FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS - FUCAPE

SEBASTIÃO FRANCISCO RODRIGUES

CONTABILIZAÇÃO DE RECURSOS DOS CONTRATOS DE RATEIO EM CONSÓRCIOS PÚBLICOS: uma contribuição para a transparência e o controle no setor público brasileiro

VITÓRIA

2017

SEBASTIÃO FRANCISCO RODRIGUES

CONTABILIZAÇÃO DE RECURSOS DOS CONTRATOS DE RATEIO EM CONSÓRCIOS PÚBLICOS: uma contribuição para a transparência e o controle no setor público brasileiro

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Professor Mestre João Eudes Bezerra Filho

VITÓRIA

2017

SEBASTIÃO FRANCISCO RODRIGUES

CONTABILIZAÇÃO DE RECURSOS DOS CONTRATOS DE RATEIO EM CONSÓRCIOS PÚBLICOS: uma contribuição para a transparência e o controle no setor público brasileiro

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Aprovada em 18 de agosto de 2017.

COMISSÃO EXAMINADORA

_____

Prof. Me. João Eudes Bezerra Filho
Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE)

_____

Prof. Dr. Aridelmo José Campanharo Teixeira
Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE)

_____

Profa. Dra. Silvania Neris Nossa
Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE)

Dedico este trabalho àqueles que fazem parte diretamente de minha vida. De forma carinhosa à minha mãe Astrogilda (Dona Nega), à minha esposa Célia Rosa, aos meus filhos Rafael Henrique e Gabriel Vinicius, pela torcida, compreensão, apoio, paciência e carinho dispensado neste período.

AGRADECIMENTOS

Sem a presença de Deus, seria complicado demais. Então, a Ele o meu temor e meu louvor por mais esta oportunidade a mim concedida.

Aos meus familiares que rezaram, torceram, sofreram, tiveram paciência, compreensão e, ainda, deram-me força nos momentos difíceis. O sair na madrugada era sempre doído, porém a dor era compensada ao retornar e ser acolhido por vocês. Agradeço-os de coração.

A João Eudes Bezerra Filho, professor e orientador neste estudo. Sujeito íntegro e detentor de um conhecimento invejável. Seu saber e colaboração foram determinantes para esta pesquisa.

Aos colegas do curso de Mestrado em Ciências Contábeis da FUCAPE. Dividimos os sofrimentos, as dificuldades, porém sobressaíram as alegrias, os momentos descontraídos, de debates e de interação. E àqueles que deixaram de ser colegas para se tornarem amigos: Davy, Dinamar, Ana Clara, Bruno e Regina; sozinho seria difícil seguir, com vocês o caminho ficou mais fácil, mais divertido.

Enfim, agradeço a todos que, de uma forma ou de outra, fizeram com que as coisas acontecessem. Amigos, Funcionários da FUCAPE, professores, colegas de serviço e, aqui abro um espaço para agradecer ao Cleber Matos que abriu as portas de sua casa para nos acolher. Que Deus abençoe e proteja a todos.

“Quanto mais de perto formos observados, melhor nos comportamos”

(Christopher Hood e David Heald)

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi estruturar um fluxo que possibilite o registro e o controle dos recursos do contrato de rateio, na origem, na transferência, na utilização e nas prestações de contas por parte dos consórcios públicos de saúde no Brasil. Utilizando-se de pesquisa bibliográfica e documental, procurou-se investigar os consórcios públicos de saúde, tomando o Estado de Minas Gerais como referência, coletando dados disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG), no exercício financeiro de 2015, com a finalidade de identificar se os jurisdicionados estavam encaminhando as prestações de contas atinentes aos recursos oriundos do contrato de rateio na área de saúde. O levantamento apontou que 59% dos municípios não encaminharam a prestação de contas dos contratos de rateio da área de saúde. Em razão dessa informação, foram estabelecidas etapas para o contrato de rateio, desde a elaboração da peça orçamentária pelo ente consorciado, demonstrando a execução no consórcio, em seguida a prestação de contas do contrato de rateio e a posterior publicação dos dados consolidados. Complementando as etapas, elaborou-se um mecanismo para auxiliar no controle dos recursos transferidos pelo contrato de rateio, levando em consideração controle de fontes de recursos, a função, a categoria econômica e grupos de despesa. Espera-se que esse mecanismo seja aplicado juntamente com as etapas estabelecidas no presente estudo, cumprindo os dispositivos nas normas regulamentares do setor público, além de contribuir com a transparência dos recursos públicos utilizados pelos consórcios públicos.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Consórcio Público. Contrato de rateio. Controles. Consolidação. Publicação.

ABSTRACT

The objective of this work was to structure a flow that allows us to register and control the resources of the apportionment arrangement, at the origin, transfer, utilization and during accountability by public health consortia in Brazil. By using bibliographical and documentary research, we set out to investigate public health consortia, using the State of Minas Gerais as a reference, collecting data provided by the Court of Auditors of the State of Minas Gerais (TCEMG), in the financial year of 2015, with the purpose of identifying whether the jurisdictions were submission the provision of accounts for the resources derived from the Apportionment Arrangement in the health sector. The survey pointed out that 59% of the municipalities did not submit their accountabilities of the healthcare apportionment arrangements. Due to this information, we established the stages for the Apportionment Arrangement, since the preparation of the budget piece by the consortium entity, demonstrating the performance in the consortium, then the accountability of the Apportionment Arrangement and the subsequent publication of the consolidated data. Complementing the stages, a mechanism was developed to assist in the control of the resources transferred by the apportionment arrangement, taking into account the Source of resources, function, economic category and expenditure groups. We expect that this mechanism will be applied along with the stages established in the present study, complying with the provisions in the public sector regulatory standards, as well as contributing to the transparency of public resources used by public consortia.

Keywords: Public Accounting. Public Consortium. Apportionment Arrangement. Controls. Consolidation. Publication.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Evolução do marco legal dos consórcios no Brasil.....17
Quadro 2: Modalidades de consórcios 19
Quadro 3: Grupo de fonte/destinação de recursos (F) 43
Quadro 4: Fonte/especificação da destinação de recursos (r) 44
Quadro 5: Detalhamento analítico (D).....44
Quadro 6: Mecanismo de Controles e Especificação.....47
Quadro 7: Orçamento do Consórcio Público.....48
Quadro 8: Informação encaminhada pelo consórcio sobre o valor do contrato de rateio. 48
Quadro 9: Fixação de despesa no Município de Modelândia (Inscrição no Consórcio: 001) 49
Quadro 10: Empenho da despesa referente à transferência por contrato de rateio (Inscrição no Consórcio: 001).....50
Quadro 11: Receita prevista no Orçamento do Consórcio dos recursos transferidos pelo Município de Modelândia (Inscrição no Consórcio: 001) 51
Quadro 12: Despesa Fixada no Orçamento do Consórcio - recursos transferidos pelo Município de Modelândia (Inscrição no Consórcio: 001) 52
Quadro 13: Registro do recebimento da receita transferida pelo Município de Modelândia por meio do contrato de rateio (Inscrição no Consórcio: 001) 52
Quadro 14: Execução da despesa pelo consórcio - recursos transferidos pelo Município de Modelândia (Inscrição no Consórcio: 001).....53
Quadro 15: Modelo de Relatório de Prestação de Contas do contrato de rateio 54

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Municípios consorciados no Estado de Minas Gerais.....34
Gráfico 2: Municípios consorciados no Estado de Minas Gerais – Área de Saúde...35
Gráfico 3: Municípios com contrato de rateio em 2015 em relação ao total de Municípios Consorciados. 36
Gráfico 4: Municípios com contrato de rateio em 2015 em relação ao total de Municípios Consorciados, na área de saúde.....37
Gráfico 5: Municípios com contrato de rateio em 2015, na área de saúde, em relação ao total com Contratos de Rateio celebrados.....38
Gráfico 6: Prestação de contas do contrato de rateio. 39
Gráfico 7: Prestação de contas do contrato de rateio em relação ao total celebrado na área de saúde. 40

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CF/1988 – Constituição Federal de 1988
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CIS – Consórcios Intermunicipais de Saúde
CNM – Confederação Nacional de Municípios
CP – Consórcios Públicos
LAI – Lei de Acesso à Informação
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
OS – Organizações Sociais
PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PPP – Parcerias Público-Privadas
RCPG – Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público
SICOM – Sistema Informatizado de Contas dos Municípios
STN – Secretaria do Tesouro Nacional
TCEMG – Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
TCEPE – Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 13
2 REFERENCIAL TEÓRICO 17
2.1 CONSÓRCIOS NO BRASIL 17
2.2 EXIGÊNCIAS NORMATIVAS DE CONTABILIZAÇÃO 20
2.3 TRANSPARÊNCIA E PRESTAÇÃO DE CONTAS 23
2.4 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE CONSÓRCIOS 24
3 METODOLOGIA 29
4 ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS DADOS LEVANTADOS 33
5 PROPOSTA DAS ETAPAS DE ESCRITURAÇÃO E CONTROLE 41
5.1 CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE: ENVIO DAS INFORMAÇÕES AO ENTE 48
5.2 ENTE CONSORCIADO: FIXAÇÃO DA DESPESA NA LOA OU ABERTURA DE CRÉDITO 48
5.3 ENTE CONSORCIADO: ASSINATURA DO CONTRATO DE RATEIO E TRANSFERÊNCIA AO CONSÓRCIO 49
5.4 CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE: PREVISÃO DA RECEITA DO CONTRATO DE RATEIO 50
5.5 CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE: FIXAÇÃO DA DESPESA VINCULADA AO CONTRATO DE RATEIO 51
5.6 CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE: ARRECADAÇÃO DA RECEITA ORIUNDA DO CONTRATO DE RATEIO 52
5.7 CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE: EXECUÇÃO DA DESPESA COM RECURSOS DO CONTRATO DE RATEIO 52
5.8 CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE: ENVIO DAS INFORMAÇOES DA EXECUÇÃO AO ENTE PARA CONSOLIDAÇÃO 53
5.9 ENTE CONSORCIADO: CONSOLIDAÇÃO DOS DADOS 54
5.10 ENTE CONSORCIADO: PUBLICAÇÃO DOS RREO E RGF 54
5.11 CONSIDERAÇÕES COMPLEMENTARES 55
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS 56

REFERÊNCIAS.....60
ANEXO I – VALORES TRANSFERIDOS POR CONTRATO DE RATEIO.....66
ANEXO II – EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA DO CONSÓRCIO DECORRENTE DO CONTRATO DE RATEIO 67

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

A remodelagem do Estado brasileiro, ocorrida com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), foi marcada pela redemocratização do país e pela descentralização do poder (CNM, 2017; GALINDO et al., 2014; MACHADO; ANDRADE, 2014). Nesse contexto, a repartição de competências para executar políticas públicas de maneira mais ágil, eficaz e efetiva, a fim de atender aos anseios e às necessidades da população, fortaleceu o papel dos municípios (MATOS; DIAS, 2012; PITERMAN; REZENDE; HELLER, 2016).

Contudo, a elevação dos municípios à condição de Ente federado implicou em atribuições que ficaram acima das suas capacidades financeira, física e operacional para resolver questões locais (CNM, 2017; GALINDO et al., 2014; GERIGK; PESSALI, 2014). Isso os induziu a buscar meios de se reinventar e de se relacionar, seja com a sociedade, com os demais Entes federados, com o mercado, ou politicamente (CNM, 2017; GERIGK; PESSALI, 2014; PITERMAN; REZENDE; HELLER, 2016; MATOS; DIAS, 2012; TEIXEIRA; DOWELL; BUGARIN, 2003).

A união de esforços para executar os programas de governo e melhorar a prestação de serviços é uma das alternativas que têm sido adotadas pelos Entes públicos (ABRUCIO; FILIPPIM; DIEGUEZ, 2013; CNM, 2017; GALINDO et al., 2014; GERIGK; PESSALI, 2014; MACHADO; ANDRADE, 2014; MATOS; DIAS, 2012). Como exemplos, citam-se a celebração de contratos pelos Entes federados com Organizações Sociais (OS), de Consórcios Públicos (CP) e de Parcerias Público-Privadas (PPP).

No Brasil, esses arranjos alternativos de prestação de serviços não podem se esquivar de prestar contas dos recursos públicos alocados na execução de determinada ação de governo. Essa obrigação está prevista, por exemplo, na CF/1988 e na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A LRF, que é pautada no planejamento, no controle, na transparência e na responsabilização (LAUREANO et al., 2017), visa impor limites aos gastos públicos (BRASIL, 2000). A necessidade de transparência foi reforçada pela Lei de Acesso à Informação – LAI (BRASIL, 2011).

Nesse contexto, a Contabilidade se insere e é responsável por registrar de forma apropriada os atos e os fatos ocorridos com o patrimônio público, a fim de evidenciar a conduta na sua gestão e fornecer informações úteis para a sociedade em geral (STN, 2017b). Assim, restringindo-se à cooperação entre entes federados por meio de CP, o objetivo desta pesquisa foi propor um fluxo, contendo as etapas que possibilitem o registro e controle dos recursos do contrato de rateio, na origem, na transferência, na utilização e nas prestações de contas por parte dos consórcios públicos de saúde no Brasil.

Não foram observadas pesquisas acerca da consolidação dos gastos nos Entes consorciados, nem tampouco da execução dos registros e controles contábeis dos contratos de rateio nos consórcios, a fim de atenderem as normas nacionais e garantirem a instrumentalização da transparência e controle social. Estudos anteriores (ABRUCIO; FILIPPIM; DIEGUEZ, 2013; ANGNES et al., 2013; FREITAS; OLIVEIRA, 2015; GALINDO et al., 2014; GERIGK; PESSALI, 2014; MACHADO; ANDRADE, 2014; MATOS; DIAS, 2012; RODRIGUES; CRUZ, 2012; TEIXEIRA; DOWELL; BUGARIN, 2003; XAVIER et al., 2013) trataram da formação e da sustentabilidade política e financeira dos CP; da experiência gerencial dos CP; das vantagens para os Entes consorciados e para a região em que os CP estão

inseridos; das áreas e focos de atuação; dos instrumentos a serem utilizados na contratação; da importância da cooperação e associação; da estrutura administrativa; do impacto da atuação e da qualidade dos serviços prestados.

Esse estudo se justifica em razão dos riscos dos Entes consorciados ficarem inadimplentes e, com isso, não obterem recursos de transferência voluntária (BRASIL, 2000); pela possibilidade do gestor ou agente, omisso na consolidação, cominar em improbidade administrativa (BRASIL, 1992, 2000); das distorções advindas das consolidações das prestações de contas, pelos Entes consorciados, conforme levantamento efetuado junto ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG); pelo grande número de municípios associados a consórcios; pela dificuldade que os consórcios públicos brasileiros estão encontrando na aplicação dos recursos provenientes dos contratos de rateio, sem normas que os orientem a executarem a gestão orçamentária, financeira e patrimonial com controle por ente da federação; pela falta de transparência nas prestações de contas dos consórcios em relação aos Entes consorciados e, principalmente, aos cidadãos atendidos ou não pela política pública objetivada.

Esta pesquisa, além de preencher uma lacuna na literatura acadêmica, contribuirá e servirá de parâmetro de evidenciação e transparência para os Entes consorciados e para os usuários da informação contábil, o que inclui os mecanismos de controle interno, externo e social, no que tange à aplicação dos recursos transferidos aos consórcios por meio do contrato de rateio. Os procedimentos abordados e executados no decorrer da pesquisa são compatíveis com a execução em todo Ente consorciado e nos CP, independente da finalidade.

Este estudo, além desta introdução, é subdividido em referencial teórico, metodologia, análise e descrição dos dados levantados, proposta das etapas de

escrituração e controle e considerações finais. Após levantar informações junto ao TCEMG sobre as prestações de contas dos contratos de rateios de 2015 que lhes foram encaminhadas, constatou-se 59% dos municípios mineiros que celebraram Contratos de Rateios em 2015, na área de saúde, não encaminharam as prestações de contas ao TCEMG. Após isso, foi apresentado o mecanismo de Fonte/Destinação de recursos com o controle por Ente consorciado, por categoria econômica e por grupo de natureza da despesa; Esse mecanismo serviu como complemento ao fluxo estruturado contendo as etapas que percorrem os recursos vinculados ao contrato de rateio. A demonstração das etapas do fluxo e da utilização do mecanismo foi simulada por meio de um exercício teórico.

