

PARECER Nº. 001/CT/2009

Excelentíssimo Senhor Conselheiro:

O presente processo refere-se a consulta formulada pelo Diretor Presidente da Agência de Fomento do Estado de Mato Grosso, Senhor Arcleidy Dias Pereira, subscrita também pela Senhora Edilene Gonçalves Daltro de Carvalho (Diretora de Operações da MT Fomento) e os Senhores Luiz Carlos Armani (Diretor Administrativo e Financeiro da MT Fomento) e Carlos Vitor Silva Arruda (Superintendente de Controladoria da MT Fomento), em que solicitam a este Egrégio Tribunal de Contas, parecer sobre a possibilidade de substituir a determinação da MT Fomento operar no FIPLAN pela aplicação da técnica contábil de equivalência patrimonial, bem como requerem a concessão de prazo para implementação dessa nova sistemática no exercício de 2009.

Verifica-se que foram anexados aos autos os seguintes documentos:

- Informação Técnica nº 017/2008, emitido pelo Superintendência de Gestão da Contabilidade do Estado, Sr. Luiz Marcos de Lima (ps. 05 e 06 TC);
- Modelo Demonstrativo para Equivalência Patrimonial – Evolução dos Negócios da MT Fomento, no período de 2004 a 2008 (p. 07 TC);
- Demonstrativo do Permanente e Patrimônio Líquido da MT Fomento (ps. 08 a 11 TC);
- Relatório PTA, emitido do FIPLAN, que demonstra que o capital da MT Fomento foi 100% integralizado, com recursos para aumento do capital social oriundos da fonte 100 (ps. 12 e 13 TC);
- Relatório de Teto Orçamentário, emitido do FIPLAN, referente aos períodos de 2008 e previsões para 2009, 2010 e 2011, que demonstra o

pagamento com recursos da fonte 240 apenas para cobrir despesas “extra-pessoal”, sendo empregado zero de recursos com gastos enquadrados como “pessoal” (ps. 14 a 17 TC);

- Instrução CVM nº 247, de 27/03/1996 (ps. 18 a 27 TC);
- Resolução CFC nº 1.134 NBC T-16.7 (ps. 28 a 30 TC);
- Resolução CFC nº 1.137 NBC T-16.10 (ps. 31 a 35 TC);
- Portaria STN nº 589, de 27/12/2001 (ps. 36 a 39 TC);
- Lei nº 6.404, de 12/12/1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações (ps. 40 a 130 TC);
- Plano de Contas – MT Fomento – COSIF (ps. 131 a 182 TC);
- Resolução nº 2.901, define critérios para a aplicação de penalidades na prestação de informações ao Banco Central do Brasil e na inobservância de procedimentos relativos a operações de câmbio e a transferências internacionais em reais (ps. 183 a 186 TC);
- Ofícios encaminhados pelo Diretor Presidente da MT Fomento aos Secretários de Estado de Planejamento e Coordenação Geral; de Indústria, Comércio, Minas e Energia; ao Secretário Executivo do Núcleo Socioeconômico da SICME; e ao Presidente do Tribunal de Contas, Conselheiro Antônio Joaquim Moraes Rodrigues Neto, a fim de informar que já solicitaram parecer à SEFAZ sobre a possibilidade da MT Fomento ter suas atividades financeira e contábil operacionalizadas no Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças do Estado – FIPLAN (ps. 187 a 190 TC);
- Ofício encaminhado ao Conselheiro José Carlos Novelli, informando a consulta e pedido acima exposto (p. 191 TC);
- Novo pedido de parecer técnico ao Superintendente de Gestão de Contabilidade do Estado, Sr. Luiz Marco de Lima, assinado pelo Diretor Presidente da MT Fomento, para implementar as recomendações do Excelentíssimo Senhor Conselheiro José Carlos Novelli, no sentido da MT Fomento ter suas atividades operacionalizadas no FIPLAN (p. 192

TC);

- Justificativa apresentada ao Conselheiro José Carlos Novelli de que a MT Fomento reiterou o pedido à SEFAZ para atender a recomendação do relator (p. 193 TC);
- Ofício em que a MT Fomento informa ao Secretário Executivo do Núcleo Socioeconômico e Secretário de Estado da SICME, o resultado da consulta feita à SEFAZ (ps. 194 e 195 TC);
- Ofício encaminhado pela MT Fomento ao Presidente da CEPROMAT, solicitando parecer dessa empresa para que a MT Fomento possa atender a Metodologia da Equivalência Patrimonial ou preste informações para tomada de decisão e apresentação de subsídios ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (ps. 196 a 199 TC).

