

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**O TRATAMENTO CONTÁBIL DOS EVENTOS
AMBIENTAIS NA SECRETARIA DE PROTEÇÃO
AMBIENTAL DO MUNICÍPIO DE SANTA MARIA/RS**

TRABALHO DE CONCLUSÃO

Sônia Rodrigues Scremin

Santa Maria, RS, Brasil

2008

**O TRATAMENTO CONTÁBIL DOS EVENTOS AMBIENTAIS
NA SECRETARIA DE PROTEÇÃO AMBIENTAL DO
MUNICÍPIO DE SANTA MARIA/RS**

por

Sônia Rodrigues Scremin

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis,
da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial
para a obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Marivane Vestena Rossato

Santa Maria, RS, Brasil

2008

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
Aprova a Monografia de Graduação

**O TRATAMENTO CONTÁBIL DOS EVENTOS AMBIENTAIS NA
SECRETARIA DE PROTEÇÃO AMBIENTAL DO MUNICÍPIO DE
SANTA MARIA/RS**

Elaborada por
Sônia Rodrigues Scremin

Como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof^ª. DS. Marivane Vestena Rossato
(Presidente/ Orientadora)

Prof. MS. Sérgio Rossi Madruga

Prof^ª. MS. Sélia Gräbner

Santa Maria, 03 de dezembro de 2008.

RESUMO

Monografia de Graduação
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

O TRATAMENTO CONTÁBIL DOS EVENTOS AMBIENTAIS NA SECRETARIA DE PROTEÇÃO AMBIENTAL DO MUNICÍPIO DE SANTA MARIA/RS

AUTORA: SÔNIA RODRIGUES SCREMIN
ORIENTADORA: PROF^a. DR^a. MARIVANE VESTENA ROSSATO
Data e Local da Defesa: Santa Maria, 03 de dezembro de 2008.

A desordem ambiental provocada pela busca do desenvolvimento faz com que a tutela do meio ambiente se amplie e evolua no intuito de alcançar a efetiva proteção dos recursos naturais. Nesse contexto, nasceu a Contabilidade Ambiental, com objetivo de reconhecer e evidenciar as interações das entidades com o meio ambiente, mediante a utilização de nomenclatura própria. Essa escrituração ganha relevo quando a organização é pessoa jurídica de direito público, eis que além do dever de transparência na evidenciação dos gastos, há a incumbência de garantir proteção ambiental. Diante disso, o trabalho teve como objetivo identificar e analisar o tratamento contábil despendido aos eventos ambientais no município de Santa Maria/ RS, no exercício de 2007, através da Secretaria de Município de Proteção Ambiental, a partir dos preceitos e princípios da Contabilidade Pública. Nesse sentido, examinou-se a interação legislativa do município com o meio ambiente. Identificaram-se os eventos ambientais, bem como seu reconhecimento e evidenciação. Trabalhou-se com as diretrizes seguidas quando da elaboração do orçamento público e a sua execução. Para tanto, foi realizado um estudo de caso com a utilização das técnicas da análise documental e de conteúdo. Dessa análise, concluiu-se que a Prefeitura Municipal, através da Secretaria de Município de Proteção Ambiental, evidencia corretamente os eventos ambientais. Contudo, existem algumas impropriedades no planejamento orçamentário e no reconhecimento das receitas ambientais, relativamente às multas ambientais, que não estão em consonância com os princípios orçamentários e com as Leis Municipais.

Palavras-chave: Contabilidade Pública – Contabilidade Ambiental –Administração Municipal

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Balanço Orçamentário	20
Quadro 2 – Balanço Financeiro	21
Quadro 3 – Balanço Patrimonial	22
Quadro 4 – Receitas Orçamentárias Correntes	23
Quadro 5 – Receitas Orçamentárias de Capital	25
Quadro 6 – Classificação das Despesas Orçamentárias	26
Quadro 7 – Despesas Orçamentárias Correntes	28
Quadro 8 – Despesas Orçamentárias de Capital	31
Quadro 9 – Multas Ambientais	48
Quadro 10 – Contas Ambientais	51
Quadro 11 – Orçamento 2007 da SMPA com fonte de recurso livre	54
Quadro 12 – Orçamento 2007 da SMPA com fonte de recurso FMMA	55
Quadro 13 – Receitas Ambientais	56
Quadro 14 – Balanço Orçamentário da Prefeitura Municipal de Santa Maria/ RS.....	56
Quadro 15 – Suplementações ao orçamento 2007 com fonte de recursos FMMA	58
Quadro 16 – Balancete das despesas com manutenção de educação ambiental	59
Quadro 17 – Balancete das despesas com manutenção do CONDEMA	59
Quadro 18 – Balancete das despesas com manutenção dos serviços administrativos, licenciamento e fiscalização da SMPA	61
Quadro 19 – Balancete das despesas com ampliação do viveiro municipal	61
Quadro 20 – Balancete das despesas com manutenção e ações de arborização	62
Quadro 21 – Balancete das despesas da unidade orçamentária	63
Quadro 22 – Balancete da despesa gerenciamento integrado de resíduos sólidos.....	64
Quadro 23 – Balancete da despesa com manutenção da central de comercialização..	65
Quadro 24 – Balancete da despesa com manutenção da conta bancária FMMA	66
Quadro 25 – Improriedades constatadas na SMPA no exercício de 2007	72

LISTA DE SIGLAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CONAMA – Conselho Nacional do Meio Ambiente

CONDEMA – Conselho Municipal de Defesa do Meio Ambiente

CONSEMA – Conselho Estadual do Meio Ambiente

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

FMMA – Fundo Municipal do Meio Ambiente

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

NBCT – Norma Brasileira de Contabilidade

NPA – Norma de Procedimento de Auditoria

ONU – Organização das Nações Unidas

PPA – Plano Plurianual

SISNAMA – Sistema Nacional de Meio Ambiente

SMPA – Secretaria de Município de Meio Ambiente

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	09
1.1 Apresentação	09
1.2 Procedimentos Metodológicos	11
1.3 Estrutura do Estudo	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 A relevância da informação contábil na Administração Pública	15
2.2 Principais aspectos da Contabilidade Pública	17
2.2.1 Orçamento Público	17
2.2.1.1 Princípios Orçamentários	18
2.2.2 Sistemas Contábeis	20
2.2.3 Receitas Públicas	23
2.2.4 Despesas Públicas	26
2.2.5 Créditos Adicionais e Restos a Pagar	32
2.3 Da Contabilidade Geral à Contabilidade Ambiental	33
2.3.1 Eventos internacionais que despertaram a preocupação ecológica e seus reflexos na legislação e contabilidade brasileira	33
2.3.2 A Contabilidade Ambiental: conceito, evidenciação e classificação	36
2.4 Responsabilidade do Poder Público em matéria ambiental	40
2.4.1 Dever do estado na proteção do patrimônio ambiental	40
3. RESULTADOS E DISCUSSÕES	43
3.1 A interação legal do Município de Santa Maria/ RS com o meio ambiente	43
3.1.1 Características do Fundo Municipal do Meio Ambiente	45
3.2 Eventos ambientais na Secretaria de Município de Proteção Ambiental	47
3.2.1 O reconhecimento contábil atribuído aos eventos ambientais e sua evidenciação	50
3.3 O Orçamento Público da Secretaria de Município de Proteção Ambiental: previsão de origens e aplicação de recursos	52
3.4 A execução orçamentária no exercício de 2007	55
4. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	68
REFERÊNCIAS	74
ANEXOS	80

1 INTRODUÇÃO

Nesse capítulo, no qual é apresentada a relevância do estudo efetuado, evidencia-se a problemática existente e norteadora do estudo, os objetivos propostos, a hipótese formulada, bem como a metodologia aplicada e a estrutura do trabalho.

1.1 Apresentação

Tratar sobre questões que envolvem o meio ambiente tem merecido destaque no cenário internacional, uma vez que este se torna cada vez mais necessário, tendo em vista a urgência da tutela do meio ambiente. Vivencia-se, atualmente, um momento de crise ambiental, no qual a degradação passa a ameaçar não só a qualidade de vida humana, mas também, a própria sobrevivência do homem.

Considerando a fragilidade do homem diante da escassez dos recursos naturais, a preocupação relativa à qualidade e a quantidade de recursos que serão transmitidas às futuras gerações tornou-se constante em nosso cotidiano. É nesse contexto que os atores sociais (governo, população, entidades privadas) são chamados a contribuir, na proporção de sua responsabilidade, com a preservação do patrimônio ecológico.

O meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito humano fundamental previsto na Carta Magna, e condição para assegurar a dignidade humana. Por isso é necessário que as instituições, sejam públicas ou privadas, desenvolvam ações para mitigar os efeitos do desenvolvimento econômico.

O arcabouço legislativo emanado pelas três esferas de governo (União, Estados/DF e Município), relativamente à proteção ambiental, assinala a fragilidade dos recursos naturais, impondo, restritivamente, a reparação do dano ocasionado, sem prejuízo das demais sanções cabíveis. Cada ente federativo, nos limites de sua competência, tem o dever de desenvolver ações e impor penalidades com o objetivo de manter o meio ambiente equilibrado e garantir qualidade e dignidade de vida aos seus administrados.

Conjuntamente com essas ações, surge a necessidade de contabilizar, através de uma nomenclatura especial, os eventos ambientais, evidenciando de forma transparente as despesas incorridas para o atendimento dessa finalidade. Essa evidenciação deve ser reforçada, principalmente quando se trabalha com recursos da Administração Pública, a qual é conferida o dever constitucional de proteção do meio ambiente.

Sob esse viés, cabe à sociedade engajar-se nesse processo e participar ativamente dos esforços pela preservação ecológica, seja agindo em prol do meio ambiente, através de ações pessoais, seja compelindo o Poder Público a cumprir seu dever. Para tanto, é necessário que o cidadão tenha acesso às informações contábeis dos entes públicos, de modo a verificar se os recursos foram corretamente empregados para alcançar os devidos fins, qual seja o equilíbrio ambiental e, conseqüentemente, o bem-estar da população.

Nesse contexto, a contabilidade ambiental insere-se como o instrumento que propicia o fornecimento aos usuários externos (sociedade) das informações sobre a origem e aplicação dos recursos públicos relativos ao meio ambiente.

Além do acesso a essa informação, ao qual deve ser dada ampla publicidade, é imperioso a sua clareza, de modo que o usuário compreenda o significado dos demonstrativos públicos. A fiscalização, pelo cidadão, é o principal aliado quando se busca compelir o Poder Público a exercer, com fidedignidade sua obrigação de proteção ambiental.

No município de Santa Maria/RS¹ existe uma significativa legislação ambiental, cuja aplicabilidade, no que concerne às principais atividades (preservação, fiscalização e conservação) são delegadas pelo ente executivo à Secretaria de Município de Proteção Ambiental. Há, inclusive, a previsão de um fundo especial, cujos recursos são destinados, exclusivamente, para as atividades desenvolvidas por esse órgão municipal.

A partir dessa constatação indaga-se: A prefeitura Municipal de Santa Maria/ RS, através do órgão competente, está efetivamente investindo em ações ambientais? Caso positivo, como estão sendo reconhecidos e evidenciados contabilmente os recursos que integram as origens e aplicações dessas ações?

O primeiro questionamento é de fundamental importância por duas principais razões. A primeira relaciona-se ao dever de proteção e equilíbrio do meio ambiente, expressamente consagrado pelo texto constitucional. A segunda razão está relacionada com a aplicação dos recursos públicos que são destinados para esse fim. O segundo questionamento, não menos importante, tem por escopo verificar, no caso da constatação de investimentos ambientais, a maneira como estão sendo reconhecidas contabilmente as receitas e despesas ambientais. Além disso, procurou-se averiguar se as ações estão sendo evidenciadas com nomenclatura própria, a fim de identificar os eventos ambientais.

¹ Esse município, que tem posição geográfica central, situa-se na metade sul do estado, possui uma área de 1.780 Km e uma população de 270.073 mil habitantes fixos, (segundo estimativa do IBGE para 2007), sendo que aproximadamente mais de 30 mil habitantes são flutuantes (estudantes). Sua economia caracteriza-se pelo comércio e pela prestação de serviço.

A partir dessa problemática trabalhou-se com a hipótese de que a prefeitura municipal de Santa Maria/ RS, através do seu órgão competente, está investindo na causa ambiental e reconhece contabilmente os recursos associados ao meio ambiente, através do uso de nomenclatura específica e em consonância com os preceitos e princípios da Contabilidade Pública.

Desse modo, apresenta-se a relevância do estudo em questão, que teve por escopo identificar e analisar o tratamento contábil despendido aos eventos ambientais no município de Santa Maria/ RS, através da Secretaria de Município de Proteção Ambiental, a partir dos preceitos e princípios da Contabilidade Pública.

De forma a atingir o objetivo primordial levantou-se a legislação municipal que regulamenta a interação entre a Prefeitura Municipal e Meio Ambiente, verificou-se a composição do Fundo Municipal do Meio Ambiente, identificaram-se os eventos ambientais incorridos na Secretaria de Município de Proteção Ambiental, apurou-se o reconhecimento contábil atribuído aos eventos ambientais e a sua evidenciação, analisou-se o orçamento público do exercício de 2007 e sua execução à luz da Contabilidade Pública e dos princípios orçamentários.

O estudo foi delimitado à análise do tratamento contábil dos eventos ambientais na Secretaria de Município de Proteção Ambiental, por ser esse o órgão do executivo municipal responsável pelas principais atividades relacionadas com o meio ambiente. A restrição ao exercício de 2007 se deu em razão do acesso às informações no órgão, devido ao controle documental nesse período. Aquela secretaria é relativamente nova. Foi criada no ano de 2001 e ainda não trabalha com um sistema de informações que permita o controle e interação de todo o seu banco de dados.

Para o desenvolvimento desse estudo utilizou-se dos procedimentos metodológicos a seguir apresentados.

1.2 Procedimentos Metodológicos

Para melhor alcançar seus objetivos, o trabalho foi desenvolvido mediante um estudo de caso, ou seja, através da aplicação *in loco* da teoria estudada, mediante a utilização do método hipotético-dedutivo. Procurou-se identificar os eventos ambientais incorridos na Secretaria Municipal de Meio Ambiente e o tratamento contábil despendido a esses eventos, partindo-se de uma hipótese inicial.

De acordo com Cervo & Bervian (2002, p. 66) o estudo de caso é “a pesquisa sobre determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade que seja representado no seu universo para examinar aspectos variados de sua vida”. Gil (1991, p. 78) complementa dizendo que “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo”.

Quanto ao método de abordagem utilizado, hipotético dedutivo, tem-se que é o mais adequado à pesquisa em questão, uma vez que se busca a solução para um problema através de tentativas. Para Lakatos & Marconi (2003) o referido método é utilizado para a eliminação de erros, mediante conjecturas, hipóteses e teorias.

Inicialmente, à título de referencial teórico, trabalhou-se com os principais aspectos referentes a Contabilidade na Administração Pública, à Contabilidade Ambiental, bem como as normas legais que estabelecem a competência dos municípios em matéria ambiental. De posse desses conhecimentos, deu-se início à coleta de dados, que foi realizada através da utilização da análise documental e da análise de conteúdo junto à Secretaria de Município do Meio Ambiente, bem como do Setor Contábil da Prefeitura Municipal. A visitação ocorreu no período compreendido entre os meses de julho a outubro de 2008, totalizando cinco visitas.

A característica da pesquisa documental, segundo Lakatos & Marconi (2003), é a fonte de coleta de dados, que pode estar restrita a documentos escritos ou não; pode ser realizada no momento em que o fato ocorre, ou posteriormente. Na pesquisa documental, conforme Gil (1991, p. 65) “são investigados documentos a fim de se poder descrever e comparar usos e costumes, tendências, diferenças e outras características.” Essa técnica foi utilizada, inicialmente, para o levantamento da legislação ambiental municipal, que de acordo com Lakatos & Marconi (2003) constitui-se em um tipo de documento oficial. Também na coleta dos dados disponibilizados pela Secretaria de Município de Proteção Ambiental, através do acesso aos processos administrativos relativos às penalidades ambientais, aos planos de trabalho, documentos oficiais e relatórios das atividades desempenhadas no exercício. Ainda, junto ao setor contábil da Prefeitura, que forneceu os demonstrativos contábeis que possibilitaram a realização desse estudo.

Por outro lado, na análise de conteúdo tem-se a interpretação do material coletado. Minayo (2003, p. 74) enfatiza que a análise de conteúdo visa verificar hipóteses e ou descobrir o que está por trás de cada conteúdo manifesto, “o que está escrito, falado, mapeado, figurativamente desenhado e/ou simbolicamente explicitado sempre será o ponto de partida para a identificação do conteúdo manifesto (seja ele explícito e/ou latente)”. A técnica foi amplamente trabalhada, eis que sobre todo o material coletado fez-se uma interpretação.

Também se verifica a utilização dessa técnica nas entrevistas realizadas, de modo informal, junto à Secretaria Ambiental e ao Departamento de Contabilidade.

Para tanto, o problema e o objeto foram abordados de forma qualitativa e descritiva, ou seja, mediante a descrição e estudo dos dados coletados. A abordagem qualitativa do problema implica na coleta, análise de dados e na construção de teorias, através da descrição de um problema e da sua interação com certas variáveis (DIEHL e TATIM, 2004).

Por fim, cabe destacar que foi desenvolvido um diagnóstico da situação atual, apresentando, ao final, conclusões e sugestões, através de uma avaliação formativa. Na concepção de Diehl e Tatim (2004), o tipo de pesquisa “avaliação formativa” tem por objeto a melhoria ou o aperfeiçoamento de sistemas ou processos, mediante a avaliação de uma situação e a apresentação de sugestões para a sua reformulação.

1.3 Estrutura do Estudo

Para viabilizar a realização desse estudo, em conformidade com os objetivos almejados, o trabalho foi dividido em três capítulos, além desta introdução. O segundo capítulo corresponde à fundamentação teórica. O terceiro capítulo apresenta os resultados e discussões e o último, trata das conclusões e das recomendações.

O segundo capítulo, que constitui a fundamentação teórica, aborda as principais teorias que sustentam o estudo de caso realizado, dando suporte à análise dos dados coletados. Esse capítulo está subdividido em quatro subcapítulos: A relevância da informação contábil na Administração Pública (2.1); Principais aspectos da contabilidade pública (2.2); Da Contabilidade Geral à Contabilidade Ambiental (2.3) e Responsabilidades do Poder Público em matéria ambiental (2.4).

Na primeira seção (2.1), a contabilidade é tratada como a ferramenta essencial e indispensável à Fazenda Pública, como forma de garantia, ao cidadão, de uma administração transparente. O segundo item (2.2) aborda os principais conceitos e características da Contabilidade Pública. Foi subdividido, de forma a facilitar a compreensão, em: Orçamento Público (2.2.1), que compreende os princípios orçamentários (2.2.1.1); Sistemas Contábeis (2.2.2); Receitas Públicas (2.2.3), Despesas Públicas (2.2.4) e Créditos Adicionais e restos a pagar (2.2.5). O terceiro subcapítulo (2.3) apresenta a trajetória da preocupação protetiva do meio ambiente e sua implicação na Ciência Contábil. Comporta duas subdivisões: Eventos ambientais que despertaram a preocupação ecológica e seus reflexos na legislação e contabilidade brasileira (2.3.1) e A contabilidade Ambiental: conceito, evidenciação e

classificação (2.3.2). A última seção, que trata da responsabilidade do Poder Público em matéria ambiental (2.4), aborda os deveres e competências dos entes administrativos. Compreende o dever do Estado na proteção do patrimônio ambiental (2.4.1).

No terceiro capítulo, são apresentados os resultados do estudo, de forma a atender os objetivos propostos, através da identificação e análise do tratamento contábil despendido aos eventos ambientais na Secretaria de Município de proteção ambiental. O capítulo foi dividido em quatro subcapítulos: A interação legal do Município de Santa Maria/ RS com o meio ambiente (3.1); Eventos ambientais na Secretaria Municipal de Proteção Ambiental (3.2); O orçamento Público da secretaria de Município de Proteção Ambiental: previsão de origens e aplicação de recursos (3.3); A execução orçamentária no exercício de 2007 (3.4).

