualização.

Nota-se que o disponível do Estado de São Paulo destaca-se dentre os demais Estados da região Sudeste, no período de 2002 e 2007, pelos seus elevados montantes que evoluíram de R\$ 7,259 bilhões para R\$ 14,123 bilhões. A taxa de variação do disponível no período foi de 94,5% e a taxa média de variação foi de 14% a.a., sendo o exercício de 2007 aquele que apresentou a maior taxa anual de variação do disponível, representando 39,9% em relação ao ano anterior.

Já o Estado do Rio de Janeiro apresentou o registro contábil de seu disponível mais constante ao longo do período em análise, iniciando em R\$ 2,994 bilhões e alcançando R\$ 3,999 bilhões, o que gerou um aumento aproximado

de um bilhão de 2002 a 2007, correspondendo a uma taxa de variação do disponível no período de 30,5% e uma taxa média de variação de 5,5% a.a.

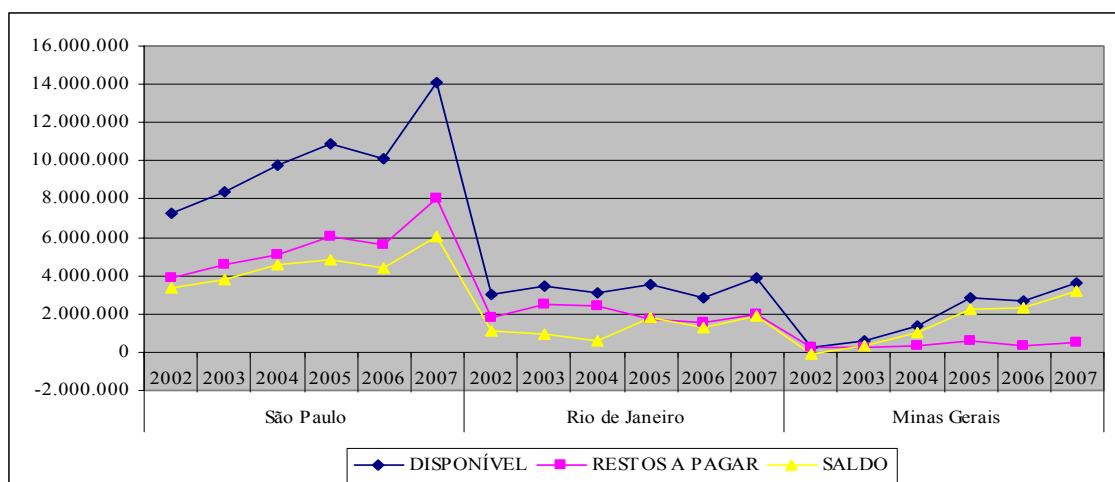
O Estado de Minas Gerais apresenta a maior taxa média de variação do disponível da ordem de 75,6% a.a., oriundo do crescimento de R\$ 216 milhões disponíveis em 2002 para R\$ 3,625 bilhões em 2007, bem como uma taxa de variação no período de 1.570,9%.

Quanto aos restos a pagar inscritos, registrados nos Balanços Financeiros, o Estado de São Paulo apresenta a maior taxa média de variação de 15,6% a.a., de R\$ 3,893 bilhões em 2002 para R\$ 8,052 em 2007. O Estado do Rio de Janeiro apresenta a menor taxa média de variação de 1,8% a.a., de R\$ 1,845 bilhões em 2002 para R\$ 2,020 bilhões em 2007. No Estado de Minas Gerais, a taxa média foi de 10% a.a..

O saldo resultante após cobrir os restos a pagar inscritos, no Estado de São Paulo, iniciado em R\$ 3,366 bilhões, alcançou R\$ 6,071 bilhões, apresentando uma taxa média de variação de 12,5% a.a. No Estado do Rio de Janeiro, essa taxa foi de 10,5% a.a., já no Estado de Minas Gerais a taxa média de variação foi de 75,3% a.a.

No entanto, vale ressaltar que, apesar de os Estados do Rio de Janeiro e Minas encontrarem-se localizados na região mais rica do país, suas disponibilidades financeiras contabilizadas não se equiparam à representatividade das disponibilidades do Estado de São Paulo.

Dentro desse contexto, para melhor visualização da Tabela 7, foi elaborado o Gráfico 3.



**Gráfico 3** – Disponível, Restos a Pagar e Saldo dos Estados da Região Sudeste, 2002 – 2007. Fonte: Elaboração própria.

Desse modo, vislumbra-se que os Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, nos exercícios de 2002 e 2006, anos de fim de mandato de governo de Estado, atendem ao estabelecido no artigo 42 da LRF, que veda contrair restos a pagar em término de mandato, sem que haja disponibilidade de caixa suficiente para saldá-los.

Observa-se, também, no período em análise, o esforço do Estado de Minas Gerais em elevar suas disponibilidades, bem como em manter os restos a pagar em um mesmo nível, elevando conseqüentemente o saldo que restaria após o pagamento dos restos a pagar e mostrando preocupação em alcançar equilíbrio financeiro significativo.

Destarte, apresentam-se os montantes das receitas correntes arrecadadas, para exame de sua composição através dos percentuais correspondentes a recursos próprios e recursos transferidos do governo federal, mostrados na Tabela 4.

**Tabela 4 - Composição das Receitas Correntes dos Estados da Região Sudeste, 2002 - 2007**

VALORES EM R\$ MIL EM MOEDA CONSTANTE DE 2007					
REGIÃO	ESTADOS	EXERCÍCIO	RECEITAS CORRENTES	*% RECURSOS PRÓPRIOS	*% RECURSOS GOVERNO FEDERAL
Sudeste	São Paulo	2002	68.932.858	86,1	13,9
		2003	68.677.645	86,9	13,1
		2004	73.585.838	87,3	12,7
		2005	79.488.858	86,5	13,5
		2006	85.665.403	85,0	15,0
		2007	95.528.105	87,5	12,5
		2002 – 2007	38,6%** 6,7%***	40,8** 7,1***	24,9** 4,5***
	Rio de Janeiro	2002	24.846.202	77,3	22,7
		2003	29.539.258	77,0	23,0
		2004	31.119.892	78,2	21,8
		2005	31.832.943	75,1	24,9
		2006	34.760.871	88,2	11,8
		2007	34.722.694	86,3	13,7
		2002 – 2007	39,8** 6,9%***	55,9** 9,3***	-15,3** -3,3***
	Minas Gerais	2002	20.173.824	77,9	22,1
		2003	21.209.435	79,7	20,3
		2004	22.699.320	78,7	21,3
		2005	25.454.302	78,8	21,2
		2006	27.398.385	79,3	20,7
		2007	30.294.015	79,2	20,8
		2002 – 2007	50,2** 8,5%***	52,6** 8,8***	41,6** 7,2***

\* Percentual dos recursos próprios e recursos do governo federal que compõem as receitas correntes

\*\* Taxa de variação no período

\*\*\*Taxa média de variação ao ano

Fonte: Elaborado com base em dados do Balanço Financeiro.

Diante dos percentuais de recursos próprios e de recursos do governo federal em relação às receitas correntes arrecadadas, vê-se que o Estado de São Paulo, mais uma vez, destaca-se dos demais, apresentando uma arrecadação própria variando entre 85,0% a 87,5% das receitas correntes arrecadadas, gerando uma taxa média de variação de 7% a.a. Entretanto, as transferências oriundas do governo federal correspondem a uma variação de 12,5% a 15%, gerando, no período, uma taxa média de variação de 4,5% a.a.

Como o exercício de 2007 do Estado de São Paulo apresentou o maior percentual de arrecadação própria, atingindo 87,5%, cabe ressaltar do relatório de gestão do Balanço Geral, apresentado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, as seguintes explicações:

- Para ampliação das receitas tributárias foram implantadas medidas como o Programa de Parcelamento Incentivado (PPI) dos débitos do ICMS, cujo montante total, em 2007, entre pagamentos à vista e parcelamentos, foi de R\$ 6,1 bilhões de recursos;
- Foi instituída a Nota Fiscal Paulista (NFP), pretendendo alcançar 750 mil empresas comerciais varejistas, o que estimula a exigência do cupom fiscal por parte do consumidor ao contribuinte contribuindo para o aumento da arrecadação;
- Foi realizada a cobrança do IPVA em atraso dos exercícios de 2006 e 2007, notificando-se mais de 1,4 milhões de veículos, o que gerou, em 2007, uma receita de R\$ 201 milhões;
- Implementou-se uma série de operações de combate à fraude e à sonegação como a “Operação de Olho na Bomba”, com 210 postos de combustíveis cassados em 2007; “Operação Cartão Vermelho”, por meio do cruzamento de informações fiscais com recebíveis de cartão de crédito, sendo notificadas mais de 93 mil empresas; “Operação Rosa Negra” e “Operação de Olho na Placa”, combatendo a fraude no domicílio do IPVA e uma sonegação estimada de até R\$ 1 bilhão.

Por sua vez, o Estado do Rio de Janeiro, no período em análise, apresentou uma variação da arrecadação própria de 75,0%, em 2005, para 88,2%, em 2006, das receitas correntes arrecadadas, gerando, uma taxa média de variação de 9% a.a. As transferências oriundas do governo federal corresponderam a uma variação de 24,9% a 11,8%, com uma taxa média de variação negativa de 3,3% a.a.

O comportamento do exercício financeiro de 2006 do Estado do Rio de Janeiro chama a atenção por se tratar do último ano de um mandato, e em busca de uma possível explicação para tal ocorrência, foi apresentado o seguinte no relatório de gestão do Balanço Geral do Estado:

- Constata-se que a Administração Estadual implementou algumas medidas com o objetivo de aumentar a arrecadação, sendo elas: a implantação do programa 04 FIRMA (Fiscalização Intensiva de Recuperação e Monitoramento da Arrecadação), de monitoramento da arrecadação das maiores empresas em arrecadação de ICMS do Estado; a fiscalização de empresas pelo método da 'Alíquota Efetiva'; o cruzamento das informações remetidas pelas empresas administradoras de cartões de crédito e débito; o cadastramento dos emissores de Cupom Fiscal; as mudanças na legislação que impactam na arrecadação; a cooperação técnica com o Ministério Público.

Destaca-se, ainda, que a oscilação visualizada nos percentuais de arrecadação do Estado do Rio de Janeiro, no período de 2002 a 2007, está relacionada à volatilidade internacional dos preços do petróleo, em face da dependência do Tesouro Estadual das volumosas participações governamentais na exploração e produção de petróleo e gás natural.

Por fim, o Estado de Minas Gerais apresentou uma discreta variação da arrecadação própria, foi de 77,9% a 79,7% das receitas correntes arrecadadas, com uma taxa média de variação de 7,3% a.a. As transferências oriundas do governo federal corresponderam a uma variação de 20,3% a 22,1%, com uma taxa média de variação no período de 6,7 % a.a.

Ressalta-se de acordo com dados disponíveis no portal do governo do Estado de Minas Gerais, que o comportamento da participação dos recursos próprios arrecadados no período de 2002 a 2007 é resultado de diversas ações do governo, entre elas:

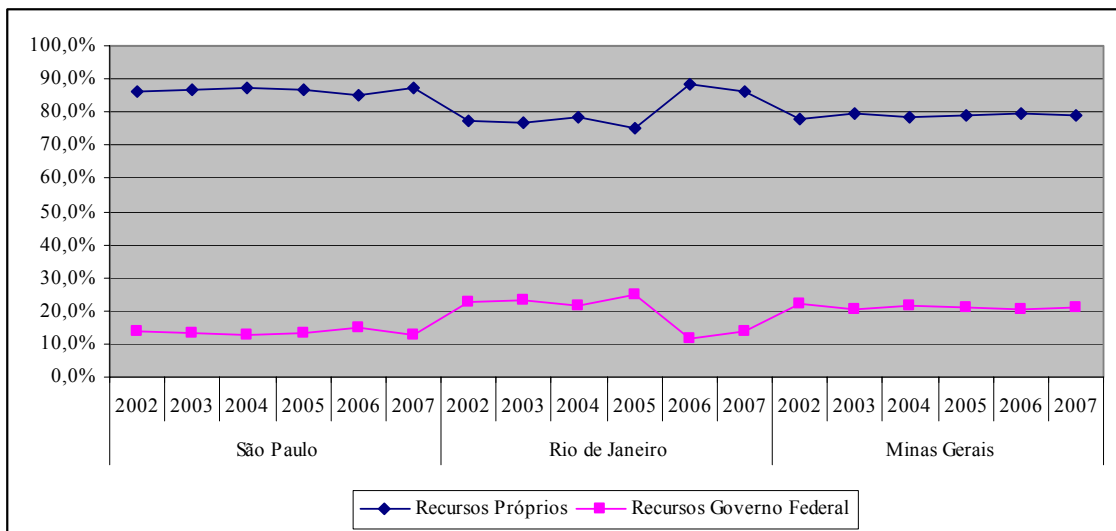
- Em 2004, o governo de Minas Gerais anunciou o déficit zero nas contas públicas como resultado do modelo de gerenciamento batizado de Choque de Gestão. O déficit zero foi resultado da aplicação de um inovador modelo mineiro de gestão administrativa, de um rigoroso



controle nas compras e nas despesas pagas pelo Tesouro do Estado e do crescimento da receita estadual;

- A implantação de um sistema gerencial eficiente contribuiu para o aumento da credibilidade do governo de Minas Gerais, para a melhoria da qualidade dos serviços públicos, para a capacidade de captação de recursos e a liberação dos avais dos empréstimos internacionais.