Capítulo 2

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONSÓRCIOS NO BRASIL

A evolução do marco legal sobre os consórcios foi sintetizada no Quadro 1:

	Marco legal	Abrangência
2ª República	Decreto nº 23.611, de 20-12-1933	Art. 7º - Os consórcios profissionais-cooperativos poderão constituir uniões municipais, federais estaduais e confederações nacionais, desde que de uma mesma finalidade econômico-profissional, e terão personalidade jurídica separada e gozarão dos mesmos direitos e vantagens dos consórcios profissionais-cooperativos isolados.
Estado Novo	Constituição de 1937	Art. 29 - Os municípios da mesma região podem agrupar-se para a instalação, exploração e administração de serviços públicos comuns. O agrupamento, assim constituído, será dotado de personalidade jurídica limitada a seus fins. Parágrafo único - Caberá aos Estados regular as condições em que tais agrupamentos poderão constituir-se, bem como a forma, de sua administração.
Ditadura Militar	Constituição de 1967	Art. 16, § 4º - Os Municípios poderão celebrar convênios para a realização de obras ou exploração de serviços públicos de interesse comum, cuja execução ficará dependendo de aprovação das respectivas Câmaras Municipais.
	Emenda Constitucional nº 1, de 1969	Art. 13, § 3º - A União, os Estados e Municípios poderão celebrar convênios para execução de suas leis, serviços ou decisões, por intermédio de funcionários federais, estaduais ou municipais.
Período democrático	Constituição de 1988	Art. 241 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos.
	Lei nº 11.107, de 6-4-2005	Art. 1º Dispõe sobre normas gerais para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios contratarem consórcios públicos para a realização de objetivos de interesse comum; § 1º O consórcio público constituirá associação pública (1) ou pessoa jurídica de direito privado (2).
	Decreto nº 6.017, de 17-1-2007	Regulamenta a Lei no 11.107, de 6 de abril de 2005, que dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos.

Quadro 1: Evolução do marco legal dos consórcios no Brasil
Fonte: Machado e Andrade (2014, p. 704).

Embora a figura dos consórcios tenha surgido na primeira metade do século XX, a colaboração entre os Entes públicos só prosperou após a promulgação da CF/1988, com a descentralização política (CNM, 2017). O advento da Lei nº

11.107/2005 e de sua regulamentação pelo Decreto nº 6.017/2007 deu novo impulso a esses arranjos, ao instituir normas gerais de contratação de CP (CNM, 2017).

A cooperação pode ser estabelecida de forma horizontal, com Entes públicos da mesma esfera, ou de forma vertical, com Entes de esferas distintas (CNM, 2017). No primeiro caso, citam-se os CP intermunicipais e interestaduais (CNM, 2017). No segundo caso, ela pode ser estabelecida de diversas formas, conforme Figura 1:

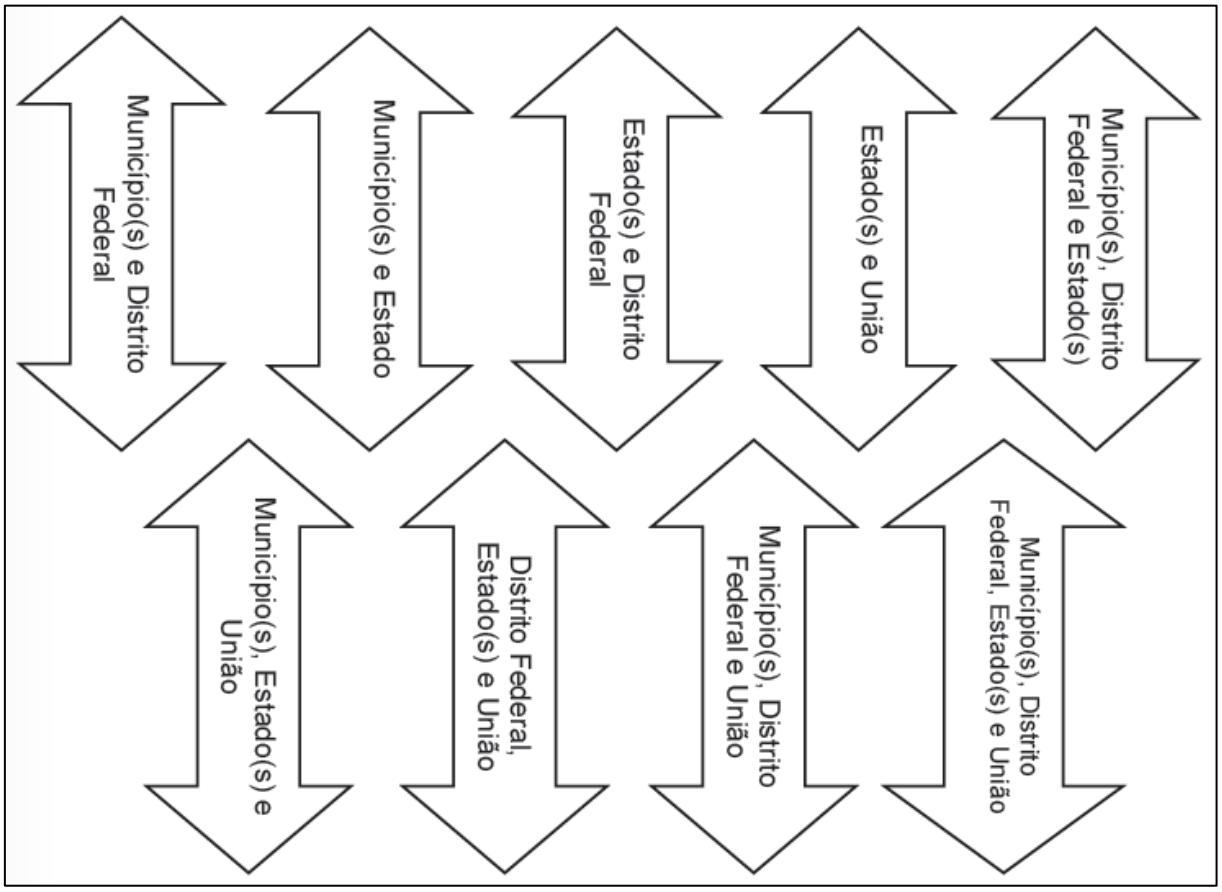

Figura 1: Exemplos de cooperações verticais nos Consórcios Públicos
Fonte: CNM (2017, p. 19).

Ribeiro (2007) destacou que a Lei nº 11.107/2005 só admite a formação de consórcio público entre a União e um determinado município, se houver a participação do estado em que esse município está localizado. Esse fato é pautado no princípio da subsidiariedade (RIBEIRO, 2007).

A circunscrição de atuação do consórcio público corresponde ao total dos territórios dos Entes federados envolvidos (CNM, 2017). As modalidades existentes de consórcios foram destacadas no Quadro 2:

Consórcio Administrativo	Constituído antes da Lei 11.107/2005; Pacto de mera colaboração (ausência de vínculo contratual); Sem personalidade jurídica ou no formato de associação civil; Inexistência de obrigações recíprocas e de sanções por inadimplência; Ampla liberdade de participar e de se retirar.
Consórcio Público	Constituído após a Lei 11.107/2005; Formado exclusivamente por Entes federativos; Os participantes possuem direitos e deveres recíprocos; Possui personalidade jurídica (pública ou privada); Depende de autorização legislativa e celebração de vínculo contratual.

Quadro 2: Modalidades de consórcios
Fonte: CNM (2017, p. 33).

A constituição de um consórcio público é realizada em diversas etapas (CNM, 2017; RIBEIRO, 2007). Os principais passos são apresentados na Figura 2.

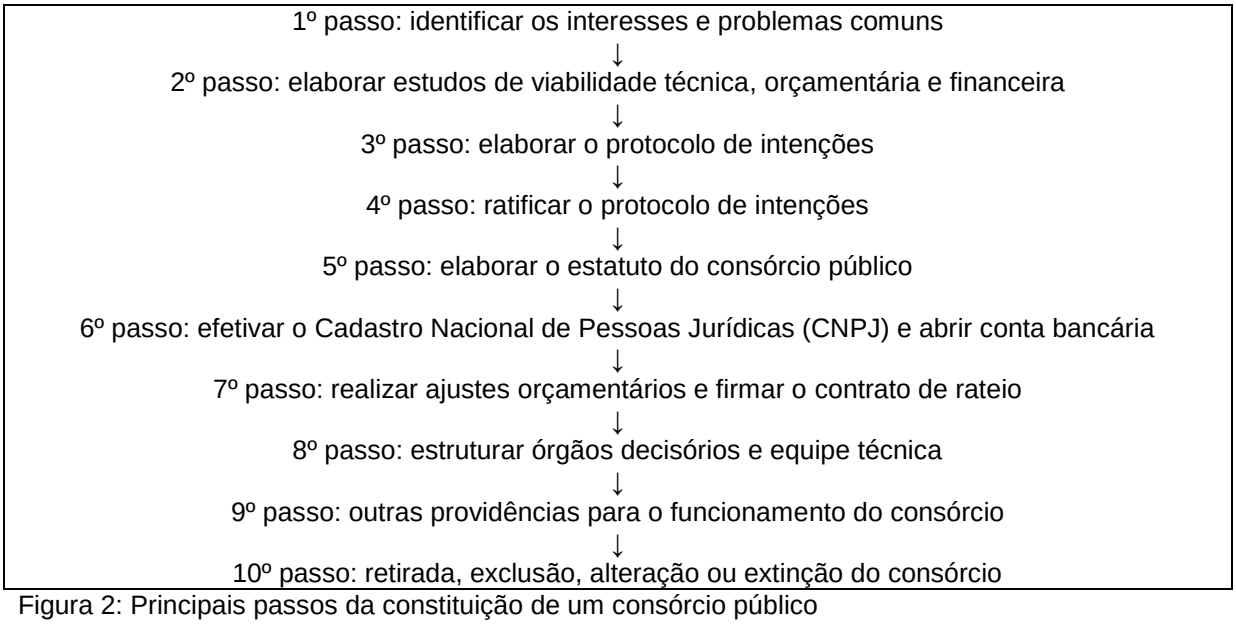

Figura 2: Principais passos da constituição de um consórcio público
Fonte: CNM (2017, p. 59-72).

Sem diminuir a importância das demais etapas, destaca-se que para constituir um consórcio público, deve haver a subscrição prévia do protocolo de intenções, que

após assinado, deverá, posteriormente, ser ratificado pelas casas legislativas dos Entes consorciados, mediante lei (BRASIL, 2005; CNM, 2017; RIBEIRO, 2007). Aprovada a participação do Ente federado como associado ao consórcio público, este passará a integrar a administração indireta dos respectivos Entes consorciados (BRASIL, 2005).

Vencida a etapa do protocolo de intenções, os Entes consorciados poderão celebrar o contrato de rateio. Por meio desse instrumento, os Entes consorciados comprometem-se a fornecer recursos financeiros para a realização das despesas do consórcio público (BRASIL, 2007), devendo, cada um dos participantes, incluir em suas normas orçamentárias os recursos que serão destinados aos CP (CNM, 2017). Destaca-se que o contrato de rateio deve ser formalizado para cada exercício financeiro, sendo vedada a aplicação de recursos entregues para atender despesas genéricas, ou seja, execução com modalidade de aplicação indefinida (BRASIL, 2005; 2007).

2.2 EXIGÊNCIAS NORMATIVAS DE CONTABILIZAÇÃO

A LRF trouxe exigências para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), principalmente nos artigos 50 e 51, que tratam da escrituração e da consolidação das contas públicas (BRASIL, 2000; BEZERRA FILHO, 2015). Posteriormente, outros normativos, como a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministério da Fazenda, e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) trouxeram novas exigências. Destaca-se que as NBCASP estão em constante revisão e têm buscado o alinhamento aos padrões estabelecidos pelo *International Public Sector Accounting Standards Board*.

As atuais NBCASP aplicam-se, de forma obrigatória, a todas as entidades do setor público (STN, 2017b). Isso envolve o governo das três esferas da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e os seus poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário), o que inclui órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações instituídas e mantidas pelo poder público, fundos, CP e outras repartições semelhantes das administrações direta e indireta (STN, 2017b).

Como destacado, os CP estão incluídos no rol de abrangência da CASP, devendo, portanto, atender as disposições contidas nos instrumentos que a normatizam e a regulam. Ademais, devem atender as exigências dos Tribunais de Contas e demais órgãos de controle, restando, pois**,** cumprir e divulgar os relatórios e demonstrativos contábeis pertinentes, bem como prestar contas dos recursos recebidos e arrecadados aos controles internos e externos (STN, 2017b).

A LRF estabelece que:

> Art. 8º [...]
> Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.
> [...]
> Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:
> I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada (BRASIL, 2000).

A norma traz a obrigatoriedade de se efetuar o controle das transferências realizadas, de tal forma a manter o vínculo com a sua finalidade (BRASIL, 2000). Esse controle é realizado pelo mecanismo de Fonte/Destinação de recursos, que visa atrelar a origem dos recursos à sua destinação (STN, 2017b).

Ademais, no orçamento, as receitas devem ser divulgadas por fontes e as despesas por funções de governo, conforme Art. 2º, § 1º, I da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964). Além disso, conforme estabelecido Art. 52, II, da LRF, os demonstrativos da

execução orçamentária devem evidenciar as receitas por categoria econômica e fontes e as despesas por categoria econômica e grupo de natureza de despesa (BRASIL, 2000; STN, 2017b).

Acrescenta-se ainda que, para atender a LRF, há a obrigatoriedade de consolidação no Ente transferidor dos recursos transferidos por meio do contrato de rateio.

> Art. 8º [...]
> § 4º Com o objetivo de permitir o atendimento dos dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, o consórcio público deve fornecer as informações necessárias para que sejam consolidadas, nas contas dos entes consorciados, todas as despesas realizadas com os recursos entregues em virtude de contrato de rateio, de forma que possam ser contabilizadas nas contas de cada ente da Federação na conformidade dos elementos econômicos e das atividades ou projetos atendidos (BRASIL, 2005).

Assim, para manter a fidelidade em relação à Fonte/Destinação de recursos do crédito empenhado no Ente consorciado com o transferido para o consórcio público, a execução orçamentária neste deverá manter relação e controle compatível com o daquele. Ou seja, deve manter correlação com a função, a categoria econômica e o grupo de natureza da despesa orçamentária empenhada pelo Ente quando da realização da transferência de recursos por intermédio do contrato de rateio (BRASIL, 2007; STN, 2017b).

A função é composta por dois dígitos e integra a classificação funcional da despesa, juntamente com a subfunção (STN, 2017b). Ela geralmente está relacionada com a missão institucional do órgão (STN, 2017b).

A classificação por categoria econômica, de maneira geral, segrega o que diretamente contribui ou não para a formação ou aquisição de um bem de capital (STN, 2017b; BEZERRA FILHO, 2013). O grupo de natureza da despesa “é um agregador de elementos de despesa orçamentária com as mesmas características

quanto ao objeto de gasto [...]” (STN, 2017b, p. 76), discriminado em: 1. Pessoal e Encargos sociais; 2. Juros e Encargos da Dívida; 3. Outras Despesas Correntes; 4. Investimentos; 5. Inversões Financeiras; 6. Amortização da Dívida e 9. Reserva de Contingência e RPPS (STN, 2017b; BEZERRA FILHO, 2013).

2.3 TRANSPARÊNCIA E PRESTAÇÃO DE CONTAS

Um dos papéis do Estado é agir de maneira a maximizar o bem-estar da população (AMORIM; DINIZ; LIMA, 2017). Para atender as demandas desta, existe a necessidade de vultosas quantias de recursos que são oriundos do poder soberano do Estado de tributar a sociedade (AMORIM; DINIZ; LIMA, 2017).

Ocorre que esses recursos são limitados, o que implica no seu uso de forma racional pelos gestores públicos, que devem buscar avaliar o desempenho de sua gestão (AMORIM; DINIZ; LIMA, 2017). Nesse contexto, a transparência governamental se mostra parte dos mecanismos para melhorar a governança pública, principalmente no que tange a prestação de constas e a responsabilização dos gestores públicos (ABDALA; TORRES, 2016; LAUREANO et al., 2017; ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2014).

Seu significado está relacionado com o processo democrático, não deve se restringir ao atendimento das obrigações legais de evidenciação das informações e deve permitir avaliar se as ações e os resultados do governo são eficientes e sustentáveis (AMORIM; DINIZ; LIMA, 2017; ANDRADE; RAUPP; PINHO, 2017; BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015; CRUZ; SILVA; SPINELLI, 2016; ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2014). Ademais, é um dos mecanismos de comunicação entre o governo e a sociedade, que ocorre por meio da divulgação espontânea de informações completas, claras, precisas e tempestivas, a fim de que os diferentes tipos de

usuários tomem decisões (ABDALA; TORRES, 2016; ANDRADE; RAUPP; PINHO, 2017; BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015; LAUREANO et al., 2017).