O primeiro subcapítulo (3.1) traz as principais regulamentações legais do município em matéria ambiental e também traça as características do Fundo Municipal do Meio Ambiente (3.1.1). Na segunda seção (3.2) foram identificados os eventos ambientais da Secretaria de Município de Proteção Ambiental e apurado o reconhecimento contábil desses eventos, bem como a sua evidenciação (3.2.1). No terceiro item (3.3), identificaram-se as etapas que constituem o orçamento público do município de Santa Maria/ RS. E por fim, a última seção (3.4) analisa, detalhadamente, a execução do orçamento pela Secretaria Ambiental.

Apresentada as principais diretrizes que orientam a elaboração desse trabalho, segue-se a fundamentação teórica do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica apresenta as teorias que dão suporte à análise dos dados obtidos com o emprego das técnicas da análise documental e de conteúdo.

2.1 A relevância da informação contábil na Administração Pública

Inicialmente, cumpre referir que o termo “administração pública” consiste no aparelhamento que o Estado constrói para realizar seus serviços, visando à satisfação coletiva (MEIRELLES, 2000). De acordo com Silva (2003, p. 21), o “Estado” deve ser entendido como um “instrumento de organização política da comunidade e estudado como um sistema de funções que disciplinam e coordenam os meios para atingir determinados objetivos”. Refere, ainda, a concepção aristotélica de Estado, na qual a finalidade básica consiste em manter a segurança e promover o desenvolvimento, com o objetivo de atingir o bem comum.

A administração pública direta, composta pelas três esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal), está sujeita a duplo controle sobre as suas atividades, através dos controles interno e externo. De acordo com Slomski (2001), o primeiro é realizado para atender aos fins gerenciais, por meio dos serviços de contabilidade. Por outro lado, o controle externo representa a fiscalização, por meio do poder legislativo (Tribunal de Contas), bem como pela própria sociedade, em relação à aplicação do dinheiro público. Neste, também se tem como referência as demonstrações contábeis. O controle contábil (interno ou externo), na concepção de Silva (2003), nada mais é do que a salvaguarda dos ativos e a idoneidade dos registros, que tem por objetivo a veracidade das informações, a legalidade dos atos e a fidelidade funcional. Nesse sentido, “a contabilidade precisa atender, sobretudo, aos usuários da informação, que tanto podem ser internos como externos, e que, em muitos casos, divergem quanto ao tipo de informação que desejam ver fornecida pela contabilidade” (TINOCO e KRAEMER, 2004, p. 28).

Assim, tem-se que a contabilidade é a ferramenta indispensável, que permite “fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança” (IUDÍCIBUS, 1997, p. 28). É através desta que são registradas, mensuradas, avaliadas e divulgadas as atividades e operações da entidade, de forma sistemática, por meio das demonstrações contábeis (TINOCO, 2001). Importante referir que, ao tratar da Administração Pública, a Contabilidade ganha um conceito ainda mais

amplo, em razão da responsabilidade do administrador público para com os bens e valores que deve gerir.

Nesse sentido, a Lei nº 4.320/64, que regulamenta a Contabilidade Pública no Brasil, no seu artigo 83, a conceitua como sendo um dos ramos da Contabilidade Geral que tem por finalidade evidenciar “perante a fazenda pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados” (BRASIL, 2008). O referido diploma legal, no artigo 85, dispõe que

os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (BRASIL, 2008).

Com base nessa fundamentação, Ramos (2006) entende que a Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que controla o patrimônio público, evidenciando as variações e os conseqüentes resultados, inclusive sociais, decorrentes dos atos e fatos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial nas entidades de administração pública, cujo objeto é o patrimônio público. Aponta que o escopo da Contabilidade Governamental consiste em:

fornecer informações, atualizadas e exatas, à administração para subsidiar as tomadas de decisões, aos órgãos de controle interno e externo para o cumprimento da legislação e às instituições governamentais e particulares para fins estatísticos ou de interesse dessas instituições (RAMOS, 2006, p. 1).

Isso significa que o seu objetivo não está restrito a prestação de contas ao Poder Legislativo, mas, sobretudo à própria população, que é responsável pela verificação da correta aplicação das receitas públicas². Essa fiscalização exercida pelo povo demanda o acesso a informações confiáveis e transparentes. De acordo com Tinoco (2001, p. 13),

o acesso à informação de boa qualidade é um pré-requisito para o exercício da cidadania, vale dizer, condição essencial para que os problemas socioeconômicos sejam debatidos e resolvidos no convívio democrático entre os grupos sociais.

Sem a precisa informação, o indivíduo não exerce seus direitos de forma adequada, sobretudo o mais importante deles, que é a escolha dos seus governantes. Os demonstrativos contábeis consistem na mais importante fonte de informações sobre as ações governamentais,

² As receitas públicas compreendem as receitas orçamentárias e extra-orçamentárias, conforme será visto adiante.

logo são indispensáveis para a formação da opinião pública. Tinoco (2001) ressalta que é um dever da organização a comunicação, com exatidão e diligência, sobre os dados de sua atividade, de modo que a comunidade possa avaliar, compreender e até mesmo criticar a entidade.

Dessa forma, identificada a relevância da informação contábil na Administração Pública, cabe tecer alguns comentários a respeito da Contabilidade no Poder Público.

2.2 Principais aspectos da Contabilidade Pública

Neste ponto são abordados alguns conceitos e características inerentes à Contabilidade Pública, relativamente ao orçamento público, sistemas contábeis utilizados e, ainda, algumas considerações sobre receitas e despesas públicas, créditos adicionais e restos a pagar.

2.2.1 Orçamento Público

O orçamento público é instrumento através do qual o Poder Público planeja sua atuação, para um determinado período, discriminando as prováveis origens e aplicações dos recursos públicos. Para Felgueiras (2007, p. 29):

é instrumento de que dispõe o Poder Público, em qualquer de suas esferas, para expressar, em determinado período de tempo, o seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como os dispêndios a serem efetuados. É a materialização da ação planejada pelo Estado na manutenção de suas atividades e na execução de seus projetos.

Suas principais diretrizes, de elaboração e controle, estão previstas na Lei nº 4.320/64. Além desse dispositivo legal, a Constituição Federal de 1988 contemplou, no capítulo que trata das finanças públicas, o processo orçamentário, composto pelo Plano Plurianual, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias e pelos Orçamentos Anuais. Tais instrumentos foram regulamentados pela Lei Complementar nº 101 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, com exceção do Plano Plurianual, cuja disposição foi vetada, permanecendo sua disciplina restrita às regras da atual Constituição Federal. Essa norma complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal em todos os entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e para todos os poderes (executivo, legislativo e judiciário).

O Plano Plurianual (PPA) consiste em um planejamento, com características orçamentárias, cujo período de vigência é de quatro anos. É elaborado no primeiro ano do mandato e tem vigência a partir do segundo ano, se estendendo até o primeiro ano do mandato subsequente (FELGUEIRAS, 2007). Segundo a Carta Constitucional, esse plano deve estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração. Constitui-se, pois, em uma importante ferramenta de planejamento, que orienta e permite a elaboração dos demais planos e programas de governo.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) “tem por finalidade nortear a elaboração dos orçamentos anuais, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública” (FELGUEIRAS, 2007, p. 36). De acordo com as disposições constitucionais, a LDO deve abranger nas suas metas e prioridades a inclusão de despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, a orientação sobre a elaboração do orçamento anual, bem como as alterações na legislação tributária. Além dessas exigências, a Lei Complementar 101/00 (BRASIL, 2008) inseriu outras como a manutenção do equilíbrio entre receitas e despesas, a utilização de critérios de limitação para empenhos, normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, condições e exigências para a transferência de recursos para entidades públicas e privadas, limites para a expansão de despesas.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) “é o orçamento propriamente dito” (LIMA, CASTRO, 2003, p. 22). Compreende o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos em empresas e o orçamento da seguridade social. Deve ser elaborado anualmente, de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas da Lei Complementar.

Na elaboração do orçamento, além de seguir os passos estabelecidos pelo ordenamento jurídico, o administrador público não pode deixar de observar os princípios que regem a Contabilidade e, em especial os específicos à Contabilidade Pública.

2.2.1.1 Princípios Orçamentários

Os princípios constituem a essência da estrutura teórica e conceitual da Contabilidade, os quais devem ser observados no exercício da profissão contábil. Para Felgueiras (2007), esses princípios estão diretamente relacionados à função primordial da Contabilidade que é fornecer informações financeiras, patrimoniais e econômicas úteis à tomada de decisões, como também apresentar para a sociedade, com fidedignidade, o resultado da gestão pública.

De acordo com o referido autor, princípios fundamentais de Contabilidade são aplicados a qualquer ramo da Contabilidade, com um pouco de cautela quando se trata de Administração Pública, a qual comporta algumas especificidades que a diferencia do setor privado.

Embora se possa fazer uma analogia com os princípios gerais da ciência contábil, existem alguns princípios que são específicos à Contabilidade Pública, como o princípio da unidade, da universalidade, da anualidade, da não afetação das receitas, da exclusividade (BRUNO, 2007).

O princípio da unidade significa que o orçamento deve ser uno, ou seja, deve existir apenas um orçamento. Embora a Constituição Federal possibilite que a Lei Orçamentária Anual compreenda os orçamentos fiscal, de investimento e da seguridade social, estes devem ser consolidados. O princípio da universalidade representa a idéia de que o orçamento deve conter todas as receitas e despesas referentes a todos os entes e poderes da federação.

A anualidade representa a limitação temporal, ou seja, o período de vigência do orçamento, que corresponde a um exercício financeiro. O princípio da não afetação das receitas implica na vedação de reservar ou comprometer receitas para o atendimento de determinados gastos. A idéia é que os recursos públicos devem ser destinados ao atendimento das necessidades públicas.

O princípio da exclusividade veda ao legislador a inclusão de matérias estranhas à proposta orçamentária. A regra é de que a Lei Orçamentária Anual não conterá disposição diversa à previsão da receita e fixação da despesa, salvo as ressalvas estabelecidas pela própria Constituição Federal (créditos suplementares e contratação de operações de crédito).

Além desses princípios, Felgueiras (2007) acrescenta o princípio da publicidade e da clareza, que garantem a transparência, a compreensão e o pleno acesso das informações sobre a utilização dos recursos públicos, por qualquer cidadão.

Também se pode esquecer os princípios expressos na Constituição Federal de 1988, que impõe à Administração Pública os deveres da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência (BRASIL, 2008). O gestor da coisa pública somente pode agir nos termos da Lei, nunca pode fazer aquilo que não houver expressa previsão legal. Deve agir com impessoalidade, ou seja, dar a todos tratamento isonômico; com moralidade, com honestidade, boa-fé; com eficiência, agilidade, competência. A publicidade deve estar presente em todos os seus atos; ao orçamento público deve ser dada ampla publicidade, de modo que os administrados tenham conhecimento do seu conteúdo.

Dessa forma, o administrador público, ao elaborar o orçamento deve observar, além dos dispositivos legais expressos, que estabelecem normas sobre a elaboração, execução e fiscalização do orçamento público, também os princípios que o regem.

2.2.2 Sistemas Contábeis

A Contabilidade Pública, nos termos legais, é estruturada em quatro sistemas contábeis (orçamentário, financeiro, patrimonial e compensatório), os quais interagem entre si, objetivando o acompanhamento orçamentário, a composição financeira e patrimonial e a evidenciação de compromissos assumidos pela Administração Pública. (SLOMSKI, 2001).

O sistema orçamentário consiste no controle da execução do orçamento público, através da previsão da receita e fixação da despesa; seu produto é o Balanço Orçamentário, modelo dado pelo Anexo 12 da Lei 4.320/64, conforme evidenciado no Quadro 1. Segundo Slomski (2001, p. 34) a contabilidade pública “é essencialmente uma contabilidade orçamentária”, isto é, o registro é efetivado de acordo com a Lei de Orçamento.

RECEITA				DESPESA			
Títulos	Previsão \$	Execução \$	Diferença \$	Títulos	Fixação \$	Execução \$	Diferença \$
RECEITAS CORRENTES				Créditos orçamentários e suplementares			
Receita Tributária							
Receita de contribuições							
Receita Patrimonial					Créditos Especiais		
Receita agropecuária							
Receita industrial							
Receita de serviços					Créditos extraordinários		
Transferências correntes							
Outras							
RECEITA DE CAPITAL							
Operações de crédito							
Outras							
Soma							
Déficits							
Total							

Quadro 1 – Balanço Orçamentário.

Fonte: Silva (2003, p. 321).

No sistema financeiro é apresentado um fluxo de caixa da entidade, em que os recursos recebidos são classificados como receita orçamentária e os recursos de terceiros correspondem às receitas extra-orçamentárias. Esse sistema dá origem a um balanço financeiro, o qual deve demonstrar as movimentações financeiras do exercício (SLOMSKI, 2001). Sua previsão legal encontra-se no Artigo 103³ da Lei nº 4.320/64 e o modelo desse balanço está previsto no Anexo 13 da referida Lei, como pode ser visualizado no Quadro 2.

RECEITA			DESPESA				
TÍTULOS	\$	\$	\$	TÍTULOS	\$	\$	\$
ORÇAMENTÁRIA				ORÇAMENTÁRIA			
Receitas Correntes				Legislativa			
Receita Tributária				Judiciária			
Receita de contribuições				Essencial à justiça			
Receita Patrimonial				Defesa nacional			
Receita agropecuária				Segurança pública			
Receita industrial				Relações exteriores			
Receita de serviços				Assistência social			
Transferências correntes				Previdência social			
Outras receitas diversas				Saúde			
				Trabalho			
Receita de Capital				Educação			
Operações de crédito				Cultura			
Outras receitas de capital				Direitos da cidadania			
				Urbanismo			
EXTRA-ORÇAMENTÁRIA				Habitação			
Restos a pagar				Saneamento			
Serviços da dívida a pagar				Gestão Ambiental			
Depósitos				Ciência e tecnologia			
Outras operações				Agricultura			
				Organização Agrária			
				Outras			
				EXTRA-ORÇAMENTÁRIA			
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR				Restos a pagar			
Disponível:				Serviços da dívida a pagar			
Caixa				Depósitos			
Banco e correspondentes vinculado em c/c bancárias				Outras operações			
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR				SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR			
Disponível:				Disponível:			
Caixa				Caixa			
Banco e correspondentes vinculado em c/c bancárias				Banco e correspondentes vinculado em c/c bancárias			
Total							

Quadro 2 – Balanço Financeiro.

Fonte: Silva (2003, p. 323).

³ “O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentária, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte” (BRASIL, 2008).

O Sistema Patrimonial é responsável pelo registro de todos os bens de caráter permanente (móveis e imóveis), mediante a indicação e caracterização dos responsáveis por sua guarda e administração. Procede-se ao registro de todas as despesas que produzirão benefícios ao exercício seguintes (SLOMSKI, 2001). Esse sistema dá origem ao Balanço Patrimonial, cujo modelo encontra-se expresso no anexo 14 da Lei nº 4.320/64, conforme o modelo demonstrado no Quadro 3.

ATIVO				PASSIVO			
TÍTULOS	\$	\$	\$	TÍTULOS	\$	\$	\$
ATIVO FINANCEIRO				PASSIVO FINANCEIRO			
Disponível				Restos a pagar			
Caixa				Serviços da dívida a pagar			
Banco e correspondentes exatores vinculado em c/c bancárias	_____			Depósitos			
				Débitos de tesouraria		_____	
Realizável	_____						
ATIVO PERMANENTE				PASSIVO PERMANENTE			
Bens móveis	_____	_____	_____	Dívida fundada interna:			
Bens imóveis				Em títulos	_____		
Bens de natureza industrial				Por contratos			
Créditos				Dívida fundada externa:			
Valores diversos	_____			Em títulos	_____		
				Por contratos			
Saldo do ativo real		_____	_____	Diversos:			
SALDO PATRIMONIAL				Soma do passivo real	_____	_____	_____
Passivo real descoberto	_____	_____	_____				
				SALDO PATRIMONIAL			
ATIVO COMPENSADO				Ativo real líquido	_____	_____	_____
Valores em poder de terceiros							
Valores de terceiros	_____			PASSIVO COMPENSADO			
Valores nominais emitidos	_____			Contrapartida de valores em poder de terceiros:			_____
Diversos	_____			Contrapartida de valores nominais emitidos:	_____		
TOTAL GERAL	_____	_____	_____	Diversos:	_____		
				TOTALGERAL	_____	_____	_____

Quadro 3 – Balanço Patrimonial.

Fonte: Silva (2003, p. 325).

No Sistema de compensação são registrados os bens, valores, obrigações e situações que não compõe o grupo de ativos e passivos. Slomski (2001) cita como exemplos de contas de compensação as que representam valores em poder de terceiros ou recebidos de terceiros; valores nominais emitidos; contabilizados em contas de compensação, que não alteram o patrimônio quando do registro, mas que podem modificá-lo no futuro. Para Angélico (1994, p. 197) as contas de compensação “destinam-se ao registro de atos praticados pela administração que, pela sua natureza, não são controlados por contas patrimoniais”. Tais contas são inseridas no Balanço Patrimonial, conforme exposto no Quadro 3.

2.2.3 Receitas Públicas

Por Receita Pública entende-se o montante total, recolhido pelo Tesouro Nacional, incorporado ao patrimônio do Estado, que serve para custear as despesas públicas e as necessidades de investimentos públicos. Em sentido amplo, significa o recolhimento ou ingresso de bens aos cofres públicos (ANGÉLICO, 1994). A Receita Pública compreende receitas orçamentárias e extra-orçamentárias.

A receita orçamentária é a discriminada na forma do Anexo nº 3 da Lei nº 4.320/64, que integra o orçamento público, bem como na Portaria Interministerial nº 163 de 04 de maio de 2001. Conforme entendimento de Silva (2003, p. 103), “corresponde à arrecadação de recursos financeiros autorizados pela Lei orçamentária e que serão aplicados na realização dos gastos públicos”. Classifica-se em receitas correntes e de capital. As receitas correntes compreendem as descritas no Quadro 4.

Código	Especificação	Código	Especificação
1000.00.00	Receitas Correntes	1000.00.00	Receitas Correntes
1100.00.00	Receita Tributária	1500.00.00	Receita Industrial
1110.00.00	Impostos	1520.00.00	Receita da Indústria de Transformação
1111.00.00	Impostos sobre o Comércio Exterior	1530.00.00	Receita da Indústria de Construção
1111.01.00	Imposto sobre a Importação	1600.00.00	Receita de Serviços
1111.02.00	Imposto sobre a Exportação	1700.00.00	Transferências Correntes
1112.00.00	Impostos sobre Patrimônio Renda	1720.00.00	Transferências Intergovernamentais
1112.01.00	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural	1721.00.00	Transferências da União
1112.02.00	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana	1721.01.00	Participação na Receita da União
1112.04.00	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza	1721.01.01	Cota-Parte do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
1112.04.10	Pessoas Físicas	1721.01.02	Cota-Parte do Fundo de Participação dos Municípios
1112.04.20	Pessoas Jurídicas	1721.01.04	Transferência do Imposto sobre a Renda Retido nas Fontes
		1721.01.05	Cota-Parte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

Código	Especificação	Código	Especificação
1000.00.00	Receitas Correntes	1000.00.00	Receitas Correntes
1100.00.00	Receita Tributária	1700.00.00	Transferências Correntes
1112.05.00	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores	1721.01.12	Cota-Parte do Imposto sobre Produtos Industrializados – Estados Exportadores de Produtos Industrializados
1112.07.00	Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Bens e Direitos	1721.01.20	Transferências de Recursos do Fundo de Manutenção do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF
1112.08.00	Imposto sobre Transmissão "Inter Vivos" de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis	1721.01.30	Cota-Parte da Contribuição do Salário-Educação
1113.00.00	Impostos sobre a Produção e a Circulação	1721.01.32	Cota-Parte do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - Comercialização do Ouro
1113.01.00	Imposto sobre Produtos Industrializados	1721.09.00	Outras Transferências da União
1113.02.00	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação	1721.09.01	Transferência Financeira - L.C. no 87/96
1113.03.00	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários	1721.09.10	Complementação da União ao Fundo de Manutenção do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF
1113.05.00	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza	1721.09.99	Demais Transferências da União
1115.00.00	Impostos Extraordinários	1722.00.00	Transferências dos Estados
1120.00.00	Taxas	1722.01.00	Participação na Receita dos Estados
1121.00.00	Taxas pelo Exercício do Poder de Polícia	1722.01.20	Transferências de Recursos do Fundo de Manutenção do Ensino Fundamental
1122.00.00	Taxas pela Prestação de Serviços	1722.09.00	Outras Transferências dos Estados
1130.00.00	Contribuição de Melhoria	1723.00.00	Transferências dos Municípios
1200.00.00	Receita de Contribuições	1730.00.00	Transferências de Instituições Privadas
1210.00.00	Contribuições Sociais	1740.00.00	Transferências do Exterior
1220.00.00	Contribuições Econômicas	1750.00.00	Transferências de Pessoas
1300.00.00	Receita Patrimonial	1760.00.00	Transferências de Convênios
1310.00.00	Receitas Imobiliárias	1900.00.00	Outras Receitas Correntes
1320.00.00	Receitas de Valores Mobiliários	1910.00.00	Multas e Juros de Mora
1330.00.00	Receita de Concessões e Permissões	1920.00.00	Indenizações e Restituições
1390.00.00	Outras Receitas Patrimoniais	1921.00.00	Indenizações
1400.00.00	Receita Agropecuária	1921.09.00	Outras Indenizações
1410.00.00	Receita da Produção Vegetal	1922.00.00	Restituições
1420.00.00	Receita da Produção Animal e Derivados	1930.00.00	Receita da Dívida Ativa
1490.00.00	Outras Receitas Agropecuárias	1931.00.00	Receita da Dívida Ativa Tributária
1500.00.00	Receita Industrial	1932.00.00	Receita da Dívida Ativa Não-Tributária
1510.00.00	Receita da Indústria Extrativa	1990.00.00	Receitas Diversas

Quadro 4 – Receitas Orçamentárias Correntes.