Ressalta-se que os requisitos de legitimidade e admissibilidade desta consulta não foram observados, em sua totalidade, pois apesar do consulente ter legitimidade para formular consulta a esta Corte de Contas, não o fez sobre o prisma da tese, mas focado no caso concreto da MT Fomento, em desacordo com o disposto no art. 232 da Resolução nº 14, de 2 de outubro de 2007, e no art. 48 da Lei Complementar nº 269, de 22 de janeiro de 2007.

Considerando que o tema de fundo objeto da consulta é de relevante interesse público, com base no parágrafo único do art. 48 do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, seguem respostas às seguintes indagações: quais regras de contabilidade são aplicadas às sociedades de economia mista? Quem deve operar no FIPLAN?

Frisa-se que de acordo com o art. 50 da Lei Orgânica desta Corte de Contas, a “decisão em processo de consulta, tomada por maioria de votos, terá força normativa, constituindo prejulgamento de tese a partir de sua publicação e vinculando o exame de feitos sobre o mesmo tema”.

É o relatório.

Segue parecer referente a indagação reescrita sob o prisma da tese, dividido em: **1.** Decisões do Tribunal de Contas referente a MT Fomento, até janeiro de 2009; **2.** Conceito e regime jurídico aplicado às sociedades de economia mista; **3.** Lei de Responsabilidade Fiscal e empresa estatal dependente; **4.** Da contabilidade aplicada às sociedades de economia mista em geral; **5.** Da contabilidade aplicada às sociedades de economia mista dependentes e independentes; **6.** Da contabilidade aplicada às sociedades de economia mista de capital fechado e capital aberto; **7.** Do Sistema Integrado de Planejamento, Finanças e Contabilidade do Estado de Mato Grosso - FIPLAN; **8.** Conclusões.

1. Decisões do Tribunal de Contas referente a MT Fomento, até janeiro de 2009

Da consulta no Sistema Control P, verifica-se que a MT Fomento foi objeto das seguintes decisões:

<i>Tipo de processo</i>	<i>Número</i>	<i>Decisão nº</i>	<i>Relator</i>	<i>Exercício apurado</i>	<i>Gestor</i>	<i>F</i>
Contas Anuais	111406/ 2005	Acórdão nº 2385/ 2007 por maioria	Cons. Valter Albano (relator original) Cons. Ubiratan Spinelli (relator revisor)	2004	Sr. Éder de Moraes Dias	Req recc
Contas Anuais	39314/ 2006	Acórdão nº 2698/ 2007 por	Cons. Ubiratan Spinelli	2005	Sr. Éder de Moraes	Req recc

		maioria			Dias	
Contas Anuais	48267/ 2007	Acórdão nº 2403/ 2007 por maioria	Cons. Valter Albano (relator original) Cons. Ubiratan Spinelli (relator revisor)	2006	Srs. Éder de Moraes Dias, Luiz Carlos Armani e Carlos Vitor Silva Arruda	Recomendado
Contas Anuais	43648/ 2008	Acórdão nº 1335/ 2008 por unanimidade	Cons. Valter Albano	2007	Sr. Éder de Moraes Dias	Recomendado

Além disso, a MT Fomento foi um dos pontos de análise do processo abaixo:

Tipo de processo	Número	Decisão nº	Relator	Exercício apurado	Gestor
Contas Anuais do Governo do Estado de Mato Grosso	58963/ 2008	Parecer nº 6/ 2008	Cons. José Carlos Novelli	2007	Excelentíssimo Senhor Governador Blairo Borges Maggi

Nos processos específicos de Contas Anuais da MT Fomento foi recomendado por esta Corte de Contas, entre outras medidas, a execução dos contratos com observação da lei de licitações; criação de cargos por lei e a realização de concurso público para provimento de cargos na Agência.

Nas Contas Anuais do Governo do Estado de Mato Grosso (processo nº 58963/2008), exercício 2007, apareceu pela primeira

vez a recomendação para que *implante urgentemente a operacionalização da estatal MT – Fomento no Sistema Fiplan* (recomendação nº 13) e nas Contas Anuais da MT Fomento (processo nº 43648/2008), exercício 2007, também foi determinado que o gestor Sr. Éder de Moraes Dias adote as providências necessárias à operacionalização orçamentária, financeira e contábil da MT Fomento, através do Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças do Estado de Mato Grosso – FIPLAN.