No Brasil, a LRF é considerada o marco regulatório da transparência na gestão pública (BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015). Essa norma, que versa sobre a necessidade de planejamento, controle, transparência e responsabilização na Administração Pública (LAUREANO et al., 2017), foi reforçada pela LAI, no que se refere à obrigatoriedade de transparência das informações públicas (ANDRADE; RAUPP; PINHO, 2017; BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015).

A LAI exige a evidenciação das informações públicas como regra (o sigilo é exceção) e que estas sejam autênticas, íntegras, atualizadas e disponibilizadas em canais eletrônicos (ANDRADE; RAUPP; PINHO, 2017; BRASIL, 2011; CRUZ; SILVA; SPINELLI, 2016). Isso visa institucionalizar a participação popular e o controle social na administração pública (ABDALA; TORRES, 2016; ANDRADE; RAUPP; PINHO, 2017; CRUZ; SILVA; SPINELLI, 2016).

Destaca-se, contudo, que a necessidade de prestação de contas é anterior a essas leis (LRF e LAI). A CF/1988 estabeleceu que qualquer pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, que controla de alguma forma bens e interesses da sociedade tem a obrigação de prestar contas (CNM, 2017). Para isso, os mecanismos de controle interno e de controle externo devem fiscalizar e verificar a correta aplicação desses recursos (AMORIM; DINIZ; LIMA, 2017; CNM, 2017; CRUZ; SILVA; SPINELLI, 2016).

2.4 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE CONSÓRCIOS

Conforme citado na introdução, não foram encontradas pesquisas acadêmicas sobre o processo de consolidação dos gastos nos entes consorciados, nem sobre a execução dos registros e controles contábeis dos contratos de rateio nos consórcios. Ou seja, nenhuma das pesquisas analisadas (ABRUCIO; FILIPPIM; DIEGUEZ, 2013; ANGNES et al., 2013; FREITAS; OLIVEIRA, 2015; GALINDO et al., 2014; GERIGK; PESSALI, 2014; MACHADO; ANDRADE, 2014; MATOS; DIAS, 2012; PITERMAN; REZENDE; HELLER, 2016; RODRIGUES; CRUZ, 2012; TEIXEIRA; DOWELL; BUGARIN, 2003; XAVIER et al., 2013) tratou desse assunto com foco na instrumentalização da transparência e do controle social.

Gerigk e Pessali (2014), por exemplo, tiveram o objetivo de captar a percepção dos diretores sobre como a cooperação se desenvolve entre os municípios dos Consórcios Intermunicipais de Saúde (CIS) paranaenses e se essa interação fortalece a consorciação. Gerigk e Pessali (2014) citaram que 2.903 municípios brasileiros participavam de algum tipo de consórcio público municipal até 2011, sendo os de saúde os mais numerosos, com 41% do total de municípios.

Representantes de 10 dos 22 CIS pesquisados responderam ao questionário de Gerigk e Pessali (2014). Gerigk e Pessali (2014) destacaram que a percepção dos gestores é a de buscar a cooperação, que há tolerância ao posicionamento adverso ou não colaborativo de outro município e que há atratividade financeira para participação nos CIS.

Machado e Teixeira (2014), noutro exemplo, estudaram sobre a maneira como os consórcios intergovernamentais que proveem valores públicos de natureza diversa distribuem benefícios e custos entre associados. Sobre isso, Machado e Teixeira (2014) apontaram que o compartilhamento de custos e benefícios se dá de duas formas: na primeira, o contrato de rateio é restrito a despesas fixas do

consórcio, sendo complementados, *ex post*, pelos associados na proporção dos benefícios usufruídos com os serviços; na segunda, o contrato de rateio inclui critérios que permitem estimar e equalizar, *ex ante*, tais contribuições e benefícios, fixando a participação nas despesas. Machado e Teixeira (2014) ressaltam que qualquer dessas duas formas evita choques de interesses entre os associados.

Assim, buscou-se verificar em arranjos similares, como as OS e as PPP, se haviam estudos que propiciassem a transparência e o controle social por meio da contabilidade. Uma Organização Social pode ser descrita como uma qualificação dada pelo Poder Executivo a uma entidade de personalidade jurídica de direito privado sem fins lucrativos, que recebe subvenção do Estado para prestar serviços de interesse público, como ensino, pesquisa científica, cultura e saúde, após atender requisitos previstos em lei (BRASIL, 1998).

As PPP surgiram no final do século XX no continente europeu, tendo se destacado na Inglaterra após o surgimento das *Project Finance Iniciatives*, com a ideia de atrair investimentos privados para dar suporte aos programas governamentais (ANDRADE; MARTINS, 2009; THAMER; LAZZARINI, 2015; CABRAL; FERNANDES; RIBEIRO, 2016). As PPP são uma alternativa que o setor público possui às restrições orçamentárias (ABREU; SILVA, 2009; CABRAL; FERNANDES; RIBEIRO, 2016) e uma forma de reduzir gastos e atrasos costumeiros (ANDRADE; MARTINS, 2009; THAMER; LAZZARINI, 2015; CABRAL; FERNANDES; RIBEIRO, 2016), de recuperar a capacidade de investimento (PECI; SOBRAL, 2007), e de otimizar a eficiência da utilização dos recursos disponíveis (THAMER; LAZZARINI, 2015).

As PPP possuem como base, contratos de colaboração de longo prazo, onde o poder público conta com recursos e competências de parceiros privados para

prover bens e realizar serviços públicos (THAMER; LAZZARINI, 2015), tendo em vista que os atores envolvidos nesse modelo híbrido de governança compartilham os recursos, os custos e os riscos empregados nesses bens ou serviços contratados (THAMER; LAZZARINI, 2015).

Em relação às OS e às PPP, não foram encontrados estudos similares à proposta desta pesquisa. Em relação às PPP, foram encontrados dois estudos no país que trataram sobre a contabilização.

Andrade e Martins (2009) analisaram os normativos sobre as contabilizações das PPP à luz das teorias de contratos, regulação, agência e contábil, buscando esclarecer quais são os aspectos positivos e negativos quando da adoção do IFRIC 12 para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis dos parceiros privados das PPP. Para atingir esse objetivo, Andrade e Martins (2009) realizaram uma revisão conceitual sobre riscos dos contratos e, também, analisaram os normativos contábeis sobre concessão de serviços. Embora as normas tenham o objetivo de dirimir os conflitos advindos dos eventos econômicos do contrato de PPP, Andrade e Martins (2009) entenderam que ajustes deverão acontecer, em virtude da omissão em relação à mensuração dos riscos.

Andrade e Martins (2010) procuraram analisar as possíveis alternativas de contabilização dos ativos e passivos dos contratos de concessão nos parceiros públicos e privados, bem como se as despesas com PPP são apenas comprometimento de fluxo de caixa ou um endividamento disfarçado que pode vir a impactar o equilíbrio das contas públicas. Realizando revisão bibliográfica, estudo de caso e pesquisa documental, Andrade e Martins (2010) analisaram o contrato da Parceria Público-Privada PPPMG-050 e concluíram que as características de

controle, propriedade e risco influenciam na contabilização e na evidenciação das demonstrações contábeis dos parceiros.

Capítulo 3

3 METODOLOGIA

Para atender ao objetivo geral deste estudo, foi realizada inicialmente uma revisão bibliográfica sobre o tema e sobre assuntos correlatos, seguida de pesquisa documental. A pesquisa documental, realizada no Estado de Minas Gerais, buscou levantar dados do exercício financeiro de 2015 para identificar a quantidade de municípios que transferiram recursos vinculados à saúde, por intermédio de Contrato de Rateio; a quantidade de municípios que encaminharam e que deixaram de encaminhar a prestação de contas ao TCEMG, após a execução e contabilização dos recursos transferidos aos consórcios públicos e vinculados à saúde, por intermédio dos Contratos de Rateio.

O Estado de Minas Gerais foi escolhido por apresentar peculiaridades distintas de outros Entes. As características que induziram essa opção foram: esse Estado contém o maior número de municípios do país, no total de 853; as diferenças de desenvolvimento existentes no estado sintetizam o Brasil (PALES, 2014; CHEIN; LEMOS; ASSUNÇÃO, 2007). Destaca-se ainda que o Estado de Minas Gerais possui o maior número de articulação interinstitucional, sendo 800 articulações consorciadas no total, com destaque em 783 de saúde (IBGE, 2016).

Os dados foram coletados junto ao portal do Sistema Informatizado de Contas dos Municípios (SICOM), do TCEMG, referentes ao exercício financeiro de 2015, abrangendo todos os municípios mineiros. A opção pelo exercício 2015 se deu em virtude de ser o ano que possuía os dados mais recentes disponibilizados pelo TCEMG. Outro aspecto para a escolha desse exercício foi a disponibilização de

consulta aos dados referentes à pesquisa sobre articulações interinstitucional efetuadas em 2015, pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Para encaminhar os dados ao TCEMG, referente ao exercício de 2015, os municípios utilizaram das ferramentas do SICOM, sendo feita a exportação de acordo com o *layout* definido pelo TCEMG (TCEMG, 2015b). Nos campos determinados pelo *layout,* para o exercício de 2015, a exportação dos dados englobavam os valores transferidos em virtude de Contratos de Rateios dos entes consorciados e a execução orçamentária desses valores nos consórcios. Os *layouts* disponíveis no site do TCEMG foram apresentados no Anexo I e no Anexo II deste trabalho.

Embora encaminhados ao TCEMG, conforme demonstram os campos que descrevem sobre a composição dos dados do *layout* dos arquivos exportados, no levantamento dos dados disponibilizados, identificaram-se valores inseridos na prestação de contas superiores aos valores transferidos por intermédio do contrato de rateio, além de não ser possível identificar se a execução contábil no CP observou a mesma fonte de recursos da transferência efetuada pelo ente, por ausência desta informação no portal para consulta (TCEMG, 2015a).

Torna-se relevante a observação de que nem todos os municípios consorciados transferem recursos por meio de contrato de rateio. Pode ocorrer que, embora estejam consorciados, não haja a celebração do referido instrumento. Por conseguinte, a quantidade de articulações apontadas na pesquisa efetuada pelo IBGE (2016) não mantém correlação com a quantidade de municípios que encaminharam dados ao SICOM, do TCEMG, no exercício de 2015.

Assim, os dados obtidos pelo IBGE (2016) foram utilizados para nortear a quantidade de municípios mineiros consorciados, tanto na relação com total geral

quanto específico na área de saúde, já que os dados disponibilizados no portal do TCEMG não possuem campos que contemplem esse critério.

No Estado de Minas Gerais, o TCEMG exige de seus jurisdicionados a utilização do complemento fonte de recursos, com controle dos recursos ordinários e vinculados. Esse vínculo à fonte se mantém desde a receita até o pagamento da despesa e, neste caso, a execução dos recursos transferidos ao consórcio, utilizando do contrato de rateio, deverá ser fidedigna à fonte de origem do ente transferidor. O levantamento efetuado alcançou as fontes de recursos das transferências realizadas na área de saúde, sendo: "'02 - Receitas de Impostos e de Transferências de Impostos Vinculados à Saúde" e "12 - Serviços de Saúde" (TCEMG, 2016).

Outra ausência identificada no levantamento junto ao portal do SICOM foi a falta de controle da transferência dos recursos, por meio do contrato de rateio, do ente consorciado e da sua execução no consórcio público, por função, categoria econômica e por grupo da despesa, prejudicando os dispositivos contidos nas normas que tratam de CP (BRASIL, 2000, 2005, 2007; STN, 2017b).

Com a finalidade de apresentar um mecanismo que possibilite o controle dos recursos transferidos por intermédio do contrato de rateio, aos consórcios públicos, a fim de atender disposições contidas na LRF, no Decreto Federal nº 6.017/2007, na Portaria STN nº 274 (STN, 2016c) e na 7ª Edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (STN, 2017b), foi desenvolvido um *design* para controlar a execução orçamentária destes recursos por ente consorciado, categoria econômica e grupo da natureza de despesa.

Esse mecanismo atua como um complemento da execução orçamentária. A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio MCASP (STN, 2017b) e de seu

anexo de Fonte/Destinação de recursos (STN, 2017a), embora não tenha padronizado a nível nacional, publicou codificação para identificar a Fonte/Destinação de Recursos e que esse estudo utilizou como parâmetro na elaboração do *design* para o mecanismo proposto, bem como para controlar a fonte de origem do recurso no Ente.

Partindo do mecanismo publicado pela STN, foram adicionados 4 dígitos destinados a efetuar o controle por ente consorciado, por categoria econômica e por grupo da natureza de despesa. Por fim, foi estruturado o fluxo contendo as etapas pelas quais passam os recursos transferidos por meio do contrato de rateio, tanto no ente consorciado quanto no consórcio público.

E, com a finalidade de utilizar-se do mecanismo proposto, foi desenvolvido um exercício teórico englobando as etapas contidas no fluxo estruturado. Ainda sobre o fluxo estruturado, a obrigatoriedade de manter a correlação da classificação por função onde ocorreu a transferência no ente consorciado, pelo consórcio, conforme determinação da Portaria STN nº 274 (STN, 2016c) e do MCASP (STN, 2017b), foi efetuada dentro do exercício teórico simulado nas etapas fluxo.

Capítulo 4

4 ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS DADOS LEVANTADOS

A pesquisa dos dados abrangeu os 853 municípios mineiros, a qual se resume nos dados apresentados na Tabela 1. Nessa tabela, em relação às colunas com os títulos: “Total de Municípios no Estado”, “Celebrou contrato de rateio?” e “Houve Transferência?”; identificou-se o município, independentemente de fazer parte de consórcio.

TABELA 1: SÍNTESE DO LEVANTAMENTO DE DADOS SOBRE CONSÓRCIO PÚBLICO NOS MUNICÍPIOS DE MINAS GERAIS

LEVANTAMENTO DE DADOS SOBRE CONSÓRCIO PÚBLICO										
ENTE	**EXECUÇÃO - DADOS OBTIDOS NO PORTAL DO TCEMG - EXERCÍCIO DE 2015**									
Total de Municípios no Estado	Celebrou contrato de rateio?		Houve Transferência?		Fonte de recursos da transferência		Prestou Contas?			
							SIM		NÃO	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO	Saúde*	Outras	Saúde	Outras	Saúde	Outras
853	306	547	306	547	177	129	72	74	105	55

Fonte: TCEMG (2015a).
Nota: Elaborado pelo autor. * A fonte/ destinação de recurso vinculada à saúde, totaliza a soma das transferências realizadas através da codificação utilizadas pelo TCEMG 02 e 12.

No levantamento dos dados contidos na Tabela 1, disponibilizados pelo TCEMG, considerou-se a fonte de recursos das transferências realizadas por meio do contrato de rateio pelos entes consorciados, mas não foi possível adotar o mesmo procedimento em relação à fonte de recursos da execução orçamentária no consórcio público por não existir este controle no portal do SICOM (TCEMG, 2015a). Após o levantamento das informações, relacionadas a consórcio, da base de dados disponibilizada pelo TCEMG, dos 853 municípios que integram o Estado de Minas Gerais, passou-se para a análise e descrição dos resultados obtidos.

Concomitante ao levantamento no TCEMG buscou-se nos dados publicados pelo IBGE (2016), o número de Municípios do Estado de Minas Gerais que faziam parte de consórcios em 2015. A pesquisa apontou que 800 municípios estavam consorciados. O percentual apresentado no Gráfico 1 demonstra a adesão dos Municípios aos consórcios, ao mesmo tempo em que demonstra sua importância para os Entes municipais.