Fonte: Portaria Interministerial nº 163 de 04 de maio de 2001 (BRASIL, 2008).

As receitas de capital, que estão previstas na Portaria Interministerial nº 163 de 04 de maio de 2001, incluem operações de crédito, alienação de bens, amortizações, transferência de capital, nos termos do Quadro 5.

Código	Especificação
2000.00.00	Receitas de Capital
2100.00.00	Operações de Crédito
2110.00.00	Operações de Crédito Internas
2120.00.00	Operações de Crédito Externas
2200.00.00	Alienação de Bens
2210.00.00	Alienação de Bens Móveis
2220.00.00	Alienação de Bens Imóveis
2300.00.00	Amortização de Empréstimos
2300.70.00	Outras Amortizações de Empréstimos
2300.80.00	Amortização de Financiamentos
2400.00.00	Transferências de Capital
2420.00.00	Transferências Intergovernamentais
2421.00.00	Transferências da União
2421.01.00	Participação na Receita da União
2421.09.00	Outras Transferências da União
2421.09.01	Transferência Financeira – L.C nº 87/96
2421.09.99	Demais transferências da União
2422.00.00	Transferências dos Estados
2422.01.00	Participação na Receita dos Estados
2422.09.00	Outras Transferências dos Estados
2423.00.00	Transferências dos Municípios
2430.00.00	Transferências de Instituições Privadas
2440.00.00	Transferências do Exterior
2470.00.00	Transferências de Convênios
2500.00.00	Outras Receitas de Capital
2520.00.00	Integralização do Capital Social
2590.00.00	Outras Receitas

Quadro 5 – Receitas Orçamentárias de Capital.

Fonte: Portaria Interministerial nº 163 de 04 de maio de 2001 (BRASIL, 2008).

A receita orçamentária, assim compreendida as receitas correntes e de capital, comporta quatro estágios: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento (FELGUEIRAS, 2007). O primeiro estágio corresponde a uma expectativa de arrecadação, que é expressa na Lei Orçamentária Anual. O lançamento é o momento do reconhecimento do crédito, pelo contribuinte, que lhe é devedor. A arrecadação ocorre quando o devedor realiza o pagamento da dívida. O último estágio se dá quando o crédito arrecadado passa para os cofres públicos.

As receitas extra-orçamentárias são aquelas que não fazem parte do orçamento público. Sua realização não se vincula à execução do orçamento, pois não constitui renda do ente federativo (FELGUEIRAS, 2007). Para Silva (2003, p. 105) esse tipo de receita constitui-se em “um simples ingresso financeiro de caráter temporário, pois pertence a terceiros, e compreende uma entrada de dinheiro que corresponde a créditos de terceiros da qual o Estado é um simples depositário”. Slomski (2001, p. 219) entende que “são

representadas no Balanço Patrimonial como passivo financeiro, ou seja, são recursos de terceiros que transitam pelos cofres públicos”. Como exemplos, podem-se citar as cauções, fianças, depósitos para garantia, consignações, retenções na fonte, salários não reclamados, operações de crédito em curto prazo e outras operações assemelhadas.

2.2.4 Despesas Públicas

A Despesa Pública consiste na aplicação de recursos do Estado para custear os serviços de ordem pública ou para investir no próprio desenvolvimento econômico do Estado (ANGÉLICO, 1994). Em regra, essas despesas devem ser autorizadas pelo Poder Legislativo, através do orçamento público. Para Angélico (1994) as despesas públicas devem obedecer aos requisitos da utilidade (atender a um número significativo de pessoas); da legitimidade (adequado a uma necessidade pública real); da discussão pública (deve ser discutida e aprovada pelo Poder Legislativo e pelo Tribunal de Contas); da possibilidade contributiva (possibilidade da população atender à carga tributária decorrente da despesa); além de estarem estipuladas em Lei e obedecer ao princípio da oportunidade e da hierarquia dos gastos. Silva (2003, p. 124) as define como “todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou de outros instrumentos”. Dividem-se em despesa orçamentária e despesa extra-orçamentária.

A despesa orçamentária é aquela que depende de autorização legislativa para ser realizada e que não pode ser efetivada sem a existência de crédito orçamentário que a corresponda suficientemente. Silva (2003, p.104) considera essa despesa como sendo os “desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos”. Nos termos da Portaria Interministerial nº 163 de 04 de maio de 2001, as despesas orçamentárias classificam-se, quanto a sua natureza, em categorias econômicas, grupos de natureza de despesa, modalidade e elementos de despesa, conforme evidencia o no Quadro 6.

NATUREZA DA DESPESA
A - CATEGORIAS ECONÔMICAS
3 - Despesas Correntes 4 - Despesas de Capital
B - GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA
1 - Pessoal e Encargos Sociais

NATUREZA DA DESPESA
B - GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA
<ul style="list-style-type: none"> 2 - Juros e Encargos da Dívida 3 - Outras Despesas Correntes 4 - Investimentos 5 - Inversões Financeiras 6 - Amortização da Dívida
C - MODALIDADES DE APLICAÇÃO
<ul style="list-style-type: none"> 20 - Transferências à União 30 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal 40 - Transferências a Municípios 50 - Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos 60 - Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos 70 - Transferências a Instituições Multigovernamentais Nacionais 80 - Transferências ao Exterior 90 - Aplicações Diretas 99 - A Definir
D - ELEMENTOS DE DESPESA
<ul style="list-style-type: none"> 01 - Aposentadorias e Reformas 03 - Pensões 04 - Contratação por Tempo Determinado 05 - Outros Benefícios Previdenciários 06 - Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso 07 - Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência 08 - Outros Benefícios Assistenciais 09 - Salário-Família 10 - Outros Benefícios de Natureza Social 11 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil 12 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar 13 - Obrigações Patronais 14 - Diárias - Civil 15 - Diárias - Militar 16 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil 17 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar 18 - Auxílio Financeiro a Estudantes 19 - Auxílio-Fardamento 20 - Auxílio Financeiro a Pesquisadores 21 - Juros sobre a Dívida por Contrato 22 - Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato 23 - Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária 24 - Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária 25 - Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita 26 - Obrigações decorrentes de Política Monetária 27 - Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares 28 - Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos 30 - Material de Consumo 32 - Material de Distribuição Gratuita 33 - Passagens e Despesas com Locomoção 34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização 35 - Serviços de Consultoria 36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física 37 - Locação de Mão-de-Obra 38 - Arrendamento Mercantil 39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica 41 - Contribuições 42 - Auxílios 43 - Subvenções Sociais 45 - Equalização de Preços e Taxas 46 - Auxílio-Alimentação

NATUREZA DA DESPESA
D - ELEMENTOS DE DESPESA
47 - Obrigações Tributárias e Contributivas
48 - Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
49 - Auxílio-Transporte
51 - Obras e Instalações
52 - Equipamentos e Material Permanente
61 - Aquisição de Imóveis
62 - Aquisição de Produtos para Revenda
63 - Aquisição de Títulos de Crédito
64 - Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
65 - Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
66 - Concessão de Empréstimos e Financiamentos
67 - Depósitos Compulsórios
71 - Principal da Dívida Contratual Resgatado
72 - Principal da Dívida Mobiliária Resgatado
73 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada
74 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada
75 - Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação da Receita
76 - Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciada
77 - Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciada
81 - Distribuição de Receitas
91 - Sentenças Judiciais
92 - Despesas de Exercícios Anteriores
93 - Indenizações e Restituições
94 - Indenizações e Restituições Trabalhistas
95 - Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo
96 - Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
99 - A Classificar

Quadro 6 – Classificação das Despesas Orçamentárias.

Fonte: Portaria Interministerial nº 163 de 04 de maio de 2001 (BRASIL, 2008).

A categoria econômica “Despesas Correntes” compõe-se de contas principais, como pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida e outras despesas correntes, as quais, por sua vez, são subdivididas, na forma disposta no Quadro 7.

Código	Especificação
3.0.00.00.00	DESPESAS CORRENTES
3.1.00.00.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS
3.1.30.00.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
3.1.30.41.00	Contribuições
3.1.80.00.00	Transferências ao Exterior
3.1.80.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.1.80.34.00	Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização
3.1.90.00.00	Aplicações Diretas
3.1.90.01.00	Aposentadorias e Reformas
3.1.90.03.00	Pensões
3.1.90.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.1.90.07.00	Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência
3.1.90.09.00	Salário-Família
3.1.90.11.00	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil
3.1.90.12.00	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar
3.1.90.13.00	Obrigações Patronais
3.1.90.16.00	Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil

Código	Especificação
3.0.00.00.00	DESPESAS CORRENTES
3.1.00.00.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS
3.1.90.17.00	Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar
3.1.90.34.00	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização
3.1.90.67.00	Depósitos Compulsórios
3.1.90.91.00	Sentenças Judiciais
3.1.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.1.90.94.00	Indenizações Restituições Trabalhistas
3.1.90.96.00	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
3.1.99.00.00	A Definir
3.1.99.99.00	A Classificar
3.2.00.00.00	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA
3.2.90.00.00	Aplicações Diretas
3.2.90.21.00	Juros sobre a Dívida por Contrato
3.2.90.22.00	Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato
3.2.90.23.00	Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária
3.2.90.24.00	Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
3.2.90.25.00	Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita
3.2.90.91.00	Sentenças Judiciais
3.2.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.2.90.93.00	Indenizações e Restituições
3.2.99.00.00	A Definir
3.2.99.99.00	A Classificar
3.3.00.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES
3.3.20.00.00	Transferências à União
3.3.20.14.00	Diárias - Civil
3.3.20.30.00	Material de Consumo
3.3.20.35.00	Serviços de Consultoria
3.3.20.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
3.3.20.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
3.3.20.41.00	Contribuições
3.3.30.00.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
3.3.30.14.00	Diárias - Civil
3.3.30.41.00	Contribuições
3.3.30.43.00	Subvenções Sociais
3.3.30.81.00	Distribuição de Receitas
3.3.30.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.30.93.00	Indenizações e Restituições
3.3.40.00.00	Transferências a Municípios
3.3.40.43.00	Subvenções Sociais
3.3.40.81.00	Distribuição de Receitas
3.3.40.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.40.93.00	Indenizações e Restituições
3.3.50.00.00	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
3.3.50.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
3.3.50.41.00	Contribuições
3.3.50.43.00	Subvenções Sociais
3.3.50.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.60.00.00	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
3.3.60.41.00	Contribuições
3.3.70.00.00	Transferências a Instituições Multigovernamentais Nacionais
3.3.70.41.00	Contribuições
3.3.80.00.00	Transferências ao Exterior
3.3.80.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.3.80.14.00	Diárias - Civil

Código	Especificação
3.0.00.00.00	DESPESAS CORRENTES
3.3.00.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES
3.3. 80.30.00	Material de Consumo
3.3. 80.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção
3.3. 80.35.00	Serviços de Consultoria
3.3. 80.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
3.3. 80.37.00	Locação de Mão-de-Obra
3.3. 80.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
3.3. 80.41.00	Contribuições
3.3. 80.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.90.00.00	Aplicações Diretas
3.3.90.01.00	Aposentadorias e Reformas
3.3.90.03.00	Pensões
3.3.90.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.3.90.05.00	Outros Benefícios Previdenciários
3.3.90.06.00	Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso
3.3.90.08.00	Outros Benefícios Assistenciais
3.3.90.09.00	Salário-Família
3.3.90.10.00	Outros Benefícios de Natureza Social
3.3.90.14.00	Diárias - Civil
3.3.90.15.00	Diárias - Militar
3.3.90.18.00	Auxílio Financeiro a Estudantes
3.3.90.19.00	Auxílio-Fardamento
3.3.90.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
3.3.90.26.00	Obrigações decorrentes de Política Monetária
3.3.90.27.00	Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
3.3.90.28.00	Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos
3.3.90.30.00	Material de Consumo
3.3.90.32.00	Material de Distribuição Gratuita
3.3.90.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção
3.3.90.35.00	Serviços de Consultoria
3.3.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
3.3.90.37.00	Locação de Mão-de-Obra
3.3.90.38.00	Arrendamento Mercantil
3.3.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
3.3.90.45.00	Equalização de Preços e Taxas
3.3.90.46.00	Auxílio-Alimentação
3.3.90.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
3.3.90.48.00	Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
3.3.90.49.00	Auxílio-Transporte
3.3.90.67.00	Depósitos Compulsórios
3.3.90.91.00	Sentenças Judiciais
3.3.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.90.93.00	Indenizações e Restituições
3.3.99.00.00	A Definir
3.3.99.99.00	A Classificar

Quadro 7 – Despesas Orçamentárias Correntes.

Fonte: Portaria Interministerial nº 163 de 04 de maio de 2001 (BRASIL, 2008).

No Quadro 8, é possível observar a constituição das despesas orçamentárias de capital.

Código	Especificações
4.0.00.00.00	DESPESAS DE CAPITAL
4.4.00.00.00	INVESTIMENTOS
4.4.20.00.00	Transferências à União
4.4.20.41.00	Contribuições
4.4.20.42.00	Auxílios
4.4.20.51.00	Obras e Instalações
4.4.20.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.20.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.20.93.00	Indenizações e Restituições
4.4.30.00.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
4.4.30.41.00	Contribuições
4.4.30.42.00	Auxílios
4.4.30.51.00	Obras e Instalações
4.4.30.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.30.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.30.93.00	Indenizações e Restituições
4.4.40.00.00	Transferências a Municípios
4.4.40.41.00	Contribuições
4.4.40.42.00	Auxílios
4.4.40.51.00	Obras e Instalações
4.4.40.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.40.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.50.00.00	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
4.4.50.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
4.4.50.41.00	Contribuições
4.4.50.42.00	Auxílios
4.4.50.51.00	Obras e Instalações
4.4.50.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.60.00.00	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
4.4.60.41.00	Contribuições
4.4.70.00.00	Transferências a Instituições Multigovernamentais Nacionais
4.4.70.41.00	Contribuições
4.4.70.42.00	Auxílios
4.4.80.00.00	Transferências ao Exterior
4.4.80.41.00	Contribuições
4.4.80.42.00	Auxílios
4.4.80.51.00	Obras e Instalações
4.4.80.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.90.00.00	Aplicações Diretas
4.4.90.04.00	Contratação por Tempo Determinado
4.4.90.14.00	Diárias - Civil
4.4.90.17.00	Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar
4.4.90.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
4.4.90.30.00	Material de Consumo
4.4.90.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção
4.4.90.35.00	Serviços de Consultoria
4.4.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
4.4.90.37.00	Locação de Mão-de-Obra

Quadro 8 – Despesas Orçamentárias de Capital.

Fonte: Portaria Interministerial nº 163 de 04 de maio de 2001 (BRASIL, 2008).

A execução da despesa pública orçamentária percorre quatro estágios: fixação, empenho, liquidação e pagamento (SILVA, 2003). A fixação da despesa constitui etapa obrigatória, uma vez que é vedada a realização de despesa que exceda os créditos orçamentários ou adicionais. O empenho, nos termos da Lei nº 4.320/64 “é o ato emanado de

autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição” (BRASIL, 2008). Trata-se de uma reserva da quantia necessária ao pagamento, do total da dotação orçamentária. A liquidação é o reconhecimento do direito adquirido pelo credor contra a Fazenda Pública, tendo por base documentos comprobatórios da despesa. A última fase é a satisfação da obrigação, mediante a entrega do valor correspondente.

A despesa extra-ornamentária “constitui uma saída financeira decorrente da devolução dos recursos recebidos anteriormente a título de ingresso extra-orçamentário” (SILVA, 2003, p. 132). Corresponde aos pagamentos que não dependem de autorização legislativa e que não integram o orçamento público, ou seja, se resumem a devolução de valores arrecadados a título de receitas extra-orçamentárias.

2.2.5 Créditos Adicionais e Restos a Pagar

Créditos adicionais, em conformidade com a Lei nº 4.320/64, são “autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei do Orçamento” (BRASIL, 2008). São utilizados quando, no transcorrer do exercício, ocorrem novos fatos que modificam o planejamento realizado. Esses créditos correspondem a uma exceção ao princípio da exclusividade, estudado anteriormente, o qual veda a aplicação dos recursos em despesas não previstas no orçamento.

Nos termos da Lei supracitada, os créditos adicionais podem ser de três tipos: créditos suplementares, especiais ou extraordinários. Os primeiros são os créditos destinados ao reforço da dotação orçamentária. Os créditos especiais são aqueles que atendem as despesas não previstas na Lei Orçamentária. Para Silva (2003), enquanto os créditos suplementares objetivam a correção de erros na orçamentação, os especiais indicam erros de planejamento. Já os créditos extraordinários são os que cobrem despesas urgentes e imprevisíveis.

Os créditos adicionais são abertos mediante prévia autorização legislativa, com a indicação dos recursos disponíveis que compensarão os respectivos créditos, salvo os créditos extraordinários, que por sua natureza são autorizados por medida provisória. Os créditos suplementares podem ser autorizados na própria Lei Orçamentária (SILVA, 2003). Os recursos utilizados para a compensação, conforme previsão na Lei nº 4.320/64 são: o *superávit* financeiro (saldo apurado no balanço patrimonial do exercício anterior); os recursos provenientes do excesso de arrecadação (saldo positivo arrecadado mês a mês); o resultado da

anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados por Lei e o produto de operações de crédito autorizadas.

Quanto aos restos a pagar, seu conceito, estabelecido pela mesma norma legal, compreende as despesas legalmente empenhadas, mas não pagas dentro do exercício financeiro. Podem ser restos a pagar processados, quando as despesas já estiverem liquidadas, ou não processados, quando se trata de despesas não liquidadas.

Apresentadas as principais noções da Contabilidade Pública, que servem de parâmetro para a análise dos demonstrativos contábeis da Administração Pública, passa-se ao estudo da interação entre contabilidade e meio ambiente.

2.3 Da Contabilidade Geral à Contabilidade Ambiental

Buscou-se, neste tópico, traçar a evolução em relação à proteção ecológica e, conseqüentemente as alterações introduzidas na Contabilidade Tradicional, relativamente à interação da organização com o meio ambiente.

2.3.1 Eventos internacionais que despertaram a preocupação ecológica e seus reflexos na legislação e contabilidade brasileira

As questões ambientais ganham destaque no cenário internacional, visto que as conseqüências do impacto causado no meio ambiente já podem ser sentidas através de enchentes, furacões, terremotos, etc. As mudanças climáticas verificadas atualmente sinalizam que os riscos ambientais não podem mais serem vistos como ficção científica, uma vez que a deterioração do meio ambiente está diretamente ligada à degradação da qualidade de vida, da saúde, das atividades rotineiras de lazer e da perspectiva de vida da coletividade.