Ressalta-se que essas determinações visam dar mais transparência à execução do orçamento da MT Fomento, portanto, vão ao encontro dos princípios previstos no art. 37, *caput* da Constituição Federal e no art. 1º, § 1º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Postos esses registros iniciais referente às fiscalizações realizadas por esta Corte de Contas, quando da análise do caso concreto da MT Fomento, passa-se a enfrentar o tema propriamente dito, sobre o prisma da tese.

2. Conceito e regime jurídico aplicado às sociedades de economia mista

No art. 37, incisos XIX e XX, o legislador constituinte dispôs expressamente que as empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações somente poderão ser criadas com autorização legislativa, bem como também dependerá de autorização legal, a criação de subsidiárias dessas entidades e a participação de qualquer delas em empresas privadas.

Ressalta-se que a Constituição Federal brasileira de 1988, mesmo com a Emenda nº 19/98, inseriu as empresas públicas, sociedades de economia mista, autarquias e fundações no capítulo pertinente à Administração Pública.

A doutrina, de maneira pacífica, define a sociedade de

economia mista como pessoa jurídica com criação autorizada por lei, dotada de personalidade de direito privado, mas submetida a certas regras especiais decorrentes de sua natureza auxiliar à atuação governamental, razão porque é chamada, juntamente com a empresa pública, de “empresa estatal”.

A sociedade de economia mista é constituída sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria ao Estado (sentido *latu sensu*) ou a entidade de sua Administração Indireta.

O doutrinador José dos Santos Carvalho, na obra “Manual de Direito Administrativo”, 20ª edição, 2008, à p. 430 define que *Administração Indireta do Estado é o conjunto de pessoas administrativas que, vinculadas à respectiva Administração Direta, têm o objetivo de desempenhar as atividades administrativas de forma descentralizada.*

E nos termos do Decreto-lei nº 200, de 25.2.67, conceitualmente a Administração indireta é integrada por autarquias, empresas públicas, fundações públicas e sociedades de economia mista, portanto, essa espécie de empresa estatal integra a estrutura orgânica do Estado, compondo, globalmente, a “Administração Pública”, no sentido subjetivo dessa expressão.

E essa conclusão impacta na definição do regime jurídico aplicado à essas entidades da Administração Indireta, que necessariamente será o regime privado, típico das pessoas jurídicas constituídas sob a égide do direito privado, mas com derrogações próprias do regime público, em razão do investimento realizado com recursos públicos, portanto, os interesses da coletividade devem ser resguardados e isso norteia o tratamento privilegiado dado exatamente em prol dessa proteção.

3. Lei de Responsabilidade Fiscal e empresa estatal dependente

Empresa estatal dependente, nos termos previstos no art. 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 101/2000 consiste na *empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.*

O Senado Federal, com base nas atribuições a ele conferidas pelo art. 52, incisos VII e VIII da Constituição Federal de 1988, definiu por meio da Resolução Senatorial nº 43, de 21 de dezembro de 2001, o seguinte:

Art. 2º Considera-se, para fins desta Resolução, as seguintes definições:

I – Estado, Distrito Federal e Município: as respectivas administrações diretas, os fundos, as autarquias, as fundações e as empresas estatais dependentes;

II – empresa estatal dependente: empresa controlada pelo Estado, pelo Distrito Federal ou pelo Município, que tenha, no exercício anterior, recebido recursos financeiros de seu controlador, destinados ao pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital, excluídos, neste último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária, e tenha, no exercício corrente, autorização orçamentária para recebimento de recursos financeiros com idêntica finalidade.

(grifos nossos)

Esse é inclusive o conceito utilizado pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, exposto no Manual básico A Lei de Responsabilidade Fiscal, 2007, às ps. 12 e 13 ([www.tce.sp.gov.br/Manuais basicos/Lei de Responsabilidade Fiscal](http://www.tce.sp.gov.br/Manuais_basicos/Lei_de_Responsabilidade_Fiscal)), para orientar o seguinte:

A Lei Complementar nº 101/00 alcança todos os entes estatais: União, Estados e Municípios, seus Poderes, fundos e entidades da Administração indireta (autarquias, fundações e estatais dependentes), **destas excluídas as empresas que não**

dependem do Tesouro Central (art. 2º, III, LRF; art. 1º, § 1º, III, Resolução Senatorial 43/2001 e art. 2º, II da Resolução Senatorial 43/2001).