Assim, através do Gráfico 4, visualiza-se o comportamento da arrecadação própria e da dependência financeira de recursos oriundos de transferências correntes do governo federal, dos Estados da região Sudeste.



**Gráfico 4** - Composição das Receitas Correntes dos Estados da Região Sudeste, 2002 – 2007.  
Fonte: Elaboração própria.

Observando-se a significativa representação da arrecadação própria dos Estados da região Sudeste em relação à dependência financeira de recursos oriundos de transferências correntes do governo federal, confirma-se a autonomia financeira que o Estado de São Paulo possui, comprovando tratar-se do Estado mais rico do país.

Mostra-se a semelhança do comportamento da arrecadação própria dos Estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais com o Rio Grande do Sul, em relação à dependência financeira de recursos oriundos do governo federal, tal fato é característico nos Estados das regiões Sul e Sudeste do Brasil.

### 4.1.3 Região Centro-Oeste

A Região Centro-Oeste é formada por quatro unidades federativas: Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Goiás e Distrito Federal. Possui uma área de 1.606.371,505 km<sup>2</sup>, no entanto é a região menos populosa do país e possui a segunda menor densidade populacional, perdendo apenas para a Região Norte.

As indústrias dessa região são do setor de alimentos e de produtos como adubos, fertilizantes e rações, além de frigoríficos e abatedouros.

Devido à ausência de disponibilização dos Balanços Financeiros do Governo do Estado de Goiás, no período em análise, o mesmo não é objeto desse estudo.

No entanto, para se ter uma idéia acerca dos Estados do Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, bem como do Distrito Federal, objetos de estudo, cabe apresentar um breve comentário acerca de cada um, de acordo com dados do IBGE de 2007..

O Estado do Mato Grosso possui uma área de 903.357 km<sup>2</sup>, com população estimada em 2.854.642 habitantes, formado por 141 municípios, e sua capital é a cidade de Cuiabá. Tem como principal atividade econômica a agricultura, sendo o líder em produção de algodão no Brasil.

Por sua vez, o Estado do Mato Grosso do Sul, com extensão territorial de 357.124,962 Km<sup>2</sup>, possui população estimada em 2.265.274 habitantes, é formado por 78 municípios, e sua capital é Campo Grande.

Possui solo fértil e o maior rebanho do Brasil. Até 1990, a economia do Estado se concentrou basicamente na agropecuária. A partir de então, o Estado entrou em processo de industrialização, atraindo inúmeras indústrias de transformação, pelos benefícios dos incentivos fiscais do governo. É o Estado de maior crescimento econômico da Região Centro-Oeste.

O Distrito Federal ocupa uma área de 5.801,937 km<sup>2</sup>, com população estimada em 2.455.933 habitantes. Os estímulos fiscais têm proporcionado a expansão na área da construção civil, bem como o aumento significativo dos negócios ligados à tecnologia de ponta. Tem mais de 20% da população economicamente ativa desempregada, embora seja o detentor da maior renda per capita do Brasil.

Dessa forma, os dados contábeis obtidos, no período em análise, do Estado do Mato Grosso correspondem à execução de três gestores diferentes, sendo dois de um mesmo partido político e apenas um de outro, a saber:

- Dante Martins de Oliveira, filiado ao PSDB, reeleito governador de Mato Grosso em 1998, deixou o cargo em 6 de abril de 2002 para se candidatar a senador;
- José Rogério Salles, do PSDB, assume o governo do Estado em 6 de abril de 2002;
- Blairo Borges Maggi, filiado ao Partido da República - PR, eleito para o mandato 2003-2007 e reeleito para 2007-2011 é o atual governador do Estado de Mato Grosso.

Já no Estado do Mato Grosso do Sul, correspondem à execução de dois gestores diferentes, de partido político diferentes, isto é:

- José Orcírio Miranda dos Santos, do PT, foi governador do Estado de Mato Grosso do Sul por dois mandatos, de 1999 a 2006;
- André Puccinelli, filiado ao PMDB, é o atual governador de Mato Grosso do Sul, tendo iniciado em 2007.

No Distrito Federal, correspondem à execução de três gestores diferentes, de três partidos políticos distintos, ou seja,

- Joaquim Domingos Roriz, filiado ao PMDB, foi governador do Distrito Federal em 2002;
- Maria de Lourdes Abadia Bastos, do PFL/PSDB, foi governadora em 31 de março de 2006, quando Joaquim Roriz optou por renunciar ao Governo, para se candidatar ao Senado Federal;
- José Roberto Arruda, filiado ao DEM, é o atual governador do Distrito Federal, tendo iniciado sua gestão em 2007.

Dentro desse contexto, na Tabela 5, são apresentados os dados totais das disponibilidades, bem como dos restos a pagar inscritos e do saldo, no período de 2002 a 2007, dos Estados do Mato Grosso e Mato Grosso do Sul e do Distrito Federal, visando a fornecer parâmetros para percepção de comportamento dos mesmos.

**Tabela 5 – Disponível, Restos a Pagar e Saldo dos Estados da Região Centro-Oeste e do Distrito Federal, 2002 - 2007**

VALORES EM R\$ MIL EM MOEDA CONSTANTE DE 2007								
REGIÃO	ESTADO/DF	EXERCÍCIOS	DISPONÍVEL	% ***	RESTOS A PAGAR	% ***	SALDO	% ***
Centro-Oeste	Distrito Federal	2002	192.414	-	30.438	-	161.977	-
		2003	242.461	26,0	83.712	175,0	158.749	-2,0
		2004	224.434	-7,4	82.169	-1,8	142.265	-10,4
		2005	237.565	5,9	86.201	4,9	151.365	6,4
		2006	281.998	18,7	204.902	137,7	77.096	-49,1
		2007	1.229.442	336,0	621.301	203,2	608.141	688,8
		2002 – 2007	539,0%*	44,9**	1.941,2%*	82,8**	275,5%*	30,3**
	Mato Grosso	2002	68.094	-	37.896	-	30.198	-
		2003	173.565	154,9	175.784	363,9	-2.219	-107,3
		2004	400.800	130,9	321.338	82,8	79.462	3480,9
		2005	473.711	18,2	315.809	-1,7	157.902	98,7
		2006	481.832	1,7	286.856	-9,2	194.976	23,5
		2007	604.775	25,5	383.840	33,8	220.935	13,3
		2002 – 2007	788,1%*	54,8**	912,9%*	58,9**	631,6%*	48,9**
	Mato Grosso do Sul	2002	184.194	-	296.027	-	-111.833	-
		2003	207.693	12,8	384.932	30,0	-177.239	-
		2004	174.426	-16,0	363.183	-5,7	-188.757	-
		2005	198.543	13,8	445.986	22,8	-247.444	-
2006		136.976	-31,0	358.775	-19,6	-221.799	-	
2007		700.963	411,7	637.179	77,6	63.784	-	
2002 – 2007		280,6%*	30,6**	115,2%*	16,6**	-	-	

\* Taxa de variação no período

\*\* Taxa média de variação ao ano

\*\*\* Taxa anual de variação

Fonte: Elaborado com base em dados dos Balanços Financeiros.

Observa-se, na Tabela 5, que apenas o Distrito Federal atende plenamente o artigo 42 da LRF, não só nos exercícios de 2002 e 2006, mas em todo o período em análise. No Estado do Mato Grosso, em 2003, o saldo do disponível é insuficiente para pagar as despesas inscritas nos restos a pagar, devidamente contabilizadas e visualizadas no Balanço Financeiro, gerando um saldo real negativo apresentado na Tabela 9 em destaque.

Destaca-se, dentro desse cenário, o Estado do Mato Grosso do Sul, que apresenta disponibilidade financeira para cobrir os restos a pagar apenas no exercício de 2007, descumprindo nos exercícios de 2002 e 2006 ao estabelecido no artigo 42 da LRF, bem como nos exercícios de 2003, 2004 e 2005.

Cabe salientar que essa situação pertinente aos restos a pagar representa um passivo financeiro e contribui com a constituição de um passivo real a descoberto alcançado ao final de cada exercício financeiro.

Cumpra ressaltar que, em busca de informações relevantes acerca da gestão financeira do Estado do Mato Grosso do Sul, que pudessem explicar esse comportamento, não foi possível encontrar nada que merecesse ressalva, a não ser o fato de o Tribunal de Contas do Estado ter apresentado, anualmente, no período em análise, parecer favorável à aprovação das Prestações de Contas Anuais dos governos do Mato Grosso do Sul.

Quanto aos recursos disponíveis dos Estados da região Centro-Oeste, o Estado do Mato Grosso inicia com R\$ 68 milhões em 2002, e atinge R\$ 604 milhões em 2007, apresentando a maior taxa média de variação do disponível de 54,8% a.a. e a maior taxa de crescimento no período de 788%.

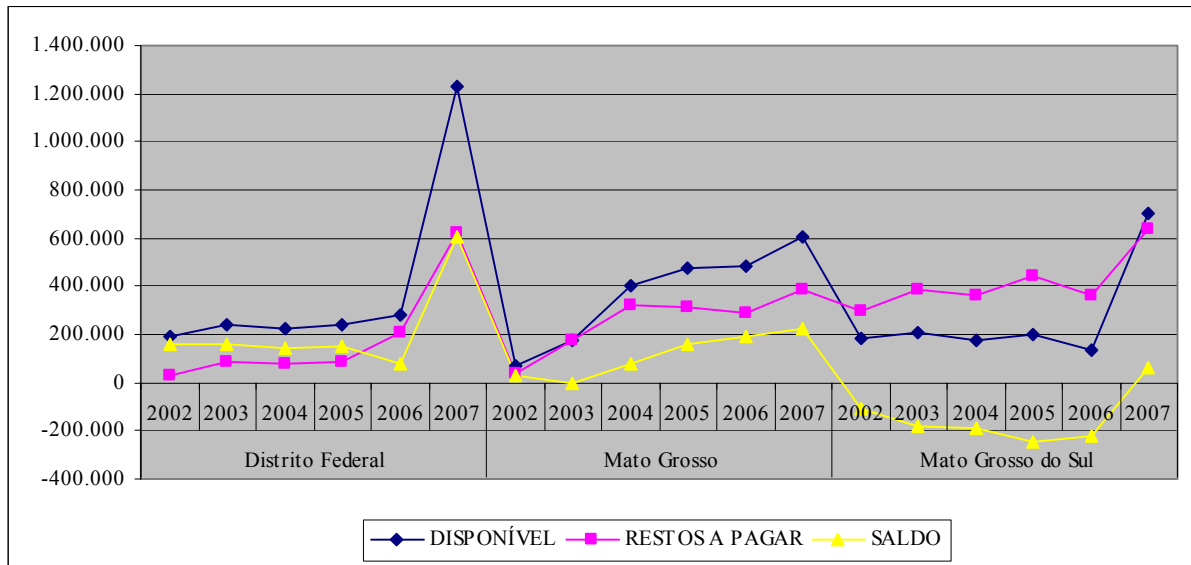
Já o Estado do Mato Grosso do Sul inicia com R\$ 184 milhões e atinge R\$ 700 milhões em 2007, apresentando uma taxa média de variação do disponível de 30,6% a.a. e uma taxa de crescimento no período de 280,6%.