Contudo, nem sempre o meio ambiente foi objeto de preocupação. Anos atrás era considerado como algo não pertencente a ninguém e, por isso, não merecia proteção. Conforme Leite, Dantas e Fernandes (1996, p. 62),

no passado, o meio ambiente era tido como *res nullis*, ou seja, não pertencente a ninguém. Tal conotação, atualmente, se alterou, considerando os desastres ecológicos havidos e a percepção, pelo ser humano, que os recursos naturais são finitos e limitados.

Hoje, pelo contrário, tem-se a clara definição que o meio ambiente pertence a toda a sociedade, portanto, caracteriza-se o mesmo como *res omnium*.

Foi no século XX, que essa conotação assumiu posição de destaque. Segundo Soares (2003), foi nessa época, em razão dos efeitos causados pela Revolução Industrial, que a necessidade da preservação do meio ambiente passou a ser compartilhada a nível internacional e, a partir daí, inserida no ordenamento jurídico de muitos países, que passaram a elaborar uma legislação nacional no que concerne a proteção ambiental.

Leite e Ayala (2004, p. 134), quando tratam do direito ambiental na sociedade de risco, traçam uma evolução histórica acerca da proteção ambiental na legislação brasileira. Com razão, sustentam que a ruptura com o paradigma do Estado Liberal proporcionou a construção de novos modelos jurídicos de proteção, atingindo o próprio significado de ambiente, “que o retirou da posição passiva de bem jurídico para localizá-lo definitivamente no dinâmico processo de atribuição dos direitos”.

Com efeito, com a consolidação da república houve uma mudança significativa na estrutura legislativa brasileira. Contudo, foi a partir de 1981, que o legislador inseriu, no ordenamento jurídico brasileiro, maior preocupação com o meio em que vive, através da Lei de Política Nacional do Meio Ambiente, Lei nº 6.938/81. Posteriormente, foi publicada a Lei nº 7.347/85, que disciplina a Ação Civil Pública de responsabilidade por danos ao meio ambiente e, em 1988, esse ganhou proteção constitucional.

Essa evolução legislativa, em matéria de direito ambiental, no Brasil, é fruto de importantes eventos discutidos internacionalmente, dentre os quais merecem destaque: Estocolmo 72, Brundtland 87 e Eco 92.

A Conferência das Nações Unidas sobre Meio ambiente Humano (1972), ocorrida em 1972, na cidade de Estocolmo, trouxe a discussão a respeito dos impactos ambientais⁴ oriundos do processo de industrialização e urbanização, evidenciando que os recursos naturais são limitados e finitos. Pode-se dizer que foi um grande marco histórico, eis que desencadeou a consciência acerca do desequilíbrio ambiental e suas conseqüências para a humanidade.

O Relatório Brundtland, que teve origem da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente Humano (1988), atentou para o fato de que o planeta atravessava um período de crescimento drástico e de mudanças significativas, que podem alterar os rumos da evolução. De acordo com o relatório (1988, p. 5),

no passado nos preocupamos com os impactos do crescimento econômico sobre o

⁴ Conforme a Resolução nº 001/86 do CONAMA, o impacto ambiental consiste em "qualquer alteração das propriedades físicas, químicas e biológicas do meio ambiente causada por qualquer forma de matéria ou energia resultante das atividades humanas que direta ou indiretamente, afetam: I - a saúde, a segurança e o bem estar da população; II - as atividades sociais e econômicas; III - a biota; IV - as condições estéticas e sanitárias do meio ambiente; e V - a qualidade dos recursos ambientais" (BRASIL, 2008).

meio ambiente. Agora temos de nos preocupar com os impactos do desgaste ecológico – degradação de solos, regimes hídrico, atmosfera e florestas - sobre nossas perspectivas econômicas.

Posteriormente, no encontro que deu origem à declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (1992), também conhecida como Eco 92 ou Rio 92, foram discutidas medidas contributivas para a redução da degradação ambiental e a preservação da vida na Terra. Trata-se de uma reafirmação da Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Ambiente Humano, que estabeleceu objetivos, com o escopo de “proteger a integridade do sistema global de ambiente e desenvolvimento”.

Dessa forma, restou evidenciada a necessidade de tomada de consciência, por parte dos governantes e cidadãos, através da cooperação internacional, para com as questões relacionadas ao meio ambiente. Sob essa nova influência e inspiração ecológica, a proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado ganha respaldo e passa a ser tratada, também, pela Ciência Contábil.

Inicialmente, conforme Tinoco e Kraemer (2004), na fase primitiva da contabilidade as informações geradas restringiam-se, basicamente, às informações financeiras e destinavam-se aos interesses dos proprietários e financiadores. Posteriormente, entre os séculos XIX e XX, devido à expansão das atividades industriais, comerciais e financeiras, novos usuários externos passaram a existir (clientes, investidores, fisco) e utilizar a informação contábil. A partir dos anos 60, com o crescimento do capitalismo, surgiu uma nova demanda, desta vez por informações sociais. Essas informações passaram a ser evidenciadas pelas empresas e, no ano de 1977, na França, deram origem à elaboração do Balaço Social⁵.

No Brasil, segundo Freire, Crisóstomo e Rocha (2006), não existe legislação que oriente as empresas a publicarem seus ativos e passivos de forma homogênea. Contudo, em razão da pressão exercida pelo mercado consumidor, as organizações estão buscando, paulatinamente, aderir às práticas ambientais, como forma de obterem certificações e prêmios ambientais e, assim agregarem valor à sua imagem, atraindo o consumidor. Por isso, na posição de Ribeiro (2005), o nascimento da Contabilidade Ambiental não ocorreu de forma espontânea, em face da preocupação com o patrimônio natural, mas em decorrência das necessidades das entidades em se manter no mercado, captar clientes, obter recursos financeiros, bem como atender às regulamentações governamentais.

⁵ O balanço social consiste em “um instrumento de gestão e de informação que visa evidenciar, de forma mais transparente possível, informações financeiras, econômicas, ambientais e sociais” (Tinoco e Kraemer, 2004, p. 28).

O que há, atualmente, no país são orientações/ recomendações a respeito da evidenciação dessas informações, através do Balanço Social, regulamentado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da NBCT nº 15 e das normas sobre Balanço e Ecologia, aprovadas pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), por meio da NPA nº 11. A primeira estabelece procedimentos para a evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade da entidade (FREIRE, CRISÓSTOMO e ROCHA, 2006), enquanto a segunda recomenda que as demonstrações contábeis e os relatórios da administração apresentem as diretrizes ecológicas adotadas pela empresa.

Tais informações denotam a responsabilidade da organização para com o patrimônio ambiental. Sá (2001 apud TINOCO E KRAEMER, 2004, p. 28) observa que a contabilidade pode colaborar na identificação dessa responsabilidade, pois,

o comportamento funcional da riqueza precisa atender ao indivíduo, mas, igualmente, ao ambiente onde este se insere. Tal verdade, é que nos leva a raciocinar, na atualidade, sobre o que a empresa, por exemplo, agrega ou acrescenta à sociedade e não apenas a si mesma além do que ela oferece de lealdade e sinceridade aos que dela participam e aos que nela acreditam.

Apesar de tudo o que foi exposto, a Contabilidade Ambiental, como ramo da Ciência Contábil, somente foi assim reconhecida em fevereiro de 1998, com a finalização do relatório financeiro e contábil sobre passivo e custos ambientais pelo Grupo de Trabalho Intergovernamental das Nações Unidas de especialistas em padrões internacionais de contabilidade e relatórios – United Nations Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting – (TINOCO e KRAEMER, 2004).

2.3.2 A Contabilidade Ambiental: conceito, evidenciação e classificação

Paiva (2003, p. 17) conceitua a contabilidade ambiental como a atividade de “identificação de dados e registro de ventos ambientais, processamento e geração de informações que subsidiam o usuário servindo como parâmetro em suas tomadas de decisões”. Entende que a sua finalidade está no auxílio e elaboração do planejamento estratégico, em servir como parâmetro no gerenciamento das atividades-alvo, bem como no fornecimento de informações externas (prestação de contas das atividades). Dessa forma, pode-se defini-la como sendo o ramo da ciência contábil responsável por identificar,

mensurar, avaliar e controlar os eventos ambientais que causam alteração na situação patrimonial e econômica da empresa.

Quanto às formas de evidenciação ambiental, o referido autor identifica os relatórios da administração, as notas explicativas, as demonstrações alternativas, o ecobalanco e o balanço social. Por evidenciação, de acordo com Braga e Pinho (2007), entende-se o encerramento do ciclo financeiro e operacional de um dado período, denominado de exercício social ou ciclo operacional, através do qual se torna possível analisar os resultados obtidos pela entidade.

Relativamente aos relatórios da administração Paiva (2003) relata que, embora não apresentem muitas informações relacionadas ao meio ambiente, existem recomendações para que sejam incluídas nas descrições dos negócios da empresa, como ocorre com a divulgação das provisões ambientais, as quais demonstram o reconhecimento de gastos a serem desembolsados pela empresa. Nesse sentido, a ONU tem recomendado a divulgação de algumas informações no relatório da administração, como as classes de questões ambientais que se aplicam à empresa e seu ramo de atividades; as medidas e programas formalmente estabelecidos pela empresa em relação às medidas de proteção do meio ambiente; as melhorias introduzidas em grau de importância desde que se adotaram as medidas; as metas em matéria de emissão de poluentes que a empresa tem-se fixado e o resultado alcançado; o resultado da empresa nas medidas de proteção do meio ambiente por imposição legal; os efeitos financeiros e operacionais das medidas de proteção do meio ambiente sobre os gastos de capital no atual exercício e a previsão em exercícios futuros (TINOCO, 2001).

As notas explicativas são informações complementares às demonstrações contábeis, utilizadas para descrever as práticas contábeis utilizadas pela entidade, para explicações adicionais sobre determinadas contas ou operações (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2003). A publicação dessas notas está regulamentada pela Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), que no seu artigo 176, § 4º, dispõe: “As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício” (BRASIL, 2008). A Comissão de Valores Mobiliários – CVM e o Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, complementando a Lei supracitada, também apresentam recomendações sobre a divulgação de notas explicativas quando se trata de assuntos relevantes (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2003).

As demonstrações alternativas, segundo Paiva (2003), permitem maior entendimento aos leigos que se utilizam da informação. Trata-se de dados mais diretos, cujo acesso não é

restrito, normalmente são facilmente acessadas via internet. O objetivo principal da divulgação dessas informações é de reforçar a imagem da organização.

O ecobalanco é um sistema de informações utilizado por diversos países, que apresenta entradas e saídas de materiais, produtos e energia. Consiste na análise do ciclo de vida do produto e está associado ao conceito de ecoeficiência, ou seja, deve-se produzir mais com menor utilização de insumos e com a redução dos níveis de poluição (PAIVA, 2003).

O Balanço Social consiste na publicação de um conjunto de informações e de indicadores dos investimentos e das ações realizadas pelas empresas no cumprimento de sua função social junto aos seus funcionários, ao governo e às comunidades com quem interage, direta e indiretamente. Para Tinoco e Kraemer (2004) isso implica na responsabilidade e no dever da exata e diligente comunicação sobre os dados de sua atividade.

A par de todas as espécies de evidenciação contábil apresentadas, atualmente, muitos doutrinadores vêm defendendo a interdisciplinaridade da contabilidade tradicional. Nessa concepção, as informações relativas à interação de todas as atividades da entidade devem ser inseridas nas atuais demonstrações contábeis. Tinoco e Kraemer (2004, p. 24) registram que

a contabilidade é objetivamente um sistema de mensuração, avaliação e divulgação, centrado nos usuários da informação, destinado a promovê-los (os usuários) com demonstrações contábeis e outros meios de transparência, permitindo-lhes análises de natureza econômica, financeira, social, ambiental, física e de produtividade das empresas (entidades de caráter geral).

Nesse sentido, Kroetz (2000, p. 21) insere que,

a contabilidade é uma ciência social que estuda a riqueza patrimonial individualizada, sob os aspectos quantitativos e qualitativos, tendo como objetivos a geração de informações e a explicação dos fenômenos patrimoniais, possibilitando o controle, a análise, a avaliação, o planejamento e a tomada de decisão, no enfoque passado/ presente/ futuro. Tudo isso servindo aos mais diversos usuários, para que eles possam, por meio de seus atos, buscar a prosperidade da entidade e da sociedade. [...] Ocorre uma relação intencional (interdependência) entre os estudos contábeis e as demais áreas do conhecimento. Nesse sentido, a visão da transdisciplinariedade é fundamental, sendo entendida como o encontro entre as ciências e destas com a filosofia, com a arte e com o espírito, buscando o desenvolvimento do pensar holístico e do agir localizado.

Para Ribeiro (2005), a opção mais adequada consiste em incluir todos os dados referentes às informações da interação da organização com o meio ambiente nas atuais demonstrações contábeis, de forma segregada. Defende a utilização de uma nomenclatura própria, que possibilite a identificação de eventos ambientais através dos demonstrativos contábeis.

Essa também é a doutrina de Carvalho (2008), a qual entende que a contabilidade já definiu os instrumentos necessários para demonstração dos fatos que se relacionam com a entidade, sendo esses instrumentos (demonstrativos contábeis) que devem viabilizar a comunicação dos fatos ambientais.

Outro aspecto que merece destaque é a classificação da contabilidade ambiental em nacional, financeira ou gerencial. A contabilidade ambiental nacional é responsável pela identificação do consumo de recursos naturais pela nação, isto é, avalia a interação da nação com o meio ambiente. De acordo com Paiva (2003, p. 20),

a contabilidade ambiental diz respeito a toda a nação, subsidiando a geração de indicadores que podem ser utilizados no acompanhamento e avaliação das políticas macroeconômicas ambientais. Presta-se ao acompanhamento e avaliação das atividades ambientais da nação, no gerenciamento e controle das atividades econômicas que se relacionam com o meio ambiente, abrangendo a exploração de jazidas de minério, reservas florestais, controle da utilização da água e uso do solo.

A contabilidade ambiental gerencial colabora no gerenciamento dos recursos naturais utilizados pela entidade. Tinoco e Kraemer (2004) esclarecem que esse foco tem por finalidade o processo de identificação, compilação e análise de informações, principalmente para fins internos e está dirigida para a gestão de resultados, que compreende a produção, os custos e as receitas, com vistas a tomada de decisão.

A contabilidade ambiental financeira está relacionada à divulgação ao público externo sobre eventos econômico-financeiros relacionados ao meio ambiente. De acordo com Paiva (2003), o objetivo consiste em apoiar os usuários na tomada de decisão, considerando a questão ambiental e auxiliando na preservação ambiental e contribuindo com o desenvolvimento sustentável. Dessa forma, tem-se que:

a contabilidade ambiental tem o objetivo de registrar as transações da empresa que impactam o meio ambiente e os efeitos das mesmas que afetam, ou deveriam afetar, a posição econômica e financeira dos negócios da empresa, devendo assegurar que:

- a) os custos, os ativos e os passivos ambientais estejam contabilizados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade ou, na sua ausência, com as práticas contábeis geralmente aceitas; e
- b) o desempenho ambiental tenha a ampla transparência de que os usuários da informação contábil necessitam” (BERGAMINI JUNIOR apud PAIVA, 2003, p. 22).

Vistos os principais aspectos que ensejam a utilização da Contabilidade Ambiental cabe adentrar no âmbito da responsabilidade do Estado e, em especial dos municípios, no que tange a proteção do meio ambiente.

2.4 Responsabilidades do Poder Público em matéria ambiental

Neste subcapítulo são estudados os deveres e a competência dos entes que compõe a Administração Pública.

2.4.1 Dever do Estado na proteção do patrimônio ambiental

A proteção ao meio ambiente vem se tornando uma preocupação geral de muitas entidades, de formadores de opinião e de parcela significativa da população em várias partes do mundo. Essa situação, de acordo com Tinoco (2001, p. 99), é consequência decorrente do “elevado nível de degradação do patrimônio natural da humanidade, à medida que o processo de globalização avança, levando as organizações a se adaptarem para que haja uma conveniência equilibrada com o meio ambiente”.

Sob esse viés, a responsabilidade pública do Estado deverá atender aos anseios da comunidade, que clama por programas e ações conscientes, de modo conservar o patrimônio natural existente no país. A preservação dos recursos naturais, assim entendidos todos os elementos da natureza que mantém o equilíbrio ecológico e a vida no planeta, é um dos deveres constitucional do Estado, elencado no art. 225 da Constituição Federal da República Brasileira:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

§ 1º - Para assegurar a efetividade desse direito, **incumbe ao Poder Público** (grifo não constante no original):

I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;

II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético;

III - definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção;

IV - exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;

V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;

VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;

VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.

Essa obrigação deve ser cumprida, pelo Estado, nos limites de sua competência. Em matéria ambiental, a competência para legislar, na forma da Constituição Federal, é concorrente, ou seja, a União editará as normas gerais e os Estados e o Distrito Federal a suplementarão, quando houver Lei Federal regulamentadora. Contudo, no caso de haver omissão por parte da União, aqueles exercerão a competência legislativa plena. Aos Municípios cabe apenas suplementar a Legislação Federal e Estadual, isso significa que a sua competência legislativa é restrita aos assuntos de interesse local. Assim, a ação do Município “limita-se espacialmente a seu território, mas materialmente estende-se a tudo quanto possa afetar os seus habitantes e particularmente a população urbana” (MEIRELLES, 1998, p. 432). Por outro lado, a competência administrativa, ou seja, de executar a Lei é comum a todos os entes da federação (União, Estados, Distrito Federal, Municípios).

Nesse sentido, o controle do meio ambiente será exercido através do poder de polícia administrativo em todas as esferas estatais, nos limites do seu território e competência. Para Meirelles (1998), no âmbito municipal, a preservação dos recursos naturais está restrita aos elementos que interessem à comunidade local e em especial à vida urbana, tais como as fontes e mananciais que abastecem a cidade, os recantos naturais de lazer, as áreas com vegetação nativa própria para parques turísticos ou reservas da flora e da fauna em extinção, entre outras peculiaridades locais. Contudo, há situações que não permitem o controle e a preservação, visto já ter ocorrido uma agressão ao meio ambiente. Nesse caso, torna-se necessária a restauração dos elementos destruídos ou degradados. Como exemplo de situações em que a restauração teria cabimento, Meirelles (1998) cita: o reflorestamento de áreas desmatadas, a recomposição de terrenos erodidos ou escavados, a recuperação das águas poluídas, a recriação de espécies silvestres e aquáticas em vias de extinção, entre outras formas de recuperação.

Cumprir referir que os municípios detêm autonomia financeira, conforme estabelecido pela Constituição da República⁶, para a instituição e arrecadação dos tributos de sua competência, bem como a aplicação das rendas locais. A Receita Pública Municipal é composta por recursos que ingressam no município e por recursos provenientes da

⁶ “Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;” (BRASIL, 2008).

participação em receitas tributárias da União e do Estado. Em razão do poder de polícia também lhe é conferida a competência para instituir taxas, em razão da utilização de serviços público e multas, que correspondem a sanções aplicáveis aos atos ou condutas inconvenientes ou nocivas à coletividade (MEIRELLES, 1998). Outrossim, ainda existe a possibilidade dos municípios instituírem fundos especiais⁷, cujo objetivo é possibilitar o financiamento de ações relativas ao meio ambiente.

Dessa forma, observa-se que o Poder Público, assim entendido a União, os Estados e os Municípios, tem o dever de agir na proteção do meio ambiente, cabendo à população a fiscalização da aplicação dos recursos destinados a esse fim.

Apresentado o referencial teórico em questão cabe verificar a interação da prefeitura municipal de Santa Maria/ RS com o meio ambiente, especialmente através da Secretaria Municipal de Proteção Ambiental, mediante a análise do seu arcabouço legislativo e de suas demonstrações contábeis.

⁷ A criação de fundos especiais está regulamentada pela Lei nº 4.320/64:

“Art. 71 - Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

Art. 72 - A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a fundos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais.

Art. 73 - Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.

Art. 74 - A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem, de qualquer modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente” (BRASIL, 2008).

3. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Neste capítulo são apresentados os resultados do presente trabalho, com a finalidade de atender aos objetivos propostos, através da identificação e análise do tratamento contábil despendidos aos eventos ambientais na Secretaria Municipal de Proteção Ambiental (SMPA).

