

# ABRACICON

Publicação Trimestral da Academia  
Brasileira de Ciências Contábeis.

## SABER

Marcando a história,  
construindo valores.



**ABRACICON**  
ACADEMIA BRASILEIRA  
DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Projeto

# Bate -Bola

CONTÁBIL

Lances do mundo  
corporativo no  
país do futebol

Informações e inscrições:  
[www.abracicon.org](http://www.abracicon.org)



Venha viver o  
conhecimento  
na dinâmica das  
questões atuais!

Informações e inscrições:  
[www.abracicon.org](http://www.abracicon.org)



QUINTAS DO  
SABER

ABRACICON



Editorial

## Edição Especial

Esta edição especial da nossa Revista ABRACICON Saber, que em tão boa hora vem a lume, encontra-me, especialmente, animada! Os que se empenham, voluntariamente, em incentivar o movimento científico da Contabilidade no País – em torno da Academia Brasileira de Ciências Contábeis e das Academias coirmãs regionais – vivenciam um momento auspicioso, que muito nos anima e impulsiona a realizar mais e melhor.

Virada a página do calendário de 2013 – ano temático dedicado à Contabilidade no Brasil – e ainda embalados pelas lembranças de um Encontro Nacional da Mulher Contabilista (em pleno mar!), apuramos um balanço altamente positivo da atuação da ABRACICON, marcando, decisivamente, a presença do 'pensar científico' perante as demais entidades representativas dos segmentos profissionais atuantes no meio contábil.

No momento, dois projetos importantes ocupam nossas atenções: o circunstancial 'Bate-Bola Contábil' e o 'Quintas do Saber', de mais longo prazo.

A programação do 'Quintas do Saber', para este mês de abril-2014, contemplou o Jubileu da Lei nº 4.320/64 e o novo padrão brasileiro de contabilidade aplicado ao setor público. O evento, que promove importante abordagem do tema, a cargo de renomados conferencistas nacionais, cuidou, ainda, de disponibilizar ao privilegiado leitor da ABRACICON Saber uma dezena de artigos assinados por respei-

táveis profissionais, mestres e doutores estudiosos da matéria, que vêm publicados nesta edição especial. Pessoalmente, como profissional sempre interessada no desenvolvimento científico da Contabilidade – ainda mais agora, pelo ofício que exerço –, julgo oportuníssima a discussão dessa fagulha disseminada entre os profissionais da Contabilidade, invadindo o meio acadêmico e atizando os espíritos dos estudantes, professores e cientistas contábeis, para lançarem aqui suas luzes. A Lei nº 4.320/64 é antológica, já por ter nascido no interregno de dois sistemas políticos antagônicos que marcaram profundamente, a História do Brasil: um presidido por João Goulart e o outro pelo Marechal Castelo Branco. Precisa dizer mais?!

Para além da sua gênese, esse Diploma Legal é notável sobremodo pela sua longevidade, comemorando, em março de 2014, meio século de vigência, em um País em que, não raro, leis "não pegam", ou mesmo já nascem mortas. Muitos afirmam que a visão sistêmica da Lei em comento fortaleceu a descentralização, modernizando a Administração Pública. Outros ainda identificam a sua influência benéfica em muitas leis, igualmente importantes, a partir do Decreto-Lei nº 200, até as mais recentes Leis de Acesso à Informação, da Transparência, da Anticorrupção, passando pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Há, também, críticas e pontos de vista divergentes sobre vários aspectos des-



**Dra. Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente da ABRACICON

sa Lei, principalmente no que concerne à aplicação do Princípio da Competência em sua integralidade. Acumuladas as experiências e consolidados os avanços da Administração Pública Brasileira, a questão agora – com vistas ao futuro – é como ajustar, no que couber, dentro do aparato legal vigente, o processo de harmonização da Contabilidade praticada no Brasil ao padrão mundial; como assegurar a valorização e a credibilidade dos nossos profissionais dentro e fora do País, tudo em adequada sintonia com os organismos normativos internacionais. Esse é um trabalho hercúleo ao qual o Conselho Federal de Contabilidade se dedica, diuturnamente, a exemplo da emissão das 'Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas à Contabilidade Pública' e de outras iniciativas, com acreditados parceiros institucionais.

Eis o grande desafio e missão permanente para os pensadores contábeis deste País.

## EXPEDIENTE

### Academia Brasileira de Ciências Contábeis (ABRACICON)

#### Endereço:

SAS - Quadra 05 - Bloco J - Edif. CFC  
4º andar, CEP: 70.070-920 – Brasília (DF)

#### Presidente:

Dra. Maria Clara Cavalcante Bugarim  
Gestão 20014 a 2017

#### Colaboração:

Paulo Fernando Torres Veras  
Adriana Guimarães  
Sílvia Neves

#### Contato:

(61) 3314-9453 | abracicon@cfc.org.br  
abraciconsaber@abracicon.org.br

www.abracicon.org.br

**Tiragem:** 6 mil exemplares

**Periodicidade:** Trimestral

**Projeto Gráfico, Redação e**

**Diagramação:** CQueiroz

Comunicação – (81) 3429.5846

**Gráfica:** Qualytá Gráfica e Editora

Quintas do Saber

5

## Projeto Quintas do Saber

Solenidade de lançamento



Especial

9

## Especial de homenagem à Lei 4.320/64



# Projeto Quintas do Saber

## Solenidade de lançamento



QUINTAS DO  
SABER  
A B R A C I C O N



**P**ensar, discutir e formar opinião é o objetivo do Quintas do Saber, que surgiu com a finalidade de gerar debates, sobre temas atuais da contabilidade nacional, de relevante impacto para o desenvolvimento econômico do Brasil. O projeto é uma idealização e realização da Academia Brasileira de Ciências Contábeis.



A cerimônia de lançamento do Projeto Quintas do Saber aconteceu no dia 19 de fevereiro de 2014 e abordou o tema "O IFRS e o novo modelo tributário do imposto de renda Pessoa Jurídica – fim do Regime Tributário de Transição (RTT), no Teatro Brasília, do Hotel Royal Tulip, localizado em Brasília-DF.

Diversos líderes da área contábil do Brasil, participaram do evento

para discutir o tema de lançamento do projeto. Compuseram a mesa, o secretário da Receita Federal do Brasil, Carlos Alberto Freitas Barreto; pelo subsecretário de Tributação e Contencioso da Receita Federal, Fernando Mombelli; pelo professor da Fundação Getúlio Vargas, ex-ministro da Previdência Social e acadêmico da ABRACICON, Nelson Machado; e pelo presidente da Trevisan Consultoria e Gestão e acadêmico da ABRACICON, Antoninho Marmo Trevisan.

Vários profissionais puderam acompanhar o lançamento do projeto que foi transmitido, simultaneamente,

via site e página no Facebook da ABRACICON. A presidente da Academia, Maria Clara Cavalcante Bugarim, deu início ao evento esclarecendo o que é o projeto e a importância deste evento. "Este é um momento extremamente rico, para falarmos sobre as ações que vem sendo desenvolvidas e principalmente dos caminhos que nós queremos trilhar", declarou a presidente.

Em seguida, o presidente da Trevisan Consultoria e Gestão e acadêmico da ABRACICON, Antoninho Marmo Trevisan, fez uma breve apresentação do tema e destacou a importância do Quintas do



Da esquerda para a direita: Eduardo Augusto Rocha Pocetti, presidente do IBRACON; Antoninho Marmo Trevisan, acadêmico da ABRACICON; Mário Almir Berti, presidente da FENACON; Nelson Machado, Acadêmico da ABRACICON; Maria Clara Cavalcante Bugarim, Presidente da ABRACICON; Carlos Alberto Freitas Barreto, secretário da RFB; José Martonio Alves Coelho, presidente do CFC; Fernando Mombelli, subsecretário de Tributação e Contencioso da RFB e Juarez Domingues Carneiro, presidente da FBC.



Antoninho Marmo Trevisan, acadêmico da ABRACICON; Nelson Machado, Acadêmico da ABRACICON; Carlos Alberto Freitas Barreto, secretário da RFB;

Saber por ser um projeto que discute temas relevantes. O auditor e consultor de empresas, também destacou as modificações que ocorreram na contabilidade brasileira.

O secretário da Receita Federal do Brasil, Carlos Alberto Freitas Barreto, agradeceu a Academia, por convidar a RFB para participar deste evento de inauguração do projeto. O secretário também falou sobre o Decreto-Lei Nº1.598/77 (Lei Societária),

que foi sancionada pelo então presidente do Brasil, Luiz Inácio Lula da Silva, mas que não teve a convergência realizada de imediato. "Então para que isso acontecesse, a Receita com colaboração da classe contábil, do CPC e outros círculos, mantiveram-se atualizados em relação a muitos processos editados, até agora, da maneira que tivesse impacto tributário para ser incorporado nesta norma" explicou Carlos Alberto.

Segundo o secretário, esta não é uma mudança trivial, mas sim, significativa que atinge de modo diferente vários segmentos econômicos, não só na contabilidade, mas também na matéria tributária que está sempre atenta acompanhando todos os procedimentos dos órgãos reguladores, para fazer estas adequações. Barreto também falou sobre o sofrimento neste período de distanciamento, da norma tributária para a norma contábil, dificuldades



## Destaques no Quintas do Saber

"Em 1978, a Receita Federal promoveu vários cursos para que os auditores e contadores se mantivessem atualizados em relação à Lei Nº 6.404, com o decreto 26 e 27, que produziu uma regra contábil típica, própria para os donos. A contabilidade, portanto, era voltada para os empresários. Iniciava-se com o capital ao lado direito e ao esquerdo o imobilizado, sem ao menos divulgar a receita que era considerada um 'segredo de estado'."

**Antoninho Marmo Trevisan,**

presidente da Trevisan Consultoria e Gestão e acadêmico da ABRACICON.

em implementar as novas funções e legislações dentro do ordenamento jurídico, naquilo que precisa ser modificado.

Maria Clara Cavalcante Bugarim, finalizou o evento homenageando os palestrantes que compuseram a mesa, com placas de homenagem.

A presidente também divulgou o próximo encontro do projeto Quintas do Saber, que será realizado no dia 10 de abril de 2014, onde será discutido mais um tema relevante, em comemoração ao Jubileu de Ouro, da Lei Nº 4.320/64. Várias autoridades já confirmaram presença na 2ª edição do projeto, como a TRICON, Tribunais de Contas e a Secretaria do Tesouro Nacional.



Da esquerda para a direita: Carlos Alberto Freitas Barreto, secretário da RFB; Maria Clara Cavalcante Bugarim, Presidente da ABRACICON; José Martonio Alves Coelho, presidente do CFC.

## Destaques no Quintas do Saber

"A alteração, em 2007, da Lei 6.404, com introdução da convergência da contabilidade às normas internacionais. A Instituição do Regime Tributário Transitório, conhecido como IRTT, surgiu com o objetivo de evitar uma insegurança jurídica e neutralizar os impactos tributários, já que a norma entrou em vigor sem que tivesse tempo de ser editada."

**Carlos Alberto Freitas Barreto,**

secretário da Receita Federal do Brasil.



ESPECIAL

# Uma homenagem ao Jubileu



# LEI FEDERAL Nº 4.320/64

## BREVE HISTÓRICO

Por **Zulmir Ivânio Breda**

O mês de março deste ano marcou a passagem dos cinquenta anos de dois fatos importantes na história de nossos país. O primeiro deles foi a edição da Lei Federal nº 4.320, promulgada em 17 de março de 1964, que estabeleceu e estabelece, até hoje, as diretrizes para a organização das finanças públicas no Brasil. O segundo fato, ocorrido duas semanas depois, refere-se a revolução deflagrada em 31 de março de 1964, que implantou o regime militar em nosso país. Ambos os fatos produziram efeitos significativos na vida nacional, com consequências bem distintas.

Quero cuidar aqui, evidentemente, de retratar breves aspectos históricos do primeiro fato importante ocorrido naquele longínquo março de 1964, a promulgação da Lei Federal Nº 4.320/64, pelo então presidente da República João Goulart.

O começo do século passado, quando o país ainda caminhava os seus primeiros passos de período republicano, não apresentou grandes novidades em termos de organização das finanças públicas, vigorando ainda regras do período imperial.

Somente em 1922, ainda sob a vigência da Constituição de 1891, por meio do decreto 4.536, de 28 de janeiro de 1822, foi aprovado o Código de Contabilidade da União, que, de fato, representou importante conquista técnica, estruturando os serviços de contabilidade da União e ordenando procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais, em seus 108 artigos.

A revolução de 1930 trouxe consigo uma proposta de modernização do aparelho do Estado, o que se materializou na Constituição de 1934. Nela o orçamento público foi tratado com ênfase, sendo classificado em seção específica, embora tal seção tivesse apenas um artigo e cinco parágrafos. Três anos mais tarde a Constituição de 1937 promulgada sob a égide do Estado Novo, destacou novamente a questão do orçamento público, com um capítulo especial composto de seis artigos.