As disponibilidades do Distrito Federal de R\$ 192 milhões, em 2002, atingem R\$ 1,229 bilhões, em 2007. Cabe destacar que apenas o exercício financeiro de 2007 apresenta percentual de crescimento ao ano expressivo em relação aos demais exercícios em observação, correspondendo a 336,0% em relação a 2006, sendo a taxa média de variação de 45% a.a. e a taxa de crescimento no período de 539%.

Quanto aos restos a pagar registrados nos Balanços Financeiros, o Distrito Federal apresenta a maior taxa de variação no período de 1.941%, e uma taxa média de variação de 82,8% a.a.

O saldo resultante após cobrir os restos a pagar inscritos, no Estado do Mato Grosso, iniciado em R\$ 30 milhões, alcançou R\$ 220 milhões, apresentando uma taxa média de variação de 50% a.a. No Distrito Federal, essa taxa foi de 30% a.a.

Para melhor visualização desse contexto, apresenta-se o Gráfico 5.



**Gráfico 5** – Disponível, Restos a Pagar e Saldo dos Estados da Região Centro-Oeste e do Distrito Federal, 2002 – 2007.

Fonte: Elaboração própria.

Portanto, observando-se o Gráfico 5, pode-se visualizar a evolução das disponibilidades financeiras do Estado do Mato Grosso, bem como a situação financeira deficitária do Mato Grosso do Sul e o comportamento estável do Distrito Federal, exceto em 2007, quando apresenta uma significativa evolução do disponível.

Mostra-se em destaque, no período em análise, que o Estado do Mato Grosso do Sul, no período de 2002 e 2006, registra, nos Balanços Financeiros, restos a pagar sem disponibilidade de caixa suficiente para saldá-los, apresentando desequilíbrio financeiro significativo.

Desse modo, parte-se agora para o exame das receitas correntes arrecadadas, sendo levantados os percentuais correspondentes aos recursos próprios e aos recursos oriundos de transferências do governo federal, apresentados na Tabela 6.

**Tabela 6 - Composição das Receitas Correntes dos Estados da Região Centro-Oeste, 2002 - 2007**

VALORES EM R\$ MIL EM MOEDA CONSTANTE DE 2007					
REGIÃO	ESTADO	EXERCÍCIO	RECEITAS CORRENTES	RECURSOS PRÓPRIOS *%	RECURSOS GOVERNO FEDERAL *%
Centro-Oeste	Distrito Federal	2002	9.364.200	47,2	52,8
		2003	6.202.191	80,3	19,7
		2004	7.078.192	80,1	19,9
		2005	7.901.646	78,1	21,9
		2006	8.833.160	77,2	22,8
		2007	9.360.611	77,0	23,0
		2002 – 2007	0,0%** 0,0%***	62,8** 10,2***	-56,4** -15,3***
	Mato Grosso	2002	4.179.563	73,7	26,3
		2003	4.831.049	77,9	22,1
		2004	5.881.675	72,9	27,1
		2005	6.229.551	71,8	28,2
		2006	6.350.401	70,5	29,5
		2007	7.024.246	71,4	28,6
		2002 – 2007	68,1%** 10,9%***	62,8** 10,2***	82,8** 12,8***
	Mato Grosso do Sul	2002	3.404.482	70,3	29,7
		2003	3.838.193	78,5	21,5
		2004	4.405.734	79,7	20,3
		2005	4.464.000	75,9	24,1
		2006	5.014.290	76,6	23,4
		2007	5.587.036	76,2	23,8
		2002 – 2007	64,1%** 10,4%***	77,9** 12,2***	31,4** 5,6***

\* Percentual dos recursos próprios e recursos do governo federal que compõem as receitas correntes

\*\* Taxa de variação no período

\*\*\*Taxa média de variação ao ano

Fonte: Elaborado com base em dados dos Balanços Financeiros.

Conforme apresentado na Tabela 6, observa-se, no período de 2002 a 2007, que a variação do percentual de arrecadação própria, nos três Estados da região Centro-Oeste, em relação às receitas correntes, vai de 70% a 80%. Por sua vez, os percentuais dos recursos oriundos de transferências do governo federal apresentam variação de 20% a 30%.

Cabe destacar, de acordo com dados disponibilizados no portal do governo do Estado do Mato Grosso, que o comportamento da participação dos recursos próprios arrecadados no período de 2002 a 2007, com uma taxa média de variação de 10% a.a., é resultado de diversas ações do governo, entre elas:

- O Plano de Trabalho Anual da Receita Pública – PTA, elaborado visando a garantir a receita pública por meio da modernização da gestão

fazendária, do fortalecimento da consciência fiscal e da valorização das pessoas, visando à qualidade nos serviços públicos, promovendo a justiça fiscal;

- No exercício financeiro de 2007, com base nos fatores críticos de sucesso definidos na Política Econômica e Tributária, formulou e promoveu a execução de medidas voltadas para a eficácia da arrecadação da Receita Pública Estadual.

Contudo, apesar do esforço por parte do Estado do Mato Grosso em aumentar sua arrecadação própria, a taxa média de variação da dependência financeira de recursos do governo federal foi de 12,8% a.a.

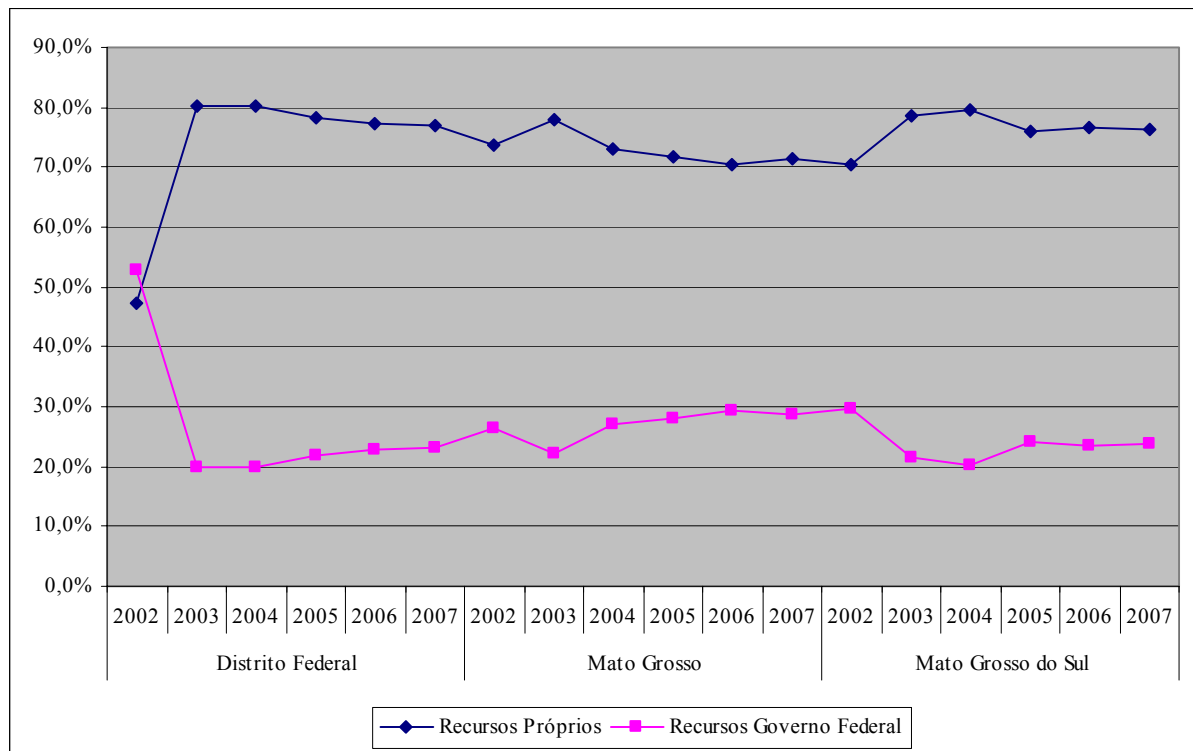
Já o Estado do Mato Grosso do Sul, apesar de não apresentar um resultado financeiro equilibrado, como visto anteriormente, vem, ao longo do período em análise, mostrando crescimento no percentual da arrecadação própria em relação à dependência financeira de recursos oriundos do governo federal, de 70%, em 2002, para 76% em 2007, com uma taxa média de variação de 12% a.a. Enquanto que a taxa média de variação da dependência financeira de recursos do governo federal foi negativa em 5,6% a.a.

Outro ponto, visualizado na Tabela 10, que chama a atenção é o fato de que a participação da arrecadação própria do Distrito Federal, em 2002, foi de apenas 44,25% da arrecadação total de receitas correntes.

Cabe ressaltar, de acordo com dados disponíveis no portal do governo do Distrito Federal, que o comportamento diferente da participação da arrecadação própria, no período de 2003 a 2007 em relação a 2002, tem relação com Programa de Educação Fiscal do Distrito Federal, criado em 2003, bem como do Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal-PAF/DF. Logo, apresentou uma taxa média de variação de 10% a.a na arrecadação própria, e uma taxa negativa em 15% a.a. nas transferências do governo federal.

Assim, para melhor visualização dos indicadores apresentados, foi elaborado o Gráfico 6.





**Gráfico 6** - Composição das Receitas Correntes dos Estados da Região Centro-Oeste e do Distrito Federal, 2002 – 2007.

Fonte: Elaboração própria.

Portanto, através do Gráfico 6, vê-se que os percentuais que representam os recursos próprios, bem como os recursos do governo federal, sobre as receitas correntes arrecadadas, comportam-se de maneira estável ao longo do período em análise, exceto quanto ao exercício de 2002, do Distrito Federal.

#### 4.1.4 Região Norte

A região Norte possui uma área de 3.869.637 km<sup>2</sup>, população de aproximadamente 12.833.383 habitantes, é a maior região brasileira correspondendo a 45% do total de todo território. Porém, é pouco povoada, somente 7,6% da população do país habita a região, de acordo com dados do IBGE de 2007. É formada por sete Estados, sendo eles: Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins.

A economia da região Norte é baseada no extrativismo de produtos como o látex, açaí, madeiras e castanha, sendo também rica em minérios.

No entanto, devido à ausência de disponibilização dos Balanços Financeiros

do Governo dos referidos Estados, no período de 2002 a 2007, são objeto desse estudo apenas os Estados do Amazonas e do Pará.

Para se ter uma idéia acerca dos referidos Estados, objetos de estudo, cabe apresentar um breve comentário sobre cada um, de acordo com dados do IBGE de 2007.

O Amazonas é o maior Estado do Brasil com uma área de 1.570.745 Km<sup>2</sup>, no entanto é composto por apenas 62 municípios. Possui população estimada em 3.221.939 habitantes, e sua capital é a cidade de Manaus.

Na economia o Estado do Amazonas baseia-se na indústria com sistema de importação e exportação através do Pólo Industrial de Manaus, no extrativismo do látex, da borracha e da castanha-do-pará, além da agricultura e da pecuária.

O Estado do Pará é o segundo maior Estado do país com uma extensão de 1.247.689,515 km<sup>2</sup>, dividido em 143 municípios, possui uma população aproximada de 7.065.573 habitantes, é o Estado mais populoso da região Norte, e sua capital é a cidade de Belém.

O Pará tem como principais atividades econômicas a exploração de madeira, a pecuária e a mineração, e possui, em suas terras, grandes reservas de cobre e de bauxita, utilizada na fabricação do alumínio, muito embora seja grande produtor de castanha.

Contudo, os dados contábeis obtidos, no período em análise, do Estado do Amazonas correspondem à execução de dois gestores diferentes, de partidos políticos também diferentes, a saber:

- Amazonino Armando Mendes, filiado ao Partido Trabalhista Brasileiro (PTB), foi governador do Estado do Amazonas de 1999 a 2002;
- Carlos Eduardo de Sousa Braga, filiado ao PMDB, iniciou seu governo em 1 de janeiro de 2003, sendo reeleito para o segundo mandato que se iniciou em 2007.

No Estado do Pará, correspondem à execução de três gestores diferentes, de dois partidos políticos diferentes:

- Almir José de Oliveira Gabriel, filiado ao PSDB, foi governador do Estado do Pará por dois mandatos consecutivos, de 1995 a 1999, e, de 1999 a 2003.