3.1 A interação legal do Município de Santa Maria/ RS com o meio ambiente

No município de Santa Maria a proteção ao meio ambiente encontra-se regulamentada por sua Lei Orgânica. Na definição municipal o meio ambiente é tratado como um bem de uso comum, cuja manutenção e equilíbrio são essenciais à sadia qualidade de vida, razão pela qual se impõe a todos, e em especial ao Poder Público⁸, através de seus órgãos, o dever de

⁸ Art. 207 - Cabe ao Poder Público através de seus órgãos de administração:

I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais das espécies e dos ecossistemas;

II - preservar e restaurar a diversidade e a integridade do patrimônio genético, biológico e paisagístico no âmbito municipal e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e à manipulação genética;

III - definir e implantar áreas, com seus componentes representativos, de todos os ecossistemas originais no espaço territorial do Município a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão, inclusive dos já existentes, permitida somente por meio de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção;

IV - exigir, na forma da lei, para a instalação de obra ou atividade pública ou privada potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, ao que se dará prévia publicidade, de maneira a garantir o acesso às entidades interessadas e com prazo mínimo de 120 (cento e vinte) dias;

V - garantir a educação ambiental na Rede Pública municipal de ensino, promovendo ações e buscando a preservação do meio ambiente e o desenvolvimento da economia auto sustentável; Redação original alterada pela Emenda 21, em 09/09/2002.

VI - estabelecer, mediante lei, forma, prazo máximo e extensão para que todas as propriedades rurais no território do Município, independente de módulo, atinjam uma cobertura florestal composta por espécies nativas;

VII - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

VIII - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direito à pesquisa e à exploração de recursos hídricos e minerais em seu território;

IX - definir o uso e a ocupação do solo, subsolo e águas, e o planejamento que englobe diagnóstico, análise técnica e definição de diretrizes de gestão dos espaços, com participação popular e ampla discussão, respeitando a conservação da qualidade ambiental;

X - estimular e promover o reflorestamento ecológico em áreas degradadas, objetivando, especialmente, a proteção de encostas e dos recursos hídricos, bem como a consecução de índices mínimos de cobertura vegetal;

XI - recuperar e preservar os recursos hídricos superficiais e subterrâneos, os banhados e leitos dos cursos d'água e as matas ciliares que os protegem, recuperando a capacidade de infiltração do solo, vedadas as práticas degradadoras de suas propriedades;

XII - controlar e fiscalizar a produção, a estocagem de substâncias, o transporte e comercialização, bem como a utilização de técnicas, métodos e instalações que comportem risco efetivo ou potencial para a saudável qualidade de vida do meio ambiente natural e de trabalho, incluindo o material geneticamente alterado pela ação humana, resíduos químicos e fontes de radioatividade;

XIII - requisitar a realização periódica de auditoria nos sistemas de controle de poluição e prevenção de riscos de acidentes nas instalações e atividades de significativo potencial poluidor, incluindo a avaliação detalhada dos efeitos de sua operação sobre a qualidade física, química e biológica dos recursos ambientais, bem como a saúde dos trabalhadores e da população afetada;

defendê-lo e preservá-lo para o benefício das gerações atuais e futuras (SANTA MARIA, 2008). Essas atribuições foram delegadas à Secretaria do Município de Proteção Ambiental, criada pela Lei Municipal nº 4.470/2001, que trata especificamente das questões relacionadas ao meio ambiente.

O plano diretor do município, alterado pela Lei Complementar nº 034 de 29 de dezembro de 2005, que também contempla a matéria, não deixa dúvidas a respeito da preocupação em se garantir o desenvolvimento urbano de forma sustentável, primando pela manutenção do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Art. 1º. A Política de Desenvolvimento Urbano, executada pelo Poder Público Municipal conforme as diretrizes gerais fixadas nesta lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e do meio rural e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 1º. As funções sociais da cidade e do meio rural são o acesso à moradia, transporte público, saneamento básico, abastecimento de água potável, energia elétrica, iluminação pública, saúde, educação, atividade econômica, trabalho, cultura, lazer, coleta de lixo, hidrologia urbana, segurança e preservação do patrimônio ambiental e cultural.

XIV - estabelecer, controlar e fiscalizar padrões de qualidade ambiental, considerando os efeitos sinérgicos e cumulativos da exposição às fontes de poluição, incluída a absorção de substâncias químicas através da alimentação;

XV - garantir o amplo acesso dos interessados às informações sobre as fontes e causas da poluição e da degradação ambiental e, em particular, aos resultados das monitoragens e das auditorias a que se refere o inciso XIV deste artigo;

XVI - informar à população, sistemática e amplamente, sobre os níveis de poluição, a qualidade do meio ambiente, as situações de risco de acidentes e a presença de substâncias potencialmente danosas à saúde na água potável e nos alimentos;

XVII - promover medidas judiciais e administrativas de responsabilização dos causadores de poluição ou de degradação ambiental;

XVIII - incentivar a integração das universidades, instituições de pesquisa e associações civis nos esforços para garantir e aprimorar o controle da poluição, inclusive no ambiente de trabalho;

XIX - incentivar e auxiliar, técnica e financeiramente, movimentos comunitários e entidades de caráter cultural, científico e educacional com finalidades ecológicas;

XX - estimular a pesquisa, o desenvolvimento e a utilização de fontes de energia alternativas não poluentes, bem como de tecnologias poupadoras de energia;

XXI - vetar a concessão de recursos públicos ou incentivos fiscais às atividades que desrespeitem as normas e padrões de proteção ao meio ambiente natural e de trabalho;

XXII - recuperar a vegetação em áreas urbanas, segundo critérios definidos em lei;

XXIII - discriminar por lei:

a) as áreas e as atividades de significativa potencialidade de degradação ambiental;

b) os critérios para estudo e relatório de impacto ambiental;

c) o licenciamento de obras causadoras de impacto ambiental, obedecendo, sucessivamente, aos seguintes estágios: licença prévia, de instalação e de funcionamento;

d) as penalidades para empreendimentos já iniciados ou concluídos sem licenciamento e a recuperação da área de degradação segundo os critérios e métodos definidos pelos órgãos competentes;

e) os critérios que nortearão as exigências de utilização, recuperação ou reabilitação das áreas sujeitas às atividades de mineração.

XXIV - Manter os fins, os objetivos e a destinação, originariamente estabelecidos às áreas definidas em projeto de loteamento como áreas verdes e institucionais passadas ao domínio do município, não podendo, em qualquer hipótese, alterá-los (SANTA MARIA, 2008).

§ 2º. O Plano Diretor de Desenvolvimento Urbano Ambiental, aprovado pela Câmara Municipal, é o instrumento básico da política de desenvolvimento sustentável urbano e rural (SANTA MARIA, 2008).

Dada a relevância da questão, o legislador municipal instituiu um Fundo Especial, cujo objetivo é possibilitar o financiamento das ações relativas ao meio ambiente, através da Lei Municipal nº 4.171 de 26 de junho de 1998.

3.1.1 Características do Fundo Municipal do Meio Ambiente

O Fundo Municipal do Meio Ambiente (FMMA), vinculado à Secretaria de Município de Proteção Ambiental (SMPA), tem por finalidade assegurar os recursos financeiros necessários ao desenvolvimento das ações da política do meio ambiente.

Sua composição compreende os seguintes recursos: 1 - Dotações consignadas anualmente no orçamento e as verbas adicionais estabelecidas no decorrer de cada exercício; 2 - Recursos oriundos de operações de crédito e de aplicações no Mercado Financeiro; 3 - Recursos captados através de convênios, acordos e contratos firmados entre o Governo Municipal e os governos Estaduais e Federais; 4 - Recursos operacionais próprios resultantes de adiantamentos concedidos e de serviços prestados pelo Município; 5 - Outros recursos de qualquer origem; concedidos ou transferidos conforme o estabelecido em Lei; 6 - Doações em espécie feitas diretamente para FMMA (SANTA MARIA, 2008).

Por expressa disposição da Lei Orgânica Municipal os recursos oriundos de multas administrativas por atos lesivos ao meio ambiente e das taxas incidentes sobre a utilização dos recursos ambientais serão destinados ao FMMA (SANTA MARIA, 2008).

No período averiguado, o montante que ingressou no FMMA foi exclusivamente composto por recursos oriundos de taxas de licenciamento e fiscalização ambiental e de seus rendimentos, conforme se observa à conta Razão de Banco/ Caixa (ANEXO A).

De acordo com Slomski (2001, p. 241) a lei que instituir o fundo poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas. Assim, a Lei Municipal nº 4.171/98, em observância às normas orçamentárias gerais e aos seus princípios, determinou que as receitas do FMMA fossem depositadas em conta especial, sendo vedada a sua utilização quando não houver autorização orçamentária, salvo no caso de créditos adicionais autorizados por Lei⁹.

⁹ Essa exceção é autorizada quando as despesas previstas para o exercício forma insuficientes ou não foram computadas, conforme se verificou no capítulo anterior (2.2.5).

As despesas do FMMA são constituídas de: I - financiamento total ou parcial de programas integrados de Meio Ambiente desenvolvidos pela Secretaria ou por ela condenados, conveniados ou contratados; II - aquisição de material permanente, de consumo e de outros insumos necessários ao desenvolvimento dos programas; III - construção, reforma, ampliação, aquisição ou locação de imóveis para adequação da rede de prestação de serviços de Meio Ambiente; IV - desenvolvimento e aperfeiçoamento dos instrumentos de gestão, planejamento, administração e controle das ações de Meio Ambiente; V - atendimento de despesa diversas de caráter urgente e inadiável, necessárias à execução das ações de Meio Ambiente; sendo defesa a utilização desse recurso em despesas com pagamento de pessoal, a qualquer título (SANTA MARIA, 2008).

A norma em questão disciplinou os ativos e os passivos que constituem o fundo¹⁰, bem como a organização contábil que deverá ser despendida para o tratamento dos eventos ambientais:

Art. 9º - A contabilidade será organizada de forma a permitir o exercício das suas funções de controle prévio, concomitante e subseqüente, de informar, de apropriar e apurar custos dos serviços e, conseqüentemente, de concretizar o seu objetivo, bem como interpretar e analisar os resultados obtidos. Parágrafo Único - A estruturação contábil será feita pelo método das partidas dobradas. I - A contabilidade emitirá relatórios mensais de gestão, inclusive dos custos dos serviços. II - Entende-se por relatórios de gestão os balancetes mensais de receita e despesa do FMMA demais demonstrações exigidas pela Administração e pela legislação pertinente. III - As demonstrações e os relatórios produzidos passarão a integrar a contabilidade geral do Município (SANTA MARIA, 2008).

Para atender a essas determinações, a Secretaria Municipal de Proteção ambiental matem relatórios individualizados do orçamento e execução das suas receitas e despesas, bem como um relatório da movimentação da conta banco destinada aos recursos do FMMA.

O Orçamento das despesas e receitas da referida secretaria, no que tange aos recursos que compreendem o FMMA, deve ser elaborado em conformidade com as normas gerais e especiais (locais) que regem a instituição dos fundos especiais. Deve obedecer, ainda, às regras orçamentárias, através da instituição de um Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei do Orçamento Anual.

¹⁰ Art. 7º - Constituem ativos do FMMA: I - Disponibilidade monetária em bancos ou em caixa especial oriundas das receitas especificadas; II - Direitos que porventura vier a constituir; III - Bens móveis e imóveis que forem destinados ao meio ambiente, sob gestão do Município; VI - Bens móveis e imóveis doados, com ou sem ônus, destinados ao meio ambiente do Município;

Art. 8º - Constituem passivos do FMMA as obrigações de qualquer natureza que porventura o Município venha assumir para a preservação do Meio Ambiente sob gestão do Município.

3.2 Eventos ambientais na Secretaria de Município de Proteção Ambiental

Inicialmente cumpre esclarecer que, por eventos ambientais entende-se a interação da Prefeitura Municipal de Santa Maria/ RS, representada pela Secretaria Municipal de Proteção Ambiental (SMPA), com o meio ambiente. No presente estudo foram detectados eventos ambientais, que são representados por ações preventivas, de controle e repressivas exercidas pela Secretaria de Proteção Ambiental do município. Não foram constatadas ações relativas à recuperação ambiental.

As ações preventivas e de preservação são visualizadas através das atividades relacionadas à educação ambiental, projetos de arborização e cultivo do viveiro municipal. De acordo com o relatório de ações 2007, disponibilizado pela SMPA, as ações de arborização urbana da Prefeitura Municipal foram realizadas com o apoio da iniciativa privada e da comunidade em geral, que se empenharam na manutenção das mudas plantadas na cidade.

Com o objetivo de aumentar o índice de sobrevivência de mudas firmaram-se parcerias com diversas escolas municipais, através do envolvimento de alunos e professores, nos plantios dentro das escolas e de seus entornos. Além das escolas, também algumas praças e avenidas foram arborizadas. Importante referir que durante os trabalhos de caráter preventivo foram desenvolvidas ações de educação ambiental, visando despertar o interesse do cidadão pela preservação do meio ambiente, oportunizando a introdução de temas como aquecimento global, lixo, água entre outros.

As ações de controle ambiental, realizadas no período em estudo, correspondem às atividades de licenciamento ambiental e de gerenciamento dos resíduos sólidos. O licenciamento ambiental é o instrumento necessário para o funcionamento de estabelecimentos particulares, cujas atividades são consideradas potencialmente poluidoras. Sua aplicação encontra amparo, em âmbito nacional na Resolução nº 237 do CONAMA (Conselho Nacional do Meio Ambiente). Na esfera estadual na Resolução 102 do CONSEMA (Conselho Estadual do Meio Ambiente) e, no âmbito local na Lei Municipal nº 4.205/98. O gerenciamento dos resíduos sólidos se deu através da coleta e disposição final dos resíduos domiciliares do município, mediante a contratação de serviços terceirizados.

As ações Repressivas correspondem a uma sanção administrativa para aqueles indivíduos, que de alguma forma, incorreram em um ato ilícito, provocador de dano ao meio ambiente, na esfera do município. Essas ações são representadas pelas multas ambientais. No âmbito municipal o Conselho Municipal de Defesa do Meio Ambiente (CONDEMA) é o

órgão deliberativo e consultivo, fiscalizador e de assessoramento, responsável pelas gestões referentes ao equilíbrio ecológico e ao combate às agressões ambientais em toda a área do Município de Santa Maria. Esse Conselho foi instituído pela Lei Municipal nº 4.167/98 e integra o Sistema Nacional de Meio Ambiente (SISNAMA).

Conforme dados obtidos através da pesquisa *in loco*, mediante a análise dos processos administrativos, verificou-se que as multas aplicadas no exercício financeiro de 2007 totalizaram em 27 (vinte e sete) autuações. As infrações verificadas estão tipificadas na Lei 9.605/98, que trata dos crimes ambientais. Os critérios para apuração dos valores atribuídos a cada espécie de delito estão previsto nessa norma legal, e, no caso, variam entre R\$ 500,00 (quinhentos reais) e R\$ 10.000,00 (dez mil reais), como se observa no Quadro 9.

Multas aplicadas pela SMPA no exercício de 2007			
Data da infração	Infrator: Pessoa Física (PF) ou Pessoa Jurídica (PJ)	Delito	Valor da multa em R\$
22/02/2007	PF	Corte de árvores sem licença/ autorização	1.000,00
12/03/2007	PF	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00
15/05/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	1.000,00
13/06/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00
13/06/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00
13/06/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00
27/06/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	2.000,00
03/07/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	10.000,00
23/07/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00
23/07/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00
23/07/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00

Multas aplicadas pela SMPA no exercício de 2007			
Data da infração	Infrator: Pessoa Física (PF) ou Pessoa Jurídica (PJ)	Delito	Valor da multa em R\$
23/07/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00
24/07/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00
24/07/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00
24/07/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00
24/07/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00
24/07/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00
24/07/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00
24/07/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00
24/07/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00
03/09/2007	PF	Construção de obra de drenagem pluvial sem licença	1.000,00
30/10/2007	PJ	Exercício de atividade potencialmente poluidora sem licença/ autorização	500,00
09/11/2007	PF	Poluição à saúde humana	1.000,00
26/11/2007	PJ	Executar atividade de extração de lavra mineral em desacordo com licença ambiental	1.500,00
Valor total das multas			27.500,00

Quadro 9 – Multas ambientais aplicadas pela SMPA no exercício de 2007.

Fonte: Processos administrativos do exercício de 2007.

De acordo com as informações obtidas na SMPA, nenhuma das multas acima elencadas foi arrecadada durante o exercício.

3.2.1 O reconhecimento contábil atribuído aos eventos ambientais e a sua evidenciação

O reconhecimento contábil das despesas e das receitas na Administração Pública se deu na forma do artigo 35 da Lei 4.320/64, que considera pertencente a um exercício financeiro às receitas nele arrecadadas e as despesas legalmente empenhadas (BRASIL, 2008). Esse dispositivo legal consagrou o regime contábil misto, isto é, o regime de caixa para as receitas e o regime de competência para as despesas. Dessa forma, as receitas somente foram reconhecidas quando da sua efetiva arrecadação no exercício e as despesas, quando do seu empenho, independente da época do pagamento.

Vale referir que essa foi a sistemática de reconhecimento adotada para o exercício em análise (2007). Atualmente encontra-se em vigor a Portaria nº 184 de 25 de agosto de 2008, expedida pelo Ministro de Estado da Fazenda, Guido Mantega, que tem por objetivo adequar a contabilidade do setor público brasileiro às normas internacionais e aprimorar o sistema contábil das contas pública. Uma das alterações propostas por essa Portaria é o estabelecimento do regime de competência para o reconhecimento das receitas públicas.

Na SMPA são reconhecidas como despesas apenas as que foram orçadas para o exercício, salvo os créditos adicionais devidamente autorizados por Lei Municipal, conforme estudado no capítulo anterior (2.2.5). O reconhecimento das receitas que integram a fonte de recurso¹¹ Fundo do Meio Ambiente se dá quando da arrecadação das taxas de licenciamento e das multas ambientais.

Atualmente existe uma falha no reconhecimento dessas receitas, uma vez que havendo inadimplência das multas aplicadas, estas, constituídas em créditos tributários, são inscritas na dívida ativa e recolhidas ao Cofre Municipal, na forma de recurso livre, não integrando o FMMA, que é a sua fonte de recursos. Conforme já mencionado, nenhuma multa ambiental aplicada no exercício foi arrecadada. Isso importa dizer que as receitas arrecadadas e recolhidas no período averiguado são exclusivamente originárias das taxas de licenciamento e seus rendimentos, conforme se constata através da movimentação da conta banco (ANEXO A) e do balancete da receitas (ANEXO B).

Outra questão que merece destaque é a inexistência de uma conta específica para o recolhimento das multas ambientais, caso fossem pagas espontaneamente pelo autuado. As únicas contas existentes, relativamente às receitas, vinculadas à razão da conta banco/ caixa

¹¹ Existem diversas fontes de recursos que compõe o orçamento público municipal. Para este estudo são importantes a fonte de recurso Fundo do Meio Ambienta (FMA) e a fonte de recurso livre.

são as “taxas de controle e fiscalização ambiental” e os seus rendimentos. Ocorre que “taxas” são tributos e multas são sanções.

O Código Tributário Nacional¹² é muito claro quando define tributo como sendo toda a prestação pecuniária compulsória diferente de sanção por ato ilícito. Outrossim, no artigo 5º esclarece que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (BRASIL, 2008). Dessa forma, as receitas eventualmente arrecadadas em razão das multas ambientais, as quais se constituem em penalidades por ato ilegal, devem ser reconhecidas com nomenclatura diversa de “taxa”.

Relativamente à evidenciação contábil dos eventos ambientais ocorridos na SMPA, observa-se a utilização de uma nomenclatura apropriada, no corpo das atuais demonstrações, conforme se verificam nos demonstrativos anexos, através da utilização de contas especiais, como as apresentadas no Quadro 10.

Contas Ambientais utilizadas nos demonstrativos contábeis da SMPA

04. Administração

04.122.0011 Administração do executivo municipal

04.122.0011.2.076.000 Manutenção do núcleo de educação ambiental

04.122.0011.2.077.000 Manutenção do Conselho Municipal do Meio Ambiente - CONDEMA

18. Gestão Ambiental

18.541 Preservação e Conservação Ambiental

18.541.0129.1.067.000 Ampliação do viveiro municipal

18.541.0129.2.079.000 Manutenção e ações de arborização

18.542 Controle Ambiental

18.542.0128.2.080.000 Manutenção do gerenciamento integrado de resíduos

18.542.0128.2.187.000 Manutenção da central de comercialização

Quadro 10 – Contas Ambientais utilizadas pela SMPA.