Mesmo com os avanços institucionais providos até então, a falta de padronização de normas e procedimentos orçamentários e contábeis nos diversos níveis de governo causava sérias dificuldades ao governo central para consolidar as contas nacionais. Tanto que em 1938 ocorreu reunião dos Secretários Estaduais de Fazendas, onde foi aprovada resolução que atribuiu ao então Conselho Técnico de Economia e Finanças do



Ministério da Fazenda a elaboração de estudo para padronização das normas e a classificação dos orçamentos dos três níveis de governo.

No ano seguinte, em 1939, o Governo Federal convocou a 1ª Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, que ocorreu em outubro daquele ano, na cidade do Rio de Janeiro, com o objetivo de divulgar e discutir o projeto do padrão orçamentário elaborado pelo Conselho Técnico de Economia e Finanças.

A Classe Contábil era chamada a dar sua contribuição para melhor organização das finanças públicas do país.

Entretanto, na própria convocação da conferência ficou claro que o padrão a ser definido atingiria apenas estados e municípios, o que veio a se confirmar em 24 de novembro de 1939, quando o foi baixado o Decreto-Lei nº 1.804, aprovando o projeto oriundo da 1ª Conferência e que padronizava os orçamentos dos estados e municípios.

Já em 1940 ocorreu a 2ª Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, que fora convocada pelo próprio Decreto-Lei 1.804, do ano anterior, com o objetivo de analisar os resultados da aplicação do padrão orçamentário. Desse segundo conclave da contabilidade pública derivou nova consolidação de normas, que foram instituídas pelo Decreto-Lei nº 2.416, de

17 de julho de 1940, com aplicação ainda restrita aos estados e municípios.

A 3ª Conferência dos Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários ocorreu apenas em 1949, embora originalmente tivesse sido convocada para o mês de maio do ano de 1941. A participação do país na segunda guerra mundial e a redemocratização foram responsáveis pelo atraso na realização desse conclave.

“ É de se destacar os importantes debates havidos na ocasião a respeito de temas polêmicos na esfera da contabilidade pública, como a questão da implantação do regime de competência para reconhecimento das receitas orçamentárias. ”

Nesse período, entretanto, a Classe Contábil, tratava de organizar-se como profissão regulamentada, o que veio de fato a ocorrer em 1946, por meio do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio daquele ano, que instituiu o Conselho Federal de Contabilidade, os Conselhos Regionais e definiu as prerrogativas profissionais dos Contadores e Técnicos em Contabilidade.

A 3ª Conferência, também ocorrida na cidade do Rio de Janeiro, então Capital Federal, gerou um anteprojeto

de revisão do Decreto-Lei nº 2.416/40, com modificações necessárias a sua aplicação também pela União. Esse conclave contou com a participação dos mais renomados especialistas em contabilidade pública do país, à época, que participaram do evento, reunidos em delegações estaduais, cada uma com seu respectivo coordenador.

É de se destacar os importantes debates havidos na ocasião a respeito de temas polêmicos na esfera da contabilidade pública, como a questão da implantação do regime de competência para reconhecimento das receitas orçamentárias. A Delegação Gaúcha presente ao evento, coordenada pelo colega Manoel Marques Leite, apresentou proposição no sentido de se adotar o regime de competência também para a contabilização das receitas públicas, conforme se observa no trecho a seguir, extraído dos anais daquela Conferência:

“...O SR. VALENTIM F. BOUÇAS, Presidente – O ilustre Delegado será atendido. Tem a palavra o Sr. Manoel Marques Leite, representante do Rio Grande do Sul. O SR. MARQUES LEITE – Sr. Presidente, verifica-se pela redação do art. 17 que se estabelece para a receita pública o regime de caixa. A sugestão que desejávamos fazer era justamente no sentido de que se adotasse para a receita o regime de competência, naquilo que fosse possível redigindo-

“ O elevado nível técnico dos debates havidos no conclave demonstravam a existência de profissionais que buscavam aprofundar-se no estudo da contabilidade aplicada ao setor público. ”

se, então, o dispositivo da seguinte forma: “As despesas empenhadas e as rendas arrecadadas ou lançadas no ano financeiro devem computar-se como pertencentes ao respectivo exercício. Parágrafo único – As rendas tributárias lançadas e não arrecadadas serão escrituradas na conta “Dívida Ativa.” Foi matéria exaustivamente apreciada na I Comissão a que se contém no art. 17, que ora estamos analisando. Unanimemente foi realçado o critério de se estabelecer o regime de competência também para a receita e, se a I Comissão, contra o nosso voto, se inclinou por manter o regime de caixa, foi mais por dificuldades de ordem prática do que por deixar de reconhecer o alto valor que teria a adoção do regime de competência para a receita. Evidentemente, nossa proposta envolve um critério misto, da competência, por isso que, excetua a parte referente às rendas tributárias...”

A proposta, embora tecnicamente fundamentada e muito bem defendida, gerou polêmica e acirrou os debates na

Conferência. A seguir trecho de uma das manifestações contrárias à proposta, na fala do colega Milton Improta, representante da Delegação de São Paulo:

“...Adotou-se o regime de caixa para a receita para o que há fortes razões pelo menos na realidade brasileira, que aconselha este regime, conquanto seja teoricamente ideal o regime de competência, imposto aliás, pela própria técnica contábil, segundo a qual todas as despesas, todas as inversões devem ser atribuídas ao ciclo de produção. Dentro da administração pública, há um ciclo de produção que corresponde à execução orçamentária do exercício financeiro. Porém, diante dessa realidade e havendo imprecisão no tocante à tributação, não havendo certeza absoluta da conversão daqueles resíduos ativos, constituídos pela dívida ativa, em recursos, desde 1939 se vem adotando esse regime, simplesmente para evitar desequilíbrio na finança dos Estados e Municípios. Se adotássemos

o regime de competência também lançado pelo distinto colega Dr. Marques Leite, Delegado do Rio Grande do Sul, poderíamos incluir no ativo financeiro uma parcela que, efetivamente, é fictícia e poderia sobre ela ser aberto crédito adicional, correndo-se o grave risco resultante da sua não conversão em recursos...”

Mais adiante, antes de encaminhar a votação da proposta da Delegação Gaúcha, o Presidente da Conferência, colega Valentim F. Bouças, assim se pronunciou:

“...Estou certo de que a Casa está satisfeita com o debate que presenciamos, provocado pela Delegação gaúcha, um dos mais interessantes e elevados a que temos assistido, até agora, no Plenário desta Conferência. Não importa, pois, seja a tese aceita ou rejeitada, porque, de qualquer maneira, os anais registrarão os debates, que constituirão fonte preciosa para futuro estudo da matéria. Pediram preferência para a proposta apresentada pela Delegação do Rio Grande



do Sul que, se não me falha a memória, refere-se ao art. 17. Incisos I e II...”

Ao final dos debates, a proposta foi submetida à votação, mas não logrou aprovação, conforme se observa na seguinte transcrição dos Anais:

“...O SR. VALENTIM F. BOUÇAS - Presidente - Os senhores Delegados que têm direito a voto e estão de acordo com o proposta apresentada pela Delegação gaúcha, queiram conservar-se sentados. (Pausa). O SR. OVIDIO GIL - Lavro meu protesto, Sr. Presidente. Voto contra o substitutivo da Delegação gaúcha e protesto contra a forma da votação, que é anti-regimental. O SR. MARQUES LEITE - A forma já tem sido adotada. O SR. VALENTIM P. BOUÇAS, Presidente - Proceder-se-á de acordo com a vontade do Plenário, que é soberano. Da votação que se processou parece a esta Presidência que a proposta da Delegação gaúcha foi rejeitada. No entanto, com o intuito de deixar bem esclarecido o assunto, vamos fazer a chamada para verificação da votação. (O Sr. Secretário Geral procede a verificação da votação). O SR. VALENTIM P. BOUÇAS. Presidente

- Votaram a favor da proposta nove Srs. Delegados contra, 53. Rejeitada, portanto, a proposta dos Srs. Delegados do Rio Grande do Sul, e mantida a redação do avulso...”

O elevado nível técnico dos debates havidos no conclave demonstravam a existência de profissionais que buscavam aprofundar-se no estudo da contabilidade aplicada ao setor público. Destaco, como exemplo, a figura do nosso ilustre colega Contador Holy Ravanello, integrante da Delegação Gaúcha presente ao evento, um dos responsáveis pela criação, em 1948, da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, tendo sido o segundo a exercer a titularidade desse órgão, posto que exerceu por mais de doze anos.

A proposta extraída da 3ª Conferência, de 1949, foi apresentada na Câmara dos Deputados, em 1950, pelo Deputado Federal Bertho Condé e outros, onde tomou o número 201/50. O projeto foi aprovado ao final do ano de 1952, tendo seguido ao Senado Federal para apreciação, ainda naquele ano.

Por uma década o assunto não evoluiu no âmbito do Senado Federal. Durante este período vários estudos foram produzidos, porém sem obterem êxito na aprovação parlamentar. Somente em 1962 o Projeto de Lei nº 201/50 foi aprovado no Senado, na forma de um substitutivo que incorporava contribuições recolhidas no período, mantendo, entretanto, a base aprovada na 3ª Conferência, em 1949.

Retornando à Câmara dos Deputados, em 1963, o projeto recebeu diversas emendas, até ter sua redação final aprovada no Plenário em 27 de novembro

de 1963, tendo seguido para sanção Presidencial em 28 de fevereiro de 1964, resultando na promulgação, em 17 de março de 1964, da Lei Federal 4.320, até hoje vigente.

É indiscutível a relevante participação da Classe Contábil brasileira na formulação desse dispositivo legal que, passados cinquenta anos, ainda norteia a organização das finanças públicas no Brasil. Muitos ilustres colegas nossos foram, à época, responsáveis por estabelecer as diretrizes e as normas gerais para elaboração e execução dos orçamentos e organizar os sistemas de contabilidade da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, resultando numa Lei que ultrapassou cinco décadas de existência, o que, por si só, demonstra a propriedade e inteligência do texto produzido.

Muito justo, portanto, que se faça, neste momento, uma homenagem a todos esses colegas que prestaram inestimável colaboração ao País, elevando o bom nome da nossa Classe.



**Zulmir Ivânio Breda** é contador, especialista em Contabilidade, Auditoria e Finanças Governamentais, auditor fiscal da Receita Estadual do Rio Grande do Sul e vice-presidente de Desenvolvimento Profissional e Institucional do Conselho Federal de Contabilidade.

“ É indiscutível a relevante participação da Classe Contábil brasileira na formulação desse dispositivo legal que, passados cinquenta anos, ainda norteia a organização das finanças públicas no Brasil. ”

# A LEI Nº 4.320/64: UMA REFLEXÃO PERSPECTIVISTA

Por Joaquim Osório Liberalquino Ferreira



**A**o comemorarmos os cinquenta anos da Lei nº 4.320/64, temos o compromisso de reconhecer as contribuições inegáveis que desta obra de construção coletiva à organização das finanças pública brasileira e à administração pública como um todo. Considerando o ambiente social, político e econômico em que foi concebida, aprovada e instituída, representou um marco legal sem precedentes na nossa história republicana e democrática, pois ao definir e estatuir "Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal" o fez com uma visão sistêmica e abrangente, englobando desde a forma de elaboração da proposta orçamentária, perpassando pela execução, registro, evidenciação, até o controle do orçamento público.

Em que pese visões e análises, as mais variáveis possíveis, o contexto social na qual foi concebida, exigia até preocupações de forma, dispensáveis para ser recepcionada por uma Lei, ainda que ordinária, mas justificada à época, por suas contribuições pedagógicas à administração pública em matéria orçamentária, tratando desde a elaboração dos orçamentos e encaminhamento para discussão, aprovação, execução e controle.

Assim, a Lei nº 4.320/64, supriu uma enorme carência no setor público e estabeleceu uma nova cultura, com padrões, formas, modelos e regras que orientam até dos dias atuais a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal em matéria orçamentária e, por todos esses anos, permaneceu quase intocável, em parte pelos seus méritos, em parte pela falta de interesse de enfrentar e disciplinar um novo padrão para as questões orçamentárias, contábeis e de controle e de uma política fiscal estratégica para que o país continue a enfrentar seus grandes desafios de desenvolvimento sustentável e econômico-social mais redistributivo.

Portanto, o objetivo dessas reflexões assenta-se na visão que tomamos emprestada da Doutrina de Nietzsche

(FERREIRA: 1999, p. 1553), segundo a qual todo conhecimento é relativo às necessidades e especialmente às necessidades vitais do ser que conhece. Nesse aspecto, Nietzsche, apud MELO, define:

A força inventiva, que tem poetado categorias, labora a serviço da necessidade, ou seja, da segurança, do entendimento rápido à base de sinais e sonidos, de reducionismos: – não se tratam de verdades metafísicas nos casos de "substância", "sujeito", "objeto", "ser", "devenir". – Os poderosos é que do nome de coisas fizeram leis [...].

Nessa perspectiva, há de se questionar: Quais as necessidades que o país possui em matéria de política fiscal, planejamento, orçamento, execução, controle, inclusive social e contabilidade? A Lei nº 4.320/64 atende às necessidades atuais de nosso pacto social? A essência dos instrumentos de planejamento está contemplada e garantida para realidade atual? Conseguem traduzir e comunicar de forma compreensível os objetivos pretendidos, pactuados e as realizações das gestões governamentais? Estão sendo valorizados os princípios constitucionais, como a economicidade? A contabilidade na forma que está concebida produz informações úteis,

tempestivas e fidedignas que oriente a tomada de decisão e instrumentalizem o controle social? O Sistema de Informações de Custos está devidamente implantado e contribui para a qualidade do gasto público?