- Simão Robison Oliveira Jatene, filiado ao PSDB, foi o governador no período de 2003 a 2006;
- Ana Júlia de Vasconcelos Carepa, filiada ao Partido dos Trabalhadores, é a atual governadora do Pará, tendo iniciado sua gestão em 2007.

Assim, visando a fornecer parâmetros para percepção de comportamento dos dados totais das disponibilidades, bem como dos restos a pagar e do saldo, no período de 2002 a 2007, dos Estados do Amazonas e Pará, surge então, a Tabela 7.

**Tabela 7 – Disponível, Restos a Pagar e Saldo dos Estados da Região Norte, 2002 - 2007**

VALORES EM R\$ MIL EM MOEDA CONSTANTE DE 2007								
REGIÃO	ESTADO	EXERCÍCIOS	DISPONÍVEL	% ***	RESTOS A PAGAR	% ***	SALDO	% ***
Norte	Amazonas	2002	345.265	-	220.989	-	124.276	-
		2003	487.457	41,2	310.959	40,7	176.498	42,0
		2004	518.512	6,4	277.628	-10,7	240.884	36,5
		2005	545.732	5,2	324.284	16,8	221.448	-8,1
		2006	459.220	-15,9	153.200	-52,8	306.020	38,2
		2007	1.025.059	123,2	419.131	173,6	605.928	98,0
		2002 – 2007	196,9%*	24,3**	89,7%*	13,7**	387,6%*	37,3**
	Pará	2002	387.056	-	166.214	-	220.843	-
		2003	412.933	6,7	198.761	19,6	214.172	-3,0
		2004	309.163	-25,1	180.601	-9,1	128.562	-40,0
		2005	494.346	59,9	250.645	38,8	243.701	89,6
		2006	275.769	-44,2	88.605	-64,6	187.164	-23,2
		2007	630.941	128,8	176.450	99,1	454.490	142,8
2002 – 2007		63,0%*	10,3**	6,2%*	1,2**	105,8%*	15,5**	

\* Taxa de variação no período

\*\* Taxa média de variação ao ano

\*\*\* Taxa anual de variação

Fonte: Elaborado com base em dados dos Balanços Financeiros.

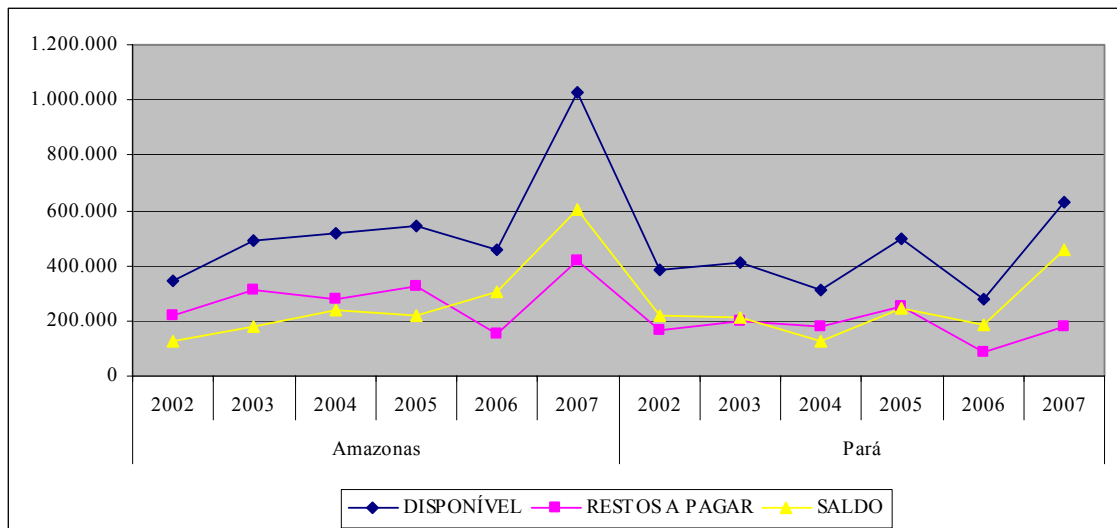
Observa-se, na Tabela 7, que as disponibilidades dos Estados do Amazonas e do Pará são suficientes para pagar as despesas inscritas nos restos a pagar, devidamente contabilizadas no Balanço Financeiro, gerando um saldo real positivo, apresentado na terceira coluna da referida tabela, apresentando, portanto, equilíbrio financeiro nesses Estados.

Assim, no tocante ao artigo 42 da LRF, ambos os Estados atendem ao referido artigo não somente nos exercícios de 2002 e 2006, assim como nos demais exercícios financeiros em observação, com disponibilidade de caixa suficiente para cobrir os restos a pagar.

Nota-se que o disponível do Estado do Amazonas destaca-se do Estado do Pará, no período de 2002 e 2007, pelo seu crescimento, evoluindo de R\$ 345 milhões para R\$ 1,025 bilhões, apresentando uma taxa média de variação do disponível de 24% a.a. O exercício de 2007 foi aquele que apresentou a maior taxa de crescimento ao ano do disponível alcançando 123,2% em relação ao ano anterior.

As disponibilidades do Estado do Pará de R\$ 387 milhões em 2002, apresentam uma oscilação ao longo do período e atingem R\$ 630 milhões em 2007, com uma taxa média de variação do disponível no período de 10% a.a.

Para melhor visualização dos dados apresentados na Tabela 11, foi elaborado o Gráfico 7.



**Gráfico 7** – Disponível, Restos a Pagar e Saldo dos Estados da Região Norte, 2002 – 2007.  
Fonte: Elaboração própria.

Desse modo, por meio do Gráfico 7, pode-se visualizar que tanto o Estado do Amazonas como o do Pará se comportam de forma semelhante, oscilando ao longo do período em análise, exceto quanto ao exercício financeiro de 2007 do Amazonas, que se destaca dos demais.

Observa-se ainda que os Estados registraram, nos seus respectivos Balanços Financeiros, restos a pagar com disponibilidade de caixa suficiente para saldá-los, apresentando equilíbrio financeiro, visualizado no saldo restante que se identificaria após o pagamento dessas despesas.

Parte-se agora para o exame das receitas correntes arrecadadas, sendo levantado o percentual correspondente aos recursos próprios e o percentual oriundo de transferências do governo federal, apresentados na Tabela 8.

**Tabela 8 - Composição das Receitas Correntes dos Estados da Região Norte, 2002 - 2007**

VALORES EM R\$ MIL EM MOEDA CONSTANTE DE 2007					
REGIÃO	ESTADO	EXERCÍCIO	RECEITAS CORRENTES	*% RECURSOS PRÓPRIOS	*% RECURSOS GOVERNO FEDERAL
Norte	Amazonas	2002	5.061.650	67,6	32,4
		2003	4.941.648	73,1	26,9
		2004	5.545.559	71,5	28,5
		2005	6.032.683	70,2	29,8
		2006	6.405.727	68,3	31,7
		2007	7.036.716	65,9	34,1
		2002 – 2007		39,0%**	35,5**
			6,8%***	6,3***	7,9***
	Pará	2002	5.659.145	52,0	48,0
		2003	5.814.314	56,0	44,0
		2004	6.267.431	55,4	44,6
		2005	6.870.961	54,7	45,3
		2006	7.714.776	57,0	43,0
		2007	8.362.069	56,5	43,5
2002 – 2007			47,8%**	60,6**	33,9**
		8,1%***	9,9***	6,0***	

\* Percentual dos recursos próprios e recursos do governo federal que compõem as receitas correntes

\*\* Taxa de variação no período

\*\*\*Taxa média de variação ao ano

Fonte: Elaborado com base em dados dos Balanços Financeiros.

Inicialmente, na Tabela 8, observando-se os percentuais de recursos próprios e recursos do governo federal em relação às receitas correntes totais arrecadadas, verifica-se, de imediato que a região Norte apresenta maior dependência financeira de recursos oriundos do governo federal, em comparação com as regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste, apresentadas anteriormente.

Nota-se, na região Norte, que o Estado do Amazonas apresenta maiores percentuais de arrecadação própria, variando de 65,9% a 71,5%. Cabe ressaltar, de acordo com dados disponíveis no portal do governo do Estado do Amazonas, que o comportamento crescente das receitas correntes no período de 2004 a 2007, é obtido por mudanças governamentais no Pólo Industrial de Manaus e pela conjuntura econômica favorável do período.

No entanto, a taxa média de variação dos recursos próprios foi de 6% a.a., enquanto a de transferências do governo federal foi aproximadamente 8% a.a.

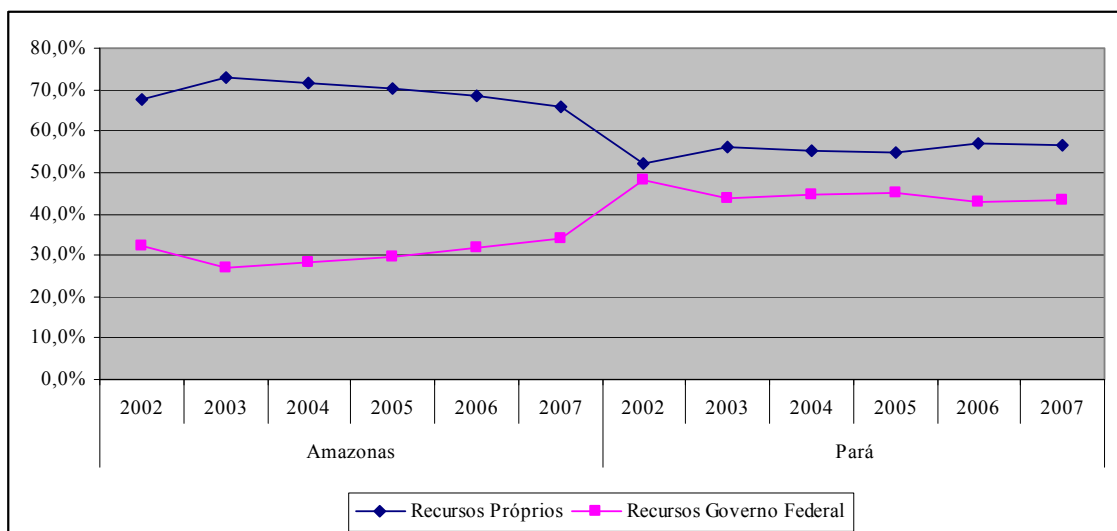
Por sua vez, o Estado do Pará possui uma arrecadação de receitas correntes, no período de 2002 a 2007, pouco acima da arrecadação do Estado do Amazonas. No entanto, com relação aos percentuais de composição das referidas receitas, a arrecadação própria do governo do Estado do Pará é menos

representativa, sua dependência financeira de recursos federais é mais significativa, variando de 43% a 48%.

Mesmo assim, a taxa média de variação dos recursos próprios foi de aproximadamente 10% a.a., enquanto a de transferências do governo federal foi de 9% a.a.

Cabe ressaltar, de acordo com dados disponíveis no portal do governo do Estado do Pará, um Estudo da Diretoria de Arrecadação da Secretaria de Fazenda, que mostra que a receita própria apresentou sua maior participação em 2006, devido a uma política de gestão fazendária voltada a tornar o ICMS um tributo menos regressivo.

Dentro desse contexto, para melhor visualização da Tabela 12, foi elaborado o Gráfico 8.



**Gráfico 8** - Composição das Receitas Correntes dos Estados da Região Norte, 2002 – 2007.  
Fonte: Elaboração própria.

Visualiza-se, através do Gráfico 8, a diferença que o Estado do Amazonas tem em relação ao Pará, no tocante à dependência financeira de recursos oriundos de transferências correntes do governo federal.

Observa-se, também, que o Estado do Amazonas vem, aos poucos, diminuindo sua arrecadação própria e aumentando sua dependência financeira de recursos do governo federal.

Destaca-se, nesse cenário que, nas regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste, o comportamento verificado da arrecadação não foi esse, pelo contrário, nos Estados das referidas regiões, a dependência financeira de recursos oriundos do governo federal é bem menor.

#### **4.1.5 Região Nordeste**

Toda região Nordeste é um pouco menor que o Estado do Amazonas, com 1.558.196 km<sup>2</sup> de área e aproximadamente 51.609.027 habitantes, de acordo com dados do IBGE em 2007. É, ainda, a região brasileira que possui o maior número de Estados, são nove no total, sendo eles: Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraíba, Piauí, Pernambuco, Rio Grande do Norte e Sergipe.