Fonte: Anexo nº 6 da Lei Municipal nº 4.959/2006 (SANTA MARIA, 2008).

A conta “manutenção do núcleo de educação ambiental” representa uma despesa administrativa, cujo objetivo é educar a população com relação à preservação do meio ambiente. Esse evento inclui a realização de palestras, campanhas informativas, bem como atividades voltadas aos alunos das escolas municipais. Para o funcionamento do núcleo é necessária a aquisição de equipamentos de áudio e vídeo, equipamentos de informática, material de expediente, bem como recursos para o pagamento de serviços.

Também representa uma despesa administrativa a “manutenção do Conselho Municipal do Meio Ambiente”, que se destina a manter as atividades do CONDEMA. Para sua atuação, conforme prevê a Legislação, necessita adquirir máquinas, equipamentos e material de expediente, bem como arcar com o pagamento de serviços utilizados.

¹² Artigo 3º: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A “ampliação do viveiro municipal” compreende uma ação de preservação e conservação ambiental e corresponde a uma despesa com gestão ambiental. Seu objetivo é produzir mudas de flores e árvores que serão utilizadas nas ações de arborização urbana (praças, canteiros e vias públicas). Para a efetivação das ações é preciso adquirir máquinas e equipamentos específicos para operação no viveiro municipal.

A “manutenção e ações de arborização”, que também integra as despesas com gestão ambiental, tem por finalidade a aquisição de mudas, sementes, insumos e equipamentos para a implantação definitiva da arborização urbana no município. O setor de arborização também atende as solicitações da comunidade com relação ao corte e poda de árvores, quando oferecerem algum risco à população. Para tal serviço é preciso adquirir equipamentos adequados, principalmente ferramentas e equipamentos de proteção.

As atividades relacionadas à “manutenção do gerenciamento integrado de resíduos” integram as ações de controle do meio ambiente e são despesas com gestão ambiental. Essa conta tem o escopo de garantir o pagamento da empresa responsável pela coleta e disposição final dos resíduos domiciliares do município, bem como no uso controlado do aterro da Caturrita.

Por fim, a despesa de controle ambiental com “manutenção da central de comercialização” objetiva a manutenção de uma central que proporciona uma alternativa de renda para as famílias de catadores de resíduos recicláveis depositados no lixão da Caturrita.

Dessa forma, observa-se que os eventos ambientais estão sendo evidenciados com nomenclatura apropriada no corpo das demonstrações contábeis, conforme defendido pela doutrina moderna. Contudo existem dois problemas na ordem do reconhecimento das receitas concernentes as multas ambientais, relativamente à nomenclatura utilizada (taxa) e o seu ingresso em uma fonte de recursos livre, que não integra o FMMA. Essas impropriedades afrontam o princípio da clareza, estudado no segundo capítulo (2.2.1.1), no qual se fundamenta a Contabilidade Pública e também o princípio da Legalidade, eis que a Lei Orgânica Municipal vincula as receitas de multas ambientais à fonte de recursos FMMA.

3.3 O Orçamento Público da Secretaria de Município de Proteção Ambiental: previsão de origens e aplicação dos recursos

Conforme estudado no capítulo anterior, no item 2.2.1, o orçamento público comporta três etapas, que constituem na elaboração do Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA). O objetivo dessas etapas é fazer

com que a Administração Pública planeje suas origens (receitas públicas) e a aplicação desses recursos (despesas públicas), de modo a manter o equilíbrio financeiro.

O PPA da Prefeitura Municipal de Santa Maria, que compreende o período averiguado nessa pesquisa, incluído através da Lei Municipal nº 4.846, de 1º de agosto de 2005, estabelece metas e prioridades que alcançam o período compreendido entre os exercícios de 2006 a 2009. Para o exercício em análise (2007) a previsão das aplicações dos recursos da SMPA incluiu despesas com a administração do Poder Executivo, modernização administrativa, qualificação dos recursos humanos, gerenciamento dos resíduos sólidos, arborização urbana, áreas de proteção ambiental e recuperação ambiental.

A LDO do exercício de 2007 está prevista na Lei Municipal nº 4.919/2006, a qual, em cumprimento ao disposto no art. 165, § 2º, da Constituição Federal, fixa as diretrizes orçamentárias do município, compreendendo as prioridades e metas da administração, a estrutura, a organização para a execução, alterações dos orçamentos, as disposições relativas às despesas com pessoal, bem como as alterações na legislação tributária de Santa Maria/RS. Nessas diretrizes foi estabelecido que os orçamentos discriminariam as despesa por unidade orçamentária, detalhando a categoria de programação (créditos orçamentários) com suas respectivas dotações. Também ficou registrado que a Lei Orçamentária deveria discriminar em unidades orçamentárias as dotações destinadas aos fundos especiais¹³.

A LOA, instituída pela Lei Municipal nº 4.959/2006, em consonância com os princípios orçamentários, estudados no item 2.2.1.1, estabelece a previsão da receita¹⁴ e a fixação da despesa do município para o exercício financeiro de 2007. Neste plano foi estimada uma arrecadação total, pela prefeitura, no valor de R\$ 215.498.258,32 (duzentos e quinze milhões, quatrocentos e noventa e oito mil, duzentos e cinquenta e oito reais e trinta e dois centavos). Desse montante, R\$ 5.429.890,00 (cinco milhões quatrocentos e vinte e nove mil oitocentos e noventa reais) foram estimados como despesas da SMPA.

Para a Secretaria de Município de Proteção Ambiental (SMPA) o planejamento para o exercício em questão contou com recursos livres no valor de R\$ 5.332.000,00 (cinco milhões trezentos e trinta e dois mil reais) e recursos provenientes do FMMA, que totalizaram R\$ 97.890,00 (noventa e sete mil oitocentos e noventa reais). A fonte de recursos livres foi destinada a cobrir as despesas como a manutenção de serviços administrativos da SMPA,

¹³ O FMMA é um fundo especial, cujos recursos são destinado às despesas da SMPA .

¹⁴ A estimativa da receita, nos termos da Lei 4.320/64 (artigo 30), terá por base a arrecadação dos três últimos exercícios, bem como as circunstâncias que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita.

qualificação dos servidores e gerenciamento de resíduos sólidos, conforme apresentado no Quadro 11.

Secretaria de Município de Proteção Ambiental Programa de Trabalho com Fonte de Recurso Livre – Exercício 2007	
Especificação das despesas	Total em R\$
04.000.0000.0000 Administração	1.038.300,00
04.122.0000.0000 Administração Geral	1.035.800,00
04.122.0011.0000 Administração do Executivo Municipal	1.035.800,00
04.122.0011.2078 Manutenção dos Serviços Administrativos da SMPA	1.035.800,00
3.1.90.09 Salário – Família	1.500,00
3.1.90.11 Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil	620.000,00
3.1.90.13 Obrigações Patronais	50.000,00
3.1.90.16 Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil	9.000,00
3.1.90.47 Obrigações Tributárias e Contributivas	200,00
3.1.90.94 Indenizações Trabalhistas	100,00
3.1.91.13 Obrigações Patronais	61.500,00
3.3.90.14 Diárias Pessoal Civil	1.000,00
3.3.90.30 Material de Consumo	3.000,00
3.3.90.33 Passagens e Despesas com Locomoção	500,00
3.3.90.39 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	199.000,00
3.3.90.46 Auxílio - Alimentação	64.000,00
3.3.90.49 Auxílio Transporte	25.000,00
4.4.90.52 Equipamentos e Material Permanente	1.000,00
04.128.0000.0000 Formação de Recursos Humanos	2.500,00
04.128.0013.0000 Qualificação dos Recursos Humanos	2.500,00
04.128.0013.2081 Qualificação dos Servidores da SMPA	2.500,00
3.3.90.14 Diárias Pessoal Civil	1.500,00
3.3.90.33 Passagens e Despesas com Locomoção	500,00
3.3.90.39 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	500,00
18.000.0000.0000 Gestão Ambiental	4.293.700,00
18.542.0000.0000 Controle Ambiental	4.293.700,00
18.542.0128.0000 Gerenciamento Integrado de Resíduos Sólidos	4.293.700,00
18.542.0128.2080 Manutenção do Gerenciamento Integrado de Resíduos Sólidos	4.290.000,00
3.3.90.39 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	4.290.000,00
18.542.0128.2187 Manutenção da Central de Comercialização	3.700,00
3.3.90.30 Material de Consumo	1.000,00
3.3.90.39 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	850,00
4.4.90.51 Obras e Instalações	850,00
4.4.90.52 Equipamentos e Material Permanente	1.000,00
Total unidade	5.332.000,00

Quadro 11 – Orçamento 2007 da SMPA com fonte de recursos livre.

Fonte: Anexo nº 6 da Lei Municipal nº 4.959/2006 (SANTA MARIA, 2008).

Os recursos da fonte de recursos FMMA foram dirigidos para a cobertura de despesas com manutenção do núcleo de educação ambiental, manutenção do Conselho Municipal do

Meio Ambiente, arborização urbana e manutenção das ações de arborização, nos termos do Quadro 12.

Secretaria de Município de Proteção Ambiental Programa de Trabalho com Fonte de Recurso FMMA – Exercício 2007	
Especificação das despesas	Total em R\$
04.000.0000.0000 Administração	25.000,00
04.122.0000.0000 Administração Geral	25.000,00
04.122.0011.0000 Administração do Executivo Municipal	25.000,00
04.122.0011.2078 Manutenção do Núcleo de Educação Ambiental	15.000,00
3.3.90.30 Material de Consumo	4.500,00
3.3.90.32 Material de Distribuição Gratuita	2.500,00
3.3.90.39 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	3.000,00
4.4.90.52 Equipamentos e Material Permanente	5.000,00
04.122.0011.2077 Manutenção do Conselho Municipal do Meio Ambiente - CONDEMA	10.000,00
3.3.90.30 Material de Consumo	2.500,00
3.3.90.39 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	2.500,00
4.4.90.52 Equipamentos e Material Permanente.....	5.000,00
18.000.0000.0000 Gestão Ambiental	72.890,00
18.541.0129.0000 Arborização Urbana	72.890,00
18.541.0129.1067 Ampliação do Viveiro Municipal	25.890,00
3.3.90.30 Material de Consumo	13.890,00
4.4.90.52 Equipamentos e Material Permanente	12.000,00
18.541.0129.2079 Manutenção e Ações de Arborização	47.000,00
3.3.90.30 Material de Consumo	7.000,00
3.3.90.39 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	5.000,00
4.4.90.52 Equipamentos e Material Permanente	35.000,00
Total Unidade	97.890,00

Quadro 12 – Orçamento 2007 da SMPA com fonte de recursos FMMA.

Fonte: Anexo nº 6 da Lei Municipal nº 4.959/2006 (SANTA MARIA, 2008).

O planejamento anual se deu em consonância com os princípios orçamentários e observou as diretrizes estabelecidas para o exercício, nos termos da Lei 4.919/2006. Contudo, no segundo ano de execução do Plano Plurianual (2007), não foram orçadas despesas com a finalidade de promover a proteção ambiental através da recuperação de áreas degradadas. Eventos dessa natureza são perfeitamente admissíveis, eis que no município existem áreas que demandam ações de recuperação, como por exemplo, os aterros sanitários e o Arroio Cadena (cuja recuperação encontra-se prevista no PPA).

3.4 A execução orçamentária no exercício de 2007

Relativamente às receitas, a arrecadação, pela SMPA, superou as estimativas previstas na LOA, no montante de R\$ 49.732,07 (quarenta e nove mil setecentos e trinta e dois reais e sete centavos) – vide Anexo B. O balancete das receitas apurou uma arrecadação no valor de

R\$ 147.622,07 (cento e quarenta e sete mil seiscentos e vinte e dois reais e sete centavos), nos termos do Quadro 13, enquanto a estimativa era de R\$ 97.890,00 (Quadro 12).

Receitas arrecadadas pela SMPA em 31/12/2007 - Fonte de recursos FMMA		
Valor arredado = Receita Tributária	Rendimentos = Receita Patrimonial	Total
130.814,05	16.808,02	147.622,07

Quadro 13 – Receitas Ambientais do exercício de 2007.

Fonte: Balancete da receita (ANEXO B).

Conforme discutido anteriormente, essa receita, que compõe o FMMA, é composta por taxas de fiscalização e licenciamento ambiental e de seus rendimentos. As taxas são classificadas como receitas correntes tributárias (Quadro 4) e os rendimentos, que são operações de créditos, constituem-se em receitas de capital (Quadro 5).

A receita tributária, que integra o FMMA, cuja aplicação deve ser necessariamente em uma despesa vinculada aos serviços de natureza ambiental, é uma receita tributária ambiental, conforme o entendimento da moderna doutrina preconizada por Ribeiro (2005). Essa receita corresponde a 0,30 % da receita tributária arrecadada pela Prefeitura Municipal de Santa Maria/ RS, que totaliza R\$ 43.825.834,94 (quarenta e três milhões oitocentos e vinte e cinco mil oitocentos e trinta e quatro reais e noventa e quatro centavos), conforme Balanço Orçamentário (Quadro 14). Os rendimentos ambientais, assim entendida a receita remuneratória dos depósitos bancários, representam 0,32% da receita patrimonial arrecada no exercício, que importou em R\$ 5.215.665,09 (cinco milhões duzentos e quinze mil seiscentos e sessenta e cinco reais e nove centavos), consoante se depreende do Quadro 14.

Balanço Orçamentário – Exercício 2007		
Receitas	Previstas – R\$	Executadas – R\$
Receitas Correntes	194.129.570,30	184.126.616,15
Receita Tributária	41.187.433,10	43.825.834,94
Receitas de Contribuições	12.707.744,81	9.208.587,90
Receita Patrimonial	5.211.214,65	5.215.665,09
Receita Agropecuária	18.241,44	10.747,23
Receita de Serviços	7.236.000,00	2.655.178,36
Transferências Correntes	111.152.159,64	106.115.974,81
Outras Receitas Correntes	16.616.776,66	17.094.627,82
Receitas de capital	5.855.688,02	2.588.195,65
Operações de Crédito	5.777.447,47	1.737.150,00
Alienação de Bens	5.501,31	760.574,27
Amortização de Empréstimos	72.739,24	89.896,97
Outras Receitas de Capital	0,00	574,41
Subtotal	215.498.258,32	200.869.978,32
Deficit	43.838.679,13	0,00
Total	259.336.937,45	200.869.978,32

Balanco Orçamentário – Exercício 2007		
Despesas	Previstas – R\$	Executadas – R\$
Despesas Correntes	192.097.383,64	173.929.848,78
Pessoal e Encargos Sociais	106.212.196,48	101.975.780,21
Juros e Encargos da Dívida	961.370,00	959.562,16
Outras Despesas Correntes	84.923.817,16	70.994.506,41
Despesas de Capital	56.378.653,81	18.207.830,15
Investimentos	52.548.286,51	14.383.831,34
Inversões Financeiras	88.587,30	83.842,38
Amortização da Dívida	3.741.780,00	3.740.156,43
Reserva de Contingência	0,00	0,00
Subtotal	259.336.937,45	67.199.258,52
Superávit Corrente	0,00	10.196.767,37
Superávit de Capital	0,00	- 15.619.634,50
Total	259.336.937,45	200.869.978,32

Quadro 14 – Balanco Orçamentário da Prefeitura Municipal de Santa Maria/RS.

Fonte: Balanco Orçamentário 2007.

Quanto à estimativa de aplicação de recursos prevista na LOA, descritas no Quadro 12, houve suplementação às despesas com a manutenção do núcleo de educação ambiental, manutenção dos serviços administrativos, preservação e conservação ambiental, na razão de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais). Esses recursos suplementares tiveram origem no saldo do exercício anterior (*superávit* do exercício de 2006 - FMMA), e foram incorporados às contas na forma de reforço orçamentário, conforme previsão na própria Lei Orçamentária.¹⁵

Para fazer frente à despesa com a “manutenção dos serviços administrativos, licenciamento e fiscalização da SMPA”, a qual não estava prevista na LOA, conforme se observa no Quadro 12, apresentado anteriormente, foi autorizado um crédito adicional, do tipo especial, no valor de R\$ 131.720,53 (cento e trinta e um mil, setecentos e vinte reais e cinquenta e três centavos). Importante referir que para a implementação de crédito adicional com recursos do FMMA foi necessária autorização mediante Lei, visto que a sua utilização é vedada quando não houver previsão orçamentária, conforme estudado no item 3.1.1. A norma legal que possibilitou esse ajuste foi a Lei Municipal nº 5.008, de 20 de junho de 2007 e os recursos suplementados foram os que integram o *superávit* financeiro apurado no exercício de

¹⁵ Art. 5º: Fica o Poder Executivo, observadas as disposições da Lei Complementar nº 101 e da Lei nº 4320, durante o exercício de 2007, autorizado a suplementar as seguintes dotações orçamentárias: I - A Câmara Municipal de Vereadores e o Instituto de Previdência e Assistência à Saúde dos Servidores Públicos Municipais até o limite de 5% (cinco por cento) do valor global de suas dotações; II - Os demais órgãos de governo até o limite de 5% (cinco por cento) do orçamento do Município. Parágrafo único – A suplementação que exceder ao limite desde artigo somente poderá ser feita através de Lei que indique a origem e o destino do recurso, nos termos da legislação pertinente (SANTA MARIA, 2008).

2006 da fonte de recurso FMMA. As suplementações ocorreram na forma a seguir apresentada:

Secretaria de Município de Proteção Ambiental Programa de Trabalho com Fonte de Recurso FMMA – Exercício 2007	
Especificação das despesas	Suplementações em R\$
04.122.0011.2078 Manutenção do Núcleo de Educação Ambiental	55.000,00
3.3.90.30 Material de Consumo	20.000,00
3.3.90.32 Material de Distribuição Gratuita	10.000,00
3.3.90.39 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	5.000,00
4.4.90.52 Equipamentos e Material Permanente	20.000,00
04.122.0011.2077 Manutenção do Conselho Municipal do Meio Ambiente - CONDEMA	0,00
3.3.90.30 Material de Consumo	0,00
3.3.90.39 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	0,00
4.4.90.52 Equipamentos e Material Permanente.....	0,00
04.122.0011.2.193.000 Manutenção dos serviços administrativos, licenciamento e fiscalização da SMPA	131.720,53
3.3.90.14.00.0000 Diárias – Pessoal civil	10.000,00
3.3.90.30.00.0000 Material de consumo	50.000,00
3.3.90.33.00.0000 Passagens e despesa com locomoção	10.000,00
3.3.90.39.00.0000 Outros serviços de terceiros – pessoa jurídica	10.000,00
4.4.90.52.00.0000 Equipamentos e material permanente	51.720,53
18.541.0129.1067 Ampliação do Viveiro Municipal	40.000,00
3.3.90.30 Material de Consumo	10.000,00
4.4.90.52 Equipamentos e Material Permanente	30.000,00
18.541.0129.2079 Manutenção e Ações de Arborização	55.000,00
3.3.90.30 Material de Consumo	20.000,00
3.3.90.39 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	10.000,00
4.4.90.52 Equipamentos e Material Permanente	25.000,00
Total Unidade	281.720,53

Quadro 15 – Suplementações ao orçamento 2007 da SMPA com fonte de recursos FMMA.

Fonte: Balancete da despesa com fonte de recurso FMMA (ANEXO C).

A execução das despesas vinculadas ao FMMA deu-se da seguinte forma: A conta “manutenção do núcleo de educação ambiental”, possuía saldo inicial de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), conforme orçamento (Quadro 12), distribuídos nas despesas com material de consumo, material de distribuição gratuita, serviços de terceiros e equipamentos e material permanente. Houve suplementação no valor de R\$ 55.000,00 (cinquenta e cinco mil reais), com recursos oriundos do superávit financeiro do exercício de 2006. Ao final do exercício 2007, após a efetivação das reduções, empenhos, liquidação e pagamentos, a conta encerrou com um saldo positivo de R\$ 53.894,00 (cinquenta e três mil oitocentos e noventa e quatro reais), conforme demonstrado no Quadro 16. Observa-se, ainda, neste quadro, que não houve despesas com material de distribuição gratuita e com serviços terceirizados.