Na tentativa de oferecer elementos que contribuam para essa reflexão, não ousamos apresentar respostas aos nossos grandes desafios, mas de apresentar aspectos fundamentais para fomentar a discussão, através de uma objetividade socialmente instituída, como nos ensina FOUREZ (1995, p. 50), "trata-se de propor um modelo segundo o qual a observação seja uma construção social relativa a uma cultura e a seus projetos".

#### **A NECESSIDADE DE UMA LEI SOBRE POLÍTICA FISCAL**

Quando discute-se as necessidades que o Brasil possui em matéria de política fiscal, planejamento, orçamento, execução, controle, inclusive social e contabilidade, devemos estar atentos à realidade de um mundo economicamente globalizado, e, independente de posição a favor ou crítica, considerar os efeitos e os resultados que essas questões produzem. Para ficar mais clara a relação entre política fiscal e nosso marco legal, é importante fazer a conexão com o mundo real. Para ilustrar esse fato, veja o artigo intitulado "Acendeu o sinal amarelo" publicado na BBC, no dia 25 de março de 2014, comentado por Christopher Garman, onde o destaque é: "O rebaixamento da nota de crédito soberano do Brasil pela agência de classificação de risco Standard & Poor's"

Essa pequena citação é uma demonstração clara da necessidade que o país tem com a política fiscal e os efeitos dos atos de qualquer gestão que esteja à frente da administração pública,

pois nos dias atuais, representa um ativo intangível para qualquer país.

Na esteira dessa discussão, encontram-se as demais necessidades do presente questionamento, devendo redefinir e ressignificar as questões relativas ao planejamento, orçamento, execução, controle, inclusive social e contabilidade. Nos aspectos orçamentários e contábeis, compartilho as preocupações do Professor Waldemir Pires, quando clama pelo enfretamento e mudanças, seja no tratamento dos demonstrativos contábeis de planejamento, de execução e fiscais à base de um regime de competência; e a implantação e o manejo, em perspectiva gerencial, de sistemas de informação de custo nos governos.

#### **A HARMONIZAÇÃO DA LEI Nº 4.320/64 COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Quando se faz uma leitura atenta do nosso pacto social, expresso na Constituição Federal de 1988, percebe-se o distanciamento entre os instrumentos de Planejamento e o ordenamento jurídico precário existente, pois ao longo desses últimos vinte e sete anos, assistimos um cenário de total desprezo pelo marco regulatório em política fiscal, uma vez que até os dias atuais, não se consegue discutir e aprovar o disposto no art. 163 da CF-88, que estabeleceu:

Art. 163. Lei complementar disporá sobre:

- I** - finanças públicas;
- II** - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;
- III** - concessão de garantias pelas entidades públicas;
- IV** - emissão e resgate de títulos da dívida pública;

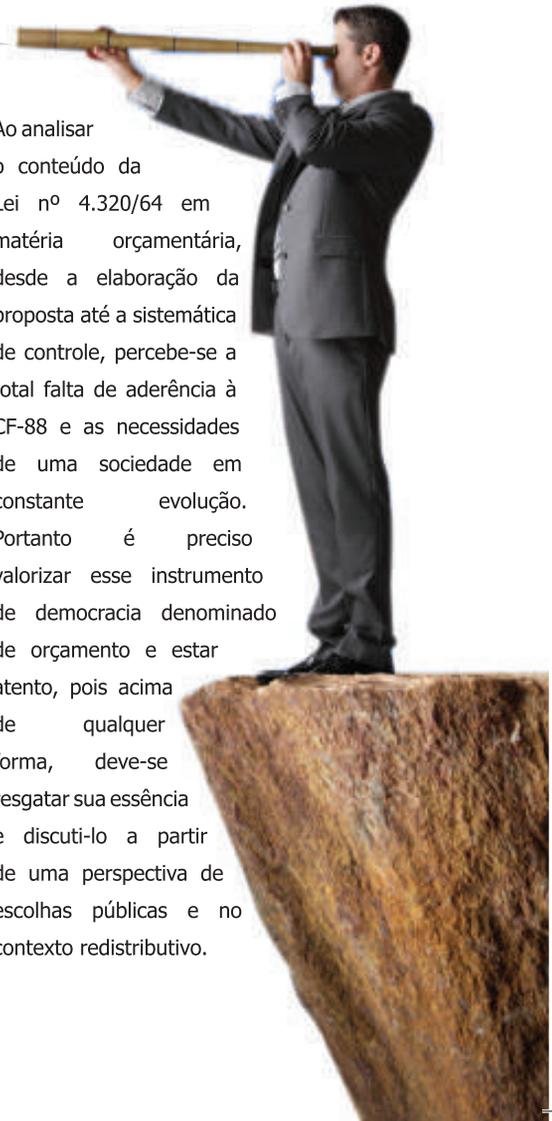
**V** - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta;

**VI** - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

**VII** - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Dessa forma, ressalta-se a preocupação quando se discute longevidade da Lei nº 4.320/64 ou descaso com a política fiscal? Com as Finanças Públicas e outras questões estratégicas da administração pública, vitais para os pilares de um processo de desenvolvimento justo e sustentável.

Ao analisar o conteúdo da Lei nº 4.320/64 em matéria orçamentária, desde a elaboração da proposta até a sistemática de controle, percebe-se a total falta de aderência à CF-88 e as necessidades de uma sociedade em constante evolução. Portanto é preciso valorizar esse instrumento de democracia denominado de orçamento e estar atento, pois acima de qualquer forma, deve-se resgatar sua essência e discuti-lo a partir de uma perspectiva de escolhas públicas e no contexto redistributivo.



## LINGUAGEM, COMUNICAÇÃO INTELIGÍVEL SOBRE OBJETIVOS E REALIZAÇÃO DAS GESTÕES PÚBLICAS E DA PRODUÇÃO DE BENS E SERVIÇOS.

Ao analisar os instrumentos de planejamento, em relação ao nível de informações úteis e compreensivas, que se aproximem do que se discute sobre “Transparência do Setor Público” percebe-se a total falta de sintonia entre o que se deseja e o que se pratica. É impraticável perceber ou informar o que foi realizado durante uma gestão governamental, pois não existe clareza sobre o que estava pactuado pelos governantes desde a sua eleição, até o final da sua gestão, expressando de forma clara o atendimento das necessidades da população em termos de produção de bens e serviços, custos e melhoria da qualidade de vida.

A forma dos demonstrativos caducou, a linguagem é incompreensível para a maioria dos profissionais que trabalham na área pública, que dirá para a população e não existe evidência sobre o cumprimento ou não do que foi pactuado com a população. É difícil entender até os resultados diferentes entre os demonstrativos orçamentários, financeiros, patrimoniais e fiscais. A visão de resultados, refere-se apenas ao exercício financeiro, sem nenhuma compatibilidade com a gestão de quatro anos, instituída para os nossos governantes.

Portanto é imprescindível que se altere radicalmente a forma e a linguagem dos demonstrativos, incorporando o conceito de informação útil, tempestiva e fidedigna, de transparência e de controle social, vital às novas demandas sociais, na tentativa de diminuir as assimetrias

informativas existentes.

Outro aspecto relevante das necessidades de alteração, recai sobre a incorporação de princípios constitucionais que não estão sendo valorizados nem exigidos, como o da economicidade. A constatação que se chega ao analisar o processo de alocação de recursos e quantificação de programas, projetos e atividades dos orçamentos, é que os mesmos são mantidos ao longo dos anos sem nenhuma avaliação de desempenho, apenas sendo reajustados à base de índices predefinidos pela burocracia pública, com o intuito de apresentar um equilíbrio fictício entre receitas e despesas orçamentárias, que na execução, apresentam-se completamente diferentes do que havia sido planejado.

Essa triste constatação, nos remete sempre ao questionamento sobre a importância do planejamento e orçamento no setor público, indagando-se: porque os erros são constantes? Por que não se consegue executar o que foi planejado, seja em relação aos objetivos, ao tempo e aos recursos aplicados? Uma das respostas, reside nessas necessidades de mudanças que o país necessita, mas que insiste em negligenciar ou de enfrentá-lo de forma mais efetiva.

### A CONTABILIDADE, A LEI Nº 4.320/64 E A NECESSIDADE DE INFORMAÇÕES ÚTEIS, TEMPESTIVAS E FIDEDIGNAS.

A Lei nº 4.320/64 dedicou a Contabilidade o TÍTULO IX, com vinte e quatro artigos (art. 83 a 106), representando à época um grande avanço. Passado cinquenta anos, devemos questionar se na essência e na forma esses dispositivos atendem à evolução dessa ciência e reconhece de forma adequada os fenômenos que

afetam o patrimônio, mensurando, registrando, evidenciando e gerando informações úteis, tempestivas e fidedignas que orientem a tomada de decisão dos diversos usuários e instrumentalizem os controles, internos, externo e social. A resposta é não.

O que surge como desafio é a necessidade da adoção do paradigma científico para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, pois a Contabilidade enquanto Ciência Social e Aplicada, tem o compromisso de gerar informações úteis, tempestivas e fidedignas sobre os fenômenos que se manifestam no mundo real e envolve atos e fatos que geram alterações patrimoniais com o propósito de orientar a correta prestação de contas, o processo de tomada de decisão, mas acima de tudo, instrumentalizar o controle social.

Essas considerações são essenciais para que se perceba que a contabilidade mudou e não pode mais ser percebida como demonstrativos, que nem sempre são claro e, por vezes, ao invés de esclarecer, mistifiquem os fenômenos do mundo real.

Essa nova perspectiva das Ciências Contábeis, está atenta para os fenômenos do mundo real, como a decisão recente do governo para enfrentamento das questões do setor elétrico em que parte dos acréscimos de custos pelo uso de termoeletricités será bancada pelo Tesouro (+ 4 milhões) – Diga-se sociedade, pois o Governo é financiado pela sociedade - pessoas físicas e jurídicas; uma parcela será advinda de financiamentos das empresas através de empréstimos (a definir a forma) e a outra será custeada com o aumento da energia elétrica, cobrada na conta dos consumidores a partir de 2015, embora os custos sejam incorridos em 2014, ou seja, é como se tivéssemos comprando com um cartão

de crédito, cuja fatura só será cobrada em 2015.

O reconhecimento desse fenômeno (decisão governamental) merecerá tratamento especial no setor público, para mensurar de forma correta e informar aos diversos usuários o impacto para cidadãos e empresas e os efeitos dessa decisão em seus patrimônios, considerando os custos e despesas, embora o pagamento (desembolso) esteja previsto para ocorrer em 2015, pois isto afeta desde os orçamentos até o desempenho das empresas, uma vez que terão que registrar esse ano um custo menor e consequentemente um resultado mais favorável, podendo ter uma tributação sobre o lucro maior, embora seus custos e despesas estejam maiores.

A de se questionar se o tratamento previsto na Lei nº 4.320/64 abrange e proporciona os elementos necessários ao tratamento correto de fenômenos com esse? Ao analisar o tratamento é bem provável que se constate, que questões dessa natureza, se quer constaram das demonstrações contábeis, comprometendo a geração de informações úteis, tempestivas e fidedignas. Nessa nova perspectiva da Contabilidade, a falta de registro, mensuração e evidenciação de fatos relevantes como esse, não mais se sustentam ou são admissíveis, com base no novo paradigma contábil.

Aparece como necessidade premente, a utilização da contabilidade como ciência social e aplicada, com os novos paradigmas e conceitos advindos do processo de convergência com as Normas Internacionais. É fundamental incorporar, os princípios contábeis, inclusive o da competência integral para as receitas e despesas do setor público e o registro de todos os fenômenos que afetam o

patrimônio, independente de serem ou não despesas ou receitas orçamentárias.

A utilização do Sistema de Informação de Custos deve orientar a busca pela eficiência e efetividade dos gastos públicos, a mensuração mais próxima da realidade dos custos dos serviços e obras prestados à população e que estimule a busca pela qualidade do gasto público, orientando a elaboração dos orçamentos anuais;

É vital a construção de demonstrativos contábeis e notas explicativas que sejam capazes de evidenciar os critérios utilizados para mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas, gerando informações úteis, tempestivas e fidedignas que orientem a tomada de decisão, informe aos diversos usuários e instrumentalizem o controle social, evitando práticas desaconselháveis ou omissão de patrimônio e obrigações.

## CONCLUSÃO

Ao comemorarmos um dos maiores marcos e avanços em matéria de finanças públicas, com foi a Lei nº 4.320/64, não podemos perder a perspectiva desse novo cenário mundial e brasileiro, que exige a definição de uma política fiscal como pilar de sustentação do desenvolvimento que tanto se deseja, de incorporação dos princípios constitucionais ao processo de planejamento e aos seus instrumentos e da utilização da contabilidade como ciência social e aplicada, com seus princípios e bases conceituais, capazes de gerar informações úteis, tempestivas e fidedignas aos diversos usuários, mais acima de tudo, que instrumentalize e fortaleça o controle social.