(...)

Livre da LRF está, por exemplo, uma empresa estatal que arrecada, ela mesma, o suficiente para o seu próprio custeio, ainda que, para tanto, venda mercadorias e serviços ao ente central (Prefeitura ou Administração direta do Estado), havendo, nessas operações, procedimentos de natureza intra-orçamentária, para evitar o viés da duplicidade (Portaria Interministerial nº 338, de 26/04/2006).

(grifos nossos)

Dessa forma, verifica-se que à empresa estatal dependente aplica-lhe as disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal, sem restrições.

Pontuar sobre a aplicabilidade da Lei de Responsabilidade Fiscal às empresas estatais independentes, definidas como aquelas que não recebem recursos do Estado para pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital (nestes excluídos aqueles provenientes de aumento de participação acionária), no entanto, exige estudo mais aprofundado visando exatamente a correção nessa conclusão.

Pois bem. De início, verifica-se que em vários dispositivos legais da Lei Complementar nº 101/2000 foi utilizada a expressão “empresa estatal” como sinônimo de “empresa controlada”, cujo conceito desta abrange as sociedades em que a maioria do capital com direito a voto pertence, direta ou indiretamente, a ente da Federação (art. 2º, inciso II da LRF).

Observa-se que essa é uma das características das sociedades de economia mista, conforme alhures exposto.

Ressalta-se que interessa ao intérprete e aplicador de leis no ordenamento jurídico brasileiro, a *mens legis* (o espírito da lei) e não a *mens legislator* (a vontade do legislador), portanto, o que foi positivado na norma complementar nº 101/2000 não pode ser desprezado.

Explica-se: apenas à título de exemplificação, tem-se que o previsto nos arts. 26, § 1º (...empresas estatais); 32 (...empresa controlada); 37, inciso II (...empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital); 40, inciso I (...entidades do próprio ente), §§ 6º e 7º (...empresa controlada); 43, incisos I e II (...empresa controlada); e 47 (...empresa controlada) são aplicáveis às sociedades de economia mista, enquadradas como dependentes ou não dos recursos estatais porque essas normas são direcionadas às “empresas estatais” ou “empresas controladas”, conceitos que incluem todas as sociedades de economia mista, nos termos narrados.

Por outro lado, os dispositivos da LRF direcionados especificamente às empresas estatais dependentes, conforme conceito exposto no art. 2º, inciso III c/c art. 2º, inciso II da Resolução Senatorial nº 43/2001, não se aplicam às sociedades de economia mista independentes. Exemplo: para essas não se exige a elaboração de orçamentos plurianuais e anuais, nos termos da LRF, mas deve ser observada a legislação imposta às Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/1976).

Assim, frisa-se que para as estatais dependentes, a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal é plena, mas para as empresas governamentais independentes, exige-se análise, um a um, dos artigos, mostrando-se incorreta qualquer generalização sobre o assunto.

Observa-se que é nesse sentido o parecer emitido pelo Auditor Substituto de Conselheiro, Sr. Cesar Santolim, do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, conforme documento em anexo, acolhido pelo Tribunal Pleno da referida instituição, em sessão realizada em 16.05.2001.

Por fim, deixa-se de realizar o enquadramento da MT Fomento como empresa estatal dependente ou independente por significar resolução do caso concreto, que exigiria análise documental de seus instrumentos constitutivos e orçamentos para identificação das fontes de recursos, o que

é vedado regimentalmente a esta unidade do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, em sede de consulta que resulte em prejudgado, conforme disposto nos arts. 232, inciso II e 111, inciso II, ambos da Resolução nº 14/2007.

Quanto ao aspecto contábil previsto na LRF, passa-se ao estudo do que é aplicável às estatais na modalidade sociedade de economia mista.

4. Da contabilidade aplicada às sociedades de economia mista em geral

Regra geral, a contabilização dos atos e fatos administrativos, bem como a elaboração de balanços e demonstrativos contábeis, orçamentários e financeiros obedecem às normas gerais estatuídas pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 e pelas legislações específicas (Decretos, Portarias, Instruções Normativas) de cada ente da Federação.