Secretaria de Município de Proteção Ambiental					
Balancete das despesas com Fonte de Recurso FMMA – Exercício 2007					
04.122.0011.2078 MANUTENÇÃO DO NÚCLEO DE EDUCAÇÃO AMBIENTAL					
Especificação das despesas	Material de Consumo	Material de Distribuição Gratuita	Outros Serviços de Terceiros - PJ	Equipamentos e Material permanente	TOTAL
Saldo inicial	4.500,00	2.500,00	3.000,00	5.000,00	15.000,00
Suplementações	20.000,00	10.000,00	5.000,00	20.000,00	55.000,00
Reduções	0,00	2.000,00	0,00	0,00	2.000,00
Total de Créditos	24.500,00	10.500,00	8.000,00	25.000,00	68.000,00
Reservado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Empenhado no ano	5.772,00	0,00	0,00	8.334,00	14.106,00
Liquidado no ano	5.772,00	0,00	0,00	5.942,00	11.714,00
Anulado no ano	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Pago no ano	5.478,96	0,00	0,00	5.942,00	11.420,96
Pagamento a efetuar	293,04	0,00	0,00	2.392,00	2.685,04
Saldo disponível	18.728,00	10.500,00	8.000,00	16.666,00	53.894,00

Quadro 16 – Balancete das despesas com manutenção do núcleo de educação ambiental.

Fonte: Balancete da despesa com fonte de recurso FMMA (ANEXO C).

Para as despesas com a manutenção do Conselho Municipal do Meio Ambiente (CONDEMA) havia uma previsão inicial de R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Posteriormente à realização dos empenhos e anulações, no exercício financeiro de 2007, restou um saldo positivo no valor de R\$ 7.608,00 (sete mil seiscentos e oito reais). Não houve despesa com material de consumo e com serviços terceirizados. As despesas incorridas foram exclusivamente com equipamentos e material permanente, conforme se observa no Quadro 17.

Secretaria de Município de Proteção Ambiental				
Balancete das despesas com Fonte de Recurso FMMA – Exercício 2007				
04.122.0011.2077 MANUTENÇÃO DO CONSELHO MUNICIPAL DO MEIO AMBIENTE - CONDEMA				
Especificação das despesas	Material de Consumo	Outros Serviços de Terceiros - PJ	Equipamentos e Material Permanente	TOTAL
Saldo inicial	2.500,00	2.500,00	5.000,00	10.000,00
Suplementações	0,00	0,00	0,00	0,00
Reduções	0,00	0,00	0,00	0,00

Secretaria de Município de Proteção Ambiental				
Balancete das despesas com Fonte de Recurso FMMA – Exercício 2007				
04.122.0011.2077 MANUTENÇÃO DO CONSELHO MUNICIPAL DO MEIO AMBIENTE - CONDEMA				
Especificação das despesas	Material de Consumo	Outros Serviços de Terceiros - PJ	Equipamentos e Material Permanente	TOTAL
Total de Créditos	2.500,00	2.500,00	2.500,00	10.000,00
Reservado	0,00	0,00	0,00	0,00
Empenhado no ano	0,00	0,00	2.392,00	2.392,00
Liquidado no ano	0,00	0,00	0,00	0,00
Anulado no ano	0,00	0,00	4.784,00	4.784,00
Pago no ano	0,00	0,00	0,00	0,00
Pagamento a efetuar	0,00	0,00	2.392,00	2.392,00
Saldo disponível	2.500,00	2.500,00	2.608,00	7.608,00

Quadro 17 – Balancete das despesas com manutenção do Conselho Municipal do Meio Ambiente.
 Fonte: Balancete da despesa com fonte de recurso FMMA (ANEXO C).

Conforme discutido anteriormente, neste tópico, inexistia previsão orçamentária para as despesas com manutenção dos serviços administrativos, licenciamento e fiscalização da SMPA. Através da instituição de um crédito especial, foram suplementados R\$ 131.720,53 (cento e trinta e um mil setecentos e vinte reais e cinquenta e três centavos), para fazer frente às despesas com diárias, material de consumo, passagens e despesas com locomoção, serviços de terceiros e com equipamentos e materiais permanente. No exercício em análise não se observa despesas com diárias, passagens e serviços terceirizados. Este foi o único grupo de despesa no qual se realizou reserva de valores, relativamente à despesa com equipamentos e material permanente, no valor de R\$ 2.016,00 (dois mil e dezesseis reais). O saldo apurado, após as reservas, empenhos, liquidações e pagamentos importou no montante de R\$ 118.152,87 (cento e dezoito mil cento e cinquenta e dois reais e oitenta e sete centavos), como se verifica no Quadro 18:

Secretaria de Município de Proteção Ambiental Balancete das despesas com Fonte de Recurso FMMA – Exercício 2007						
04.122.0011.2.193.000 MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS, LICENCIAMENTO E FISCALIZAÇÃO DA SMPA						
Especificação das despesas	Diárias – Pessoal civil	Material de consumo	Passagens e despesa com locomoção	Outros serviços de terceiros – PJ	Equipamentos e material permanente	TOTAL
Saldo inicial	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Suplementações	10.000,00	50.000,00	10.000,00	10.000,00	51.720,53	131.720,53
Reduções	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total de Créditos	10.000,00	50.000,00	10.000,00	10.000,00	51.720,53	131.720,53
Reservado	0,00	0,00	0,00	0,00	2.016,00	2.016,00
Empenhado no ano	0,00	1.213,66	0,00	80,00	10.258,00	11.551,66
Liquidado no ano	0,00	1.213,66	0,00	80,00	8.160,00	9.453,66
Anulado no ano	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Pago no ano	0,00	1.213,66	0,00	80,00	8.160,00	9.453,66
Pagamento a efetuar	0,00	0,00	0,00	0,00	2.098,00	2.098,00
Saldo disponível	10.000,00	48.786,34	10.000,00	9.920,00	39.446,53	118.152,87

Quadro 18 – Balancete das despesas com manutenção dos serviços administrativos, licenciamento e fiscalização da SMPA.

Fonte: Balancete da despesa com fonte de recurso FMMA (ANEXO C).

As despesas com a ampliação do viveiro municipal, divididas entre material de consumo e equipamentos e materiais permanentes, estimadas para o exercício de 2007, inicialmente somavam R\$ 25.890,00 (vinte e cinco mil oitocentos e noventa reais). Posteriormente às suplementações, empenhos, liquidações, anulações e pagamentos, o saldo disponível encerrou em R\$ 48.982,19 (quarenta e oito mil novecentos e oitenta e dois reais e dezenove centavos), conforme Quadro 19.

Secretaria de Município de Proteção Ambiental Balancete das despesas com Fonte de Recurso FMMA – Exercício 2007			
18.541.0129.1067 AMPLIAÇÃO DO VIVEIRO MUNICIPAL			
Especificação das despesas	Material de Consumo	Equipamentos e Material Permanente	TOTAL
Saldo inicial	13.890,00	12.000,00	25.890,00
Suplementações	10.000,00	30.000,00	40.000,00
Reduções	0,00	0,00	0,00

Secretaria de Município de Proteção Ambiental			
Balancete das despesas com Fonte de Recurso FMMA – Exercício 2007			
18.541.0129.1067 AMPLIAÇÃO DO VIVEIRO MUNICIPAL			
Especificação das despesas	Material de Consumo	Equipamentos e Material Permanente	TOTAL
Total de Créditos	23.890,00	42.000,00	65.890,00
Reservado	0,00	0,00	0,00
Empenhado no ano	10.063,31	6.844,50	16.907,81
Liquidado no ano	8.255,61	6.844,50	15.100,11
Anulado no ano	1.587,52	2.392,00	3.979,52
Pago no ano	7.718,91	0,00	7.718,91
Pagamento a efetuar	2.344,40	0,00	2.344,40
Saldo disponível	13.826,69	35.155,50	48.982,19

Quadro 19 – Balancete das despesas com a ampliação do viveiro municipal.

Fonte: Balancete da despesa com fonte de recurso FMMA (ANEXO C).

A conta “manutenção e ações de arborização”, que contava com um saldo inicial orçado em R\$ 47.000,00 (quarenta e sete mil reais), sofreu suplementação, aumentando seus créditos em R\$ 55.000,00 (cinquenta e cinco mil reais). Incorreram despesas com material de consumo, serviços de terceiros e equipamentos e material permanente, finalizando o exercício com saldo disponível no valor de R\$ 66.443,02 (sessenta e seis mil quatrocentos e quarenta e três reais), conforme demonstrado a seguir (Quadro 20).

Secretaria de Município de Proteção Ambiental				
Balancete das despesas com Fonte de Recurso FMMA – Exercício 2007				
18.541.0129.2079 MANUTENÇÃO E AÇÕES DE ARBORIZAÇÃO				
Especificação das despesas	Material de Consumo	Outros Serviços de Terceiros - PJ	Equipamentos e Material Permanente	TOTAL
Saldo inicial	7.000,00	5.000,00	35.000,00	47.000,00
Suplementações	20.000,00	10.000,00	25.000,00	55.000,00
Reduções	0,00	0,00	0,00	0,00
Total de Créditos	27.000,00	15.000,00	60.000,00	102.000,00
Reservado	0,00	0,00	0,00	0,00
Empenhado no ano	18.004,71	4.110,34	13.441,93	35.556,98
Liquidado no ano	18.004,71	4.110,34	13.441,93	35.556,98

Secretaria de Município de Proteção Ambiental				
Balancete das despesas com Fonte de Recurso FMMA – Exercício 2007				
18.541.0129.2079 MANUTENÇÃO E AÇÕES DE ARBORIZAÇÃO				
Especificação das despesas	Material de Consumo	Outros Serviços de Terceiros - PJ	Equipamentos e Material Permanente	TOTAL
Anulado no ano	771,20	0,00	8.037,26	8.808,46
Pago no ano	17.829,71	4.028,74	6.601,93	28.460,38
Pagamento a efetuar	175,00	81,60	6.840,00	7.096,60
Saldo disponível	8.995,29	10.889,66	46.558,07	66.443,02

Quadro 20 – Balancete das despesas com manutenção e ações de arborização.

Fonte: Balancete da despesa (ANEXO C).

Dessa forma, a SMPA, que teve uma suplementação financeira decorrente do superávit de 2006, encerrou o exercício financeiro de 2007 com um *superávit* no valor de R\$ 295.080,08 (duzentos e noventa e cinco mil oitenta reais e oito centavos), como se observa no Quadro 21:

Secretaria de Município de Proteção Ambiental	
Balancete das despesas com Fonte de Recurso FMMA – Exercício 2007	
TOTAL DA UNIDADE ORÇAMENTÁRIA	
Saldo inicial	97.890,00
Suplementações	281.720,00
Reduções	2.000,00
Total de Créditos	377.610,53
Reservado	2.016,00
Empenhado no ano	80.514,45
Liquidado no ano	71.824,75
Anulado no ano	17.571,98
Pago no ano	63.898,41
Pagamento a efetuar	16.616,04
Saldo disponível	295.080,08

Quadro 21– Balancete das despesas da unidade orçamentária.

Fonte: Balancete da despesa com fonte de recurso FMMA (ANEXO C).

Relativamente às despesas da SMPA, cuja fonte de recurso é livre, é pertinente analisar aquelas que implicam na efetiva interação da Prefeitura, através dessa secretaria, com

o meio ambiente. No caso, correspondem às despesas com gerenciamento dos resíduos sólidos, que se subdivide em manutenção do gerenciamento integrado de resíduos sólido e na manutenção da central de comercialização.

O gerenciamento dos resíduos sólidos, no município de Santa Maria/RS é realizado por empresa terceirizada. As despesas com esse serviço correspondem ao pagamento à empresa responsável pela coleta do lixo domiciliar na cidade. A previsão para essa despesa era de R\$ 4.290.000,00 (quatro milhões duzentos e noventa mil reais). Houve suplementação, com recurso livre, no montante de R\$ 395.000,00 (trezentos e noventa e cinco mil reais). Após as reduções, empenhos, liquidações e pagamentos, apurou-se um saldo positivo no valor de R\$ 4,67 (quatro reais e sessenta e sete centavos), conforme se verifica no balancete da despesa apresentado no Quadro 22.

Secretaria de Município de Proteção Ambiental		
Balancete da despesa – Exercício 2007		
Fonte de Recurso Livre		
18.000.0000.0000 Gestão Ambiental		
18.542.0000.0000 Controle Ambiental		
18.542.0128.0000 Gerenciamento Integrado de Resíduos Sólidos		
18.542.0128.2.080.000 Manutenção do Gerenciamento Integrado de Resíduos Sólidos		
Especificação das despesas	Outros Serviços de terceiros – Pessoa Jurídica	TOTAL
Saldo inicial	4.290,00	4.290.000,00
Suplementações	395.000,00	395.000,00
Reduções	31.510,00	31.510,00
Total de Créditos	4.653.490,00	4.653.490,00
Reservado	0,00	0,00
Empenhado no ano	4.653.485,33	4.653.485,33
Liquidado no ano	4.298.195,33	4.298.195,33
Anulado no ano	107.105,33	107.105,33
Pago no ano	3.998.793,80	3.998.793,80
Pagamento a efetuar	654.691,53	654.691,53
Saldo disponível	4,67	4,67

Quadro 22– Balancete da despesa com Manutenção do Gerenciamento Integrado de Resíduos Sólidos.

Fonte: Balancete da despesa da SMPA com fonte de recurso Livre (ANEXO D).

Na Lei Orçamentária para o período de 2007 havia uma previsão de despesas com a manutenção da central de comercialização no valor de R\$ 3.700,00 (três mil e setecentos reais), conforme estudado no item 3.3, cujo objetivo era proporcionar uma alternativa de renda para as famílias de catadores de resíduos recicláveis depositados no lixão da Caturrita. Contudo, conforme se depreende do Quadro 23, não foi realizada nenhuma despesa com o objetivo de manter a central de comercialização, ao contrário, os valores orçados, para tal finalidade, foram reduzidos.

Secretaria de Município de Proteção Ambiental					
Balancete da despesa – Exercício 2007					
Fonte de Recurso Livre					
18.000.0000.0000 Gestão Ambiental					
18.542.0000.0000 Controle Ambiental					
18.542.0128.0000 Gerenciamento Integrado de Resíduos Sólidos					
18.542.0128.2.187.7000 Manutenção da Central de Comercialização					
Especificação das despesas	Material de Consumo	Outros Serviços de Terceiros - PJ	Obras e Instalações	Equipamentos e Material permanente	TOTAL
Saldo inicial	1.000,00	850,00	850,00	1.000,00	3.700,00
Suplementações	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Reduções	1.000,00	850,00	850,00	1.000,00	3.700,00
Total de Créditos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Reservado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Empenhado no ano	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Liquidado no ano	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Anulado no ano	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Pago no ano	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Pagamento a efetuar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo disponível	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Quadro 23– Balancete da despesa com Manutenção da Central de Comercialização.

Fonte: Balancete da despesa da SMPA com fonte de recurso Livre (ANEXO D).

A redução observada nos Quadros 16 e 21, no valor de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), deu-se na conta “Manutenção do Núcleo de Educação Ambiental – material de distribuição gratuita” (Quadro 16). Esse valor foi suplementado à conta “manutenção dos serviços financeiros – outros serviços de terceiro pessoa jurídica”, que está prevista no Balancete das Despesas da SMPA – fonte de recurso livre (ANEXO D). A finalidade dessa transferência foi arcar com as tarifas bancárias da conta vinculada ao FMMA, cuja despesa não encontra

previsão nas despesas vinculadas a essa fonte de recursos. Por essa razão houve a necessidade de suplementação, que totalizou R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), dos quais R\$ 2.000,00 (dois mil reais) tiveram origem no *superávit* financeiro de 2006 e os outros R\$ 2.000,00 (dois mil reais) foram transferidos da previsão de despesas com material de distribuição gratuita, mediante redução dessa conta, conforme já explicado.

As despesas com as tarifas bancárias da conta vinculada ao FMMA totalizou R\$ 3.884,20 (três mil oitocentos e oitenta e quatro reais e vinte centavos), consoante o Quadro 24.

Secretaria de Município de Proteção Ambiental		
Balancete da despesa com manutenção da conta bancária FMMA – Exercício 2007		
04. 000.0000.0.000.000 Administração		
04.122.0000.0.000.000 Administração Geral		
04.122.0011.0.000.000 Administração do Executivo Municipal		
04.122.0011.2.078.000 Manutenção dos Serviços Administrativos da SMPA		
Especificação das despesas	Outros serviços de terceiro - pessoa jurídica	TOTAL
Saldo inicial	0,00	0,00
Suplementações	4.000,00	4.000,00
Reduções	0,00	0,00
Total de Créditos	4.000,00	4.000,00
Reservado	0,00	0,00
Empenhado no ano	3.884,20	3.884,20
Liquidado no ano	3.884,20	3.884,20
Anulado no ano	115,80	115,80
Pago no ano	3.884,20	3.884,20
Pagamento a efetuar	0,00	0,00
Saldo disponível	115,80	115,80

Quadro 24– Balancete da despesa com manutenção da conta bancária FMMA.

Fonte: Balancete da despesa da SMPA com tarifa bancária FMMA (ANEXO E).

Essa redução que teve por finalidade suplementar as despesas tarifárias da conta bancária vinculada ao FMMA não ocorreu de forma clara. Ao cidadão do povo não é possível, ao visualizar os demonstrativos, identificar essa operação, principalmente em razão da despesa não estar no orçamento nem na execução da fonte de recursos FMMA. Nessa situação, visualiza-se a falta de planejamento orçamentário de uma despesa, cuja ocorrência é certa, contrariando o princípio orçamentário da anualidade.

Por outro lado, as reduções verificadas nos Quadros 21 e 22 serviram como fonte de recurso para suplementações em outras despesas que integram a unidade orçamentária, com fonte de recurso livre, conforme se observa no balancete da despesa da secretaria (ANEXO D). Não houve remanejamento específico como ocorreu no caso das despesas com fonte de recurso FMMA, visto que a fonte de recurso livre não está vinculada às contas específicas.

Dessa forma, ante as informações expostas neste capítulo, tem-se que a hipótese apresentada para o presente estudo foi parcialmente atendida. Observa-se que a prefeitura municipal de Santa Maria/ RS, através da Secretaria de Município de Proteção Ambiental (SMPA), está investindo na causa ambiental e reconhecendo contabilmente os recursos associados ao meio ambiente, através do uso de terminologia específica. Contudo, em algumas situações foi possível observar o desatendimento à importantes princípio orçamentários.

Assim, efetuadas as principais análises das previsões e execução orçamentária da SMPA, através dos demonstrativos fornecidos pelo ente executivo, necessário se faz tecer algumas conclusões e recomendações sobre o estudo realizado.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A preservação ambiental, atualmente, tem sido objeto de muitos debates, ante a proporção da degradação que atinge a natureza. A busca pelo desenvolvimento determinou profundas mudanças nas relações entre o homem e seu habitat, ocasionando desordenadas alterações ambientais.

Nesse contexto, nasceu a preocupação com os rumos do planeta, para esta e para as futuras gerações e a Contabilidade, posto Ciência Social, não pôde deixar de contribuir, através do reconhecimento e evidenciação das atividades que demonstram a interação entre a organização e o meio ambiente, mediante a utilização de uma nomenclatura especial, a qual se dá o nome de Contabilidade Ambiental. Essa contribuição ganha ainda mais significado quando se depara com a interação Estado-Meio Ambiente, visto que a Administração Pública tem o dever constitucional de proteção ambiental e a obrigação de demonstrar, de forma transparente, a aplicação dos recursos públicos, consoante os princípios aduzidos da própria Constituição Federal.

A interação legal do município de Santa Maria/ RS com o meio ambiente, visualizada através do conjunto normativo local demonstra a preocupação do legislador municipal com a integridade do meio em que se vive. Essa preocupação foi evidenciada com a criação de um fundo especial vinculado ao meio ambiente, denominado de Fundo Municipal de Proteção Ambiental, para o qual existem normas peculiares de composição, utilização e contabilização. Os recursos desse fundo são destinados, exclusivamente, para a cobertura de despesas vinculadas ao meio ambiente, as quais devem ser orçadas pela Secretaria de Município de Proteção Ambiental, órgão delegado pelo Poder Executivo e responsável pelos principais eventos ambientais da Prefeitura Municipal.