## REFERÊNCIAS

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda.

Novo Aurélio Século XXI: Novo Dicionário da Língua Portuguesa – 3.ed. Totalmente revista e ampliada. – Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FOUREZ, Gérard, 1937. A construção das ciências: introdução à filosofia e a ética da ciência / Gérard Fourez; tradução de Luiz Paulo Rouanet – São Paulo: Editora da Universidade estadual Paulista, 1955. – (Biblioteca Básica).

GARMAN, Christopher. Artigo intitulado: “Acendeu o sinal amarelo” publicado na BBC. [http://www.bbc.co.uk/portuguese/noticias/2014/03/140325\\_nota\\_investimento\\_brasil\\_reacao\\_ac.shtml](http://www.bbc.co.uk/portuguese/noticias/2014/03/140325_nota_investimento_brasil_reacao_ac.shtml). <Acessado em 25 de março de 2014>

MOTA, Thiago. Nietzsche e as perspectivas do perspectivismo. <http://www.cadernosnietzsche.unifesp.br/pt/home/item/152-nietzsche-e-as-perspectivas-do-perspectivismo>. <acessado em 10 de março de 2014>.



**Joaquim Osório Liberalquino Ferreira** é contador e Mestre em Administração para o Desenvolvimento Regional e Local pelo PNUD/UFPE, Coordenador Adjunto do Grupo de Estudos da Área Pública do Conselho Federal de Contabilidade, professor da Universidade Federal de Pernambuco, Auditor Tributário do Estado de Pernambuco e pesquisador com área de concentração no Setor Público.

# PARA COMEMORAÇÃO DO JUBILEU DA LEI Nº 4.320/64:

## “50 anos da Lei Nº 4.320/64: O que preservamos; o que complementamos e o que precisa mudar”

Por **Domingos Poubel de Castro**

**R**efletindo sobre as coisas de Deus e sobre o mundo da contabilidade, meio século não é nada, mas sobre as coisas dos homens, para uma lei sobreviver a este tempo deve ter algo de especial. Principalmente em um tempo e em um país que tudo parece transitório e poucas leis adotam princípios em sua formatação. Ao completar 50 anos, é tempo para analisar o que a Lei nº 4.320/64 tem de bom, que

precisamos preservar, mas também de lutar para que, partes que ficaram desatualizadas sejam revistas, para que ela possa comemorar seu centenário.

Nesse sentido, espero contribuir com minhas percepções sobre o que devemos preservar, minhas

observações sobre o que mudamos ou complementamos e minha luta para mudar aquilo que com o tempo ou com o desvio de seu foco, acabou sendo desvirtuado.

### O QUE PRESERVAMOS

Durante os meus trinta anos de serviço público, naquilo que pude fazer e me associar com outros técnicos que adotaram a lei como sua referência conceitual, lutamos para preservar os seguintes pontos da Lei nº 4.320/64:

#### Sua visão sistêmica

– A Lei nº 4.320/64 teve como ponto forte tratar as questões financeiras de forma sistêmica envolvendo os atos e fatos desde o momento do planejamento até sua avaliação com a fiscalização. Esta visão sistêmica certamente influenciou outra Lei que completei 50 anos que é o



Decreto-Lei 200. Esta detalhou a visão sistêmica e fortaleceu a descentralização, criando os instrumentos jurídicos da delegação de competência, do convênio e do contrato;

**Padronização** – Suas regras, seus demonstrativos e sua forma de tratar a gestão pública foram padronizadas para o Governo Federal; Estados; Distrito Federal e Municípios, bem como para toda entidade que utiliza recursos públicos contemplados nos orçamentos das três esferas de governo;

**Valorização da Contabilidade e do Orçamento** - Ao exigir obediência legal para aplicar recursos da sociedade dentro dos princípios do orçamento adotou as demonstrações contábeis como forma de apresentação das informações oficiais para análise da sociedade e julgamento pelos Tribunais;

**Integração das Informações** – Ao definir os quatro focos da informação: orçamentário (Balanço Orçamentário); financeiro (Balanço Financeiro); patrimonial efetivo (Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais) e potencial patrimonial (sistema de compensação), além de atender a sua completude, mostrou que as informações se inter-relacionam. Mostrou que este relacionamento acontece com o foco orçamentário que aparece, com destaque, em todas as demonstrações;

**Base contábil** - Ao integrar as informações utilizando regras contábeis acabou por fortalecer a necessidade

de tratar os dados pelo método das partidas contábeis (quarta fórmula), que é a forma mais segura de tratamento das informações tendo como base os princípios contábeis e o suporte documental;

**Fortalecimento do profissional de contabilidade** – Ao exigir que as informações oficiais sejam baseadas na contabilidade, fortaleceu o profissional de contabilidade, única profissão que trata a informação com responsabilidade de seus técnicos.

“Ao longo dos cinquenta anos, muitos “jeitinhos” foram adotados para não cumprir os princípios da lei. Daí a necessidade de leis complementares, criadas a partir das regras básicas de lei original”

## O QUE COMPLEMENTAMOS

Ao longo dos cinquenta anos, muitos “jeitinhos” foram adotados para não cumprir os princípios da lei. Daí a necessidade de leis complementares, criadas a partir das regras básicas de lei original, como:

**Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000)** - Complementada pela lei de crimes (Lei 10.028/2000), buscou fazer valer os princípios que a lei trouxe ou mostrou que devem ser seguidos, para a boa aplicação dos recursos públicos. O gestor público passou a dar atenção aos princípios orçamentários e contábeis a partir das penalidades caso não fossem seguidos ou da impossibilidade de se candidatar a novos cargos;

**Lei de Transparência** – Mostrando que a informação é um bem da sociedade e a ela deve chegar por vontade própria dos bons gestores ou exigências sobre os demais;

**Lei do Ciclo de Gestão (Lei 10.180/01)** – Esta lei, especificamente, teve a oportunidade de conduzir sua elaboração desde a Medida Provisória 480/94, de 27 de abril de 1994, até sua transformação em lei, em fevereiro de 2001, após 88 meses. Nela, além de preservar os princípios sistêmicos, consegui criar o Sistema de Contabilidade, como parte integrada dos demais sistemas tratados na lei 4320/64: Planejamento e Orçamento; Finanças; Contabilidade e Auditoria (tipificada de Controle Interno);

### **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)**

– A partir de 2009, diversas resoluções do CFC, complementaram a visão financeira e orçamentária da Lei nº 4.320/64, reforçando a visão patrimonial, com ajustes nas demonstrações de forma a preservar as visões financeiras, mas destacar a visão patrimonial que ficou esquecida ou foi pouco utilizada na avaliação dos gestores público. Mesmo mantendo a visão financeira buscou ampliar com a criação da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), corrigindo uma lacuna nas demonstrações existentes, haja visto que o Balanço Financeiro não era totalmente financeiro.

Esta nova

Demonstração, também se tornou importante para o Setor Privado com adoção das regras internacionais. A partir da divulgação das IPSAS, sua importância foi destacada em uma IPSAS específica (IPSAS 02).

### **O QUE PRECISA MUDAR**

Na época em que a lei foi aprovada os instrumentos de controle eram rudimentares. Hoje, com o avanço e massificação da tecnologia, com a necessidade de racionalização das ações do serviço público e adoção de uma administração de qualidade precisamos evitar desperdícios de tempo e material pois estamos caminhando para a era das restrições e

objetividade. Nesse sentido, precisamos mudar:

### **Adotando o regime de competência no orçamento**

– A lei precisa forçar que o orçamento seja tratado pelo regime de competência integral na despesa, substituindo a fase do empenho como execução orçamentária. Na fase do empenho não houve gasto, pois nada foi feito fisicamente, não houve entrega do bem ou do serviço. Com isso, acabamos distanciando o conceito orçamentário do conceito contábil, prejudicando as duas áreas, burocratizando o processo de gestão, dificultando a sistematização e perdendo a efetividade da informação. Lutei para acabar com esta diferença quando da elaboração da LRF, mas meu Artigo 41 foi vetado, por interesses políticos e por falta de apoio técnico dos setores de orçamento e de finanças. Hoje me sinto cada vez mais consciente dessa importância porque pratico este conceito há dez anos no SEBRAE. Quem tiver interesse em conhecer detalhes desta forma de tratar o orçamento acesse o artigo que disponibilizei no site <[www.domingospobel.com.br](http://www.domingospobel.com.br)>;

### **Substituição da Nota de Empenho por indicadores e limites**

– Na época da criação da Lei nº 4.320/64 a base de controle utilizada para definição de responsabilidade dos gestores público era através de documentos: Empenho (NE) e pagamento (OB). Hoje, o nível de controle pode ser tratado por indicadores e limites, como já acontece com a LRF. A NE é um documento administrativo. Tratar documento em conteúdo de lei é burocratizar o processo;



**Não considerar empenho como uma obrigação patrimonial** – A grande questão que se depara o setor público com a mudança adotada pelo CFC com a adoção das NBCASP é o conceito da Lei nº 4.320/64 de considerar a fase do empenho como uma obrigação patrimonial. Esta é a questão mais complicada que estamos encontrando para conciliar o conceito orçamentário com o contábil, porque empenho é um ato, não é um fato. Portanto, não podemos aceitar que seja considerado uma obrigação e, muito menos, que ele possa afetar o Patrimônio Líquido. Considero que esta seria a maior mudança que poderíamos promover na Lei e que ela seria a simplificação e valorização da informação orçamentária com reflexo na simplificação dos sistemas contábeis e orçamentários no âmbito do setor público. Fiz esta mudança no SEBRAE e vejo como seria importante que o setor público pudesse adotar o mesmo critério. Não é por acaso que os órgãos públicos estão há cinco anos tentando ajustar seus sistemas para adoção da contabilidade por competência! No mundo, nenhum país fez a mudança do regime contábil sem fazer a mesma mudança no regime orçamentário. É mais uma reflexão que temos que fazer! Toda esta luta para manter a integração conceitual entre orçamento e contabilidade visa simplificar o processo, preservar a informação física como fato gerador da informação orçamentária e contábil e valorizar as demonstrações contábeis como instrumento de gestão. Este ponto está provocando a separação conceitual da despesa contábil com a orçamentária. Esta separação é maléfica

para os dois lados: Orçamento sem contabilidade é saber para onde vai, sem saber aonde está! Contabilidade sem orçamento é saber aonde está, sem saber para onde vai! Contabilidade e orçamento no mesmo conceito de competência permite ligar o passado com o presente e o futuro, integração necessária para valorizar as duas áreas com ganhos para seus profissionais.

“ A grande questão que se depara o setor público com a mudança adotada pelo CFC com a adoção das NBCASP é o conceito da Lei nº 4.320/64 de considerar a fase do empenho como uma obrigação patrimonial. ”



**Domingos Poubel de Castro** é graduado em Ciências Contábeis e Econômicas, especialista em Auditoria Interna e Externa. Foi auditor do Banco Central do Brasil. Atualmente é responsável pelas áreas de orçamento e contabilidade do SEBRAE, membro do grupo assessor e representante do Conselho Federal de Contabilidade, junto a STN para padronização de procedimentos contábeis. É professor universitário.

# 50 ANOS DA LEI Nº 4.320/64: DESAFIOS E PERSPECTIVAS

Por **Diana Vaz de Lima**

Muitas são as discussões que cercam o cinquentenário da Lei nº 4.320/64, e não há um consenso sobre a sua continuidade ou não como referencial legal da contabilidade pública brasileira. O fato é que ao longo dos últimos 50 anos, a Lei nº 4.320/64 esteve presente no dia a dia dos contabilistas públicos brasileiros, e ainda é considerada um marco legal importante para os órgãos que fiscalizam as contas públicas do País.