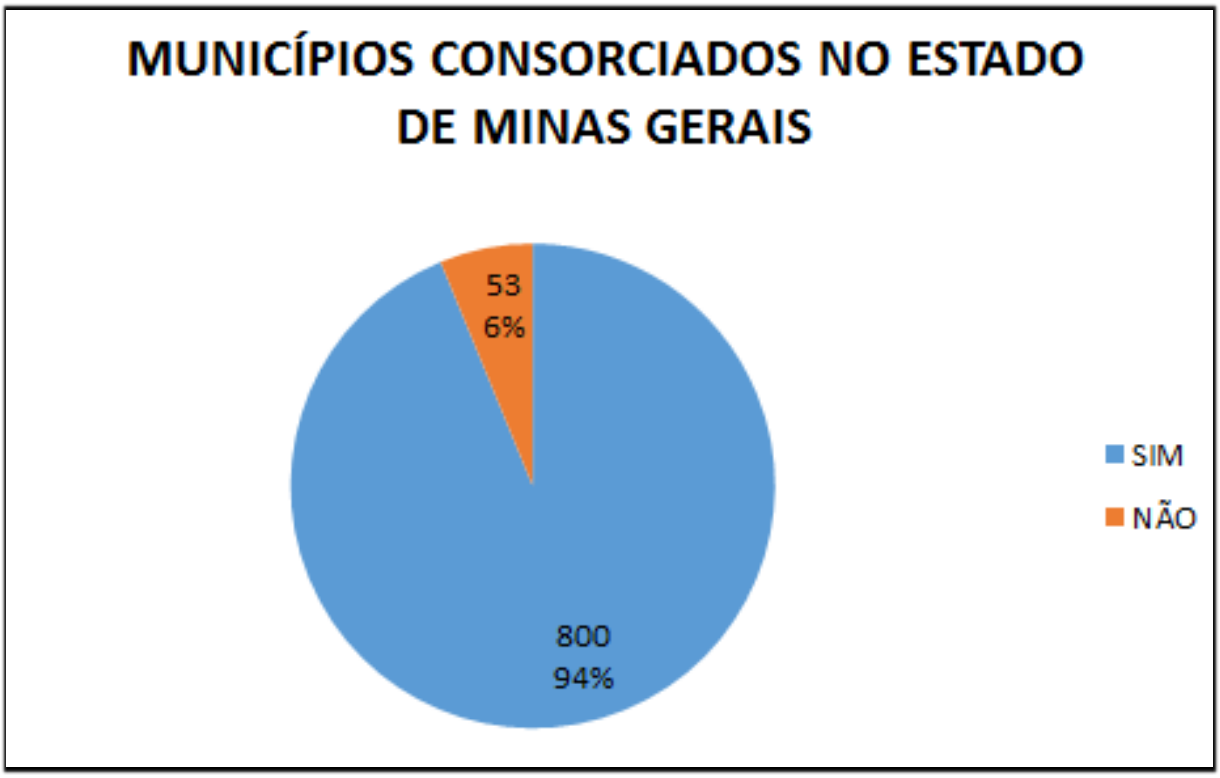

Gráfico 1: Municípios consorciados no Estado de Minas Gerais
Fonte: IBGE (2016).
Nota: Elaborado pelo autor

No entanto, essa relevância do consórcio para os entes municipais se torna mais evidente quando o foco se volta para a área de saúde. No Estado de Minas Gerais, o levantamento efetuado pelo IBGE (2016) apontou que 783 municípios, de um total de 853 municípios do Estado, estão associados a um consórcio voltado para atendimentos na área de saúde. O Gráfico 2 traduz em percentual o grau de importância dos consórcios.

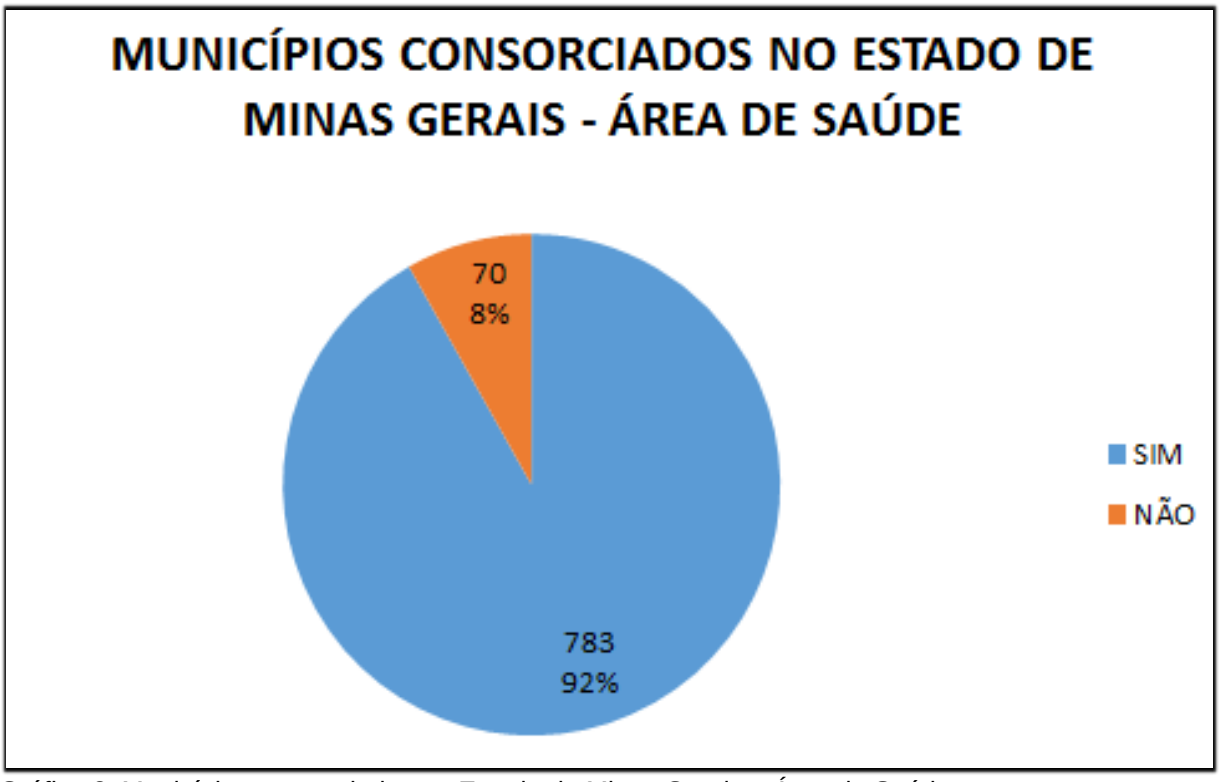

Gráfico 2: Municípios consorciados no Estado de Minas Gerais – Área de Saúde
Fonte: IBGE (2016).
Nota: Elaborado pelo autor

No portal do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais - TCEMG, na aba 'Fiscalizando com o TCE: Minas Transparente', foram levantados os dados referentes a entes municipais consorciados, que celebraram contrato de rateio no exercício de 2015 (TCEMG, 2015a).

Conforme já abordado anteriormente, o contrato de rateio não constitui uma obrigação a ser celebrada, até porque está diretamente vinculado à existência de previsão de recursos orçamentários que suportem as obrigações contratadas e, ainda, será formalizado em cada exercício financeiro (BRASIL, 2007). O Gráfico 3 resume os dados obtidos junto ao Portal do SICOM (TCEMG, 2015a), cujos entes associados celebraram o contrato de rateio no exercício de 2015, em relação ao total de municípios consorciados no Estado de Minas Gerais, conforme levantamento do IBGE (2016).

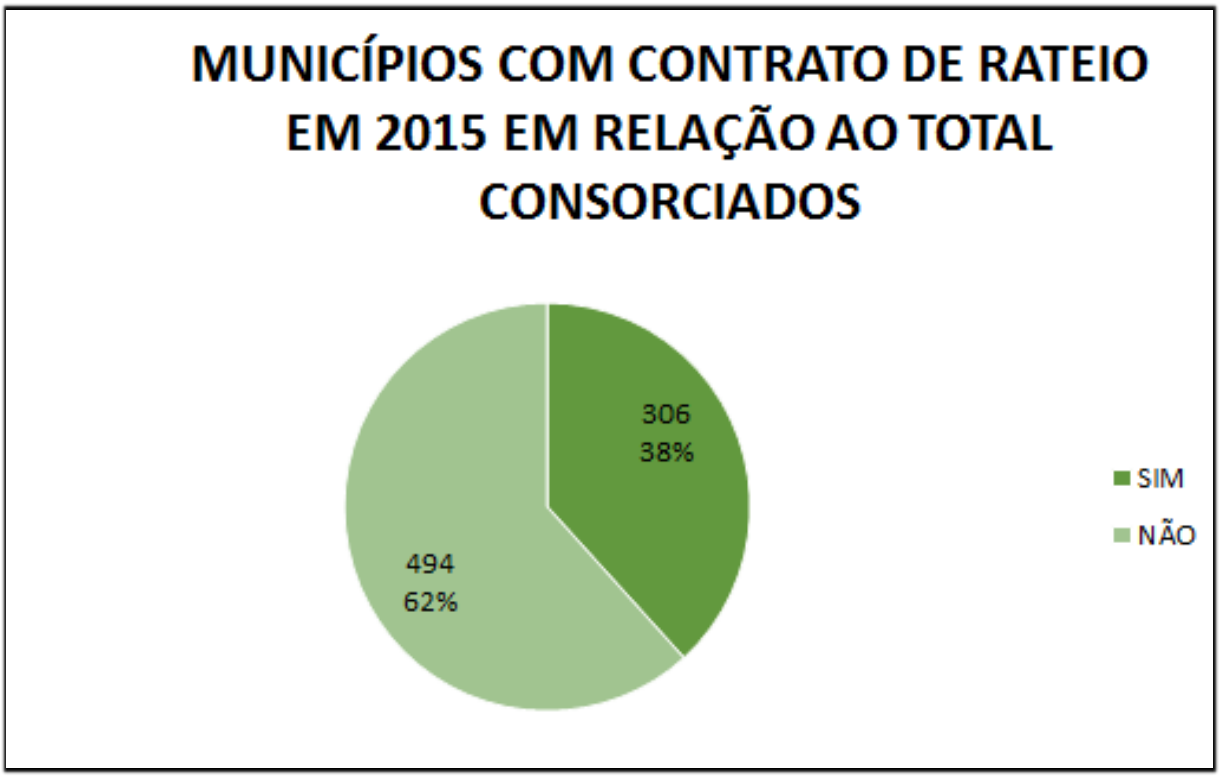

Gráfico 3: Municípios com contrato de rateio em 2015 em relação ao total de Municípios Consorciados.
Fonte: TCEMG (2015a).
Nota: Elaborado pelo autor.

Os dados apurados apresentam que, dos 800 municípios consorciados no Estado de Minas Gerais, 306 celebraram contrato de rateio em 2015. Como o estudo se concentrou nos contratos de rateios celebrados entre os consórcios públicos na área de saúde e os entes consorciados, o Gráfico 4 mostra a relação obtida em face do total de municípios consorciados, na área de saúde em 2015, cujos entes transferiram recursos vinculados à saúde (TCEMG, 2015a) e o total de munícipios apontados pelo IBGE (2016) que estão associados a consórcios que atuam na área de saúde, ou seja, 783 municípios.

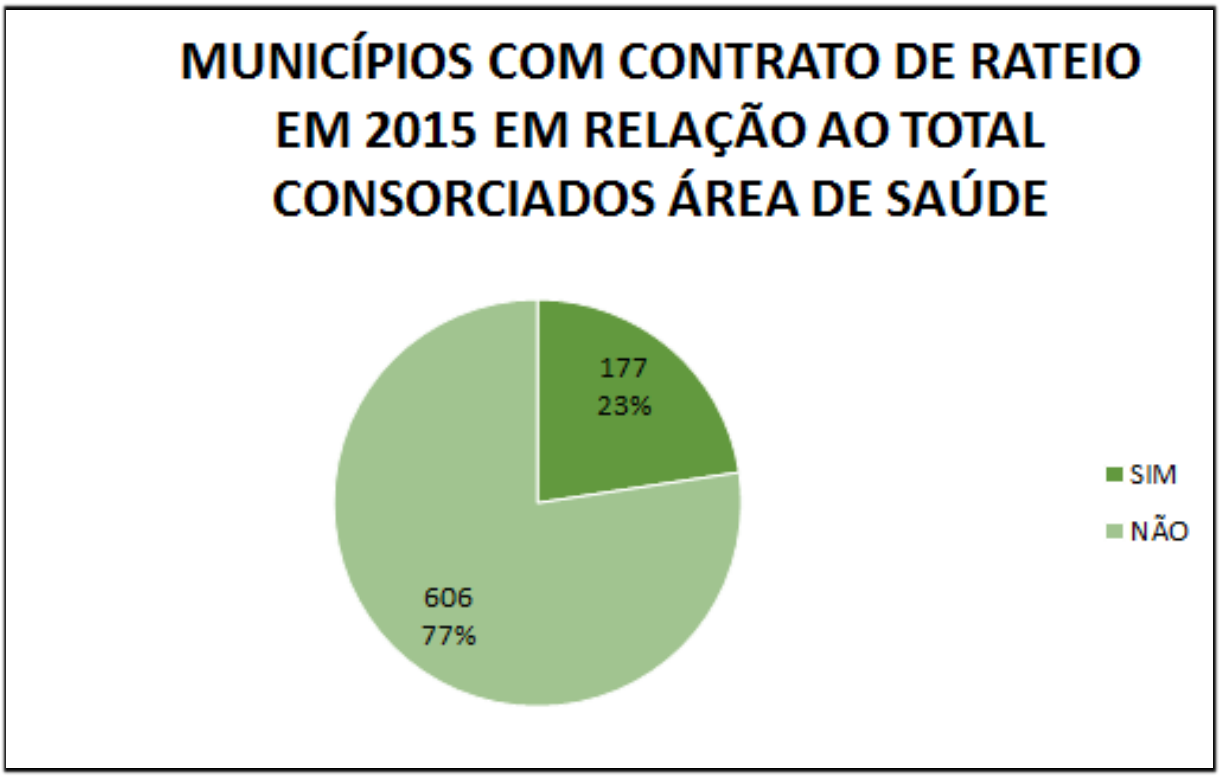

Gráfico 4: Municípios com contrato de rateio em 2015 em relação ao total de Municípios Consorciados, na área de saúde.
Fonte: TCEMG (2015a).
Nota: Elaborado pelo autor.

Quando se aplica a razão dos municípios que efetuaram transferência de recursos vinculados à saúde, utilizando do contrato de rateio aos consórcios, em relação ao total de municípios que celebraram em 2015, ou seja, 306 municípios, nota-se a abrangência dos consórcios que atuam área de saúde, conforme demonstra o Gráfico 5.

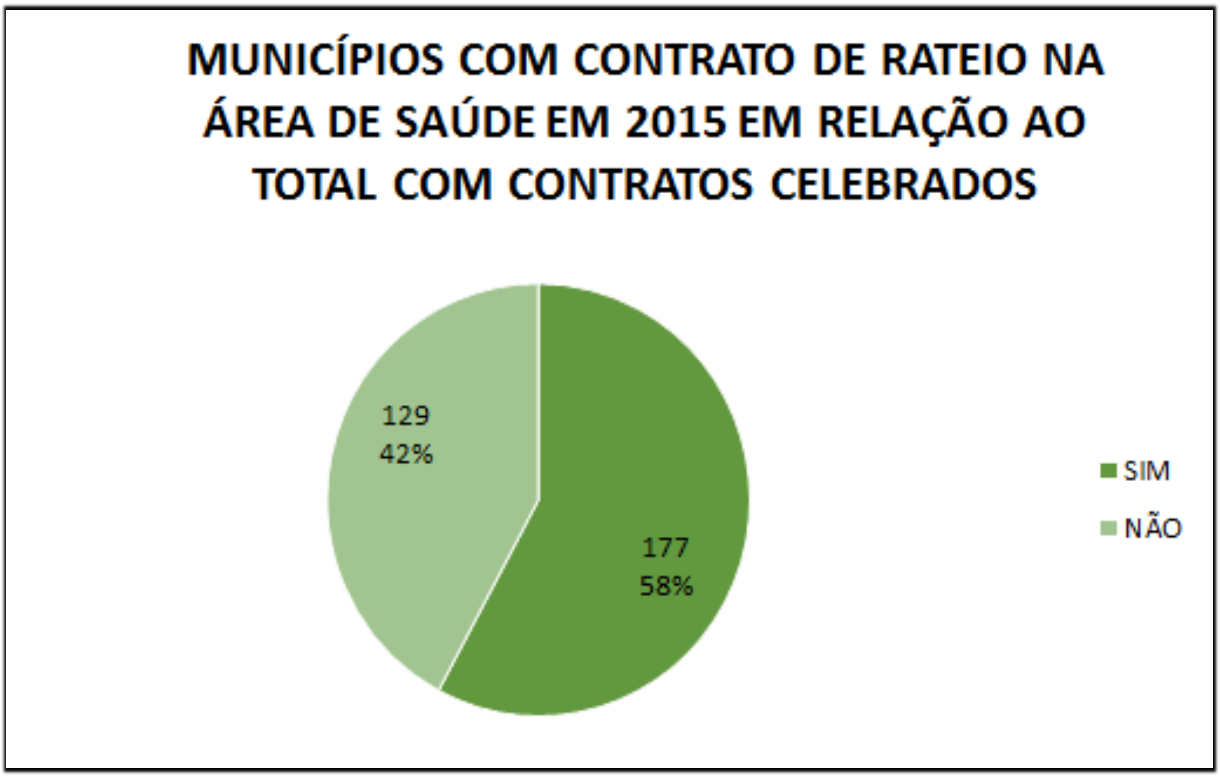

Gráfico 5: Municípios com contrato de rateio em 2015, na área de saúde, em relação ao total com Contratos de Rateio celebrados.
Fonte: TCEMG (2015a).
Nota: Elaborado pelo autor.