No entanto, trata-se da região mais pobre do país, em que cerca de 50% da população tem renda familiar de meio salário-mínimo, bem como apresenta as maiores taxas de desnutrição do país.

Cabe ressaltar que, devido à ausência de disponibilização dos Balanços Financeiros dos governos dos Estados que compõem a região Nordeste, no período de 2002 a 2007, são objetos desse estudo apenas os Estados da Bahia, Alagoas, Pernambuco e Paraíba.

Todavia, para se ter uma idéia acerca dos referidos Estados, objetos de estudo, cabe apresentar um breve comentário sobre cada um, de acordo com dados do IBGE de 2007.

O Estado da Bahia ocupa uma área de 564.692,669 km<sup>2</sup>, é formado por 417 municípios, sua população total está estimada em 14.080.654 habitantes, é o Estado mais rico e com maior exploração do turismo de todo o Nordeste, e sua capital é a cidade de Salvador.

Por sua vez, o Estado de Alagoas ocupa uma área de 27.767 km<sup>2</sup>, sua capital é a cidade de Maceió. É formado por 102 municípios e uma população estimada em 3.037.103 habitantes. Nas últimas duas décadas, o Estado tem alavancado seu desenvolvimento econômico, oriundo da agricultura, pecuária, extrativismo, indústria e turismo.

Já o Estado de Pernambuco ocupa uma área de 98.311 km<sup>2</sup>, sua capital é a cidade do Recife, possui 185 municípios e uma população estimada em 8.485.386

habitantes. Com relação à economia, encontra-se em Recife um dos mais importantes pólos de informática do país. Destacam-se também os setores de serviços, como turismo e a Medicina.

Por fim, a Paraíba ocupa uma área de 56.439 km<sup>2</sup>, sua capital é a cidade de João Pessoa, com população estimada em 3.641.395 habitantes, sendo formada por 223 municípios.

A economia do Estado é constituída basicamente pela atividade agrícola, industrial, pecuária e turismo. O setor industrial tem sua produção ligada à indústria alimentícia, têxtil, couro, calçados, metalúrgica e usinas de álcool.

Dessa forma, os dados contábeis obtidos, no período em análise, do Estado da Bahia correspondem à execução de quatro gestores diferentes, de três partidos políticos diferentes, isto é,

- César Augusto Rabello Borges, filiou-se ao Partido da República, foi governador da Bahia de 1999 a 2002, quando renunciou ao mandato de Governador, para concorrer e ser eleito ao Senado Federal;
- Otto Alencar, matemático, filiado do PFL, assumiu o governo da Bahia em 2002, após renúncia do mandato de César Augusto;
- Paulo Ganem Souto, formado Geologia, filiado do PT, foi o governador da Bahia no mandato 2003-2006;
- Jaques Wagner, filiado ao PT, é o atual governador do Estado da Bahia, tendo iniciado sua gestão em 2007.

Já no Estado de Alagoas, correspondem a três gestores diferentes, de partidos políticos diferentes, ou seja,

- Ronaldo Augusto Lessa Santos, do Partido Socialista Brasileiro (PSB), foi governado de Alagoas por dois mandatos, de 1999 a 2006, renunciou ao cargo, para concorrer ao Senado em 2006;
- Luís Abílio de Sousa Neto, engenheiro civil, filiado do PDT, assumiu o governo após renúncia de Ronaldo Lessa;
- Teotônio Brandão Vilela Filho, filiado ao PSDB, é o atual governador de Alagoas, tendo iniciado seu mandato em 2007.

Por sua vez, no Estado de Pernambuco, correspondem a quatro gestores diferentes, de três partidos políticos diferentes, a saber:



- Jarbas de Andrade Vasconcelos, filiado ao PMDB, foi governador de Pernambuco de 01 de janeiro de 1999 a 31 de março de 2006, quando renunciou ao mandato para disputar uma cadeira no Senado Federal;
- José Mendonça Bezerra Filho, filiado ao DEM, assume o governo do Estado em 31 de março de 2006;
- Eduardo Henrique Accioly Campos, filiado ao PSB, tomou posse como governador de Pernambuco dia 1º de janeiro de 2007.

No Estado da Paraíba, correspondem a três gestores diferentes, de dois partidos políticos diferentes, isto é,

- José Targino Maranhão, filiado ao PMDB, foi governador do Estado da Paraíba em 1998, em 2002 renuncia ao governo do Estado para candidatar-se ao Senado;
- Antônio Roberto de Sousa Paulino, filiado ao PMDB, assume em 2002 após renúncia de Maranhão;
- Cássio Rodrigues da Cunha Lima, filiado ao PSDB, foi governador do Estado da Paraíba de 2003 a 2006, sendo reeleito para o mandato 2007 – 2010.

Diante desse cenário, visando a fornecer parâmetros para percepção de comportamento dos dados totais das disponibilidades, bem como dos restos a pagar, e do saldo, no período de 2002 a 2007, foi elaborada a Tabela 9.

**Tabela 9 – Disponível, Restos a Pagar e Saldo dos Estados da Região Nordeste, 2002 - 2007**

REGIÃO	ESTADO	EXERCÍCIOS	DISPONÍVEL	% ***	RESTOS A PAGAR	% ***	SALDO	% ***
Nordeste	Bahia	2002	854.945	-	239.897	-	615.049	-
		2003	677.579	-20,7	423.999	76,7	253.581	-58,8
		2004	784.142	15,7	437.808	3,3	346.335	36,6
		2005	915.341	16,7	451.270	3,1	464.071	34,0
		2006	685.735	-25,1	313.195	-30,6	372.541	-19,7
		2007	1.011.906	47,6	441.288	40,9	570.618	53,2
		2002 – 2007	18,4%*	3,4**	83,9%*	13**	-7,2%*	-1,5**
	Pernambuco	2002	857.392	-	614.255	-	243.137	-
		2003	635.743	-25,9	514.761	-16,2	120.982	-50,2
		2004	647.005	1,8	589.964	14,6	57.041	-52,9
		2005	838.237	29,6	586.085	-0,7	252.152	342,1
		2006	593.632	-29,2	383.241	-34,6	210.390	-16,6
		2007	1.050.864	77,0	625.174	63,1	425.690	102,3
		2002 – 2007	22,6%*	4,2**	1,8%*	0,4**	75,1%*	11,9**
	Paraíba	2002	245.088	-	205.803	-	39.285	-
		2003	142.969	-41,7	337.245	63,9	-194.277	-594,5
		2004	131.544	-8,0	508.711	50,8	-377.167	94,1
		2005	273.509	107,9	392.784	-22,8	-119.274	-68,4
		2006	239.631	-12,4	233.115	-40,7	6.516	-105,5
		2007	271.031	13,1	102.533	-56,0	168.499	2485,8
		2002 – 2007	10,6%*	2,0**	-50,2%*	-13,0**	328,9%*	33,8**
Alagoas	2002	98.579	-	153.074	-	-54.496	-	
	2003	67.895	-31,1	93.947	-38,6	-26.053	-	
	2004	90.955	34,0	62.219	-33,8	28.736	-	
	2005	157.102	72,7	309.655	397,7	-152.552	-	
	2006	218.703	39,2	142.576	-54,0	76.127	-	
	2007	306.363	40,1	167.387	17,4	138.977	82,6	
	2002 – 2007	210,8%*	25,5**	9,3%*	1,8**	-	-	

\* Taxa de variação no período

\*\* Taxa média de variação ao ano

\*\*\* Taxa anual de variação

Fonte: Elaborado com base em dados dos Balanços Financeiros.

De acordo com a Tabela 9, observa-se que os Estados da Bahia e Pernambuco apresentam registro contábil de suas disponibilidades em montantes bem mais significativos que os Estados de Alagoas e Paraíba.

Observa-se também que os recursos do disponível, no período em análise, são suficientes para garantir o pagamento dos restos a pagar inscritos, atendendo ao artigo 42 da LRF, e ainda gerar um saldo real positivo do disponível, exceto no exercício financeiro de 2002 do Estado de Alagoas.

Cabe destacar que, nos exercícios financeiros de 2003 e 2005, o Estado de Alagoas apresentou saldo do disponível insuficiente para pagar as despesas inscritas nos restos a pagar, devidamente contabilizadas e visualizadas no Balanço Financeiro, gerando, um saldo real negativo da ordem de R\$ 26 milhões, em 2003, e R\$ 152 milhões, em 2005, como está apresentado na terceira coluna da Tabela 13 em destaque.

Verifica-se, também, na Tabela 13, que o Estado da Paraíba atendeu a artigo 42 da LRF, nos exercício de 2002 e 2006. No entanto, nos exercícios financeiros de 2003, 2004 e 2005, apresentou saldo do disponível insuficiente para pagar as despesas inscritas nos restos a pagar devidamente registradas no Balanço Financeiro, gerando um saldo real negativo da ordem de R\$ 194 milhões, em 2003, R\$ 377 milhões, em 2004, e R\$ 119 milhões, em 2005.

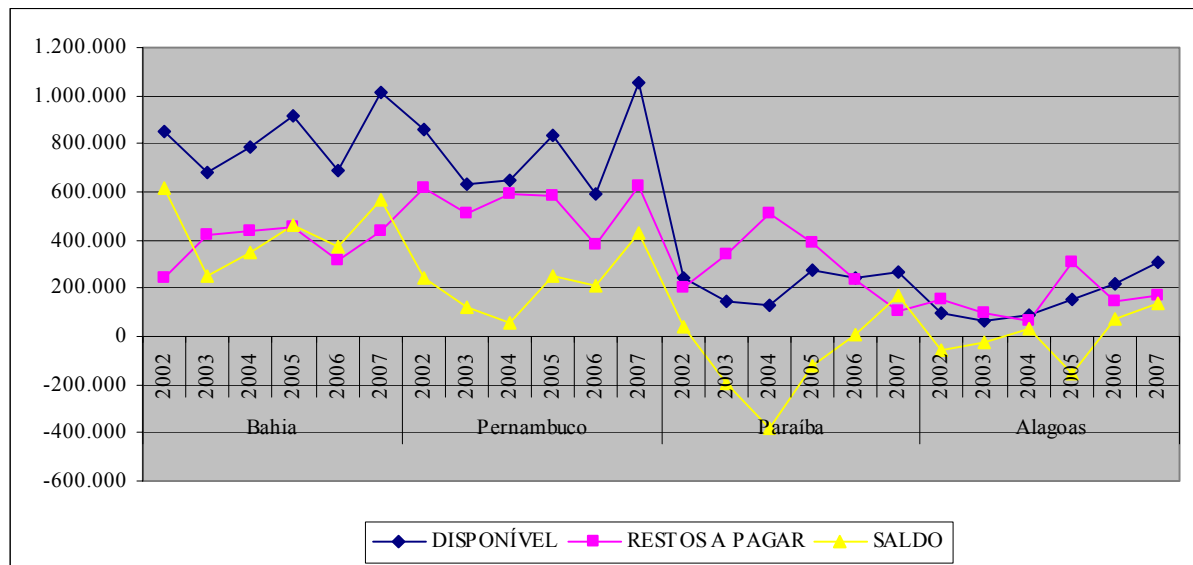
Apesar de não se tratar de exercícios de fim de mandato, é importante salientar que essa situação relacionada aos restos a pagar não é das mais adequadas, principalmente, por representar um passivo financeiro e contribuir com a constituição de um passivo real a descoberto, gerando um desequilíbrio financeiro.

O Estado de Alagoas destaca-se quanto à taxa de variação no período, do disponível, que atingiu 210,8%, bem como a taxa média de variação que foi de 25,5% a.a. Na taxa anual de variação do disponível, vê-se nos Estados, que não é constante, variando ano a ano entre oscilações positivas e negativas.

Nos restos a pagar, destaca-se o Estado da Bahia com uma taxa de variação no período de 83,9% e o Estado da Paraíba com uma variação negativa de 50,2%, correspondendo a um esforço em diminuir a inscrição de despesas empenhadas e não pagas ao findo de cada exercício financeiro, bem como uma taxa média de variação negativa de 13% a.a.

No saldo, o Estado de Pernambuco se destaca com uma taxa de variação no período de 329% e uma taxa média de variação de aproximadamente 34% a.a.

Dentro desse contexto, para melhor visualização da Tabela 13, foi elaborado o Gráfico 9.