Um primeiro desafio é fazer com que a prática contábil na Administração Pública – cujo

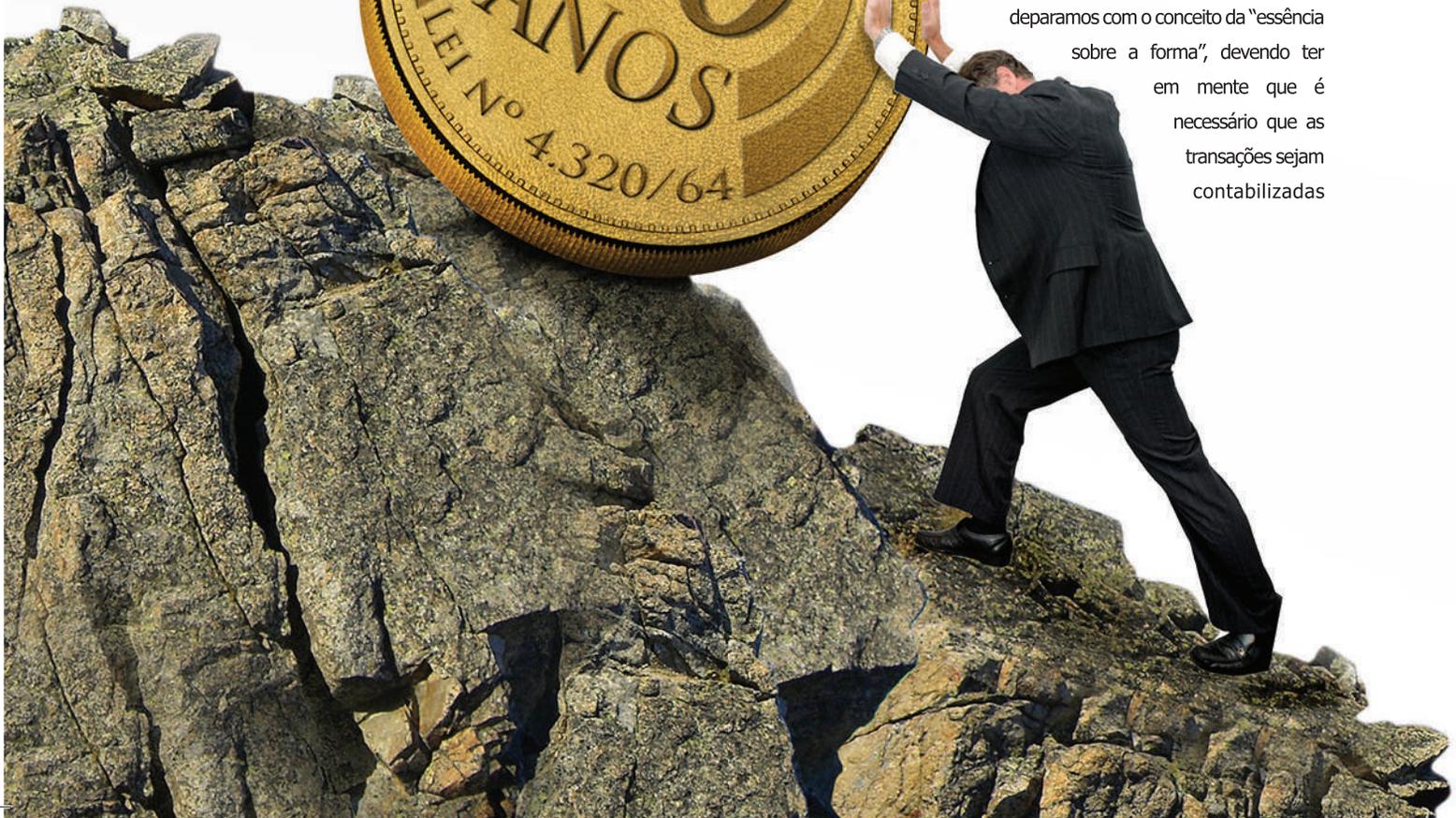
foco ao longo dos anos esteve voltado para o controle orçamentário, financeiro e fiscal – absorva um novo arcabouço conceitual que lhe permita acompanhar com propriedade a evolução do patrimônio público e fomentar o controle por parte da sociedade.

Para avançar neste desafio, o CFC elaborou um conjunto de orientações

estratégicas, consubstanciadas em diretrizes relacionadas à promoção e ao desenvolvimento conceitual, à convergência às normas internacionais e ao fortalecimento institucional da Contabilidade.

Os Princípios de Contabilidade também tiveram a sua discussão ampliada sob a perspectiva do setor público. A edição da Resolução CFC n. 1.111/2007 não só aproximou a contabilidade pública brasileira dos fundamentos da doutrina contábil, como possibilitou a edição de um conjunto de normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBC T SP 16).

A partir da edição das NBC T SP 16, não deparamos com o conceito da “essência sobre a forma”, devendo ter em mente que é necessário que as transações sejam contabilizadas



e apresentadas de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal.

É importante lembrar que a própria Lei 4.320 traz em seus artigos 85, 89, 100 e 104 a necessidade de as variações patrimoniais serem evidenciadas, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária. Mas a prática contábil não absorveu os procedimentos que permitiriam o adequado registro desses valores, e comprometeu a qualidade das informações patrimoniais geradas no âmbito da Administração Pública brasileira ao longo dos anos.

O art. 35 da Lei nº 4.320/64 tem sido também alvo de muitas discussões. Para alguns, está claro que ele não se refere ao regime contábil, mas sim ao regime de execução orçamentária e financeira. Do ponto de vista da doutrina contábil, é fato que o momento da arrecadação da receita não representa o registro pelo regime de caixa, uma vez que o ingresso do recurso se dá apenas na etapa do recolhimento. Nem tampouco o empenho representa o registro pelo regime de competência, uma vez que nesta etapa não está caracterizado o fato gerador da despesa.

Com a publicação da NBC T SP 16.5 – Registro Contábil, o CFC se posicionou institucionalmente sobre a necessidade de os fundamentos da doutrina contábil também ser observados pelas entidades governamentais, estabelecendo que no Setor Público brasileiro seja adotado o regime contábil de competência integral:

19. As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas

“ O que fica como perspectiva é que, independentemente de que a Lei nº 4.320/64 se mantenha como referencial legal pelos próximos 50 anos, o fato é que já avançamos para além de um ponto que não tem como voltar atrás. ”

integralmente no momento em que ocorrerem.

21. Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

Não obstante a necessidade de se implantar os novos procedimentos patrimoniais, a exemplo da constituição de provisões, depreciações e registro pela competência, é preciso ter em mente a necessidade de que o “valor justo” seja resgatado.

Para que isso seja possível, a premissa geral é que o número final obtido

no processo de mensuração ou de avaliação consiga representar a melhor aproximação do verdadeiro valor monetário dos ativos e passivos públicos. Assim, é preciso que a base da informação seja adequadamente preparada, pois aplicar os novos procedimentos sobre valores em desacordo com a substância e realidade econômica não atenderá a primazia da essência sobre a forma.

O que fica como perspectiva é que, independentemente de que a Lei nº 4.320/64 se mantenha como referencial legal pelos próximos 50 anos, o fato é que já avançamos para além de um ponto que não tem como voltar atrás. E somos nós, os contabilistas públicos, os protagonistas desse movimento.



**Diana Vaz de Lima** é contadora e doutora em ciências contábeis pelo Programa Universidade de Brasília - Universidade Federal da Paraíba - Universidade Federal do Rio Grande do Norte. É professora de cursos de graduação e pós-graduação em contabilidade pública da Universidade de Brasília. É membro do grupo assessor da área pública do Conselho Federal de Contabilidade e diretora de ensino e pesquisa da Academia de Ciências Contábeis do Distrito Federal - ACiConDF.

# NOVA CONTABILIDADE OU NOVA GESTÃO?

## REFLEXOS DA IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO, NA GESTÃO PÚBLICA

Por **Sandra Maria de Carvalho Campos**

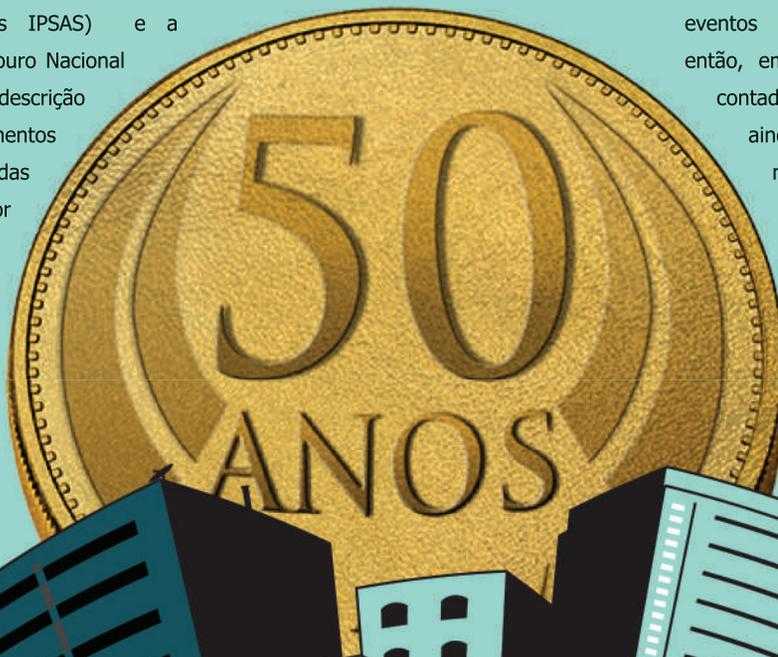
Desde o ano de 2008, quando o Conselho Federal de Contabilidade editou o primeiro conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, as primeiras NBC T 16 – 1 a 10 (vou tratá-las aqui como NBCASP), alinhadas aos padrões internacionais (as IPSAS) e a Secretaria do Tesouro Nacional iniciou a descrição dos procedimentos decorrentes das novas normas por meio dos MCASP, a adoção dessa “nova” contabilidade pública vem tirando o sono

de muitos profissionais que atuam nesse campo da contabilidade.

Em 2011, o CFC editou a NBC T 16.11, que dispõe sobre o subsistema de informação de custos do setor público, e

a partir de 2014 a adoção das NBCASP se torna obrigatória para todos os entes da federação, começando com a implementação do PCASP e das DCASP.

Não obstante, as NBCASP terem sido editadas em 2008 e os incontáveis eventos realizados no país desde então, em torno desse tema, muitos contadores e gestores públicos ainda se surpreendem: “Que novidade é essa? Para que isso agora?”, perguntam uns. “Só me faltava essa! Estava tudo funcionando tão bem...” argumentam outros. Para alguns, é o incentivo que faltava para a aposentadoria; para outros é mais



carga de trabalho sem a remuneração correspondente. E completam: “É dura essa vida de contador...”.

É inegável que as NBCASP estão causando uma verdadeira revolução no setor público. Mas que revolução é essa? Trata-se de uma “nova” contabilidade? Será uma nova ciência? Novos princípios? Há uma nova teoria da contabilidade?

É coerente falar em “nova” contabilidade pública ao mesmo tempo em que se celebra o jubileu de ouro da Lei Federal nº 4.320/64, de 23 de março de 1964, denominada “lei da contabilidade pública”?

Sim, muita coisa mudou e vai continuar em processo de mudança por um longo período a partir da entrada em vigor das NBCASP. Mas onde se verificam os mais significativos impactos da adoção das novas normas? Muda a contabilidade ou muda a forma de atuar dos profissionais contábeis especializados na área pública? Muda a contabilidade ou muda a gestão pública?

Em relação à contabilidade, o alcance das mudanças está contido no Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade, in verbis:

“... as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus demonstrativos – item essencial das prestações de contas dos gestores públicos – devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo

“ Uma coisa mudou, é certo, na contabilidade: ao não mais limitar seu foco às questões orçamentárias, a contabilidade passa a se situar no ambiente da gestão como instrumento fundamental para a tomada de decisão e de prestação de contas. ”

orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro.”

Nesse sentido, o Ministério da Fazenda editou em 2008 a Portaria nº. 184/08, dispondo sobre as “diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público”. Essa foi a largada para a adoção das NBCASP e a consequente inserção da contabilidade pública brasileira no processo de convergência às normas internacionais, em perfeita sintonia com a “cinquentona” Lei nº 4.320/64.

A aderência das NBCASP à Lei nº 4320/64

é o cerne das reflexões que trago aqui. Que as NBCASP estão provocando um novo direcionamento na aplicação da contabilidade pública, isso é inegável, mas é correto afirmar que elas dispõem sobre uma nova contabilidade? Por óbvio que não. Os princípios são os mesmos e a Lei Federal está em pleno vigor.

Qual o alcance dessa revolução? Estamos diante de uma nova contabilidade ou de uma nova forma de aplicar a ciência contábil no setor público? Onde se verificam os impactos da adoção das NBCASP? Na contabilidade ou na gestão pública?

Uma coisa mudou, é certo, na contabilidade: ao não mais limitar seu foco às questões orçamentárias, a contabilidade passa a se situar no ambiente da gestão como instrumento fundamental para a tomada de decisão e de prestação de contas.

#### AS NBCASP

Historicamente, o objeto da contabilidade pública, no Brasil, tem sido o orçamento: atos e fatos examinados e registrados sob a perspectiva do fluxo financeiro, visando quase que exclusivamente a atender a exigência de equilíbrio entre o montante de recursos recebidos e o de recursos despendidos em ano corrente.

Num cenário de supremacia da legislação sobre seus princípios fundamentais, a contabilidade aplicada ao setor público não demandava das demais áreas da gestão, para fins de registro e evidenciação, os dados financeiros, orçamentários, patrimoniais, operacionais e administrativos que não estivessem diretamente relacionados à legislação, em

especial à lei orçamentária anual. Desse modo nem todos os ativos e passivos eram reconhecidos e evidenciados em consideração aos efeitos que os atos e fatos reais ou potenciais pudessem provocar em elementos do ativo, passivo e patrimônio líquido.

Se a contabilidade não demandava tais dados, estes não eram produzidos, ou se produzidos, não eram repassados. Sem eles as demonstrações contábeis e outros relatórios não continham as informações necessárias para subsidiar a tomada de decisão pelos gestores dos recursos públicos e muito menos o controle social.

Vêm, então, as NBCASP que resgatam princípios e conceitos da ciência contábil, geram demandas de dados e impõem a prática de procedimentos e controles no setor público, mas que já eram desde (quase) sempre comuns e essenciais na contabilidade e na gestão privadas, como o reconhecimento de todos os ativos e passivos; valor justo; registro de depreciação, amortização ou exaustão - apuração de vida útil; registro de endividamentos não previstos na LOA ; provisão de obrigações. Dentre os aspectos mais polêmicos, a apropriação de receitas sob o regime de competência, essencial para o registro de todas de todas as receitas públicas e base para evidenciamento de todo o potencial de arrecadação.