Na ordem da composição desse fundo, que pode ser mantido por diversos recursos, nos termos dado por Lei específica, verificou-se, no exercício de 2007, apenas o ingresso de recursos relativos às taxas de licenciamento e fiscalização ambiental e seus rendimentos. A dotação orçamentária do período averiguado planejou suas receitas considerando a arrecadação das multas ambientais e das taxas relativas à utilização dos recursos ambientais, no caso, as taxas de licenciamento, conforme expressa disposição legal.

Identificou-se uma impropriedade no que concerne à nomenclatura utilizada para as receitas arrecadadas com as multas ambientais. Inexiste conta específica para esse tipo de origem; o orçamento prevê apenas a arrecadação de receitas decorrentes das taxas de controle

e fiscalização ambiental. Tendo em vista que taxas são prestações pecuniárias diversas de multas, torna-se imperioso a criação de uma conta específica para a arrecadação dessas. Enquanto as taxas são devidas em razão do exercício do poder de polícia, as multas representam sanções decorrentes da violação de dispositivo legal, por isso não podem ser classificadas, ambas como taxa.

Ainda em relação às multas ambientais, pode-se perceber outra falha, relativamente ao seu reconhecimento como fonte de recurso livre. No exercício analisado, obteve-se a informação de que nenhuma multa foi arrecadada, sendo, posteriormente inscritas em dívida ativa e quando pagas passaram a integrar a fonte de recursos livre, contrariando disposição expressa na Lei Orgânica Municipal, que determina seu ingresso na fonte de recursos Fundo Municipal do Meio Ambiente. Nessa situação há o desrespeito ao princípio basilar da Administração Pública que é a Legalidade dos atos praticados, uma vez que o procedimento adotado não está de acordo com a Lei local.

A sugestão que se dá para solucionar o problema da nomenclatura utilizada para o ingresso dos recursos relativos às multas ambientais é a inserção, para os próximos exercícios, no orçamento anual, de uma receita corrente, classificada como outras receitas correntes “multas ambientais”. Quanto ao reconhecimento equivocado dessas multas, como recurso livre, quando inadimplidas e inscritas em dívida ativa, a recomendação é que sejam identificadas por códigos, conforme ocorre com os boletos das taxas de licença, cujos recursos são depositados na conta Fundo Municipal do Meio Ambiente. O principal problema identificado, que conduz a essa situação, é a falta de um sistema de informações que permita a interação dos dados e a correta destinação dos recursos.

A Secretaria de Município de Proteção Ambiental, assim como os demais órgãos administrativos e todos os entes da Administração Pública, devem obedecer às normas orçamentárias gerais e especiais. As principais fases de elaboração desse orçamento compreendem a instituição da Lei do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual, as quais estabelecem as orientações que o ente administrativo deverá seguir durante a gestão. Contudo, não raras às vezes, esses planejamentos sofrem modificações durante sua execução, através da redução de algumas despesas e instituição de créditos adicionais, sejam eles suplementares, adicionais ou extraordinários. Durante o transcorrer do exercício analisado, verificou-se essa situação, algumas despesas foram reduzidas, outras suplementadas e também ocorreu a instituição de créditos especiais.

Relativamente ao Plano Plurianual, que compreende o período entre os anos de 2006 a 2009, consta o planejamento para a recuperação de áreas degradadas. Apesar disso, passados

dois anos da vigência desse plano, inexistiu previsão, na dotação orçamentária de 2007, para despesas com essa finalidade. Esse plano, que representa a proposta de gestão do executivo municipal, deve ser fiscalizado pelo cidadão e, quando não cumprido deve ser compelido a executá-lo, visto que representa os interesses eleitos do povo, quando da escolha dos seus representantes.

Também é possível observar no Plano Plurianual, que existe previsão para despesas relacionadas à manutenção de uma central de comercialização dos resíduos sólidos, os quais constituem renda aos catadores do município. Essa despesa representa, além de um evento ambiental, porque incentiva a reciclagem, também uma função social, uma vez que tem por objetivo colaborar com a atividade exercida pelos catadores de lixo da região. No orçamento anual do exercício de 2007 foi prevista tal despesa, contudo, não foram aplicados recursos dessa natureza. Ao contrário, os recursos destinados para esse fim serviram para suplementações da fonte de recursos livres, cujas contas não são identificadas, pois são livres. Essa situação demonstra total falta de clareza operacional e ofensa aos princípios orçamentários.

Tendo em vista que a composição do Fundo Municipal do Meio Ambiente possibilita o ingresso de recursos decorrentes de transferências de outras fontes, recomenda-se, nessa situação, a transferência dos recursos livres de Gestão Ambiental para a fonte Fundo Municipal do Meio Ambiente, de modo a unificar os eventos ambientais em uma única fonte de recursos, que no caso é a fonte específica para despesas dessa natureza. Essa transferência possibilitaria maior controle sobre a execução das despesas visto que as aplicações de recurso do FMMA são vinculadas.

Outra falha orçamentária averiguada, que afronta os princípios da anualidade, da exclusividade e, conseqüentemente, o princípio orçamentário da clareza é a inexistência de previsão para as despesas tarifárias da conta bancária vinculada ao meio ambiente, no balancete das despesas da Secretaria Ambiental, relativamente à fonte de recurso Fundo Municipal do Meio Ambiente. Tal despesa está prevista na conta “manutenção dos serviços administrativos da SMPA”, no balancete das despesas, da fonte de recursos livre. É perfeitamente possível e recomendável que tais despesas encontrem previsão orçamentária na fonte adequada, visto que o recurso utilizado para cobri-la é do Fundo Municipal do Meio Ambiente e não o livre, conforme foi constatado.

Situação que merece ser comentada foram as despesas realizadas, no exercício, com a “manutenção do núcleo de educação ambiental”. A finalidade dessa despesa é o ensino, o incentivo à população sobre as formas de preservação do meio ambiente. Contudo, somente

foram consumidos recursos com material de consumo, equipamentos e material permanente. Os valores atribuídos às despesas com material de distribuição gratuita não foram utilizados, apesar da realização de ações de arborização junto à escolas e à comunidade, que permitiriam a distribuição de material educativo, com a utilização desse recurso.

Deve-se destacar a instituição de crédito especial para a criação da conta “manutenção dos serviços administrativos, licenciamento e fiscalização da SMPA”, que não foi planejada no orçamento de 2007. Observa-se a previsão de despesa com diárias (diárias-pessoal civil), todavia parece ser desnecessária, uma vez que a atuação dos servidores se dá em nível local, ou seja, somente nos limites do município. Ademais, visualizando as despesas e os valores gastos, percebe-se que a instituição desse crédito não era indispensável para o bom funcionamento da Secretaria de Município de Proteção Ambiental. Visualiza-se uma falta de planejamento por parte do órgão executivo, que pode criar novas despesas conforme suas necessidades; contudo, deve fazer, preferencialmente quando da elaboração do seu plano de trabalho para o exercício seguinte.

Os eventos ambientais, efetivados pela Secretaria Municipal de Proteção Ambiental ainda são tímidos, talvez em razão do tempo de vida, pois foi criada no ano de 2001, e da necessidade de organização do órgão. As ações de controle e repressiva são as que se destacam no exercício analisado. Por outro lado, ações de recuperação não são visualizadas. As ações preventivas limitam-se aos projetos de arborização e cultivo do viveiro municipal.

Dessa forma, apura-se uma arrecadação suficiente para dar andamento a outros projetos preventivos e também reparadores de áreas degradadas. Ao final do exercício de 2007 apurou-se um saldo positivo no valor de R\$ 363.056,23 (trezentos e sessenta e três mil reais cinquenta e seis reais e vinte e três centavos). Não há planejamento para a aplicação desses recursos em efetivas ações ambientais. Por certo que a secretaria precisa se equipar para realizar seu trabalho de forma eficiente, mas também necessita realizar a sua função, a qual está elencada em diversas normas municipais. O cidadão, que elegeu seus representantes e também aquele que contribui para a formação do fundo, principalmente através do pagamento das taxas de licenciamento, adequando seus estabelecimentos para evitar o dano ao meio ambiente, precisa cobrar do ente municipal a efetiva realização da sua função e a correta aplicação dos recursos financeiros.

Assim, tem-se que a hipótese proposta inicialmente foi parcialmente atendida. Embora sejam identificados eventos ambientais praticados pela Secretaria de Município de Proteção Ambiental, os quais são evidenciados corretamente, através de terminologia própria, existe

uma impropriedade no reconhecimento das multas ambientais. Ademais, o planejamento e a aplicação dos recursos não estão em consonância com o princípio da eficiência, o qual determina que o exercício da função pública deve se dar de forma estruturada, organizada. A previsão orçamentária deve ser melhor elaborada, de forma a cumprir as orientações do Plano Plurianual, atendendo a função precípua da Secretaria de Município de Proteção Ambiental, que é promover a gestão ambiental, através das atividades de preservação, recuperação, controle e, também, das ações repressivas.

Os problemas identificados no presente estudo podem ser apresentados de forma simplificada no Quadro 25.

IMPROPRIEDADES CONSTATADAS NA SMPA – Exercício 2007
1. Multas Ambientais
1.1 Nomenclatura utilizada: Utiliza-se o termo “taxa de licenciamento e fiscalização ambiental”, enquanto o correto seria “multas ambientais”, uma vez que taxas são tributos e multas são sanções.
1.2 Reconhecimento Contábil: Quando não arrecadada a multa há a inscrição em dívida ativa, passando a integrar a fonte de recurso livre. Ocorre a Lei Orgânica Municipal determina que as multas administrativa de natureza ambiental devem ser destinadas à fonte de recurso FMMA. Essa situação representa uma ofensa ao princípio da Legalidade.
2. Planejamento Orçamentário
2.1 Crédito Especial “manutenção dos serviços administrativos, licenciamento e fiscalização da SMPA: Esse crédito especial não parece indispensável para o bom funcionamento da secretaria. Conta com uma despesa “diárias”, o que é estranho, uma vez que a fiscalização somente se dá em nível municipal. Existe aqui uma falta de planejamento, pois essa despesa poderia estar prevista na Lei Orçamentária, no início do exercício.
2.2 Inobservância ao Plano Plurianual: Existe previsão, no PPA, para a recuperação de áreas degradadas. Apesar disso não foram orçadas, no exercício de 2007, despesas para a recuperação ambiental.
2.3 Redução da despesa com manutenção de uma central de comercialização de resíduos sólidos: Essa despesa, que pertence à fonte de recursos livre, sofreu redução no seu valor total. A referida despesa representava um incentivo à reciclagem e também uma fonte de renda para os catadores do município.
2.4 Inexistência de previsão orçamentária com despesas tarifárias da conta FMMA Esse fato representa ofensa aos princípios orçamentários da anualidade, da exclusividade e da clareza, visto que é uma despesa de certa realização. Além disso essa despesa está localizada na fonte de recurso livre. Por se tratar de uma despesa que utiliza recurso do FMMA deve estar localizada no balancete das despesas do FMMA e não da fonte de recursos livre.
3. Outras falhas
3.1 Diversidade de fontes de recuso: A SMPA opera com recursos da fonte livre e recursos da fonte FMMA. A unificação dos recursos na fonte FMMA, que é uma fonte específica, possibilitaria maior controle sobre as despesas, pois a aplicação desses recursos é vinculada às despesas de natureza ambiental.

IMPROPRIEDADES CONSTATADAS NA SMPA – Exercício 2007
--

3. Outras falhas

3.2 Despesas com material de distribuição gratuita:

Durante o exercício de 2007 foram desenvolvidas ações educativas, quando da realização das ações de arborização. Contudo, não foram realizadas despesas com material de distribuição gratuita, o que deveria ter ocorrido.
--

3.3 Ações desenvolvidas:

As ações realizadas no exercício foram, eminentemente, as de caráter repressivo e de controle (multas e taxas de licenciamento). Não existe um planejamento, por parte da SMPA, para a aplicação dos recursos em efetivas ações ambientais (projetos preventivos e também de reparação) – o que existe são projetos relacionados à arborização.

Quadro 25– Impropropriedades constatadas na SMPA no exercício de 2007.

Importante referir que as principais dificuldades encontradas na realização desse estudo, as quais são causa dos problemas verificados são a falta de estrutura tecnológica e o reduzido número de servidores efetivos na SMPA. A inexistência de um adequado sistema de informações é um empecilho ao controle e a interação de todo o banco de dados da secretaria ambiental. O elevado nº de funcionários Comissionados e a conseqüente rotatividade faz com que o controle dos dados fique prejudicado. Além de onerar os servidores efetivos, pois existem atividades que são privativas desses.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

BRAGA, Célia; PINHO, Débora Rodrigues. A evidenciação contábil ambiental. In: BRAGA, Célia (org.). **Contabilidade ambiental: ferramenta para a gestão da sustentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. **Conselho Federal de Contabilidade**. Norma Brasileira de Contabilidade nº 15. Dispõe sobre os procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 06 setembro 2004. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t15.html>>. Acesso em: 01 jun. 2008.

BRASIL. **Conselho Nacional do Meio Ambiente**. Resolução nº 001 de 23 de janeiro de 1986. Define as situações e estabelece os requisitos e condições para desenvolvimento de Estudo de Impacto Ambiental – EIA e respectivo Relatório de Impacto Ambiental – RIMA. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 fevereiro 1986. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/port/conama/res/res86/res0186.html>>. Acesso em: 01 jun. 2008.

BRASIL. **Constituição**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 09 jun. 2007.

BRASIL. **Instituto Brasileiro de Contadores Independentes do Brasil**. Norma e Procedimentos de Auditoria nº 11. Dispõe sobre Balanço e Ecologia. Aprovada em 1996. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/publicacoes/resultado.asp?identificador=2231>>. Acesso em: 01 jun. 2008.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/lcp101.htm>. Acesso em: 20 set. 2008.

BRASIL. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. Dispõe sobre as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 04 maio 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 01 jun. 2008.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm >. Acesso em: 05 out. 2008.

BRASIL. Lei nº 6.938 de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 02 de setembro de 1981. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm>. Acesso em: 01 out. 2008.

BRASIL. Lei nº 7.347 de 24 de julho de 1985. Disciplina a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico (VETADO) e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 julho de 1985. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L7347orig.htm> >. Acesso em: 01 jun. 2008.

BRASIL. Portaria Interministerial 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 maio 2001. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em: 01 jun. 2008.

BRASIL. Portaria Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 de agosto de 2008. Disponível em: <<http://74.125.47.132/search?q=cache:pCTILf6kUAEJ:www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp+portaria+184+de+25/08/2008+do+tesouro+nacional&hl=pt-BR&ct=clnk&cd=1&gl=br>>.

BRUNO, Reinaldo Moreira. Lei de Responsabilidade Fiscal e Orçamento Público **Municipal**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

CARVALHO, Gardênia Maria Braga de. **Contabilidade ambiental: teoria e prática**. Curitiba: Juruá, 2008.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO.
Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (1992).

Disponível em:

<http://www.fatma.sc.gov.br/download/biblioteca_ambiental/Declara%E7%E3o%20do%20Rio%20de%20Janeiro.doc>. Acesso em: 25 maio 2008.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO.

Declaração sobre o Meio Ambiente Humano (1972). Disponível em:

<http://www.fatma.sc.gov.br/download/biblioteca_ambiental/Declara%E7%E3o%20sobre%20o%20Meio%20Ambiente%20Humano.doc>. Acesso em: 25 maio 2008.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. **Nosso Futuro Comum.** Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1988.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FELGUEIRAS, José Antônio. **Contabilidade pública.** Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

FREIRE, Fátima de Souza; CRISÓSTOMO, Vicente Lima; ROCHA, Emmanuelle Sampaio. Proposta de modelo de balanço ambiental. **Unb contábil.** Brasília: Unb, ano 1, v. 9, jan./jun. 2006.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações.** 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KROETZ, César Eduardo Stevens. **Balanço social: Teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União e Municípios.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araújo. **Direito ambiental na sociedade de risco**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

LEITE, José Rubens Morato; DANTAS, Marcelo Buzaglo; FERNANDES, Daniele Cana Verde. O dano moral ambiental e sua reparação. In: BENJAMIN, Antonio Herman V.; MILARÉ, Edis (coord.). **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 1, v. 4, out./dez. 1996.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 22. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2003.

PAIVA, Paulo Roberto de. **Contabilidade ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção**. São Paulo: Atlas, 2003.

RAMOS, Albanir. (2006). **Nivelamento em contabilidade pública**. Disponível em: <http://64.233.169.104/search?q=cache:ROLUYyWxmMQJ:www.tjce.jus.br/internet2/esmec/pdf/contabilidade_publica.pdf+contabilidade+p%C3%BAblica&hl=pt-BR&ct=clnk&cd=1&gl=br>. Acesso em: 01 jun. 2008.

RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SANTA MARIA. **Lei Complementar nº 034 de 29 de dezembro de 2005**. Dispõe sobre a Política de Desenvolvimento Urbano e sobre o Plano Diretor de desenvolvimento Urbano Ambiental do Município de Santa Maria. Disponível em: <http://www.santamaria.rs.gov.br/index.php?secao=documentos&id_doc=44>. Acesso em: 20 set. 2008.

SANTA MARIA. **Lei Municipal nº 4.167 de 26 de junho de 1998**. Cria e regula o Conselho Municipal de Defesa do Meio Ambiente – CONDEMA – do Município de Santa Maria e dá outras providências. Disponível em: <http://www.camara-sm.rs.gov.br//index2.php?option=com_content&task=view&id=10706&It>. Acesso em: 20 set. 2008.

SANTA MARIA. **Lei Municipal nº 4.171 de 26 de junho de 1998.** Dispõe sobre o fundo municipal do meio ambiente. Disponível em: <http://www.camara-sm.rs.gov.br/index.php?option=com_ano&Itemid=75&ano=98>. Acesso em: 20 set. 2008.

SANTA MARIA. **Lei Municipal nº 4.205 de 28 de dezembro de 1998.** Institui a Taxa de Licenciamento Ambiental. Disponível em: <http://www.camara-sm.rs.gov.br/index2.php?option=com_content&task=view&id=10711&It>. Acesso em: 20 set. 2008.

SANTA MARIA. **Lei Municipal nº 4.846 de 1º de agosto de 2005.** Dispõe sobre o Dispõe sobre o Plano Plurianual no Município para o período de 2006 a 2009. Disponível em: <http://www.camara-sm.rs.gov.br/index.php?option=com_content&task=section&id=11&Itemid=72 >. Acesso em: 05 out. 2008.

SANTA MARIA. **Lei Municipal nº 4.919 de 14 de julho de 2006.** Dispõe sobre as Diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária de 2007. Disponível em: <http://www.camara-sm.rs.gov.br/index.php?option=com_ano&Itemid=75&ano=06>. Acesso em: 05 out. 2008.

SANTA MARIA. **Lei Municipal nº 4959, de 18 de dezembro de 2006.** Estabelece a Previsão da Receita e a Fixação da Despesa do Município para o Exercício Financeiro de 2007. Disponível em: <http://www.camara-sm.rs.gov.br/index.php?option=com_ano&Itemid=75&ano=06>. Acesso em: 05 out. 2008.

SANTA MARIA. **Lei Municipal nº 5.008 de 20 de junho de 2007.** Autoriza o Poder Executivo Municipal abrir a Crédito Adicional do tipo Especial no valor de R\$ 131.720,53 (Cento e trinta e um mil, setecentos e vinte reais e cinquenta e três centavos) no Orçamento de 2007. Disponível em: <http://www.camara-sm.rs.gov.br/index2.php?option=com_content&task=view&id=15747&It>. Acesso em: 20 set. 2008.

SANTA MARIA. **Lei Orgânica do Município de 03 de abril de 1990.** Disciplina as relações entre os poderes Executivo e Legislativo e entre esses e os munícipes, estabelecendo as atribuições, limitações e abrangências. Disponível em: <http://www.camara-sm.rs.gov.br/index.php?option=com_content&task=section&id=11&Itemid=72>. Acesso em: 20 set. 2008.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública:** um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2001.

SOARES, Guido Fernando Silva. **Direito internacional do meio ambiente:** Emergência, obrigações e responsabilidades. São Paulo: Atlas, 2003.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balço social:** uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações. São Paulo: Atlas, 2001.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e gestão ambiental.** São Paulo: Atlas, 2004.

ANEXOS