Em relação a contabilização pautada na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que refere-se às normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, destacam-se as normas previstas nos artigos 83 a 106, dentre muitas outras (ex.: arts. 34, 35, 36, 37, 43, 68, 69).

Quanto a organização das sociedades de economia mista, no art. 5º do Decreto nº 200/1967, determinou-se que a sociedade de economia mista seja estruturada sob a forma de sociedade anônima, razão porque é sempre considerada uma sociedade comercial.

É sabido que os ditames do Decreto nº 200/1967 somente são aplicáveis de maneira vinculativa na esfera federal, pois refere-se às normas pertinentes a organização da Administração Federal. No entanto, a doutrina reconhece a característica de S.A como própria desse tipo de

entidade.

E mais, consta também na Lei nº 6.404/1976, conhecida como Lei das Sociedades Anônimas, que tem aplicação em âmbito nacional, a sujeição das sociedades de economia mista aos ditames dessa lei, conforme previsto em seu art. 235, logo, conclui-se que necessariamente essas estatais serão organizadas na forma de sociedades anônimas.

A contabilidade aplicada às sociedades anônimas de economia mista é a chamada “contabilidade comercial ou gerencial” e deve observar os ditames prescritos na Lei nº 6.404/1976, conforme disposto no art. 177 da referida norma, *in verbis*:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.
(...)

Dessa forma, especialmente nos arts. 175 a 205 da Lei nº 6.404/1976 foram prescritas normas sobre “o que” e “como” documentar as demonstrações financeiras das sociedades anônima, plenamente aplicadas às sociedades de economia mista autorizadas a serem criadas pelo Estado (sentido *latu sensu*).

5. Da contabilidade aplicada às sociedades de economia mista dependentes e independentes

Na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal imposta à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, prescreveu-se nos artigos 50 e 51, normas sobre a escrituração e consolidação das contas, bem como no § 2º do art. 50, atribuiu ao órgão

central de contabilidade da União, que é a Secretaria do Tesouro Nacional, a responsabilidade pela edição de normas gerais para consolidação das contas públicas.

Referida obrigação é cumprida por meio da edição de Portarias, a exemplo da Portaria MPOG nº 42, de 14/04/1999 (que atualiza a discriminação da despesa por funções e estabelece conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade e operações especiais), e da Portaria Interministerial STF/SOF nº 163, de 04/05/2001 (que dispõe sobre normas gerais de consolidação de contas públicas), entre outras, sendo uma das mais recentes publicações, a Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008, que aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional, aplicados à União, Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros, válida para o exercício de 2009.

Referidas regras gerais sobre a contabilização dos órgãos e entidades estatais emitidas pela Secretaria do Tesouro Nacional têm sua aplicabilidade imposta às sociedades de economia mista dependentes, uma vez que essas integram a Administração Pública Indireta dos entes públicos e utilizam recursos para pagamento de gastos com pessoal ou de custeio.

Tal entendimento objetiva propiciar padronização e transparência no trato do patrimônio do povo, visando a observância sobretudo dos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, prescritos no *caput* do art. 37 da Constituição Federal.

Assim, a contabilidade da sociedade de economia mista, constituída na forma de sociedade anônima, mas enquadrada como “empresa estatal dependente”, nos termos da LRF (art. 2º, inciso III) deve seguir os ditames sobre o tema expostos nas Leis nº 4.320/1964 e 6.404/1976, bem como as regras previstas na Lei Complementar nº 101/2000 (ex.: arts. 50 e 51) e suas regulamentações, porque ambos

institutos lhe são plenamente aplicáveis, o que se conclui sem maiores delongas.

Quanto a contabilização da sociedade de economia mista independente, ou seja, que não recebem recursos do Tesouro para pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital, por sua vez, apenas devem seguir as regras expostas na Lei nº 6.404/1976 e suas regulamentações porque nesse ponto – regras para contabilização – a LRF não lhe é aplicável.

6. Da contabilidade aplicada às sociedades de economia mista de capital fechado e capital aberto

Em linha gerais, é sabido que as sociedades de capital aberto são aquelas que possuem ações negociadas no mercado mobiliário, enquanto que as sociedades de capital fechado não possui ações negociadas no mercado imobiliário (art. 4º da Lei de S.A).