É a partir das NBCASP, ainda, que se discute, no campo da contabilidade pública brasileira, a valorização da essência sobre a forma, o que vale dizer que a contabilidade deve ser orientada para expressar da maneira mais fiel e detalhada possível, cada fato e sua realidade econômica, independentemente do formato legal ou documento escolhido para isso.

Mas é correto dizer que esse conjunto normativo apresenta uma nova contabilidade? Creio que não. Não é o que me dizem as observações resultantes dos estudos que tenho feito a respeito dos impactos das novas exigências da “velha” contabilidade sobre a gestão pública, os desafios a serem superados e os benefícios que se espera alcançar.

#### **IMPACTOS E DESAFIOS DA ADOÇÃO DAS NBCASP**

Sem a pretensão de apresentar um resultado conclusivo, alguns desafios para uma bem sucedida adoção da contabilidade patrimonial plena, no setor público, podem ser imediatamente identificados, tendo em vista a gama de dados requeridos pela contabilidade para a geração de informações. Esses desafios estão estreitamente relacionados à organização administrativa, às pessoas, aos sistemas e aos processos.

Devido à magnitude e ao nível de esforço envolvidos, a adoção das NBCASP é um processo caro e inerentemente complexo, com implicações que extrapolam o âmbito da contabilidade ou de um setor de contabilidade dentro de qualquer organização (aqui representando ente, órgão, entidade, etc.).

Exemplificando:

Em relação à organização administrativa, é quase certo que a estrutura organizacional existente é inadequada para a realização das atividades/procedimentos que deverão ser aprimorados e/ou implantados. Não serão fáceis as tratativas nos âmbitos interno e externo à organização para o provimento dos recursos adequados, habilidades técnicas e representação multifuncional.

Há implicações sobre a organização como um todo que exigirão o estabelecimento de planos de comunicação para minimizar surpresas para todas as partes interessadas: clientes e fornecedores internos e externos da contabilidade, além de propiciar o convencimento da importância das novas demandas e das novas competências e responsabilidades delas decorrentes.

Em relação às pessoas, espera-se encontrar nível de especialização insuficiente, quadro reduzido e falta de qualificação para desempenhar as novas atribuições. A mudança do foco orçamentário para o patrimonial representa uma grande mudança cultural – quase sempre um fator de forte resistência. Deverão ser adotadas medidas para o desenvolvimento e execução de programas de treinamento e qualificação, revisão de quadro e atribuição de competências, chegando mesmo à necessidade de redefinição de medidas e objetivos de avaliação de desempenho.

Em relação aos reflexos sobre sistemas e processos, há lacunas de dados e informações relacionados às demonstrações contábeis que vão requerer o envolvimento do pessoal



de informática para adequação ou implementação de processos de coleta de dados, o desenvolvimento de novos sistemas, bem como o (re)desenho em processos em departamentos fora da contabilidade.

É seguro que a estrutura de controle existente não foi concebida de forma sistêmica: os procedimentos de uma área devem ter sido implantados sem considerar suas diversas interfaces, em especial com a contabilidade. O controle patrimonial deve estar resumido ao tombamento, atribuição de número patrimonial e termos de responsabilidade. Muitos ativos não estão registrados, e os que estão registrados não devem expressar seu real valor. Ativos de infraestrutura e intangíveis por garantido não estão registrados. O controle de créditos tributários e não tributários deve apresentar todos os valores lançados desde sempre, sem consideração de prescrições, não realização e outros fatores que ensejariam a baixa.

Em relação à contabilidade, os impactos são relacionados ao desenvolvimento de novas políticas contábeis, novos requisitos de divulgação, um aumento do nível de esforço resultante de uma quantidade maior de julgamento e estimativas, entre outros, além é claro, da adoção do novo plano de contas, padronização de lançamentos contábeis e estabelecimento das regras de negócios com as áreas fornecedoras de dados para fins de elaboração das demonstrações contábeis.

Sem dúvida, será um enorme esforço e creio que o processo de adoção das NBCASP não se conclui em menos de uma década. Não é de se estranhar que

“ O controle de créditos tributários e não tributários deve apresentar todos os valores lançados desde sempre, sem consideração de prescrições, não realização e outros fatores que ensejariam a baixa. ”

um processo de longo prazo como este, e que não será concluído com discursos de inauguração, enfrenta um alto grau de resistência e até mesmo de discordância. Afinal, nossa cultura é de atrelamento da gestão pública às inaugurações que faz o gestor em exercício, em menosprezo da continuidade de políticas e ações públicas, do uso eficiente dos recursos públicos, do atendimento do interesse social e do bem comum.

Embora muitos discordem ou não compreendam a importância do fortalecimento da contabilidade sob o aspecto patrimonial no setor público, há uma coisa que ninguém contesta: a importância das informações para a

tomada de decisão, para a melhoria do processo de prestação de contas e para a instrumentalização do controle social.

A demanda de dados pela contabilidade para gerar informações quantitativas e qualitativas sobre o uso dos recursos públicos e dos resultados alcançados pela gestão, inevitavelmente provocará a melhoria dos controles e aplicação dos ativos e passivos, a maior precisão no controle e demonstração das receitas e despesas e clareza das informações sobre custos de ações, atividades e programas de governo.

O registro e a evidenciação integral do patrimônio público, incluindo transações que afetam o patrimônio, ainda que não contempladas no orçamento, agregam confiabilidade às demonstrações contábeis e proporcionam mais transparência às contas públicas. A informação, baseada em uma gama maior de parâmetros, permite análises e projeções mais refinadas acerca do comportamento dos itens patrimoniais, financeiros e orçamentários, favorecendo a tomada de decisões, a efetiva atuação dos órgãos de controle e o exercício do controle popular.

A adoção do Plano de Contas Único permitirá a consolidação das contas dos entes da federação sob uma mesma base conceitual e a comparabilidade das informações contábeis entre os entes federativos,



permitindo análises mais abrangentes quanto ao desempenho das finanças públicas. A implantação do subsistema de informação de custos possibilitará ao gestor tomar decisões com base em parâmetros que permitam alcançar o melhor uso possível dos recursos públicos.

### CONCLUSÃO

A partir das NBCASP, a contabilidade passa a reconhecer todo tipo de transação que afeta ou tem potencial de afetar o patrimônio, ainda que não contemplada no orçamento.

Assim, a contabilidade será o centro receptor dos dados gerados pelas transações das áreas patrimonial, financeira, operacional, e administrativa transformando-os em informações sobre os resultados alcançados e os aspectos

de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e suas mutações.

Com tal abrangência, a informação apresentada nas demonstrações contábeis terá mais qualidade e utilidade em razão da valorização de aspectos como transparência, rigor e fidedignidade da informação, além da exigência de notas explicativas.

A contabilidade, então, será praticada por um novo perfil de profissional, de quem será exigido o aprofundamento do conhecimento da sua ciência, muito estudo e um nível mais aguçado de interpretação e capacidade de comunicação.

Terá a contabilidade um novo padrão de relacionamento com as demais áreas da gestão, estas sim, afetadas pela inevitável necessidade de reavaliar todos os seus processos e fluxos de comunicação com a áreas contábil, de modo

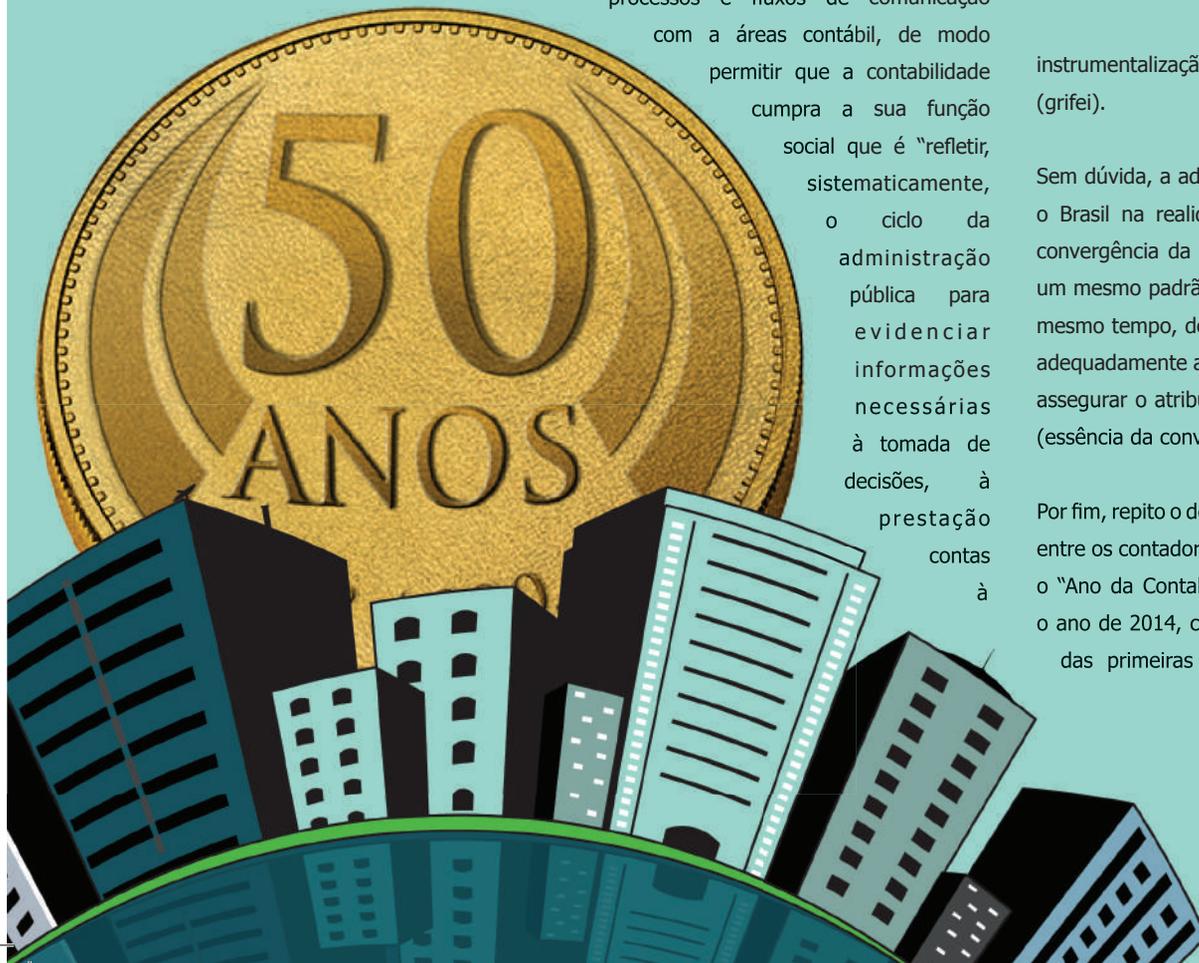
permitir que a contabilidade cumpra a sua função social que é "refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação contas à

“ A partir das NBCASP, a contabilidade passa a reconhecer todo tipo de transação que afeta ou tem potencial de afetar o patrimônio, ainda que não contemplada no orçamento. ”

instrumentalização do controle social.” (grifei).

Sem dúvida, a adoção das NBCASP situa o Brasil na realidade mundial que é a convergência da contabilidade pública a um mesmo padrão, mas sendo capaz ao mesmo tempo, de preservar e transmitir adequadamente as suas peculiaridades e assegurar o atributo da comparabilidade (essência da convergência global).

Por fim, repito o desafio que vem ecoando entre os contadores públicos: se 2013 foi o “Ano da Contabilidade no Brasil”, que o ano de 2014, com a entrada em vigor das primeiras normas brasileiras de



contabilidade editadas pelo órgão máximo da profissão contábil e o aniversário de 50 anos da Lei nº 4.320, seja o "Ano da Contabilidade Pública do Brasil".

E fica o questionamento: terá sido somente uma coincidência ser 2014 o primeiro ano das NBCASP e os 50 anos da L.4320?

Que seja! Vamos aproveitar a oportunidade para mostrar o valor da nossa profissão e do nosso profissional, pois:

"O profissional de Contabilidade, pela característica de seu trabalho, se traduz em agente efetivo de apoio e de orientação ao gestor de recursos públicos por estar em permanente contato com a legislação e com as informações contábeis tendo, por isso, as condições de fornecer ao dirigente público os indicadores necessários a uma competente e segura decisão".