Os dados apresentados pelos Gráficos 1 a 5 realçam a importância dos consórcios para os gestores municipais. Destaca-se a área da saúde em cujo setor apresenta maior forma de associação.

Para os gestores**,** é uma forma de se conseguir executar serviços e atividades que, sozinho, não teria condição de executar ou, que em conjunto, obtém-se um preço mais vantajoso (NEVES; RIBEIRO, 2006; RODRIGUES, CRUZ, 2012; GERIGK, PESSALI, 2014; FREITAS, OLIVEIRA, 2015). Porém, nem todos os Municípios estão cumprindo com seus deveres. O levantamento aponta afrontamento aos dispositivos legais em relação à obrigação de prestar contas, conforme demonstra o Gráfico 6.

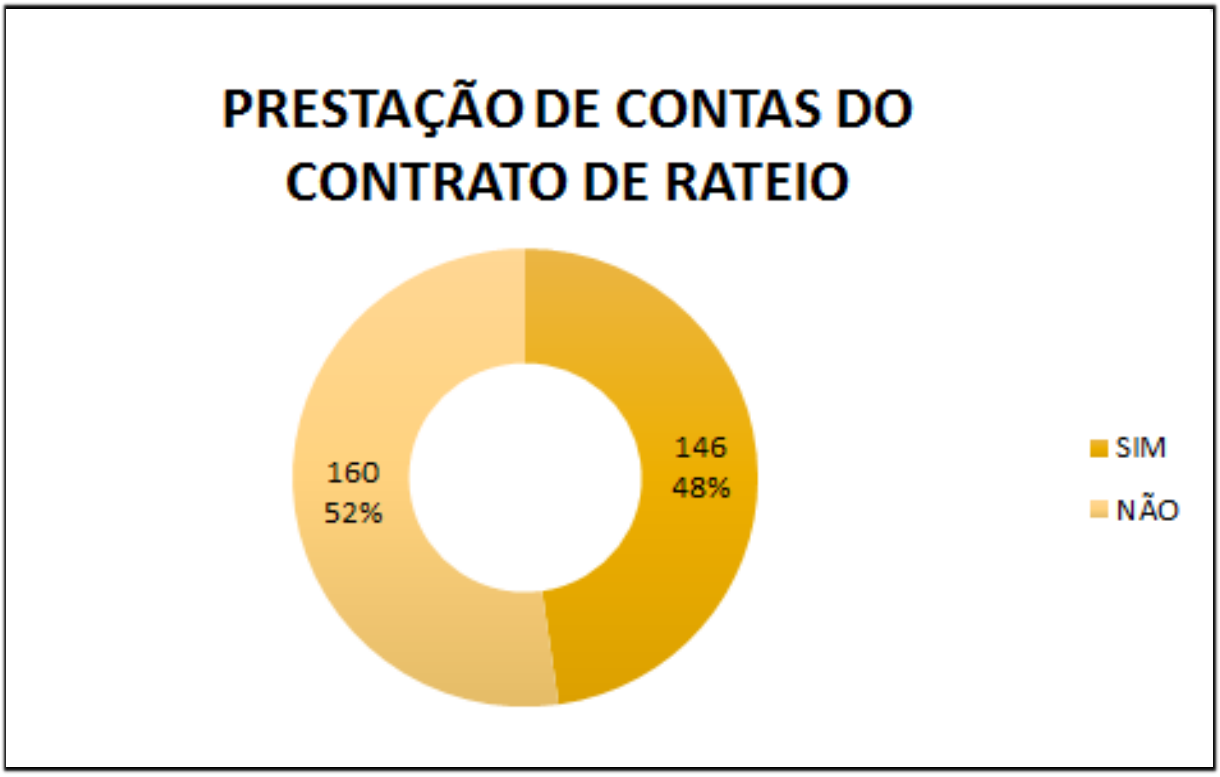

Gráfico 6: Prestação de contas do contrato de rateio.
Fonte: TCEMG (2015a).
Nota: Elaborado pelo autor.

Os dados, traduzidos em percentual, demonstram uma omissão significativa de prestações de contas dos recursos oriundos dos contratos de rateio. O Gráfico 7 demonstra a ausência da prestação de contas dos valores transferidos por meio de contrato de rateio, cujas fontes/destinações de recursos são vinculadas à saúde.

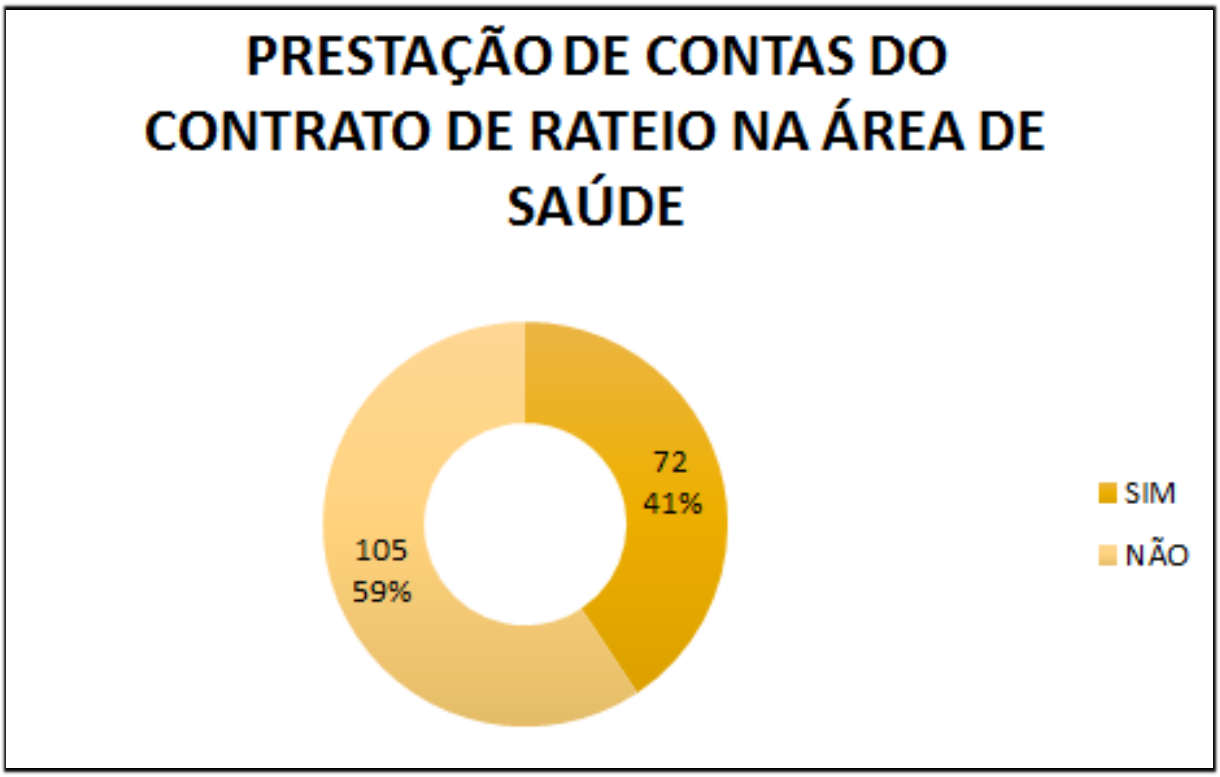

Gráfico 7: Prestação de contas do contrato de rateio em relação ao total celebrado na área de saúde.
Fonte: TCEMG (2015a).
Nota: Elaborado pelo autor.

Dos 177 municípios com contratos de rateios celebrados, utilizando como transferências os recursos vinculados à saúde, 105 não encaminharam a prestação de contas ao TCEMG em 2015. Devido à limitação de acesso aos dados disponibilizados no portal do TCEMG, conforme já justificado anteriormente, não foi possível aferir se as prestações de contas, daqueles municípios que enviaram ao TCEMG foram auditadas.

Capítulo 5

5 PROPOSTA DAS ETAPAS DE ESCRITURAÇÃO E CONTROLE

No levantamento de dados efetuados no portal do TCEMG, não foi possível identificar campos que cruzassem as informações dos valores empenhados nos entes consorciados, referentes aos contratos de rateios, com os valores executados nos consórcios. A LRF traz a obrigatoriedade de manter a vinculação da fonte de recursos até a execução da despesa (BRASIL, 2000), porém, no portal do TCEMG não está disponibilizada a informação ou controle de fonte/destinação de recursos da execução da despesa orçamentária nos consórcios sob sua jurisdição.

Em relação à classificação funcional, por categoria econômica e por grupo de despesa estabelecidas na Portaria STN nº 274 (STN, 2016c), os dados dos consórcios publicados no portal não trazem correlações com aqueles empenhados pelos entes, prejudicando a análise no cruzamento de dados, impossibilitando verificar se a execução da despesa nos consórcios atende as determinações das normas em vigor (BRASIL, 2000; STN, 2016c, 2017b).

A Lei Federal nº 11.107 (BRASIL, 2005), no parágrafo único do Art. 9º, menciona que os consórcios estão no limiar da fiscalização, tanto contábil, operacional e patrimonial, pelos Tribunais de contas competentes e completa: “sem prejuízo do controle externo a ser exercido em razão de cada um dos contratos de rateio”.

Embora, como demonstrado, os dados disponibilizados pelo TCEMG ainda não condizem com as exigências das normas, por outro lado, sinalizam que este

controle externo já demonstra a intenção de cumprir a norma federal (BRASIL, 2005; TCEMG, 2015a, 2015b).

Outro órgão de controle externo, que demonstra claramente a intenção de cumprir as normas, estabelecendo um mecanismo próprio, é o Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. Através da Resolução TC nº 34/2016 (TCEPE, 2016), instituiu procedimentos, a serem seguidos pelos entes consorciados e pelos consórcios, mais rigorosos que os constantes no Decreto Federal nº 6.017 (BRASIL, 2007), na Lei Federal 11.107 (BRASIL, 2005) e nas normativas da STN, como a Portaria 274, o MCASP e a IPC 10 (STN, 2016c, 2017b, 2016a). O citado órgão exigiu dos jurisdicionados que o controle seja efetuado nos consórcios por: ente consorciado, contrato celebrado e subfunção (TCEPE, 2016).

O anteriormente exposto, demonstra a necessidade de um mecanismo para o controle dos recursos transferidos por intermédio do contrato de rateio, desde o ente consorciado até a sua execução no consórcio, atendendo a Lei Complementar nº 101/2000 em relação à vinculação por fonte/destinação de recursos e às demais normas que tratam do consórcio público e da contabilidade, quer seja, o controle por função, categoria econômica e grupo de despesa (BRASIL, 2005, 2007; STN, 2016a, 2016c, 2017b).

Assim sendo, será apresentado o mecanismo com as especificações a seguir discriminadas. Para melhor entendimento, tomará como exemplo um município fictício, consorciado a um consórcio fictício, nos quais ocorrerão os fatos e eventos que darão ensejo para apresentar uma situação demonstrativa que abrangerá as etapas pelas quais passam os recursos transferidos por meio dos contratos de rateios.

Para o controle desses recursos transferidos, adotará o *design* constante da Figura 3, elaborado com fundamento em normas editadas por órgãos responsáveis pela normatização da CASP (STN, 2017b; TCEMG, 2016).

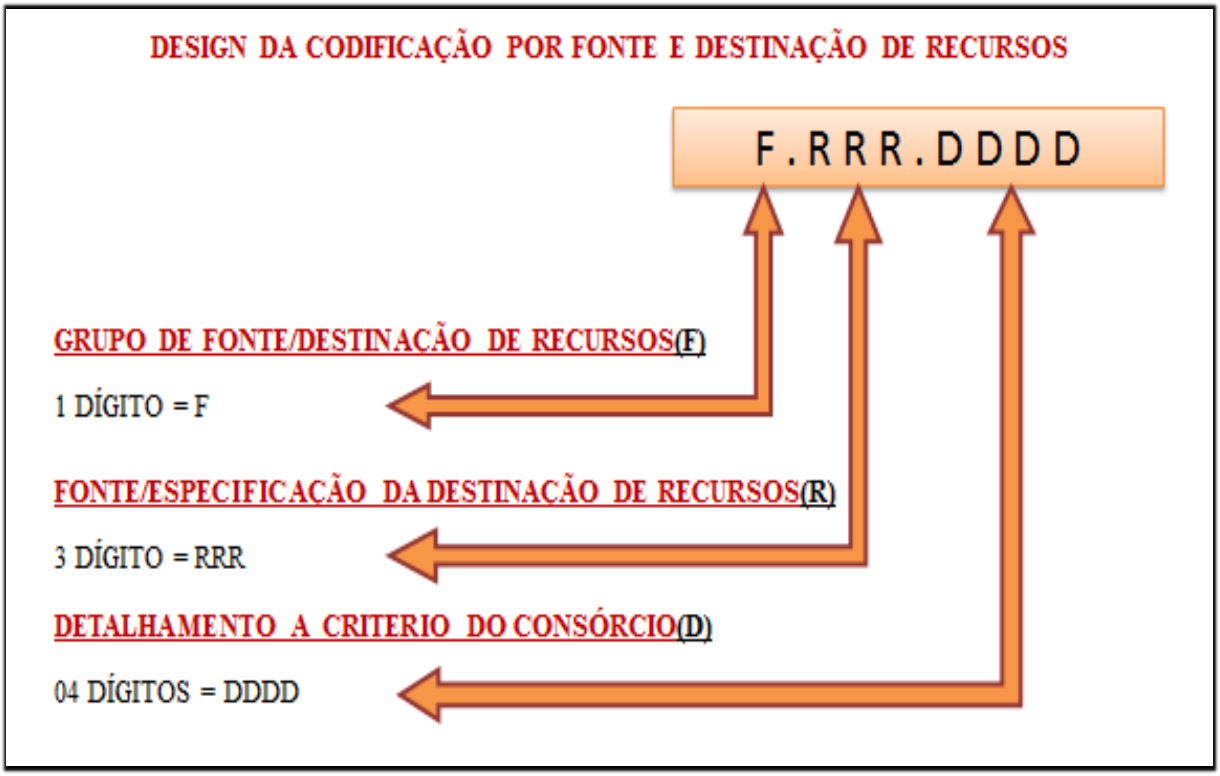

Figura 3: Layout de fonte/destinação de recursos
Fonte: STN (2017b); TCEMG (2016).
Nota: Adaptado pelo autor.

O Grupo de fonte/destinação de recursos (F) tem como função identificar os recursos arrecadados no exercício corrente, segregados daqueles de exercícios anteriores. O Quadro 3 demonstra as classificações.

Dígito identificador	Destinação
1	Recursos do Exercício Corrente
2	Recursos de Exercícios Anteriores

Quadro 3: Grupo de fonte/destinação de recursos (F)
Fonte: STN (2017b).
Nota: O TCEMG (2011, 2016) tem publicação que versam sobre o assunto, tendo esta pesquisa considerada parte dessa publicação.

Quanto à fonte/especificação da destinação de recursos (R), irá identificar os recursos vinculados e os próprios. Esse controle permitirá desagregar os recursos dentro de uma mesma conta corrente, não havendo necessidade de se abrir conta

bancária para cada recurso distinto. Assim, as entidades do setor público poderão ter uma conta única, a qual será controlada por esse mecanismo. O Quadro 4 traz o dígito identificador e a especificação da destinação da fonte de recurso, segundo publicação da STN (2017b).

Dígito identificador	Especificação da destinação
001	Recursos Ordinários
111	Receitas de Impostos e de Transferências de Impostos Vinculados à Educação.
211	Receitas de Impostos e de Transferências de Impostos Vinculados à Saúde
...	...

Quadro 4: Fonte/especificação da destinação de recursos (r)
Fonte: STN (2017b).
Nota: Elaborado pelo autor.

O detalhamento analítico é o campo do mecanismo que demonstrará o controle da vinculação, objeto desta pesquisa. Composto de 4 dígitos, os 3 primeiros serão destinados ao número de inscrição do ente no consórcio. O 4º dígito será destinado ao controle da categoria econômica e do grupo de despesa. O Quadro 5 demonstra os detalhamentos.

Dígito identificador	Especificação da destinação
XXX	Número que identifica o ente consorciado no consórcio
1	Transferência destinada ao custeio de despesa com pessoal
2	Transferência destinada ao custeio de outras despesas correntes
3	Transferência destinada ao custeio de bens de capital

Quadro 5: Detalhamento analítico (D)
Fonte: Elaborado pelo autor.