**Gráfico 9 – Disponível, Restos a Pagar e Saldo dos Estados da Região Nordeste, 2002 – 2007.**  
Fonte: Elaboração própria.

Logo, através do Gráfico 13, visualiza-se que os Estados da Bahia e Pernambuco apresentam disponibilidades financeiras contabilizadas nos Balanços Financeiros, divergentes dos Estados de Alagoas e Paraíba. Permite também visualizar certa instabilidade no acompanhamento do fluxo financeiro, no período em análise, oscilando de um exercício para o outro.

Observa-se, ainda, que os restos a pagar do Estado de Pernambuco são os mais representativos da região Nordeste, no entanto possui disponibilidade financeira suficiente para saldá-las.

O Estado da Paraíba chama a atenção por apresentar saldos negativos significativos em 2003, 2004 e 2005, quando as disponibilidades financeiras não foram suficientes para cobrir os restos a pagar.

Agora, parte-se para o exame das receitas correntes arrecadadas, sendo levantado o percentual de participação dos recursos próprios, bem como dos recursos oriundos das transferências do governo federal. Para tanto, foi elaborada a Tabela 10.

Tabela 10 - Composição das Receitas Correntes dos Estados da Região Nordeste, 2002 - 2007

VALORES EM R\$ MIL EM MOEDA CONSTANTE DE 2007					
REGIÃO	ESTADO	EXERCÍCIO	RECEITAS CORRENTES	*% RECURSOS PRÓPRIOS	*% RECURSOS GOVERNO FEDERAL
Nordeste	Bahia	2002	13.268.119	67,3	32,7
		2003	13.844.664	67,7	32,3
		2004	15.475.575	67,6	32,4
		2005	16.287.004	62,0	38,0
		2006	17.581.373	63,5	36,5
		2007	17.545.805	62,9	37,1
		2002 – 2007	32,2%**	23,6**	50,0**
			5,7%***	4,3***	8,4***
	Pernambuco	2002	8.801.824	66,7	33,3
		2003	8.637.357	67,6	32,4
		2004	9.476.340	66,8	33,2
		2005	10.827.992	65,0	35,0
		2006	11.799.118	66,2	33,8
		2007	12.666.673	64,7	35,3
		2002 – 2007	43,9%**	39,5**	52,8**
			7,6%***	6,9***	8,8***
	Paraíba	2002	2.995.668	49,2	50,8
		2003	3.160.733	56,3	43,7
		2004	3.200.896	55,3	44,7
		2005	3.904.936	53,9	46,1
		2006	4.315.275	54,7	45,3
2007		4.560.594	56,3	43,7	
2002 – 2007		52,2%**	74,2**	31,0**	
		8,8%***	11,7***	5,5***	
Alagoas	2002	2.169.878	51,2	48,8	
	2003	2.342.866	56,1	43,9	
	2004	2.669.759	52,0	48,0	
	2005	3.224.809	47,3	52,7	
	2006	4.867.796	62,2	37,8	
	2007	3.751.419	43,0	57,0	
	2002 – 2007	72,9%**	45,1**	102,1**	
		11,6%***	7,7***	15,1***	

\* Percentual dos recursos próprios e recursos do governo federal que compõem as receitas correntes

\*\* Taxa de variação no período

\*\*\*Taxa média de variação ao ano

Fonte: Elaborado com base em dados do Balanço Financeiro.

Diante da Tabela 14, observando-se os percentuais de recursos próprios e recursos de transferências do governo federal, constata-se que a região Nordeste, dentre as demais, é aquela que apresenta maior dependência financeira de recursos do governo federal.

Percebe-se que as receitas correntes dos Estados da Bahia e de Pernambuco são bem mais representativas que as receitas correntes dos Estados de Alagoas e Paraíba, fato também visto anteriormente no disponível.

Com relação aos percentuais dos recursos próprios, observa-se, na Tabela 14, no período de 2002 a 2007, que a variação nos quatro Estados da região Nordeste, em relação às receitas correntes, vai de 43% a 67,7%. Por sua vez, os percentuais dos recursos oriundos de transferências do governo federal apresentam variação de 57% a 32,3%.

No Estado da Bahia, observa-se um comportamento curioso, de 2002 a 2004, por sua arrecadação própria corresponde a 67% das receitas correntes, e, de 2005 a 2007, esse percentual cai para 62%. A taxa média de variação dos recursos próprios foi de 4% a.a., enquanto a de transferências do governo federal foi de 8% a.a. Logo, o que se vê, no período, é um crescimento nas transferências do governo federal a partir do exercício financeiro de 2005.

O Estado de Pernambuco, de acordo com dados disponíveis no portal do governo do Estado, justifica a arrecadação de recursos próprios entre 64,7% e 66,7%, atribuindo à política tributária adotada e às ações de combate às sonegações. Logo, a taxa média de variação de recursos próprios foi de 7% a.a., enquanto a de transferências do governo federal foi de aproximadamente 9% a.a.

No Estado da Paraíba, cabe ressaltar, de acordo com dados disponíveis no portal da Secretaria da Receita do Governo do Estado da Paraíba, que o comportamento do crescimento na arrecadação, especificamente, a partir do exercício de 2004, foi resultado

- Do Programa de Recuperação Fiscal do Estado da Paraíba – REFIS/PB, criado com a finalidade de promover a regularização de débitos fiscais;
- De uma política tributária voltada à modernidade, com destaque na tecnologia da informação;
- Do crescimento econômico, no Estado, com o ingresso de novos empreendimentos;
- Da agilidade e comprometimento dos agentes envolvidos na política de arrecadação, fiscalização e tributação.

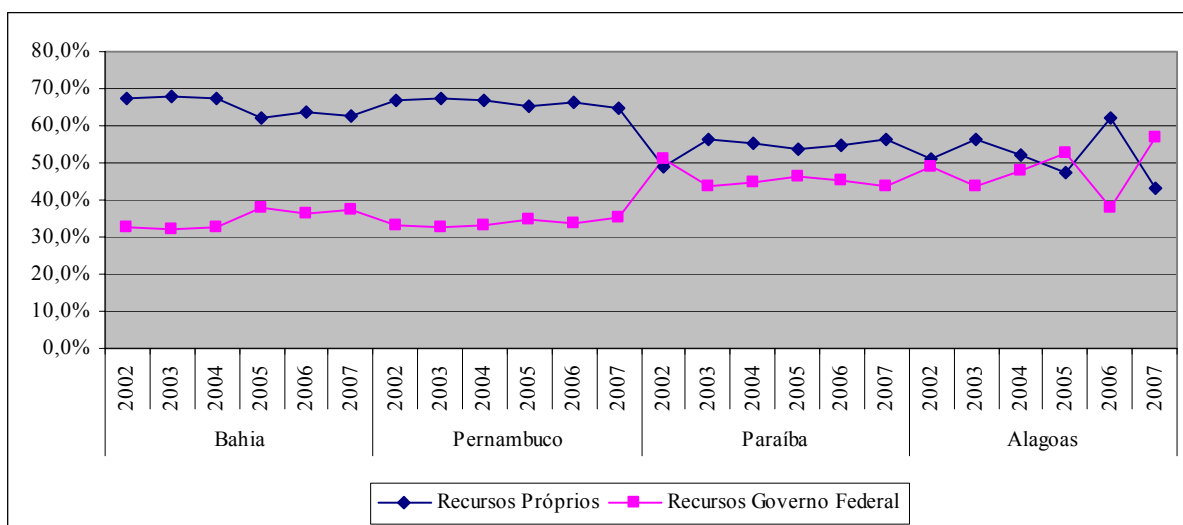
Logo, a taxa média de variação de recursos próprios foi de 11,7% a.a., enquanto a de transferências do governo federal foi de 5,5% a.a.

Os indicadores apresentados, nos Estados da região Nordeste, refletem os resultados alcançados pelas ações de governo estabelecidas, sendo devidamente registrados nos Balanços Financeiros gerados pela contabilidade pública.

O Estado de Alagoas, no exercício financeiro de 2007, chama a atenção dentre os demais por transparecer nitidamente sua dependência financeira do governo federal, demonstrando a necessidade de explorar seus potenciais econômicos, de buscar uma melhoria efetiva na modernização de sua gestão pública, de alcançar um desenvolvimento socioeconômico, e de elevar sua arrecadação própria, diminuindo a dependência financeira de recursos do governo federal.

A arrecadação de recursos próprios desse Estado está entre 43% e 56% das receitas correntes, já as transferências do governo federal apresentam variação de 37% a 57%. Logo, a taxa média de variação de recursos próprios foi de 7,7% a.a., enquanto a de transferências do governo federal foi de aproximadamente 15% a.a.

Dentro desse contexto, para melhor visualização da Tabela 14, foi elaborado o Gráfico 10.



**Gráfico 10** - Composição das Receitas Correntes dos Estados da Região Nordeste, 2002 – 2007.  
Fonte: Elaboração própria.

Inicialmente, através do Gráfico 10, visualiza-se o comportamento diferenciado que os Estados da Bahia e Pernambuco têm em comparação aos Estados de Alagoas e Paraíba, com relação aos recursos próprios e a dependência financeira de recursos do governo federal.

Mostra-se que o Estado da Bahia apresenta uma mudança significativa em seu comportamento a partir do exercício financeiro de 2005, quando sua

arrecadação própria diminui, e a dependência de recursos do governo federal aumenta.

Já no Estado de Pernambuco, observa-se um comportamento mais constante ao longo do período em análise.

Ainda, visualiza-se, no Gráfico 10, o comportamento do Estado de Alagoas em relação ao Estado da Paraíba, no tocante à arrecadação própria e à dependência financeira de recursos oriundos de transferências correntes do governo federal, apresentando-se bem diferenciado. Em Alagoas, observa-se uma significativa oscilação, enquanto, na Paraíba, o comportamento se apresenta constante em todo o período.

Destaca-se, ainda, nesse cenário, que, nas regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste o comportamento verificado da arrecadação não foi esse, pelo contrário, nos Estados das referidas regiões, a dependência financeira de recursos oriundos do governo federal é bem menor. Já as regiões Norte e Nordeste apresentam características financeiras bem semelhantes.

#### 4.2 SÍNTESE DOS RESULTADOS

Após verificar o comportamento dos fluxos de caixa através dos Balanços Financeiros devidamente publicados, dos exercícios de 2002 a 2007, de doze Estados brasileiros e do Distrito Federal, separado por regiões, os resultados e sua discussão apresentados anteriormente confirmam a seção da revisão da literatura.

Apesar de a contabilidade pública ainda não elaborar a Demonstração de Fluxo Caixa, em caráter obrigatório, por não fazer parte dos demonstrativos estabelecidos pela Lei nº. 4.320/64, e as NBCASPs terem incluído a elaboração da referida demonstração, observa-se, também, que o Balanço Financeiro é um instrumento que pode ser muito útil para o acompanhamento e controle do fluxo de caixa da administração.

Através dele foi possível observar, na amostra desse estudo, tanto aqueles Estados que apresentaram excedente de caixa, quanto os que apresentaram escassez financeira, no período em análise.

Cabe destacar que, foram constatados, diversos pontos em comum acordo com o que Andrade (2008, p. 9) elenca na seção da revisão da literatura, que podem ser observados através do fluxo de caixa nas finanças públicas, como:



- Colaborar para a análise do desempenho financeiro da entidade;
- Verificar a auto-suficiência de seus compromissos assumidos, capacidade de expansão, independência financeira;
- Ter uma visão geral da situação das finanças públicas;
- Permitir análise imediata da disponibilidade e do impacto da mesma nas finanças da entidade;
- Visualizar restos a pagar;
- Evitar desembolsos vultosos sem disponibilidade financeira; e
- Evitar o déficit público e conseqüentemente dívidas.

Diante do exposto, os Balanços Financeiros dos doze Estados brasileiros e do Distrito Federal, no contexto geral, revelaram alguns pontos relevantes sobre: o comportamento dos saldos disponíveis para o exercício seguinte; o atendimento ao art. 42 da LRF; a arrecadação dos recursos de transferência do governo federal e dos recursos próprios.

Portanto, para melhor visualização dos pontos relevantes dos dados apresentados na seção anterior, com base no que fora exposto aqui, foram elaboradas as Tabelas de 11 a 14.