**Sandra Maria de Carvalho Campos** é contadora, administradora, sócia da KPMG Risk Advisory Service Ltda, membro do Grupo Assessor do Conselho Federal de Contabilidade das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

## Principais mudanças na gestão introduzidas pela NBCASP

ITENS PRINCIPAIS	O QUE FAZER	SITUAÇÃO
Bens móveis e imóveis Bens de uso comum	- Avaliação, mensuração, reconhecimento - Método de reavaliação - Impairment	Inclui novos procedimentos
Ativos intangíveis e de infraestrutura		Novo
Estoques		Inclui novos procedimentos
Depreciação, amortização, exaustão	Critérios de mensuração e reconhecimento: definição de métodos; rotina para registro mensal	Novo
Investimentos permanentes	Mensuração, avaliação, método de avaliação	Novo
Créditos tributários e não tributários	Registro por competência; provisões para perdas/riscos de recebimento	Novo
Dívida Ativa	Estimativas de valores de realização; ajustes para perdas	Novo
Obrigações e provisões	Reconhecimento, mensuração, registro por competência	Inclui novos procedimentos
PSCASP	Transição das contas; novas contas; atributos e funções. Lançamento contábeis padronizados	Novo
DCASP	Definição das regras de negócio Notas explicativas	Inclui novos procedimentos
Sistema de custos	Mensuração e evidenciação Sistema de acumulação, sistema de custeio, método de custeio	Novo

# A TRAJETÓRIA DOS ÚLTIMOS CINQUENTA ANOS DA LEI FEDERAL Nº 4.320/64

Por **Adelino Meneguzzo**

A Lei Federal nº 4.320/64 de 17 de março de 1964 está fazendo cinquenta anos de existência. Assimilando inovações e adequações à realidade de cada era, sem perder sua exuberância, preponderância e a capacidade de servir a quem a consulte, durante estas cinco décadas.

É concebida no Governo Militar, no Programa de Ação Econômica do então Ministro Roberto Campos do Governo Castelo Branco. O Programa de Ação Econômica teve como objetivo combater a inflação, restaurar a economia e retomar o crescimento econômico e atenuar as desigualdades regionais (PALUDO e PROCOPIUK 2011 P. 54). Neste ambiente de busca por soluções governamentais estruturantes, surge a Lei nº 4.320/64 de 17 de março de 1964, que Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços de todos os entes federativos brasileiros (MACHADO e REIS, 30º EDIÇÃO, 2000 p. 11).

No ano de 1967 foi realizada a reforma administrativa no Brasil por meio do Decreto-Lei nº 200/67 com a finalidade de romper a rigidez burocrática do Estado Brasileiro, para aumentar o dinamismo operacional por meio da descentralização funcional (MATIAS-PEREIRA 2008, P. 91). Sem juízo de valor, mas apropriando à Lei nº 4.320/64 seus méritos, pode-se afirmar com relativa segurança que por meio dessa cinquentona, já na idade da "lobo" o Estado Brasileiro estava criando, por meio do Decreto Lei nº 200/67, ambiente fértil para que as Normas por ela estatuídas fossem plenamente operacionalizadas.

Sucessivos Planos Nacionais foram elaborados durante as décadas de 1970 e 1980, como o Plano Estratégico de Desenvolvimento de 1968-1970; o Programa de Metas e Bases de 1970-1973; Primeiro Plano Nacional de Desenvolvimento de 1972-1974; Segundo Plano de Nacional de Desenvolvimento

de 1975-1979; e Terceiro Plano Nacional de Desenvolvimento de 1980-1985. A então jovem Lei nº 4.320/64 continuava sem mácula, servindo de fonte para consulta e orientação na organização e execução orçamentária da realização desses sucessivos Planos Nacionais.

Em 1988 veio uma nova Carta Magna Brasileira, a Constituição de 1988, restabelecendo as bases legais para o exercício pleno da Democracia Brasileira. Com ela surgem as definições básicas para o planejamento governamental. Institui-se o Plano Plurianual como instrumento de planejamento de médio prazo, com a função de definir de forma regionalizada as diretrizes, objetivos e metas da administração pública. Na Seção II do Capítulo II da CF em seus artigos 165 a 169 trata dos Orçamentos, conteúdo



central da Lei nº 4.320/64. Ela, em sua exuberância da idade da projeção de sua juventude, mantém-se imperativa, com a elegância que o sentido de gênero lhe dá, aceita mudanças, recebendo com naturalidade a necessidade de pequenos ajustes, como foi o caso da Portaria SOF nº 04, de 21 de fevereiro de 1990. Sábia, percebe que as mudanças a tornarão mais fortalecida e respeitada pela sua flexibilidade e capacidade de adaptação a nova realidade, sem perder sua essência de conteúdo, sempre se permitindo a uma tonalidade da realidade atual.

Novas eras, novos planos, novas mudanças, como foi o caso da Portaria nº 42 do Ministério de Orçamento e Gestão de 14 de abril de 1999. A adequação às novas formas de evidenciar Funções de Governo ela, a Lei nº 4.320/64, de pleno concorda com as inovações, afinal é servidora altruísta, entendendo as novas gerações.

da Lei nº 4.320/64, jovem senhora de 35 anos com resiliência. Só por alguns momentos, sim, por pouco tempo, e eis que a sensatez de seus usuários se dobra à sua consulta para o cotidiano orçamento e sua execução.

O que a Lei Complementar traz é uma proposta de controle de finanças públicas, modalidade de equilíbrio financeiro, rigor orçamentário antecedido por planejamento. Como uma distinta jovem senhora, sábia da necessidade de implementos e inovações, vivida e referenciada até essa data, aceita e permite que novas roupagens sejam adotadas.

A indumentária lhe cai bem, o conteúdo é o mesmo, o que muda é o controle, a dinâmica, a transparência, elementos dinâmicos da uma nova sociedade. Sabe que a novidade baterá a poeira de seus

consultores mais acomodados, os da zona de conforto. Ela já sabia que esse momento estava por chegar, pois a CF de 1988 requeria normatização e conclamou aos desavisados a repensar e se adequar a nova realidade presente.

Chegam as Novas Normas voltadas para a Contabilidade Pública, impondo controles contábeis mais efetivos. Novamente o crivo da incredulidade se torna presente, gerando dúvidas sobre os potenciais da aniversariante. Regime de caixa, regime de competência, modalidade de liquidação, relação orçamento, contabilidade e patrimônio, uma enormidade de dúvidas no mundo operacional. Discussões acaloradas sobre a nova realidade, o que pode e o que não pode, o que Lei nº 4.320/64 afirma, sua relação com o mundo contábil, enfim, um novo horizonte, novos caminhos a trilhar.

Vem a Lei Complementar nº 101/00, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal e os idealistas do senso comum apostam na aposentadoria

“ O que a Lei Complementar traz é uma proposta de controle de finanças públicas, modalidade de equilíbrio financeiro, rigor orçamentário antecedido por planejamento. ”



Afinal, o que contém desse novo conteúdo a senhora “lobo” de quase cinquenta anos para orientar esse novo rumo? Mais uma vez, a precária leitura de seu Artigo 83 e seguintes, geram dúvidas sobre suas orientações. Ela, com resiliência se mantém discreta, sábia e paciente, aguarda os ânimos se acalmarem, pois só assim seus consultores perceberão que a fonte do conhecimento contábil é específica e única e só requer dedicação, disciplina e capacidade de pesquisa e adequação a realidade do Setor Público.

Ela contempla sim o tema, mesmo que sob críticas possa parecer limitado e singelo, mas contém. Nós Contadores do Setor Público temos o dever de conhecer a Contabilidade voltada para o Setor Público e com sensatez perceber que os legados da Lei nº 4.320/64 nos remete ao conhecimento específico.

A aniversariante Lei Federal nº 4.320/64 de 17 de março de 1964, editada para normatizar as finanças públicas, contém instrumentos de orçamento e sua execução, que até os dias de hoje representa alavanca para todos os que exercem atividades na Administração Orçamentária e Financeira Pública. Muito além da normatização de procedimentos, contém instrumentos claros de planejamento e de formatação de programa de trabalho governamental, capaz de orientar àqueles capazes de abstrair interpretações elucidativas para a questão.

Os acadêmicos que a ela se referem ou nela se sustentam, postam suas referências como elemento seguro, evidenciando seus pontos fortes como instrumento de institucionalização de Programas e Metas Governamentais nas obras mais recentes, enfatizando sua importância para os dias atuais.

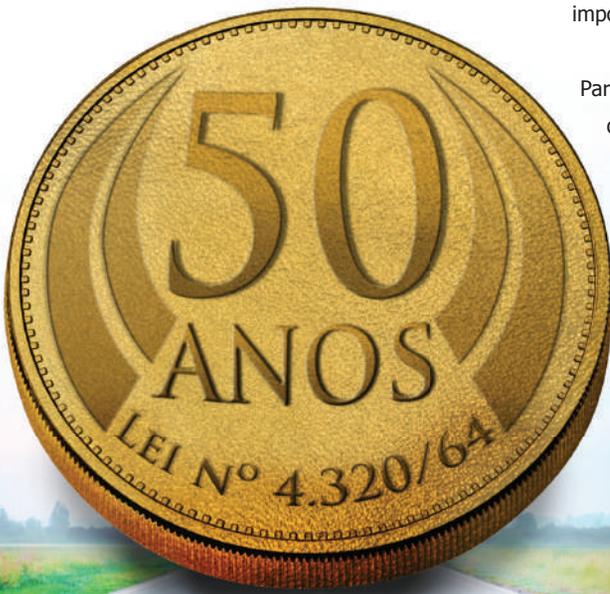
Parabéns a você Lei Federal nº 4.320 /64 de 17 de março de 1964 pelos seus cinquenta anos. Por analogia de gênero permita-nos dizer que é uma encantadora senhora capaz de subsistir a todas as eras, críticas e devaneios, mantendo-se discreta, sábia, exuberante sempre disponível para orientar. Se por acaso o Projeto de Lei nº

135/96 frutificar ou novos Projetos de Lei surgirem, com certeza será uma “vovó” e terá deixado o seu legado, sua história e referência para a sua época.

Mesmo que digam que não será eterna, assim como os humanos não o são, referenciamos a sua presença e nos dobramos aos seus encantos e ensinamentos e nos valem por infinitas vezes de suas orientações. Somos todos admiradores dos seus ensinamentos.



**Adelino Meneguzzo** é contador, mestre, consultor em Planejamento e Orçamento Público, contabilidade voltada para o setor público, professor universitário.



# REGIME DE CAIXA OU DE COMPETÊNCIA. EIS A QUESTÃO

Por **Heraldo da Costa Reis**

Este artigo apresenta e discute conceitos e interpretações, à luz da legislação brasileira vigente, que contribuem para a compreensão dos reflexos da adoção dos regimes de caixa e competência, ou do regime misto, pela contabilidade governamental. Para tanto, fundamentos legais são observados, especificamente as Portarias STN n.º 447/2002 e n.º 303/2004, a Nota Técnica n.º 02/2006 da CNM, o artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000, o comunicado SDG n.º 05/2005 do TCE/SP e os artigos 35 e 39 da Lei n.º 4.320/1964. Na conclusão, o estudo salienta as conseqüências na contabilidade pública da adoção de cada um dos tipos de regime contábil apresentados, de modo que se ressalta o objetivo primordial da contabilidade que é o de gerar informações úteis e confiáveis.

**Palavras-chave:** *Contabilidade governamental, regime de caixa, regime de competência*

## INTRODUÇÃO

O tema, objeto deste trabalho, tem a sua origem na Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional - STN n.º 447/2002 e na Nota Técnica n.º 02/2006, da Confederação Nacional dos Municípios - CNM, que envolvem conceitos de gestão financeira e de contabilidade das

receitas e das despesas governamentais cujos fundamentos encontram-se nos dispositivos da Constituição da República, da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, e da Lei Complementar n.º 101/2.000, as quais estatuem normas gerais de direito financeiro e de finanças públicas

para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal e respectivos órgãos descentralizados de direito público interno, bem como do conhecimento dos princípios fundamentais de contabilidade.

A discussão é em torno dos regimes de



caixa e de competência, ou do regime misto, há muito adotado na Contabilidade Governamental de todas as entidades de direito público interno, definidas no art. 1o da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Já há algum tempo que se vem levantando o problema, embora sem uma discussão mais profunda, capaz de provocar uma repercussão que resultasse em mudanças ou padronização dos procedimentos de contabilidade na Administração Pública brasileira, uma vez que, dependendo da regra adotada, ter-se-ão resultados diferenciados. Sobre o assunto, o Prof. Antonino Marmo Trevisan, em uma entrevista ao Jornal Mensal do Conselho Federal de Contabilidade, fez a seguinte afirmação:

A Contabilidade Pública brasileira virou samba de crioulo doido, que mistura regime de caixa com regime de competência}.

Sem dúvida alguma, a declaração mexe com a nossa sensibilidade, e nos obriga a ir em busca de soluções para o problema, se, de fato, enxerga-se ali um problema.

#### A PORTARIA STN N.º 447/2002

A Portaria em epígrafe tem por objetivo definir para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios conceitos, regras e procedimentos contábeis para o registro de transferências de recursos intergovernamentais, com vistas à compatibilização das despesas e receitas, para fins de consolidação das contas públicas nacionais (art. 1o).

De acordo com o art. 2o (capul) desta Portaria,

os órgãos e entidades transferidores de recursos para outro ente da Federação deverão informar a cada beneficiário da transferência o valor das despesas liquidadas, independentemente da efetivação do respectivo pagamento, incluindo as inscritas em Restos a Pagar, bem como os eventuais cancelamentos.