Sobre o quarto dígito do Detalhamento analítico, o dígito identificado nº 1 corresponde à categoria econômica (3. Despesa Corrente) e ao grupo de despesa (1. Pessoal e Encargos); o dígito identificador nº 2 corresponde à categoria econômica (3. Despesa Corrente) e grupo de despesa (3. Outras Despesas Correntes); e o dígito identificador nº 3 corresponde à categoria econômica (4. Despesa de Capital) e ao grupo de despesa (4. Investimentos); estes dados estão diretamente relacionados ao empenhamento efetuado pelo ente das despesas de transferências do contrato de rateio. O processo se assemelha ao adotado pelo

TCEPE, exposto na Resolução 34 (2016). Além desses dígitos, poderão ser utilizados, sequencialmente, outros dígitos, conforme a necessidade, porém, este estudo ficará restrito aos constantes no Quadro 5.

O mecanismo será utilizado como complemento às informações inseridas nas etapas que compõem o fluxo do contrato de rateio, tanto no ente consorciado quanto no consórcio, utilizando-se das normas publicadas para fundamentar as proposições (MOG, 1999; BRASIL, 2000, 2005, 2007; STN; SOF, 2001; STN, 2016a, 2016b, 2016c, 2017b; TCEMG, 2016).

Devido ao grande número de consórcios públicos e de municípios consorciados, conforme demonstrado anteriormente nos levantamentos das publicações do IBGE (2016) e do TCEMG (2015a), surgiu a necessidade de regularizar a execução orçamentária dos consórcios e, posteriormente, a consolidação nos entes consorciados.

As entidades que normatizam e orientam a contabilidade pública se pronunciaram, discretamente, sobre a consolidação nos entes públicos da execução orçamentária oriunda dos consórcios, em relação ao controle das fontes/destinação de recursos (STN, 2016c, 2017b). Porém não se manifestaram em relação à contabilização controlada por entes consorciados e sobre a correlação com a categoria econômica e o grupo de despesa orçamentária (BRASIL, 2017b).

Levando em consideração o disposto na LRF, no parágrafo único do Art. 8º e no Art. 50, inciso I, combinado com regulamentações da STN (2016c, 2017b), este estudo buscou-se estabelecer uma padronização para orientar os entes consorciados e os consórcios públicos sobre a execução da contabilidade com recursos provenientes de contrato de rateio.

Abaixo, a Figura 4 demonstra o fluxo que percorre cada etapa que se relaciona com o contrato de rateio, desde o envio das informações pelo Consórcio, conforme Portaria 274/2016 (STN, 2016c), até a publicação dos Relatórios com os dados consolidados de acordo com a Lei Complementar 101/2000 (BRASIL, 2000).

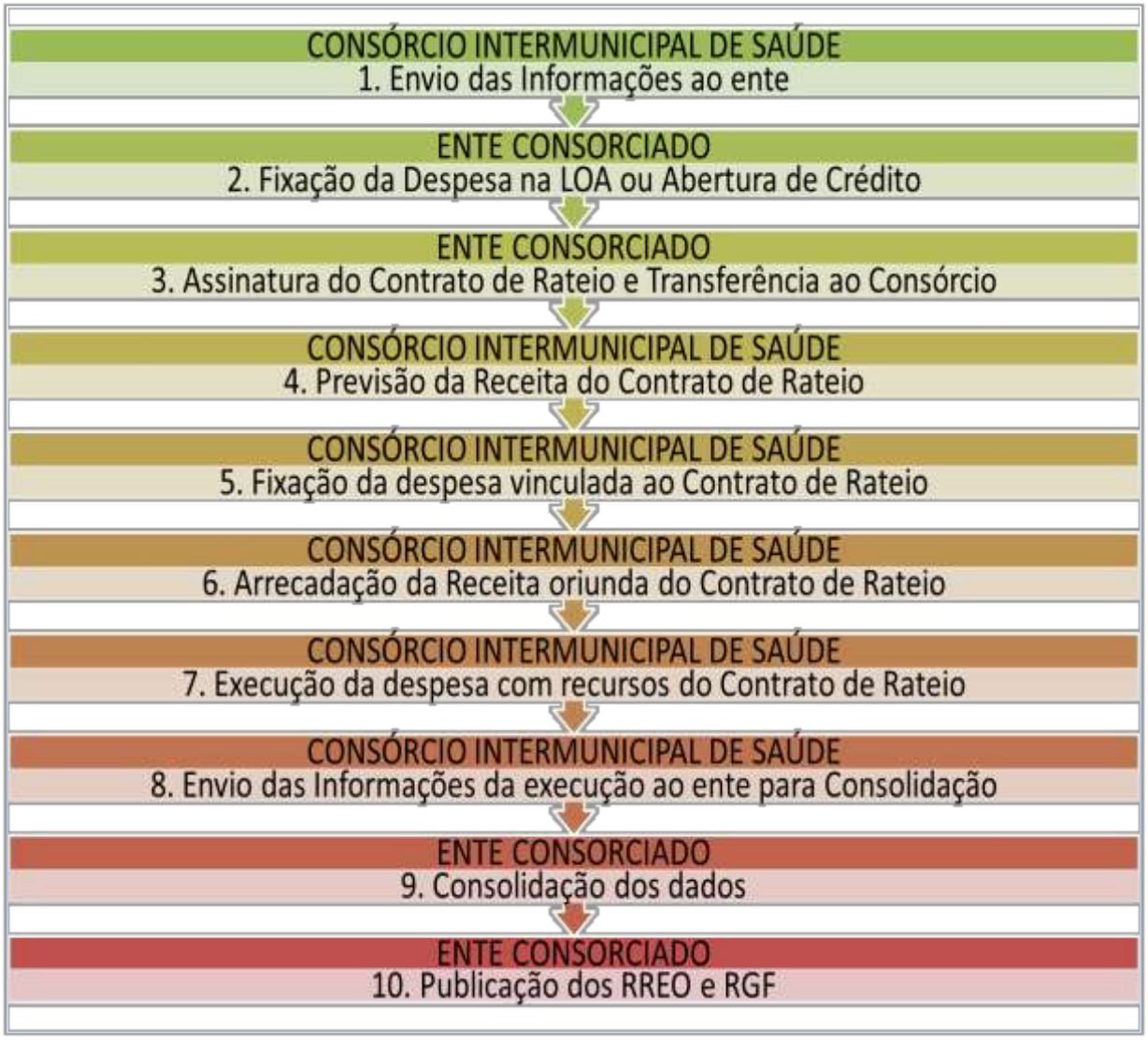

Figura 4: Fluxo do contrato de rateio
Fonte: Elaborado pelo autor
Nota: Fundamentação em legislação e nas normas publicadas pelos órgãos responsáveis pela normatização da contabilidade pública (BRASIL, 2000, 2007; STN, 2016c, 2017b).

Além das proposições constantes no Fluxo do contrato de rateio e da utilização do Mecanismo abordados anteriormente, quanto à evidenciação dos atos e fatos oriundos da celebração do contrato de rateio, o Consórcio deverá seguir as

disposições das normas estabelecidas no MCAPS, IPC – 10 e pelo TCEMG (STN, 2016c, 2017b; TCEMG, 2016), e ainda observar o Quadro 6:

Mecanismo	Especificação
1.Fonte de Recurso	A contabilidade do Consórcio Público deverá realizar os devidos registros por fontes de recursos, a partir dos recebimentos de receitas até a realização do empenho, liquidação e pagamento da despesa, observando as devidas vinculações, de forma a permitir a evidenciação da origem e aplicação de recursos do contrato de rateio na entidade consorciada.
2. Controle das Disponibilidades	Para fins de contabilização do controle das disponibilidades por fontes de recursos (DDR), a contabilidade do Consórcio utilizar-se-á das contas previstas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP estendido (STN, 2016b), publicado pela STN (classes 7 e 8), devendo correlacionar o detalhamento analítico das referidas contas, no mínimo, pela mesma fonte de recurso empenhada originalmente pelo Ente participante, desdobrada por natureza da despesa, observando a categoria econômica e o grupo da despesa.
3. Controle por ente	Ainda sobre a contabilização do controle das disponibilidades por fontes de recursos (DDR), além do disposto no item 2, a contabilidade do Consórcio efetuará o controle por ente consorciado das transferências efetuadas por meio do contrato de rateio.
4. Vínculo com as fontes originais	Por ocasião do empenhamento das despesas, as dotações orçamentárias do consórcio deverão estar compatibilizadas com as respectivas fontes, tratadas anteriormente, de forma que os empenhos sejam emitidos individualizados, observando-se as fontes correlatas.
5. Controles adicionais	No orçamento do consórcio público deverá constar a mesma fonte/destinação de recursos constante no orçamento do ente consorciado, acrescida de controles, conforme disposto nos itens 2 e 3, tanto para a receita quanto para a despesa.

Quadro 6: Mecanismo de Controles e Especificação
Fonte: TCEPE (2016).
Nota: Adaptado pelo autor.

Na elaboração do orçamento no consórcio público, deverão ser observadas ainda as orientações especificadas no Quadro 7, quanto à receita e à despesa. Para demonstrar de modo prático a aplicação do Mecanismo de fonte/destinação de recursos e dos enunciados constantes do Quadro 5 e do Quadro 6, adotou-se um município fictício, denominado Município de Modelândia, o qual está associado a um Consórcio Intermunicipal de Saúde, também fictício, em cujas entidades ocorrerão transferências, recebimentos e execução de recursos oriundos de contrato de rateio celebrado entre as partes.

Quanto à Receita Orçamentária	Quanto à Despesa Orçamentária
Natureza da Receita: Portaria MPOG/STN nº 163/01(STN; SOF, 2001) e MCASP 7ª Ed. (STN, 2017b), correlata com o objeto do contrato de rateio.	Função, Categoria Econômica e Grupo da despesa: classificação igual à aprovada na LOA ou Crédito Adicional do Ente consorciado para a despesa fixada na transferência de contrato de rateio.
	Demais codificações a critério do consórcio e de acordo com as normas e legislação em vigor.

Fonte: classificação igual à aprovada na LOA ou Crédito Adicional do Ente consorciado para despesa fixada para a transferência do contrato de rateio, acrescida do disposto no Quadro 5.	Fonte: classificação igual à aprovada na LOA ou Crédito Adicional do Ente consorciado para despesa fixada para a transferência do contrato de rateio, acrescida do disposto no Quadro 5.

Quadro 7: Orçamento do Consórcio Público
Fonte: TCEPE (2016).
Nota: Adaptado pelo autor.

A sequência apresentada a seguir está associada à Figura 4, bem como, fundamentada nas normas que disciplinam consórcios e contabilidade pública.

5.1 CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE: ENVIO DAS INFORMAÇÕES AO ENTE

O Art. 7º da Portaria 274 (STN, 2016c) atribui aos consórcios a incumbência de encaminhar as informações necessárias para subsidiar a elaboração do orçamento do ente consorciado, pelo menos trinta dias antes do menor prazo para o envio do Projeto da Lei Orçamentária ao Poder Legislativo. Assim, o Quadro 8 traz a informação encaminhada pelo Consórcio Intermunicipal de Saúde ao Município de Modelândia, para inclusão do crédito orçamentário no orçamento do ente, referente ao valor a ser transferido por meio do contrato de rateio.

Consórcio Intermunicipal de Saúde		Valor do contrato de rateio para o exercício de 20x1	
Número de inscrição do Ente	ENTE CONSORCIADO	NATUREZA DA DESPESA	VALOR
001	Município de Modelândia	3.1.XX.XX	20.000,00
001	Município de Modelândia	3.3.XX.XX	10.000,00
001	Município de Modelândia	4.4.XX.XX	5.000,00

Quadro 8: Informação encaminhada pelo consórcio sobre o valor do contrato de rateio.
Fonte: Elaborado pelo autor.

5.2 ENTE CONSORCIADO: FIXAÇÃO DA DESPESA NA LOA OU ABERTURA DE CRÉDITO

De posse dessa informação, o Município de Modelândia inclui no seu orçamento o crédito orçamentário necessário para cobrir a despesa, dentro do exercício de 20X1, com transferência ao consórcio por meio do contrato de rateio (BRASIL, 2005, 2007; STN, 2016c, 2017b).

No Quadro 9, está demonstrada a fixação da despesa no ente consorciado, destinada a custear o contrato de rateio.

INSTITUCIONAL		ORGÃO	10. SECRETARIA DE SAÚDE			
		UNIDADE	01. FUNDO MUNICIPAL DE SAUDE			
FUNCIONAL		FUNÇÃO	10. SAÚDE			
		SUBFUNÇÃO	302. ASSISTÊNCIA HOSPITALAR E AMBULATORIAL			
PROGRAMÁTICA		PROGRAMA	33. SAÚDE AMPLA			
		ATIVIDADE	2.051. GESTÃO DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS			
NATUREZA DA DESPESA	Categoria Econômica	Grupo	Modalidade de Aplicação	Elemento de Despesa	Valor	Fonte de Recurso
	3.Despesa Corrente	1. Pessoal e Encargos	*71.	**70.	20.000,00	***1.211.0000
		3.Outras Despesas Correntes	*71.	**70.	10.000,00	***1.211.0000
	4.Despesa de Capital	4.Investimentos	*71.	**70.	5.000,00	***1.211.0000
	TOTAL				35.000,00	

Quadro 9: Fixação de despesa no Município de Modelândia (Inscrição no Consórcio: 001)
Fonte: Elaborado pelo autor.
Nota: * Transferência a Consórcios mediante contrato de rateio; ** Transferência a Consórcios; e *** Receitas de Impostos e de Transferências de Impostos Vinculados à Saúde.

5.3 ENTE CONSORCIADO: ASSINATURA DO CONTRATO DE RATEIO E TRANSFERÊNCIA AO CONSÓRCIO

Após a aprovação do orçamento, o Município de Modelândia está apto para celebrar o contrato de rateio, cumprindo o disposto nas normas voltadas para consórcio público, em especial a Lei 11.107/2005, o Decreto 6.017/2007, a Portaria 274/2016 e o MCASP 7ª Edição. Assim, o gestor do ente consorciado fará a emissão dos empenhos para a transferência do recurso do contrato de rateio ao Consórcio Intermunicipal de Saúde.

Também, deverão ser evidenciados, na contabilidade, os lançamentos referentes ao contrato de rateio, conforme determina a STN através da IPC 10 (2016a), utilizando das contas estabelecidas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP estendido, publicado pela STN (2016b). Simultaneamente, na contabilidade do consórcio, deverá ser efetuado o registro do contrato de rateio, bem como, verificar o disposto no Quadro 5 e no Quadro 6, sem prejuízo das determinações contidas no MCASP 7º Ed., na IPC 10 e na Portaria 274/2016.

O Quadro 10 demonstra as dotações utilizadas pelo ente para o empenho, liquidação e pagamento da despesa atinente ao contrato de rateio, bem como a fonte/destinação de recursos utilizada.

INSTITUCIONAL	ORGÃO	10. SECRETARIA DE SAÚDE		
	UNIDADE	01. FUNDO MUNICIPAL DE SAUDE		
FUNCIONAL	FUNÇÃO	10. SAÚDE		
	SUBFUNÇÃO	302. ASSISTÊNCIA HOSPITALAR E AMBULATORIAL		
PROGRAMÁTICA	PROGRAMA	33. SAÚDE AMPLA		
	ATIVIDADE	2.051. GESTÃO DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS		
Natureza da despesa	Valor empenhado	Valor liquidado	Valor Pago	Fonte de Recurso
3.1.71.70	20.000,00	20.000,00	20.000,00	*1.211.0000
3.3.71.70	10.000,00	10.000,00	10.000,00	*1.211.0000
4.4.71.70	5.000,00	5.000,00	5.000,00	*1.211.0000
TOTAL	35.000,00	35.000,00	35.000,00	

Quadro 10: Empenho da despesa referente à transferência por contrato de rateio (Inscrição no Consórcio: 001)
Fonte: Elaborado pelo autor.
Nota: * Receitas de Impostos e de Transferências de Impostos Vinculados à Saúde.

5.4 CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE: PREVISÃO DA RECEITA DO CONTRATO DE RATEIO

No Consórcio, o orçamento deverá estar adequado com as dotações do ente transferidor, conforme demonstram os Quadros 11 e 12, e, em consonância, com as disposições nos Quadros 5 e 6, atendendo ao disposto no Decreto 6.017(BRASIL, 2007), a Portaria 274 (STN, 2016c) e o MCASP 7ª Ed. (STN, 2017b), utilizando para isso do mecanismo sugerido neste estudo, conforme Figura 3.