Numa interpretação sistemática da Lei Complementar nº 101/2000 e da Lei nº 6.404/1976, verifica-se que as sociedades de economia mista de capital fechado podem, perfeitamente, enquadrar-se no conceito de empresa estatal dependente da LRF, do Senado Federal e da Portaria STN nº 589/2001, quando dependerem de recursos para pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital (nestes excluídos aqueles provenientes de aumento de participação acionária) e, conseqüentemente, integrar o orçamento fiscal, próprio da Contabilidade Pública.

Caso contrário, se não dependerem de recursos para os fins citados, mesmo sendo sociedade de economia mista de capital fechado, essa não integrará o orçamento fiscal e se sujeitará apenas à contabilidade prevista na Lei nº 6.404/1976.

As sociedades de economia mista de capital aberto, quando

deficitárias devem captar recursos no mercado de ações, logo, não dependem dos recursos do Tesouro, sujeitando-se às regras comerciais orientadas pela contabilidade gerencial.

Além disso, conforme disposto no art. 235, § 1º da Lei de S.A, as sociedades de economia mista de capital aberto também estão sujeitas às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Quanto ao método contábil da equivalência patrimonial, que consiste em atualizar o valor contábil do investimento feito pela investidora na sociedade investida, solicitado pelo consulente, conforme previsto no art. 248 da Lei nº 6.404/1976 é o que deve ser utilizado para avaliar o investimento em coligadas e controladas, senão vejamos o teor desse dispositivo legal:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum **serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial**, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

I – o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II – o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III – a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

(grifos nossos)

Ademais, verifica-se que a contabilização das companhias abertas também deve seguir as orientações da Comissão de Valores Mobiliários (nos termos do previsto no referido art. 248, inciso III, alínea “c”), a exemplo da CVM nº 247, de 27 de março de 1996, que indica esse método para avaliar o investimento de companhia aberta em coligadas, suas equiparadas e em controladas, localizadas no Brasil e no exterior, com base nas orientações nela expostas.

Frisa-se, portanto, que a empresa investidora é obrigada a utilizar esse método para contabilizar tais investimentos.

O investimento em empresa estatal constituída como de capital fechado pelo Estado de Mato Grosso, no entanto, a exemplo da Agência de Fomento do Estado de Mato Grosso S.A – MT Fomento, conforme exposto no art. 1º da Lei Complementar nº 140, de 16 de dezembro de 2003 (documento anexo), não estão inclusos no rol eleito pela referida Comissão para ser avaliado por equivalência patrimonial, o que inclusive não poderia ser diferente porque os ditames da Comissão Mobiliária de Valores aplica-se às companhias abertas e o Estado de Mato Grosso não é pessoa jurídica de direito privado, mas de direito público interno (art. 41, inciso II, da Lei nº 10.406/2002 - Código Civil) não sujeito, portanto, à referida determinação.

Por outro lado, na Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público – NBCT 16 e 16.7 (documentos anexos), referente a

consolidação das demonstrações contábeis, restou definido expressamente no item 10, o seguinte: *a participação patrimonial nas entidades estatais não-dependentes será reconhecida nas demonstrações da entidade governamental controladora, por meio de equivalência patrimonial.*

Também fazendo uso de suas prerrogativas, o Tesouro Nacional orienta por meio do Manual do SIAF (www.stn.gov.br) que a contabilização das empresas controladas se dê pelo método da equivalência patrimonial, logo, a aplicação dessa metodologia é indicada tanto para as companhias abertas, como para as fechadas (documento anexo), mas por força de normativos diferentes, conforme alhures exposto.

Postas essas conclusões, seque parecer sobre o tema propriamente indagado.

7. Do Sistema Integrado de Planejamento, Finanças e Contabilidade do Estado de Mato Grosso - FIPLAN

De maneira geral, a contabilidade aplicada para o setor público encontra respaldo legal (Lei nº 4.320/64, Lei nº 6.404/1976, Lei Complementar nº 101/2000, instrumentos legais específicos) e nas normas brasileiras de contabilidade, as chamadas NBCs, aplicadas desde que estejam em harmonia com as normas legais.

Cada ente, com base na autonomia administrativa prevista na Constituição Federal aprova o Plano de Contas aplicado à sua Administração Pública, devendo observar as regras gerais previstas nas leis e regulamentos citadas, entre outras.