**Tabela 11 – Taxa de variação no período em (%), 2002 - 2007**

REGIÕES	ESTADOS/DF	DISPONÍVEL	RESTOS A PAGAR	SALDO	R.C. *	R.P. **	R.G.F. ***
<b>Sul</b>	<b>Rio Grande do Sul</b>	181,1	-3,0	620,3	26,6	31,0	14,8
<b>Sudeste</b>	<b>São Paulo</b>	94,5	106,8	80,3	38,6	40,8	24,9
	<b>Rio de Janeiro</b>	30,5	9,5	64,4	39,8	55,9	-15,3
	<b>Minas Gerais</b>	1570,9	62,0	845,2	50,2	52,6	41,6
<b>Centro-Oeste</b>	<b>Distrito Federal</b>	539,0	1941,2	275,5	0,0	62,8	-56,4
	<b>Mato Grosso</b>	788,1	912,9	631,6	68,1	62,8	82,8
	<b>Mato Grosso do Sul</b>	280,6	115,2	-	64,1	77,9	31,4
	<b>Amazonas</b>	196,9	89,7	387,6	39,0	35,5	46,3
<b>Norte</b>	<b>Pará</b>	63,0	6,2	105,8	47,8	60,6	33,9
	<b>Bahia</b>	18,4	83,9	-7,2	32,2	23,6	50,0
<b>Nordeste</b>	<b>Pernambuco</b>	22,6	1,8	75,1	43,9	39,5	52,8
	<b>Paraíba</b>	10,6	-50,2	328,9	52,2	74,2	31,0
	<b>Alagoas</b>	210,8	9,3	-	72,9	45,1	102,1

\* Receitas Correntes (R.C.)

\*\* Recursos Próprios (R.P.)

\*\*\* Recursos Governo Federal (R.G.F.)

Fonte: Elaboração própria.

A Tabela 11 apresenta, em síntese, a taxa de variação, no período de 2002 a 2007, calculado para o disponível, restos a pagar, saldo, receitas correntes, recursos próprios e recursos do governo federal.

Cabe destacar, quanto ao disponível, que o Estado de Minas Gerais apresentou a maior variação de crescimento no período atingindo 1.570,9%, seguido do Mato Grosso que foi de 788,1% e do Distrito Federal que foi de 539,0%.

Por sua vez, nos restos a pagar, destaca-se o Distrito Federal que apresentou uma variação no período da ordem de 1.941,2%, seguido do Mato Grosso que foi de 912,9%, estando os demais Estados com uma taxa de variação menor, chegando a Estados como o Rio Grande do Sul e a Paraíba que apresentaram variação negativa de 3,0% e 50,2%, respectivamente.

No saldo, aqui apurado como sendo a diferença obtida pelo disponível menos o pagamento dos restos a pagar, destacam-se o Estado de Minas Gerais, com maior taxa de variação no período, correspondente a 845,2%, e o Estado da Bahia com taxa negativa de variação no período de 7%.

Já nas receitas correntes, o Estado de Alagoas apresentou a maior variação no período alcançando 72,9%, enquanto que o Distrito Federal não apresentou variação.

Nos recursos próprios, diretamente arrecadados por cada ente federativo, a maior variação observada foi no Estado do Mato Grosso do Sul atingindo 77,9%, e o menor na Bahia, que foi de 23,6%.

Enquanto que, com relação aos recursos arrecadados do governo federal, o Estado de Alagoas apresentou a maior taxa de variação no período, correspondente a 102,1%, e o Distrito Federal apresentou variação negativa de 56,4%.

Assim, de acordo com a Tabela 11, os destaques foram:

- Na região Sudeste, os Estados do Rio de Janeiro e de Minas Gerais;
- Na região Centro-Oeste, os Estados do Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e no Distrito Federal;
- No Nordeste, os Estados da Bahia, Paraíba e Alagoas.

Vejamos agora esses mesmos itens, observados em relação à taxa média geométrica de variação ao ano, no período de 2002-2007.

**Tabela 12 – Taxa média de variação ao ano em (%), 2002 – 2007**

REGIÕES	ESTADOS/DF	DISPONÍVEL	RESTOS A PAGAR	SALDO	R.C. *	R.P. **	R.G.F. ***
<b>Sul</b>	<b>Rio Grande do Sul</b>	23,0	-0,6	48,4	4,8	5,5	2,8
<b>Sudeste</b>	<b>São Paulo</b>	14,2	15,6	12,5	6,7	7,1	4,5
	<b>Rio de Janeiro</b>	5,5	1,8	10,5	6,9	9,3	-3,3
	<b>Minas Gerais</b>	75,6	10,1	75,3	8,5	8,8	7,2
<b>Centro-Oeste</b>	<b>Distrito Federal</b>	44,9	82,8	30,3	0,0	10,2	12,8
	<b>Mato Grosso</b>	54,8	58,9	48,9	10,9	10,2	12,8
	<b>Mato Grosso do Sul</b>	30,6	16,6	-	10,4	12,2	5,6
<b>Norte</b>	<b>Amazonas</b>	24,3	13,7	37,3	6,8	6,3	7,9
	<b>Pará</b>	10,3	1,2	15,5	8,1	9,9	6,0
<b>Nordeste</b>	<b>Bahia</b>	3,4	13,0	-1,5	5,7	4,3	8,4
	<b>Pernambuco</b>	4,2	0,4	11,9	7,6	6,9	8,8
	<b>Paraíba</b>	2,0	-13,0	33,8	8,8	11,7	5,5
	<b>Alagoas</b>	25,5	1,8	-	11,6	8,5	15,1

\* Receitas Correntes (R.C.)

\*\* Recursos Próprios (R.P.)

\*\*\* Recursos Governo Federal (R.G.F.)

Fonte: Elaboração própria.

Na Tabela 12 observa-se, a taxa média geométrica de variação ao ano, no período de 2002 a 2007, calculado para o disponível, restos a pagar, saldo, receitas correntes, recursos próprios e recursos do governo federal.

Quanto ao disponível, cabe destacar, que o Estado de Minas Gerais apresentou a maior taxa média de variação correspondente a 75,6% a.a., seguido do Mato Grosso que foi de 55% e do Distrito Federal que foi de 45%. Enquanto que o Estado da Paraíba apresenta a menor taxa média de variação correspondente a 2% a.a., seguido da Bahia com 3% a.a., Pernambuco com 4% a.a. e o Estado do Rio de Janeiro com 5,5% a.a.

Nos restos a pagar, destaca-se o Distrito Federal com a maior taxa média de variação de aproximadamente 83% a.a. Já o Estado da Paraíba apresentou uma taxa média de variação negativa de 13% a.a. Fato esse positivo, já que representa uma diminuição na dívida flutuante.

No saldo, destaca-se o Estado de Minas Gerais com a maior taxa média de variação, correspondendo a 75% a.a. Enquanto que o Estado da Bahia apresentou taxa média de variação negativa de 1,5% a.a.

Nas receitas correntes, destaca-se o Estado de Alagoas que apresentou uma variação de 11,6% a.a.

Nos recursos próprios, diretamente arrecadados por cada ente federativo, as maiores variações foram do Estado do Mato Grosso do Sul, Paraíba e Mato Grosso e o Distrito Federal, com 12%, 11%, 10% e 10% ao ano, respectivamente.

E, por fim, quanto aos recursos arrecadados do governo federal, o Estado de Alagoas apresentou a maior taxa média de variação, correspondente a 15% a.a. Enquanto o Estado do Rio de Janeiro apresentou uma variação negativa de 3% a.a.

Assim, na Tabela 16, os destaques se concentraram:

- Na região Sudeste, os Estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro;
- Na região Centro-Oeste, o Estado do Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e o Distrito Federal;
- No Nordeste, os Estados da Bahia, Pernambuco, Paraíba e Alagoas.

Outro aspecto relevante, que merece destaque, diz respeito ao cumprimento do art. 42 da LRF, sendo apresentada, a Tabela 13, para melhor visualização.

**Tabela 13 – Estados que não atenderam ao artigo 42 da LRF**

VALORES EM R\$ MIL EM MOEDA CONSTANTE DE 2007					
REGIÃO	ESTADO	EXERCÍCIOS	DISPONÍVEL	RESTOS A PAGAR	SALDO
<b>Sudeste</b>	<b>Minas Gerais</b>	<b>2002</b>	<b>216.965</b>	<b>287.929</b>	<b>-70.964</b>
<b>Centro-Oeste</b>	<b>Mato Grosso do Sul</b>	<b>2002</b>	<b>184.194</b>	<b>296.027</b>	<b>-111.833</b>
		<b>2006</b>	<b>136.976</b>	<b>358.775</b>	<b>-221.799</b>
<b>Nordeste</b>	<b>Alagoas</b>	<b>2002</b>	<b>98.579</b>	<b>153.074</b>	<b>-54.496</b>

Fonte: Elaboração própria.

Observa-se, na Tabela 13, que o Estado do Mato Grosso do Sul, até o presente momento, vem descumprindo ao que determina o art. 42 da LRF:

É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito (LRF, 2000, p. 16).

Nos exercícios financeiros de fim de mandato de governo estadual, 2002 e 2006, os restos a pagar, que de acordo com o art. 36, da Lei nº 4.320, são as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro, inscritos em cada

exercício, foram superiores aos montantes disponíveis, gerando, portanto, compromissos financeiros exigíveis que compõem a dívida flutuante.

Já os Estados de Minas Gerais e Alagoas descumpriram o art. 42 da LRF, apenas no exercício financeiro de 2002.

Vale ressaltar que nos três Estados, os respectivos Tribunais de Contas de cada Estado emitiram parecer prévio favorável à aprovação das prestações de contas dos Governadores.

Entretanto, partindo para uma observação contínua do art. 42, nos demais exercícios financeiros, uma vez que esse dispositivo deve ser preocupação permanente dos gestores financeiros, foi constatado o que apresenta a Tabela 14.

**Tabela 14 – Estados com restos a pagar sem disponibilidade financeira em outros exercícios**

VALORES EM R\$ MIL EM MOEDA CONSTANTE DE 2007					
REGIÃO	ESTADO	EXERCÍCIOS	DISPONÍVEL	RESTOS A PAGAR	SALDO
Centro-Oeste	<b>Mato Grosso</b>	<b>2003</b>	<b>173.565</b>	<b>175.784</b>	<b>-2.219</b>
	<b>Mato Grosso do Sul</b>	<b>2003</b>	<b>207.693</b>	<b>384.932</b>	<b>-177.239</b>
		<b>2004</b>	<b>174.426</b>	<b>363.183</b>	<b>-188.757</b>
		<b>2005</b>	<b>198.543</b>	<b>445.986</b>	<b>-247.444</b>
Nordeste	<b>Paraíba</b>	<b>2003</b>	<b>142.969</b>	<b>337.245</b>	<b>-194.277</b>
		<b>2004</b>	<b>131.544</b>	<b>508.711</b>	<b>-377.167</b>
		<b>2005</b>	<b>273.509</b>	<b>392.784</b>	<b>-119.274</b>
	<b>Alagoas</b>	<b>2003</b>	<b>67.895</b>	<b>93.947</b>	<b>-26.053</b>
		<b>2005</b>	<b>157.102</b>	<b>309.655</b>	<b>-152.552</b>

Fonte: Elaboração própria.

Diante da Tabela 18, observa-se que o Estado do Mato Grosso do Sul, além de descumprir ao que determina o art. 42 da LRF, apresentou, nos Balanços Financeiros, restos a pagar sem a necessária cobertura financeira, nos exercícios de 2003, 2004 e 2005. Merece destaque o exercício de 2005, quando o montante a descoberto atinge R\$ 247 milhões.

Também se comporta da mesma forma que o Estado do Mato Grosso do Sul, o Estado da Paraíba. Cabe destacar que diante da Tabela 18, foi o Estado que apresentou o maior total de restos a pagar sem disponibilidade financeira, no valor de R\$ 377 milhões em 2004.

Já o Estado de Alagoas apresentou insuficiência financeira para cobrir os restos a pagar nos exercícios de 2003 e 2005. E, o Estado do Mato Grosso, apenas

no exercício de 2003, com o menor montante a descoberto da ordem de R\$ 2 milhões.

Diante do exposto, apesar da LRF representar um avanço para alcançar o equilíbrio financeiro do Estado, o controle dos restos a pagar deve ser observado em todos os exercícios e não apenas nos que correspondem a término de mandato.