NATUREZA DA RECEITA	1.7.3.8.02.1.0	Transferências Correntes a Consórcios Públicos	30.000,00
FONTE	1.211.0011	Saúde/Despesa Corrente / Pessoal e Encargos	20.000,00
	1.211.0012	Saúde /Despesa Corrente/Outras Despesas Correntes	10.000,00
NATUREZA DA RECEITA	2.4.3.8.01.1.0	Transferências de Capital a Consórcios Públicos	5.000,00
FONTE	1.211.0013	Saúde /Despesa de Capital/Investimento	5.000,00

Quadro 11: Receita prevista no Orçamento do Consórcio dos recursos transferidos pelo Município de Modelândia (Inscrição no Consórcio: 001)
Fonte: Elaborado pelo autor.

Quando da estimativa da receita dos recursos provenientes de contrato de rateio, no orçamento do Consórcio Intermunicipal de Saúde, deverá levar em consideração a fonte/destinação de recursos utilizada pelo ente consorciado para a transferência.

5.5 CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE: FIXAÇÃO DA DESPESA VINCULADA AO CONTRATO DE RATEIO

Na fixação da despesa, o Consórcio deverá observar a classificação por função, categoria econômica e por grupo de natureza de despesa onde a mesma ocorrerá no ente consorciado, conforme dispõe portaria 274 (BRASIL, 2016c). O Quadro 12 demonstra essa vinculação, bem como, utiliza-se do Mecanismo para o controle da categoria econômica e do grupo de natureza da despesa.

INSTITUCIONAL		ORGÃO		XX. A critério do Consórcio.		
		UNIDADE		XX. A critério do Consórcio.		
FUNCIONAL		FUNÇÃO		10. SAÚDE		
		SUBFUNÇÃO		XXX. A critério do Consórcio.		
PROGRAMÁTICA		PROGRAMA		XX. A critério do Consórcio.		
		ATIVIDADE		X.XXX. A critério do Consórcio.		
NATUREZA DA DESPESA	Categoria Econômica	Grupo	Modalidade de Aplicação	Elemento de Despesa	Valor	Fonte de Recurso
	3.Despesa Corrente	1. Pessoal e Encargos	90. Aplicações Diretas	XX	20.000,00	*1.211.0011
		3.Outras Despesas Correntes	90. Aplicações Diretas	XX	10.000,00	**1.211.0012
	4.Despesa de Capital	4.Investimentos	90. Aplicações Diretas	XX	5.000,00	***1.211.0013
TOTAL					35.000,00	

Quadro 12: Despesa Fixada no Orçamento do Consórcio - recursos transferidos pelo Município de Modelândia (Inscrição no Consórcio: 001)
Fonte: Elaborado pelo autor
Notas: * Saúde/Despesa Corrente / Pessoal e Encargos; ** Saúde/Despesa Corrente/Outras Despesas Correntes; e *** Saúde/Despesa de Capital/ Investimento.

5.6 CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE: ARRECADAÇÃO DA RECEITA ORIUNDA DO CONTRATO DE RATEIO

Com a transferência dos recursos do contrato de rateio realizado pelo ente consorciado, o consórcio registra o recebimento da receita, levando em consideração, além do disposto no MCASP e no IPC – 10, as orientações contidas nos Quadros 5 e 6 em relação ao recebimento da receita.

O Quadro 13 demonstra o controle da receita, utilizando do mecanismo sugerido neste estudo, contido na Figura 3.

NATUREZA DA RECEITA	1.7.3.8.02.1.0	Transferências Correntes a Consórcios Públicos	30.000,00
FONTE	1.211.0011	Saúde/Despesa Corrente / Pessoal e Encargos	20.000,00
	1.211.0012	Saúde /Despesa Corrente/Outras Despesas Correntes	10.000,00
NATUREZA DA RECEITA	2.4.3.8.01.1.0	Transferências de Capital a Consórcios Públicos	5.000,00
FONTE	1.211.0013	Saúde /Despesa de Capital/Investimento	5.000,00

Quadro 13: Registro do recebimento da receita transferida pelo Município de Modelândia por meio do contrato de rateio (Inscrição no Consórcio: 001)
Fonte: Elaborado pelo autor.

5.7 CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE: EXECUÇÃO DA DESPESA COM RECURSOS DO CONTRATO DE RATEIO

Vencida a etapa da arrecadação, o consórcio realiza a execução orçamentária da despesa fixada. No Quadro 14 foi simulada essa execução, observando a função, categoria econômica e grupo de natureza da despesa originais no ente consorciado. O Mecanismo faz o controle complementar por ente, categoria econômica e grupo de natureza de despesa.

INSTITUCIONAL	ORGÃO	XX. A critério do Consórcio.		
	UNIDADE	XX. A critério do Consórcio.		
FUNCIONAL	FUNÇÃO	10. SAÚDE		
	SUBFUNÇÃO	XXX. A critério do Consórcio.		
PROGRAMÁTICA	PROGRAMA	XX. A critério do Consórcio.		
	ATIVIDADE	X.XXX. A critério do Consórcio.		
Natureza da Despesa	Valor empenhado	Valor liquidado	Valor Pago	Fonte de Recurso
3.1.90.XX	20.000,00	20.000,00	20.000,00	*1.211.0011
3.3.90.XX	10.000,00	10.000,00	10.000,00	**1.211.0012
4.4.90.XX	5.000,00	5.000,00	5.000,00	***1.211.0013
TOTAL	35.000,00	35.000,00	35.000,00	

Quadro 14: Execução da despesa pelo consórcio - recursos transferidos pelo Município de Modelândia (Inscrição no Consórcio: 001)
Fonte: Elaborado pelo autor.
Notas: * Saúde/Despesa Corrente / Pessoal e Encargos; ** Saúde/Despesa Corrente/Outras Despesas Correntes; e *** Saúde/Despesa de Capital/ Investimento.

5.8 CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE: ENVIO DAS INFORMAÇOES DA EXECUÇÃO AO ENTE PARA CONSOLIDAÇÃO

Após a execução, resta agora ao consórcio encaminhar os dados ao ente consorciado para a consolidação, conforme determina o § 4º, do Art. 8º, da Lei 11.107 (BRASIL, 2005), bem como ao disposto no decreto 6.017 (BRASIL, 2007), à portaria 274 (STN, 2016c), ao MCASP 7ª Ed. (STN, 2017b), à IPC -10 (STN, 2016a), aos controles externos, como o TCEMG e STN para onde serão encaminhados os dados, e à Lei Complementar 101, também denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000).

As informações poderão ser encaminhadas em um relatório elaborado pelo consórcio, desde que contenha todos os dados necessários para a consolidação. O Quadro 15 ilustra um modelo a ser utilizado.

Porém, o sistema de informação contábil do consórcio poderá realizar a exportação dos dados para a consolidação. Utilizando-se do Mecanismo de controle da fonte/destinação, o sistema de informação do consórcio poderá exportar os dados segregando-os por fonte/destinação de recursos, por ente consorciado, por categoria econômica e por grupo de despesa. Tanto os dados dispostos no Quadro

15, quanto os contidos no arquivo gerado na exportação, deverão estar de acordo com as disposições na IPC 10 (STN, 2016a), na Portaria 274 (STN, 2016c) e no MCASP 7ª edição (STN, 2017b).

CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE					
RELATÓRIO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DO CONTRATO DE RATEIO					
Ente: Município de Modelândia			Período: Janeiro/20x1		
INSTITUCIONAL	ORGÃO		XX. A critério do Consórcio.		
	UNIDADE		XX. A critério do Consórcio.		
FUNCIONAL	FUNÇÃO		10. SAÚDE		
	SUBFUNÇÃO		XXX. A critério do Consórcio.		
PROGRAMÁTICA	PROGRAMA		XX. A critério do Consórcio.		
	ATIVIDADE		X.XXX. A critério do Consórcio.		
Natureza da Despesa	Valor Transferido	Execução Orçamentária no Período			
		Valor empenhado	Valor liquidado	Valor Pago	Fonte de Recurso
3.1.90.XX	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	1.211.0011
3.3.90.XX	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	1.211.0012
4.4.90.XX	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	1.211.0013

Quadro 15: Modelo de Relatório de Prestação de Contas do contrato de rateio
Fonte: Elaborado pelo autor.

5.9 ENTE CONSORCIADO: CONSOLIDAÇÃO DOS DADOS

Recebido os dados pelo ente consorciado, cabe agora efetuar a consolidação. A IPC 10 (STN, 2016a), a Portaria 274 (STN, 2016c) e o MCASP 7ª edição (STN, 2017b), trazem orientações para realizar a consolidação, razão pela qual não foram realizados os lançamentos neste estudo. Cabe ao sistema de informação do ente consorciado estar preparado para recepcionar os dados, tanto manualmente, utilizando-se de relatórios, quanto efetuando a importação dos dados oriundos do consórcio.

5.10 ENTE CONSORCIADO: PUBLICAÇÃO DOS RREO E RGF

Realizada a consolidação, a etapa seguinte é dar transparência aos gastos realizados utilizando-se de recursos oriundos do contrato de rateio, bem como, encaminhá-los aos controles interno e externo. Assim, o controle social sobre os

recursos públicos vinculados ao contrato de rateio poderá ser realizado mediante consultas públicas à site do portal de transparência do ente consorciado, bem como, aos portais dos controles externos.

Quanto à Publicação dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária e da Gestão Fiscal, conforme determina a Lei Complementar 101 (BRASIL, 2000), também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, a STN publicou o Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF – 7ª Edição para orientar a União, Estados, Distrito Federal e Municípios quanto ao preenchimento dos relatórios.

5.11 CONSIDERAÇÕES COMPLEMENTARES

As naturezas das receitas utilizadas na previsão e na arrecadação no consórcio público, referente às transferências por meio do contrato de rateio, correspondem àquelas constantes do MCASP 7ª edição (STN, 2017b), com a obrigatoriedade de utilização pelos Municípios a partir de 2018.

Para maior transparência e evidenciação da execução de recursos públicos com vinculação aos contratos de rateio, poderá se utilizar das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, segregando esses gastos por Consórcio, contrato de rateio, função, categoria econômica e grupo da natureza de despesa.

Capítulo 6

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi propor um fluxo, contendo as etapas que possibilitem o registro e controle dos recursos do contrato de rateio, na origem, na transferência, na utilização e nas prestações de contas por parte dos consórcios públicos de saúde no Brasil.

O *design* da codificação por fonte e destinação de recursos apresentado, embora restrito ao exemplo de um Consórcio Intermunicipal de Saúde, tendo como integrantes os entes municipais, poderá ser aplicado a todos os Consórcios, sendo indiferente quanto ao tipo de ente que o integra ou a área de atuação. Quanto à parte do Mecanismo atinente à “Fonte/especificação da destinação de recursos”, sua adoção permite um controle minucioso dos recursos públicos transferidos aos consórcios, desagregado em vinculações. Sua inclusão nas demonstrações contábeis torna possível identificar os recursos públicos e suas aplicações.

Ainda sobre a parte do mecanismo abordada no parágrafo anterior, sua utilização**,** conforme demonstrado, torna-se desnecessária a abertura de contas correntes em bancos e em planos de contas contábeis para receber recursos diversos, uma vez que o controle poderá desagregar esses recursos através dela. Ademais, o controle por ente, por categoria econômica e por grupo da natureza da despesa, conforme detalhado na parte do *design* “Detalhamento a critério do consórcio”, seu uso possibilitará aos consórcios ter na sua contabilidade a separação dos recebimentos e dos gastos com as vinculações devidas, atendendo as disposições contidas nas normas que regem o setor público.

Para a consolidação dos dados originários dos consórcios no ente consorciado, os sistemas de informação poderão adotar como campo chave o número de inscrição do ente no consórcio, combinado com o código específico de cada conjunto da categoria econômica e do grupo da natureza da despesa. Com os dados consolidados na contabilidade municipal do ente consorciado, além de atender as obrigações legais contidas nas normas financeiras e contábeis e evitar uma possível penalização dos agentes envolvidos que poderá cominar em um ato de improbidade administrativa, os responsáveis estarão aptos para publicar os relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, cumprindo com suas obrigações.

A pesquisa teve algumas limitações consideráveis, principalmente na fase de levantamento de dados junto ao TCEMG. Não foi possível averiguar se os consórcios estão executando os recursos transferidos, por meio dos contratos de rateios, na mesma fonte/destinação de recursos da despesa realizada pelo ente consorciado quando da transferência do recurso. Acrescenta-se ainda que, a nível nacional, não há uma padronização para a utilização do mecanismo fonte/destinação de recursos. No Estado de Minas Gerais, o TCEMG é quem padroniza atualmente, sendo os códigos diferentes daqueles constantes no MCASP 7ª Edição. Seria conveniente para a transparência, para o entendimento e compreensão das informações pelos usuários, estabelecer uma padronização única a nível nacional, ficando com esta incumbência a STN.

Também não foi possível efetuar o comparativo da despesa executada nos consórcios com a função, categoria econômica e grupo de despesa do ente consorciado. Isto, devido à disposição dos dados no portal de forma genérica,

ausência de campos específicos ou dificuldade de localização dos dados em outras telas, sem correlação direta.

Essas limitações apenas demonstram a necessidade de um controle mais efetivo resultando em melhor evidenciação dos dados. O mecanismo proposto é uma ferramenta que irá contribuir com isso, pois, para a tecnologia de informação, facilitará a consolidação dos dados, podendo exportar por ente, função, categoria econômica, grupo de despesa e fonte de recurso; para com os controles externos e internos, demonstrará todas as etapas dos recursos transferidos do ente até o consórcio e, depois, o retorno para a consolidação; para o dia a dia dos contadores nos consórcios, uma vez que terão a facilidade de gerar a informação por ente consorciado e com as vinculações obrigatórias por lei; contribuirá para uma melhor transparência das informações, visto que, havendo o controle desde o ente, passando pela execução no consórcio e retornando ao ente, os dados serão divulgados nos relatórios, possibilitando o acesso aos usuários que deles necessitarem.

Além disso, esse estudo, como um todo, demonstrou a necessidade de avanço na fiscalização dos consórcios públicos. Embora inserido no ramo de aplicação da CASP, no caso específico de Minas Gerais, a fiscalização alcança somente os contratos de rateios. Não há fiscalização quanto à qualidade dos serviços ofertados e os preços praticados pelos consórcios.

A ausência dessa fiscalização aos consórcios públicos demonstra a necessidade de melhorar os mecanismos de transparências e, como o estudo restringiu ao contrato de rateio, pesquisas futuras poderão complementá-lo, abrangendo uma análise dos demais instrumentos. Ademais, relevantes serão trabalhos que abordem as características dos Municípios que se associam com a

finalidade de identificar diferenças/especificações dos que prestam contas ou daqueles omissos na obrigação de prestá-las.

Sugere, ainda, que sejam realizadas propostas de fluxos semelhantes para outros arranjos alternativos e prestação de serviços públicos, como, por exemplo, organizações sociais e parcerias público-privadas que utilizam de recursos públicos. Outras proposições de pesquisas futuras poderiam verificar se os governantes estão utilizando desses arranjos alternativos para executar os programas de governo com a finalidade de burlar os limites estabelecidos pela LRF.

Assim, poderá haver maior contribuição de pesquisas para com a transparência e a evidenciação dos recursos públicos utilizados pelos consórcios e outras organizações semelhantes, possibilitando melhor controle e apuração dos custos de serviços, dos limites estabelecidos pela LRF, do monitoramento da gestão pública, do acompanhamento de transferência realizada e, com isso, saber onde, em que e como está sendo aplicado o dinheiro público.

REFERÊNCIAS

ABDALA, Paulo Ricardo Zilio; TORRES, Carlos Marcos Souza de Oliveira e. A Transparência como espetáculo: uma análise dos portais de transparência de estados brasileiro. **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, v. 8, n. 3, p. 147-158, jul./set. 2016. DOI: http://dx.doi.org/10.21118/apgs.v1i3.1023.

ABREU, B. V. de; SILVA, T. C. Novos paradigmas para a administração pública: análise de processos de concessão e parceria público-privada em rodovias brasileiras. **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, v. 1, n. 2, p. 175-197, abr./jun. 2009.

ABRUCIO, Fernando Luiz; FILIPPIM, Eliane Salete; DIEGUEZ, Rodrigo Chaloub. Inovação na cooperação intermunicipal no Brasil: a experiência da Federação Catarinense de Municípios (Fecam) na construção de consórcios públicos. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 6, p. 1543-1568, nov./dez. 2013.