É sabido que, atualmente, no Brasil são adotadas duas estruturas de Planos de Contas: uma que atende somente a Lei nº 4.320/1964; e outra que contempla tanto essa norma, como a Lei nº 6.404/1976, imposta às empresas estatais, que são as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

Em 1986, o Governo Federal criou um Sistema de Contabilidade com o objetivo de alcançar todos os tipos de Administração (direta e indireta), ou seja, um plano de contas misto, chamado SIAFI – Sistema de Administração Financeira do Governo Federal, também implantado em alguns Estados.

No Estado de Mato Grosso foram desenvolvidos dois Sistemas, a fim de evidenciar o patrimônio e suas variações que é o grande objeto da contabilidade, atendendo aos preceitos das Leis nº 4.320/1964 e 6.404/1976, além de atualizações para atender a Lei Complementar nº 101/2000; denominados por SIAF – Sistema Integrado de Administração e Finanças; e SIDORFFI - Sistema Integrados de Dados Orçamentários Físico e Financeiro.

Referidos sistemas foram utilizados durante décadas, sendo, recentemente, substituídos pelo FIPLAN - Sistema Integrado de Planejamento, Finanças e Contabilidade do Estado de Mato Grosso, construído pelo Centro de Processamento de Dados do Estado de Mato Grosso – CEPROMAT, e outros, de maneira a integrar num único instrumento, os módulos dos Sistemas SIDORFFI e SIAF.

Como norma de transição, no entanto, por meio do Decreto nº 8.456, de 28 de dezembro de 2006 (documento anexo), o Governador do Estado de Mato Grosso determinou que para execução do orçamento do exercício financeiro de 2007, os órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta, inclusive Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mistas, Autarquias, Fundos Especiais e Fundações utilizariam, simultaneamente, o FIPLAN e o SIAF.

O Decreto nº 259, de 16 de maio de 2007, por sua vez, expressamente revogou o Decreto 8.456/2006 e limitou-se a definir, como sistema oficial de planejamento, finanças e contabilidade do Estado de Mato Grosso, o Sistema Integrado de Planejamento, Finanças e Contabilidade do Estado de Mato Grosso – FIPLAN, bem como em atribuir

formalmente à SEFAZ, legitimidade para regulamentá-lo, num prazo de noventa dias, a contar da data de sua publicação (documento anexo).

Os Decretos nº 1.122, de 21/01/2008 e 1.758, de 30/12/2008 (documentos anexos), aplicados para a execução do orçamento financeiro de 2008 e 2009, do Estado de Mato Grosso, consideraram a SEFAZ e SEPLAN gestoras do Sistema FIPLAN e não revogam o Decreto nº 259/2007 no sentido de persistir o FIPLAN como o Sistema Oficial de Planejamento, Finanças e Contabilidade do Estado de Mato Grosso.

Assim, atualmente, o FIPLAN consiste no Plano de Contas Misto oficial a ser utilizado por todos os órgãos (administração direta) e entidades (administração indireta) do Estado de Mato Grosso, por expressa determinação do Governo do Estado, desenvolvido para fins de contemplar as exigências previstas nas Leis nº 4.320/1964, 6.404/1976, na Lei Complementar nº 101/2000, entre outras normas específicas, sem prejuízo da utilização de outras técnicas de contabilidade, a exemplo da técnica da equivalência patrimonial, ou ainda da utilização do Plano Contábil das Instituições Financeiras do Sistema Financeiro Nacional – COSIF, se assim for o caso.

Ressalta-se que a utilização do FIPLAN para o controle externo e interno é importante para fins de controle orçamentário e financeiro da utilização das receitas e despesas de todos os órgãos da administração estadual mato-grossense e como instrumento oficial para confronto de dados enviados pelos Municípios via Sistema de Auditoria Pública Informatizada de Contas – APLIC - e balancetes encaminhados fisicamente ao Tribunal de Contas, pelo Estado.

Como se vê, as consequências do enquadramento legal de uma sociedade de economia mista, objeto de estudo deste parecer, como “empresa estatal dependente” ou “empresa estatal independente”, de capital aberto ou fechado, em nada altera o dever de quaisquer empresa controlada mato-grossense operar sua contabilização via FIPLAN, por

ser o Sistema Integrado de Planejamento, Finanças e Contabilidade do Estado de Mato Grosso, que contém um plano de contas misto oficial, cujas regras da Lei nº 4.320/1964, Lei nº 6.404/1976 e Lei Complementar nº 101/2000, entre outras, foram observadas para seu desenvolvimento.