Logo, apresenta-se, a seguir, a conclusão e recomendações para futuras pesquisas sobre o tema.

## 5 CONCLUSÃO

Foi constatado, através da apresentação e discussão dos resultados apurados, pelos Balanços Financeiros, que as regiões Sul e Sudeste, condizem com o desenvolvimento econômico que possuem e com o título de regiões mais ricas do país.

Na região Nordeste, apesar de ser considerada a região mais pobre do país, foi identificado que os Estados da Bahia e Pernambuco se comportaram como os da região Sul e Sudeste.

Desse modo, começamos a perceber que, dentro de uma mesma região, o comportamento do disponível varia significativamente. Assim, não é possível atribuir características gerais sobre as disponibilidades financeiras dos Estados e do Distrito Federal por regiões, por identificar que cada um dos entes que formam cada região, possui especificidades econômicas, políticas e sociais próprias.

Deixaram de atender ao artigo 42 da LRF, os Estados de Minas Gerais, Mato Grosso do Sul e Alagoas. Cabe destacar o Estado do Mato Grosso do Sul que além de não atender em 2002 e 2006, deixa nos exercícios de 2003, 2004 e 2005 restos a pagar sem disponibilidade financeira suficiente para cobri-los.

No entanto, esse comportamento também foi verificado em outros exercícios que não correspondem ao estabelecido no artigo 42 da LRF, nos Estados do Mato Grosso e Paraíba.

Vale ressaltar que, os Estados das regiões Sul, Sudeste e Norte não apresentaram comportamento de desequilíbrio financeiro.

Logo, observa-se que, com a vigência da LRF, os gestores assumiram responsabilidades para contribuir com o equilíbrio das finanças públicas, no entanto, nesse estudo, constata-se que, até cinco anos após a vigência da lei, ou seja, até o exercício financeiro de 2006, gestores públicos ainda apresentam Balanços Financeiros com desequilíbrio comprometendo o Balanço Patrimonial.

Contudo, os Tribunais de Contas desses Estados emitiram pareceres favoráveis à aprovação das Prestações de Contas Anuais dos governos desses Estados.

Por fim, com relação à composição das receitas correntes, através do exame dos percentuais de recursos diretamente arrecadados e recursos de transferência do governo federal, foi constatado que os Estados das regiões Sul, Sudeste e Centro-

Oeste e o Distrito Federal comportam-se de forma semelhante, apresentando menor dependência financeira do governo federal ao longo do período de 2002 a 2007, variando de 12% até 30%. Ao contrário, os Estados das regiões Norte e Nordeste, na composição das receitas correntes, os percentuais de recursos diretamente arrecadados e de recursos de transferência do governo federal encontram-se bem próximos, apresentando significativa dependência financeira do governo federal, variando de 31% até 57%.

Portanto, a observância dos fatores levantados nessa pesquisa visa a proporcionar mudanças financeiras, econômicas, sociais e culturais nas regiões brasileiras, de modo a garantir a evolução promissora dos Estados, através de gestores públicos comprometidos com o desenvolvimento econômico e social aliado ao equilíbrio financeiro.

Assim, diante das conclusões levantadas, apresentam-se as seguintes sugestões:

- Desenvolver novos estudos, visando a destacar a importância da contabilidade pública no decorrer dos anos, após a promulgação da LRF;
- Aprofundar a avaliação do cumprimento da LRF no tocante ao equilíbrio financeiro;
- Promover um estudo visando a identificar o resultado apurado pelo Balanço Financeiro em comparação com o resultado apurado pela Demonstração de Fluxo de Caixa imposta pelas NBCASPs;
- Realizar um levantamento acerca da leitura dos Balanços Públicos como ferramenta geradora de informações para acompanhamento e tomada de decisões.



## REFERÊNCIAS

ALÉM, Ana Claudia; GIAMBIAGI, Fábio. **Finanças Públicas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

ALOE, Armando. **Contabilidade Pública**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **O Fluxo de caixa como planejamento na gestão dos recursos públicos municipais**. Disponível em: <[http://www.niltonandrade.com.br/index.php?option=com\\_content&task=view&id=102&Itemid=49](http://www.niltonandrade.com.br/index.php?option=com_content&task=view&id=102&Itemid=49)>. Acesso em: 21 fev. 2008.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ASSAF NETO, Alexandre; SILVA, César Augusto Tiburcio. **Administração do capital de giro**. 3. ed. 6. reimpre. São Paulo: Atlas, 2007.

BEUREN, Ilse Maria (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade pública: teoria, técnica e elaboração de balanços e questões**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Brasília, DF: Senado, 2000.

BRASIL. **Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal. Brasília, DF.

BRASIL. **Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000**. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940, que dispõe sobre os crimes contra as finanças públicas. Brasília, DF.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece. Brasília, DF.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 09 nov. 2008.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 180, de 21 de maio de 2001**. Divulgar o Anexo I - Detalhamento das Naturezas de Receitas, em atendimento ao disposto no § 3º, do art. 2º da Portaria nº 163/2001. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 07 nov. de 2008.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 326, de 27 de agosto de 2001**. Altera o Anexo I da Portaria nº 180/2001. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 10 nov. 2008.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 447, de 13 de setembro de 2002**. Dispõe sobre normas gerais de registro de transferências de recursos intergovernamentais. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 10 nov. 2008.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 248, de 28 de abril de 2003**. Consolida as Portarias nº 180, 211 e 300 e divulga o detalhamento das naturezas de receitas para 2004. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 10 nov. 2008.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 219, de 29 de abril de 2004**. Aprova a 1ª edição do Manual de Receita Pública. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 10 nov. 2008.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 303, de 28 de abril de 2005**. Aprova a 2ª edição do Manual de Receita Pública. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 10 nov. 2008.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 869, de 15 de dezembro de 2005**. Inclui no Anexo I da 2ª edição do Manual de Procedimentos da Receita Pública as naturezas de receita com as respectivas funções. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 10 nov. 2008.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 340, de 26 de abril de 2006**. Aprova a 3ª edição do Manual de Receita Pública. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 10 nov. 2008.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 245, de 27 de abril de 2007**. Altera o Anexo I da Portaria nº 340/06 e divulga a discriminação das naturezas de receita. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 10 nov. 2008.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 08 de agosto de 2007**. Aprova a 4ª edição do Manual de Procedimentos das Receitas Públicas. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 07 dez. 2008.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 29 de abril de 2008**. Altera o Anexo VII da Portaria Conjunta STN/SOF nº 2/2007. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 07 dez. 2008.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 14 de outubro de 2008**. Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional para efeito a partir de 2009. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 07 dez. 2008.

BRASIL. **Manual de Receita Nacional**: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Contabilidade, 2008.

BRASIL. Governo do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.estado.rs.gov.br/>>. Acesso em: 05 fev 2008.

BRASIL. Governo do Estado de São Paulo. Disponível em: <<http://www.saopaulo.sp.gov.br/>>. Acesso em: 05 fev. 2008.

BRASIL. Governo do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.governo.rj.gov.br/>>. Acesso em: 05 fev. 2008.

BRASIL. Governo do Estado de Minas Gerais. Disponível em: <<http://www.mg.gov.br/>>. Acesso em: 08 ago. 2008.

BRASIL. Governo do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.df.gov.br/>>. Acesso em: 20 set. 2008.

BRASIL. Governo do Estado de Mato Grosso. Disponível em: <<http://www.mt.gov.br/wps/portal>>. Acesso em: 10 ago. 2008.

BRASIL. Governo do Estado de Mato Grosso do Sul. Disponível em: <<http://www.ms.gov.br/>>. Acesso em: 10 ago. 2008.

BRASIL. Governo do Estado do Amazonas. Disponível em: <<http://www.amazonas.am.gov.br/>>. Acesso em: 25 ago. 2008.

BRASIL. Governo do Estado do Pará. Disponível em: <<http://www.pa.gov.br/>>. Acesso em: 29 ago. 2008.

BRASIL. Governo do Estado da Bahia. Disponível em: <<http://www.ba.gov.br/>>. Acesso em: 10 set. 2008.

BRASIL. Governo do Estado de Pernambuco. Disponível em: <<http://www2.pe.gov.br/home/home.html>>. Acesso em: 16 set. 2008.

BRASIL. Governo do Estado da Paraíba. <<http://www.paraiba.pb.gov.br/>>. Acesso em: 19 set. 2008.

BRASIL. Governo do Estado de Alagoas. Disponível em: <<http://www.governo.al.gov.br/>>. Acesso em: 15 set. 2008.

BRASIL. MINAS GERAIS. CONTADORIA GERAL. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria\\_geral/relatorio\\_contabil/](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/relatorio_contabil/)>. Acesso em: Acesso em: 21 set. 2008.

BRASIL. PARÁ. SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/>>. Acesso em: Acesso em: 15 out. 2008.

BRASIL. PARAÍBA. SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA. Disponível em: <<http://www.receita.pb.gov.br/>>. Acesso em: Acesso em: 15 out. 2008.

BRASIL. RIO GRANDE DO SUL. SECRETARIA DA FAZENDA. Disponível em: <<http://www.sefaz.rs.gov.br/>>. Acesso em: Acesso em: 17 out. 2008.

BRASIL. RIO DE JANEIRO. SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA. Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/>>. Acesso em: Acesso em: 17 out. 2008.

BRASIL. SÃO PAULO. SECRETARIA DA FAZENDA. Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/>>. Acesso em: Acesso em: 17 out. 2008.

BRASIL. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL – STN. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 20 out. 2008.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Contabilidade Pública no Governo Federal**: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do excel. São Paulo: Atlas, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 03 dez. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas do Setor Público**. Brasília, DF, 2008.

CRUZ, Flávio da. **Comentários à Lei nº: 4.320**. 2. tiragem. São Paulo: Atlas, 1999.

D'ÁURIA, Francisco. **Ciência das finanças teoria e prática**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1947.

D'ÁURIA, Francisco. **Cinquenta anos de contabilidade (1903-1953)**. São Paulo: Indústria Gráfica Siqueira S/A, 1953.

FORTES, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2005.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo : Atlas, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 12 ago. 2008.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Disponível em: <<http://www.ipeadata.gov.br/>>. Acesso em: 11 dez. 2008.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade aplicada aos regimes próprios da previdência social**. Brasília: MPS, 2005.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM: 2003.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Edson Ronaldo. **Gestão pública: tributação e orçamento; lei de responsabilidade fiscal; tópicos em contabilidade pública; gestão pública no Brasil, de JK a Lula; administração financeira e orçamentária; finanças públicas nos três níveis de governo**. São Paulo: Saraiva, 2006.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso básico de contabilidade pública**. 2 ed. Brasília, 2006.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira**: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional. Brasília: ESAF, 2007. Monografia premiada com o terceiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional – 2007.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**: projetos de pesquisa, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. 2. ed. 4. reimpr. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

PAES DE PAULA, A. P. **Entre a administração e a política**: os desafios da gestão pública democrática. Tese (Doutorado), Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2003.

PETRI, N. **A lei 4320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos**. São Paulo: Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, 1981.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. et al. **Contabilidade Pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

QUINTANA, Alexandre Costa; MUNHOZ, Cristiane Gonçalves; AZEVEDO, Sandro Teixeira de. **A Demonstração do Fluxo de Caixa**: um comparativo histórico e conceitual. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília: nº. 166, jul./ago. 2007.

SILVA, Daniel Salgueiro da. **Guia contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal**: para aplicação nos municípios. 2. ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade; São Paulo: Instituto Ethos, 2000.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

TOLEDO Jr., Fábio C. de. **Lei de responsabilidade fiscal comentada artigo por artigo**. São Paulo: NDJ, 2001.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE ALAGOAS. Disponível em: <<http://www.tc.al.gov.br/>>. Acesso em: 13 dez. 2008.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO. Disponível em: <<http://www.tce.mt.gov.br/>>. Acesso em: 12 dez. 2008.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL. Disponível em: <<http://www.tce.ms.gov.br/>>. Acesso em: 13 dez. 2008.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/>>. Acesso em: 12 dez. 2008.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA PARAÍBA. Disponível em: <<http://www.tce.pb.gov.br/>>. Acesso em: 12 dez. 2008.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

WEBSTER, Allen L. **Estatística aplicada a administração e economia**. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de caixa: uma decisão de planejamento e controle financeiros**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1998.