AMORIM, Klerton Andrade Freitas de; DINIZ, Josedilton Alves; LIMA, Severino Cesário de. A visão do controle externo na eficiência dos gastos públicos com educação fundamental. **Revista Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 11, n. 29, p. 56-67, jan./abr. 2017. DOI: http://dx.doi.org/10.11606/rco.v11i29.126312.

ANDRADE, M. E. M. C.; MARTINS, V. A. Análise dos normativos de contabilidade internacional sobre a contabilização de contratos de parcerias público-privadas. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 6, n. 11, p. 83-107, jan./jun. 2009.

_____; _____. Evidenciação dos ativos e passivos dos contratos de concessão: o caso da PPP-MG050. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 4., 2010, Vitória, **Anais ...** Vitória: EnAPG, 2010, 1 CD.

ANDRADE, Rodrigo Gondin de; RAUPP, Fabiano Maury; PINHO, José Antônio Gomes de. Em busca da transparência ativa em câmaras: uma investigação nos maiores municípios brasileiros. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 10, n. 1, p. 3-20, jan./abr. 2017. DOI: http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2017100101.

ANGNES, Juliane Sachser; MATTOS, Sandra Mara Matuisk; KLOZOVSKI, Marcel Luciano; STURM, Marlete Inês. Consórcio Intermunicipal da Fronteira (CIF): descrevendo as principais ações voltadas ao desenvolvimento regional a partir da perspectiva do poder público municipal. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro. v. 47, n. 5. p. 1165-1188, set./out. 2013.

BAIRRAL, M. A. da C.; SILVA, A. H. C. e; ALVES, F. J. dos S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas

federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 3, p. 643-675, maio/jun. 2015. DOI: http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612125158.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público:** abordagem simples e objetiva. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. **Orçamento aplicado ao setor público:** abordagem simples e objetiva. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

_____. **Decreto nº 6.017, de 17 de janeiro de 2007**. Regulamenta a Lei no 11.107, de 6 de abril de 2005, que dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6017.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 6 out. 2016.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4320-17-marco-1964-376590-normaatualizada-pl.html>. Acesso em: 28 nov. 2016.

_____. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm>. Acesso em: 28 nov. 2016.

_____. **Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998**. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9637.htm>. Acesso em: 2 set. 2017.

_____. **Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005**. Dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos e dá outras providências**.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Lei/L11107.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

_____. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5o, no inciso II do § 3o do art. 37 e no § 2o do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de

1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 31 ago. 2017.

CABRAL, S.; FERNANDES, A. S. A.; RIBEIRO, D. B. de C. Os papéis dos stakeholders na implementação das parcerias público-privadas no estado da Bahia. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, p. 325-339, abr./jun. 2016. DOI: http://dx.doi.org/10.1590/1679-395147398.

CHEIN, Flávia; LEMOS, Mauro Borges; ASSUNÇÃO, Juliano Junqueira. Desenvolvimento desigual: evidências para o Brasil. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 61, n. 3, p. 301-330, jul./set. 2007.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS – CNM. **Prestação de contas e transparência nos consórcios públicos**. Brasília: CNM, 2017. 136 p. ISBN 978-85-8418-093-6.

CRUZ, M. do C. M. T.; SILVA, T. A. B.; SPINELLI, M. V. O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 3, p. 721-743, jul./set. 2016. DOI: http://dx.doi.org/10.1590/1679-395131556.

FREITAS, Bruna Rodrigues; OLIVEIRA, Adriel Rodrigues de. Avaliação dos consórcios intermunicipais de saúde da Zona da Mata Mineira: uma análise sob a ótica dos gestores de saúde. **HOLOS**, v. 3, p. 338-353, 2015.

GALINDO, Jadson Mendonça; CORDEIRO, Joselma Cavalcanti; VILLANI, Renata Alves Gomes; BARBOSA FILHO, Evandro Alves; RODRIGUES, Cecile Soriano. Gestão interfederativa do SUS: a experiência gerencial do Consórcio Intermunicipal do Sertão do Araripe de Pernambuco. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 6, p. 1545-1566, nov./dez. 2014. DOI: http://dx.doi.org/10.1590/0034-76121478.

GERIGK, Willson; PESSALI, Huáscar Fialho. A promoção da cooperação nos consórcios intermunicipais de saúde do estado do Paraná. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 6, p. 1525-1543, nov./dez. 2014. DOI: http://dx.doi.org/10.1590/0034-76121779.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Perfil dos Municípios Brasileiro 2015.** Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Perfil_Municipios/2015/Tabelas_de_Resultados/xls/06_Articulacao_Interinstitucional.zip>. Acesso em: 30 dez. 2016.

LAUREANO, Rodrigo Vargas; WARTCHOW, Daniel; ROSSO, Victorino Piccinini; MACAGNAN, Clea Beatriz. Divergências entre o posicionamento dos auditores públicos e dos conselheiros do TCE-RS na análise da LRF. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 10, n. 1, p. 91-109, jan./abr. 2017. DOI: http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2017100106.

MACHADO, José Angelo; ANDRADE, Marta Leone Costa. Cooperação intergovernamental, consórcios públicos e sistemas de distribuição de custos e benefícios. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 3, p. 695-720, maio/jun. 2014. DOI: http://dx.doi.org/10.1590/0034-76121626.

MATOS, Fernanda; DIAS, Reinaldo. Cooperação intermunicipal na bacia do rio Paraopeba. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 46, n. 5, p. 1225-1250, set./out. 2012.

MINISTÉRIO DO ORÇAMENTO E GESTÃO – MOG. **Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999**. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>. Acesso em: 13 out. 2016.

NEVES, Luiz Antônio; RIBEIRO, José Mendes. Consórcios de saúde: estudo de caso exitoso. **Cadernos de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 22, n. 10, p. 2207-2217, out. 2006.

PALES, Raíssa Cota. **Desenvolvimento regional e desigualdades sociais entre as macrorregiões de planejamento de Minas Gerais**. 2014. 136 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Social) – Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Social, Universidade Estadual de Montes Claros, Montes Claros, 2014.

PECI, A.; SOBRAL, F. Parcerias público-privadas: análise comparativa das experiências britânica e brasileira. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, p. 1-14, jun. 2007.

PITERMAN, Ana; REZENDE, Sonaly Cristina; HELLER, Léo. Capital social como conceito-chave para a avaliação do sucesso de consórcios intermunicipais: o caso do CISMAE, Paraná. **Revista Engenharia Sanitária Ambiental**, [S.l.], v. 21, n. 4, p. 825-834, out./dez. 2016. DOI: 10.1590/S1413-41522016131791.

RIBEIRO, Wladimir António. Cooperação Federativa e a Lei de Consórcios Públicos. Brasília: CNM, 2007. 72 p.

RODRIGUES, Sebastião Francisco; CRUZ, Alair José da. A importância do consórcio público de saúde para os entes públicos municipais. **Perquirere**, Patos de Minas, v. 9, n. 2, p. 238-248, dez. 2012.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – STN. **Fonte/destinação de recursos**. STN: Brasília, 2017a. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/Fonte+e+Destina%C3%A7%C3%A3o+de+Recursos.pdf/f0d7fe52-23b0-4f09-8727-3d2040d9bac5>. Acesso em: 15 jun. 2017.

_____. **IPC 10**: contabilização de consórcios públicos. STN: Brasília, 2016a. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/391196/IPC10_Consorcios_Publicos+%28corrigida%29.pdf/52fa7f44-8478-425f-bcd8-8f3e72a47815>. Acesso em: 15 jun. 2017.

_____. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. 7. ed. STN: Brasília, 2017b. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Republica%C3%A7%C3%A3o+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>. Acesso em: 15 jun. 2017.

_____. **Plano de contas aplicado ao setor público**. STN: Brasília, 2016b. Disponível em: <http://tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>. Acesso em: 24 jun. 2017.

_____. **Portaria nº 274, de 13 de maio de 2016**. STN: Brasília, 2016c. Estabelece normas gerais de consolidação das contas dos consórcios públicos a serem observadas na gestão orçamentária, financeira e contábil, em conformidade com os pressupostos da responsabilidade fiscal. Disponível em: <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=17/05/2016&jornal=1&pagina=17&totalArquivos=112>. Acesso em: 30 nov. 2016.

_____; SECRETARIA DO ORÇAMENTO FEDERAL – SOF. **Portaria nº 163, de 04 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2011_23DEZ2011.pdf>. Acesso em: 13 out. 2016.

TEIXEIRA, Luciana; DOWELL, Maria Cristina Mac; BUGARIN, Maurício. Consórcios intermunicipais de saúde: uma análise à luz da teoria dos Jogos. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 57, n. 1, p. 253-281, jan./mar. 2003.

THAMER, R.; LAZZARINI, S. G. Projetos de parceria público-privada: fatores que influenciam o avanço dessas iniciativas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 4, p. 819-846, jul./ago. 2015. DOI: http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612119746.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS – TCEMG. **Classificação de fontes e destinação de recursos para 2016.** TCEMG: Minas Gerais, 2016. Disponível em: <http://portalsicom1.tce.mg.gov.br/tabelas/>. Acesso em: 15 out. 2016.

_____. **Fiscalizando com o TCE:** Minas Transparente. TCEMG: Minas Gerais, 2015a. Disponível: <http://fiscalizandocomtce.tce.mg.gov.br/>. Acesso em: 04 fev. 2017.

_____. **Módulo Acompanhamento Mensal 2015**: 4.1. TCEMG: Minas Gerais, 2015b. Disponível em: <http://portalsicom1.tce.mg.gov.br/leiautes/modulo-

acompanhamento-mensal-consolidado/modulo-acompanhamento-mensal-2015-4-1/>. Acesso em: 04 mar. 2017.

_____. **Resolução Normativa nº 05, de 08 de junho de 2011**. TCEMG: Minas Gerais, 2011. Dispõe sobre a padronização dos códigos de receita, despesa, fonte e destinação de recursos para fins de prestação de contas, controle e acompanhamento da execução orçamentária e financeira municipal. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/TreinamentoSICOM/IN-05-11.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO – TCEPE. **Resolução TC nº 34, de 09 de novembro de 2016**. Dispõe sobre cadastramento, transferência de recursos e prestação de contas dos Consórcios Públicos instituídos pelos entes jurisdicionados ao Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco e altera a Resolução TC nº 20/2015. Disponível em: <http://www.tce.pe.gov.br/internet/docs/resolucoes/16res034-consorcios-publicos.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2017.

XAVIER, Thiago Reis; WITTMANN. Milton Luiz; INÁCIO, Raoni de Oliveira; KERN, Juliana. Desenvolvimento regional: uma análise sobre a estrutura de um consórcio intermunicipal. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 4, p. 1041-1065, jul./ago. 2013.

ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho. A efetividade dos institutos supremos de auditoria e dos legislativos na transparência fiscal. **Revista Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 8, n. 22, p. 26-38, set./dez. 2014. DOI: http://dx.doi.org/10.11606/rco.v8i22.55608.

ANEXO I – VALORES TRANSFERIDOS POR CONTRATO DE RATEIO

20 – Valores Transferidos por Contrato de Rateio						
Campos que determinam a chave do registro: *tipoRegistro, codOrgao, CNPJConsorcio e codFontRecursos*						
Seq.	Nome do Campo	Descrição	Tamanho máximo	Formato	Obriga-tório	Conteúdo
1	*tipoRegistro*	Tipo do registro	Sempre 2	Inteiro	Sim	20 – Valores Transferidos por Contrato de Rateio
2	*codOrgao*	Código do órgão	Sempre 2	Texto	Sim	Código do órgão – conforme cadastrado no Portal SICOM.
3	*CNPJConsorcio*	Número do CNPJ do Consórcio.	Sempre 14	Texto	Sim	Número do CNPJ do Consórcio.
4	*codFontRecursos*	Código da fonte de recursos	Sempre 3	Inteiro	Sim	Codificação da fonte de recursos, conforme Classificação por Fonte e Destinação de Recursos padronizada pelo TCEMG, disponível no Portal SICOM.
5	vlTransfRateio	Valor transferido ao Consórcio por Contrato de Rateio no mês	14	Real	Sim	Valor transferido ao Consórcio por Contrato de Rateio no mês no elemento de despesa “70 - Rateio pela Participação em Consórcio Público” nas modalidades 71, 73 e 74 em todas as fontes de recursos OBS.: O valor deve corresponder ao somatório do campo valor Fonte do arquivo EMP registro 11 do elemento de despesa 70 nas modalidades 71, 73 e 74.
6	prestContas	Informar se o Consórcio encaminhou a prestação de contas do Contrato de Rateio ao Poder Executivo	Sempre 1	Inteiro	Sim	O Consórcio encaminhou as informações necessárias à elaboração do “Demonstrativo da Despesa com Pessoal”, “Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino” e “Demonstrativo das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde, conforme art. 12 da Portaria STN n. 72, de 01/02/2012: 1 – Sim 2 – Não

Fonte: TCEMG (2015b).

ANEXO II – EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA DO CONSÓRCIO DECORRENTE DO CONTRATO DE RATEIO

30 – Execução Orçamentária da Despesa do Consórcio Decorrente do Contrato de Rateio						
Campos que determinam a chave do registro: *tipoRegistro, CNPJConsorcio, mesReferencia, codFuncao, codSubFuncao, naturezaDespesa, subElemento e codFontRecursos*						
Seq.	Nome do Campo	Descrição	Tamanho máximo	Formato	Obrigatório	Conteúdo
1	*tipoRegistro*	Tipo do registro	Sempre 2	Inteiro	Sim	30 – Execução Orçamentária da Despesa do Consórcio Decorrente do Contrato de Rateio
2	*CNPJConsorcio*	Número do CNPJ do Consórcio.	Sempre 14	Texto	Sim	Número do CNPJ do Consórcio.
3	*mesReferencia*	Mês de referência da execução orçamentária do consórcio	Sempre 2	Texto	Sim	Mês de referência da execução orçamentária do consórcio. Formatação: “mm”. OBS.: Não poderá haver informação de execução orçamentária de um determinado mês sem que o mês anterior tenha sido informado. Exemplo: Janeiro: O consórcio prestou contas Fevereiro: O consórcio não prestou contas Março: O consórcio não prestou contas Abril: O consórcio prestou contas dos meses de fevereiro, março e abril. Na remessa do mês de abril deve ser informada a execução do consórcio (Registro 30) para os meses de fevereiro, março e abril. Não é possível informar apenas a execução do mês de abril.
4	*codFuncao*	Código da função	Sempre 2	Texto	Sim	Código da função, conforme Portaria n. 42, de 14/04/1999, expedida pelo Ministério do Orçamento e Gestão.
5	*codSubFuncao*	Código da Subfunção	Sempre 3	Texto	Sim	Código da Subfunção, conforme Portaria n. 42, de 14/04/1999, expedida pelo Ministério do Orçamento e Gestão.

6	*naturezaDespesa*	Código da natureza da despesa	Sempre 6	Inteiro	Sim	Natureza da Despesa, conforme Discriminação das Naturezas de Despesa padronizada pelo TCEMG, disponível no Portal SICOM. OBS.: Só serão aceitas as modalidades 90, 95 e 96. Exemplo: natureza da despesa – 319013, 339530 e 339630.
7	*subElemento*	Subelemento da despesa	Sempre 2	Texto	Sim	Subelemento da Despesa, conforme Discriminação das Naturezas de Despesa estabelecida pelo TCEMG padronizada pelo TCEMG, disponível no Portal SICOM.
8	*codFontRecursos*	Código da fonte de recursos	Sempre 3	Inteiro	Sim	Codificação da fonte de recursos, conforme Classificação por Fonte e Destinação de Recursos padronizada pelo TCEMG, disponível no Portal SICOM.
9	vlEmpenhadoFonte	Valor empenhado no mês	14	Real	Sim	Valor empenhado no mês. Obs: Incluem-se os reforços de empenho.
10	vlAnulacaoEmpenhoFonte	Valor de empenhos anulados no mês	14	Real	Sim	Valor de empenhos anulados no mês.
11	vlLiquidadoFonte	Valor liquidado no mês	14	Real	Sim	Valor liquidado no mês. Informar apenas as liquidações de despesa do exercício.
12	vlAnulacaoLiquidacaoFonte	Valor de liquidações anuladas no mês	14	Real	Sim	Valor de liquidações anuladas no mês. Informar apenas as anulações de liquidações de despesa do exercício.
13	vlPagoFonte	Valor pago no mês	14	Real	Sim	Valor pago no mês. Informar apenas os pagamentos de despesa do exercício.
14	vlAnulacaoPagamentoFonte	Valor de pagamentos anulados no mês	14	Real	Sim	Valor de pagamentos anulados no mês. Informar apenas as anulações de pagamentos de despesa do exercício.

Fonte: TCEMG (2015b).