Frisa-se que as estatais dependentes, bem como as independentes devem estar inseridas no FIPLAN, haja vista tratar-se do plano de contas misto oficial da Administração Pública Estadual Mato-grossense, esse desenvolvido inclusive com o objetivo de incluir, no futuro, os municípios, para fins de dar maior transparência na utilização dos recursos públicos no referido Estado.

Eventualmente, apenas os técnicos do sistema, juntamente com os técnicos da sociedade de economia mista (dependente ou independente dos recursos do Tesouro, de capital aberto ou fechado) poderão realizar ajustes no Sistema FIPLAN, se for o caso, a fim de viabilizar a operacionalização específica do tipo de empresa estatal, em plena harmonia com todas as regras legais a ela impostas.

8. Conclusões

De todo exposto, conclui-se que o Plano de Contas Misto oficial do Estado de Mato Grosso, denominado FIPLAN - Sistema Integrado de Planejamento, Finanças e Contabilidade do Estado de Mato Grosso, nos termos do Decreto nº 269, de 16 de maio de 2007 deve estar preparado para incluir a contabilização dos recursos públicos operados pelas sociedades de economia mista, de capital aberto ou fechado, dependentes ou independentes dos recursos do Tesouro do Estado para cobrir despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, conforme definição de empresa estatal dependente exposta na Resolução Senatorial nº 43, de 21 de dezembro de 2001, uma vez que trata-se do instrumento oficial de controle e transparência na utilização dos recursos do Estado de Mato

Grosso.

Ademais, quanto a forma dessa contabilização, conclui-se que:

1) as empresas estatais independentes devem utilizar o FIPLAN e contabilizar operações somente de acordo com a Lei nº 6.404/1976; 2) as empresas estatais dependentes devem operar no FIPLAN, seguindo a contabilidade comercial exigida pela Lei nº 6.404/1976, além de utilizar as contas públicas; 3) o método de equivalência patrimonial deve ser utilizado pelo Estado de Mato Grosso, na qualidade de investidor, para contabilizar os resultados desses investimentos realizados nas empresas estatais independentes, de capital aberto ou fechado.

Posto isso, ao julgar o presente processo e em comungando este Egrégio Tribunal Pleno deste entendimento, sugere-se que determine a atualização da Consolidação de Entendimentos, acrescentando-se verbete com a redação abaixo:

**Resolução de Consulta nº _____/2009.
Contabilidade. Sociedade de Economia Mista
Estadual. Operacionalização obrigatória no Sistema
Integrado de Planejamento, Finanças e Contabilidade
do Estado de Mato Grosso – FIPLAN.**

- 1.A Sociedade de Economia Mista estadual dependente ou independente, de capital aberto ou fechado deve adotar o plano de contas misto oficial do Estado de Mato Grosso, denominado FIPLAN - Sistema Integrado de Planejamento, Finanças e Contabilidade do Estado de Mato Grosso, ainda que não dependa dos recursos do Tesouro do Estado para custear despesas com pessoal ou custeio em geral, ou de capital, bem como independente de ter que cumprir outras exigências, se for o caso.
- 2.O Sistema Integrado de Planejamento, Finanças e Contabilidade do Estado de Mato Grosso – FIPLAN, como plano de contas misto oficial do Estado deve contemplar as particularidades contábeis aplicadas para todos os órgãos e entidades da Administração Pública Estadual Mato-grossense, ou seja, atender às leis 4.320/1964 e 6.404/1976.

- 3.As empresas estatais dependentes compõem o orçamento fiscal, aplicando-lhes os ditames previstos nas Leis nº 6.404/1976 e 4.320/1964.
- 4.As empresas estatais independentes devem utilizar o FIPLAN e contabilizar suas operações somente de acordo com a Lei nº 6.404/1976.
- 5.O método da equivalência patrimonial deverá ser adotado pelo Estado de Mato Grosso para avaliar os resultados de seus investimentos nas empresas estatais independentes, nos termos da NBCT 16.7.

É o parecer que *S.M.J.* se submete à apreciação superior.

Cuiabá-MT, 16 de março de 2009.

Beísa Corbelino Biancardini Mühl
Técnico Instrutivo e de Controle

Volmar Bucco Junior
Consultor-Adjunto de Estudos, Normas e Avaliação

Osiel Mendes de Oliveira
Consultor de Estudos, Normas e Avaliação

Carlos Eduardo Amorim França
Secretário-Chefe da Consultoria Técnica