Ainda de acordo com o § 1o, do art. 2o, da Portaria em epígrafe, as informações deverão ser postas à disposição do beneficiário, no mínimo a cada bimestre, no prazo de até cinco dias úteis após o respectivo encerramento, evidenciando a natureza da despesa e o respectivo valor pago e/ou liquidado acumulado até o bimestre em que ocorrer a despesa.

O dispositivo não é claro no que respeita à determinação do registro das receitas de transferências constitucionais no regime de competência, conquanto isto seja possível em razão do mandamento da Constituição da República, desde que a entidade beneficiária da transferência, no caso o Município, seja informada do valor referente ao período.

Entretanto, penso que o reconhecimento da receita das transferências constitucionais no regime de competência independe do seu empenhamento pela outra esfera governamental. Esta procede ao empenho para cumprir a sua

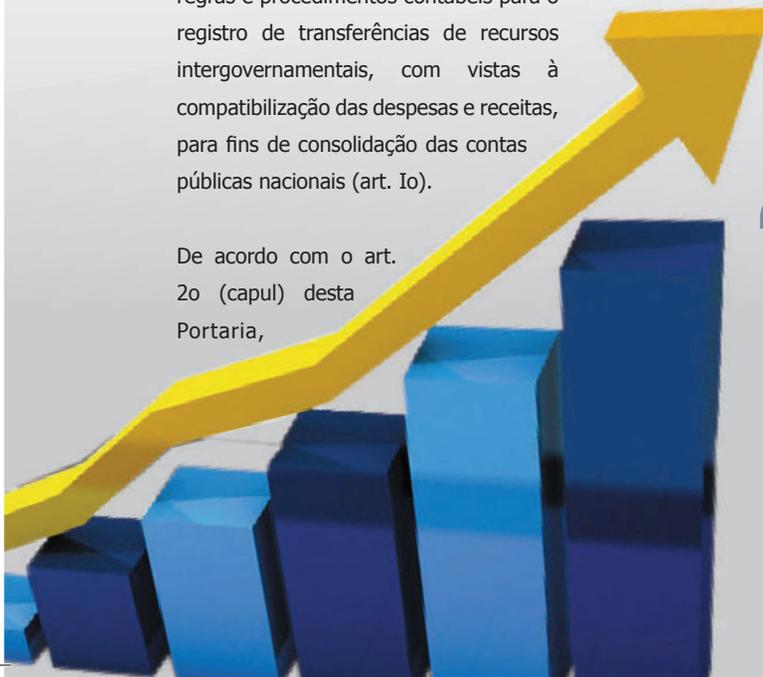
obrigação constitucional, enquanto aí outra parte reflete, sim, o seu direito constitucional ao recebimento do valor.

Para os registros, a entidade governamental beneficiária do direito às transferências constitucionais o Município, deve informar-se sobre o valor do mês a ser recebida por meio do Diário Oficial da União e registrá-lo como receita efetiva, independentemente do recebimento por Caixa, ou seja, mesmo que o recebimento se concretize no mês seguinte. Neste caso, a Contabilidade, conforme já mencionado, utilizará a conta para registro do direito constitucional intitulada Créditos a Receber.

A análise do parágrafo leva a conclusão de que a informação sobre o valor a ser transferido deverá ser provida ao Município pelas entidades transferidoras, no máximo de até cinco dias após o encerramento de cada bimestre, e não no encerramento do exercício, como se tem propalado. Não tem sentido adotar-se o regime de competência apenas no encerramento do exercício, como também não tem sentido a aplicação do regime apenas para um tipo de receita, ou seja, para as transferências constitucionais, sejam elas federais ou estaduais.

O regime de competência deve ser aplicado a todas as receitas, independentemente da natureza e da origem, como se afirmou na primeira

“ A Contabilidade Pública brasileira virou samba de crioulo doido, que mistura regime de caixa com regime de competência. ”



parte do presente trabalho, mesmo porque esta é a orientação da legislação pertinente ao assunto.

#### **A PORTARIA STN N.º 303/2004**

Esta Portaria tem por objetivo aprovar o Manual de Procedimentos das Receitas Públicas, incluindo-se as classificações a que são submetidas as receitas oriundas das atividades dos entes governamentais União, Estados e Municípios e respectivos órgãos de administração indireta de direito público interno, as autarquias e as fundações instituídas por lei própria da esfera governamental.

Este trabalho procura destacar do manual alguns trechos que tratam do regime a que se submetem as receitas das entidades governamentais, e que é um dos seus assuntos.

Na página 12 do Manual, deparamo-nos com o item 2.1 Conceito, que assim se apresenta:

Receita é um termo utilizado mundialmente pela contabilidade para evidenciar a variação ativa resultante do aumento de ativos e/ou redução de passivos de uma entidade, aumentando a situação líquida patrimonial qualquer que seja o proprietário.

A recata é a expressão monetária resultante do poder de tributar e/ou de agregado de bens e/ou serviços da entidade, validada de mercado em um determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo ou uma redução de passivo, com um acréscimo correspondente no patrimônio líquido, abstraindo-se do esforço de produzir tal receita, representado pela redução (despesa) do ativo ou acréscimo do passivo e correspondente à redução do patrimônio líquido.

O descuido na redação é evidente, não apenas em termos gramaticais mas também na pretensa conceituação de receita que se apresenta confusa e equivocada, pelas seguintes razões:

1. receita não é um termo utilizado mundialmente pela contabilidade, mas uma expressão técnica convencionada

“ Receita é um termo utilizado mundialmente pela contabilidade para evidenciar a variação ativa resultante do aumentando o patrimônio líquido. ”

para os registros de operações resultantes das atividades geradoras de receitas próprias da entidade, no caso, de uma entidade governamental. A receita, desde que não configure uma reivindicação de terceiros (passivos), propicia um acréscimo de natureza financeira no patrimônio da entidade, ao qual passa a integrar;

2. conceitualmente, a receita é expressão de propriedade, caracterizada pela inexistência de reivindicações de terceiros, conforme pronunciado várias vezes neste texto.

Em seguida, na mesma página 12, encontra-se o item 2.2 — Regulamentação, que inicia com

a afirmação de que a receita é regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio das Resoluções/ CFC n.º 750/93, publicada no DOU em 31 /12/1993 e n.º 774/94, publicada no DOU em 18/01/1995. A Resolução n.º 774/94 trata a receita na Minuta do Apêndice à Resolução sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade...

Penso que há um gravíssimo equívoco de entendimento do que seja regulamentar, pelas seguintes razões:

1. não cabe ao CFC regulamentar receitas de qualquer entidade, seja ela de natureza privada, seja ela de natureza pública. Cabe-lhe, sim, orientar os procedimentos de registros contábeis das receitas e de outras operações, com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, a fim de que os efeitos das transações sobre o patrimônio sejam evidenciados e que as informações geradas pela Contabilidade da entidade tenham as características que lhes pertinem, dentre as quais salientam-se a utilidade e a confiabilidade;

2. a regulamentação da receita no âmbito da Administração Pública é estabelecida ou aprovada por lei própria da esfera governamental, de acordo com as disposições constitucionais;

3. as resoluções do CFC são apenas atos que aprovam os procedimentos contábeis, cujo objetivo é o de preservar a integridade da informação gerada pela Contabilidade.

Na página 24 do mesmo manual, encontra-se o item 7.1 — Conceito Orçamentário, Transcrito, a seguir, cujo conteúdo nos remete ao entendimento do art. 35, da Lei n.º 4.320/64:

Do ponto de vista orçamentário, o regime

de caixa é legalmente instituído para a recata pública, ou seja, no momento do ingresso de disponibilidade. Tal situação decorre da aplicação da Lei n.º 4.320/64, que em seu artigo dispõe que pertencem ao exercício financeiro as recatas nele arrecadadas.

A. adoção do regime de caixa para as receitas decorre do enfoque orçamentário da Lei nº 4320/64, com o objetivo de evitar o risco de que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetivada.

B. aplicação do regime orçamentário de caixa abrange também os ingressos indiretos.

São denominados ingressos indiretos as operações realizadas pelo ente que consiste na utilização dos direitos, cujos recebimentos estejam previstos no orçamento, para quitar obrigações também autorizadas no orçamento.

O conceito estabelecido no artigo 35 é bastante decisivo ao caracterizar como receita do exercício corrente aquela que for arrecadada no próprio exercício. Não permite nenhuma exceção, mas algumas práticas têm descaracterizado esse conceito. O equilíbrio das receitas e despesas deve ser compreendido no tempo e não em cada exercício.

Este conceito é derivado da aplicação do artigo 35. Não se deve confundir equilíbrio orçamentário da previsão e da dotação com o equilíbrio da realização das receitas e da execução das despesas.

Aqui, mais uma vez, o Manual incorre em equívocos conceituais, quando dá tratamento orçamentário ao regime de gestão financeira, conhecido como regime de caixa.

É necessário esclarecer que o orçamento é elaborado com base em princípios que

lhes são inerentes, dos quais destaca-se o da unidade de tesouraria, estabelecido no art. 56, da Lei n.º 4.320/64, que dispõe que o recolhimento da receitas da entidade é feito a uma só caixa, vedada a criação de caixas especiais.

Ocorre, entretanto, que mais adiante, precisamente nos arts. 71 a 74, a lei abre exceção ao permitir a institucionalização de gestão financeira por fundos especiais, os quais deveriam ser retratados na estrutura do orçamento, o que, infelizmente, não é observado.

## “ A aplicação do regime orçamentário de caixa abrange também os ingressos indiretos. ”

Assim, há uma confusão entre o princípio da unidade de tesouraria com o regime de caixa. Naquele, observa-se a concentração de receitas em um só caixa, com exclusão das receitas vinculadas a destinações específicas, o qual se constitui em exceção, pois trata-se da gestão por fundos especiais.

No segundo, tem-se a movimentação de entrada e saídas de dinheiro, não só por meio do caixa geral como também dos caixas especiais, vinculados aos programas especiais de trabalho.

### NOTA TÉCNICA N.º 02/2006 – CNM

A Nota Técnica n.º 02/2006, da Confederação Nacional dos Municípios -

CNM, orienta que todas as transferências financeiras intergovernamentais, cuja arrecadação pela entidade transferidora se dê no exercício financeiro de 2005, devem ser contabilizadas e vinculadas ao orçamento do exercício financeiro de 2005, mesmo que o crédito seja efetivado no exercício financeiro de 2006, mas desde que o órgão transferidor inscreva esses valores em restos a pagar (item I).

Há de se destacar que no item I, acima referido, parece existir um equívoco na expressão cuja arrecadação pela transferidora. Em realidade, deveria ser assim redigida: cuja arrecadação pela entidade receptora, para retratar o receptor, no caso, o Município.

Esta Nota Técnica, no seu item II, recomenda que os valores referentes às transferências a serem recebidas no exercício devem ser registrados como créditos a receber no ativo financeiro do Município receptor, tendo como contrapartida a conta de receita de transferência intergovernamental.

Sem dúvida alguma, fica aqui caracterizada a aplicação do princípio ou regime de competência para as receitas de transferências constitucionais, cujos valores serão inscritos em conta de créditos a receber no ativo financeiro, repita-se, do Município para expressar o seu direito líquido e certo sobre esses valores.

Neste caso, dois outros princípios estão sendo postos em prática, quais sejam: (a) entidade, para expressar a propriedade sobre esses valores e (b) a evidenciação, objetivo maior da contabilidade, cujo sentido é demonstrar a composição do patrimônio da entidade, do qual se destacam os direitos patrimoniais e a situação econômico-financeira da entidade governamental.

No item III do documento em destaque, está a seguinte recomendação: uma vez contabilizados como receita de 2005, esses valores vão compor todos os limites de despesas previstas na Constituição da Federal (25% educação e 15% saúde), na Lei Complementar n.º 101/2000 (gastos de pessoal) e nas demais legislações cabíveis (limite de endividamento, entre outros), aumentando, portanto, suas respectivas bases I de cálculo.

Conquanto as receitas de transferências constitucionais, bem como I as receitas tributárias, possam servir I de base nos cálculos de recursos das I áreas da educação e da saúde, há de I se cuidar para não cometer excessos I nos cálculos das despesas do Poder I Legislativo, já que para este é utilizado o regime de caixa e não o regime de competência. Esta observação I válida também para o cálculo da receita corrente líquida, que, neste caso, exclui os créditos a receber.

#### **ART. 42-LCN.º 101/2000**

O interesse repentino na adoção do regime de competência para as receitas governamentais é motivado pelo disposto no art. 42 (capui) da LC n.º 101/2000, cuja transcrição é feita a seguir:

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

A análise e a interpretação do referido dispositivo leva ao entendimento das seguintes situações:

*Primeira Situação* — contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida, integralmente, nos últimos dois quadrimestres do titular de mandato, no caso, o Prefeito.

Obrigação de despesa é obrigação de pagamento, e isto só ocorre quando esta se ratifica no processo de reconhecimento da dívida, que deve obedecer a requisitos estabelecidos na legislação pertinente, dentre as quais a existência de disponibilidade de caixa para ser utilizada nos pagamentos devidos.

Pode ocorrer, entretanto, que as inscrições de obrigações a pagar sejam superiores ao volume de disponibilidades de caixa, o que leva o gestor a tomar decisões quanto aos pagamentos. Neste caso, algumas administrações têm recorrido aos cancelamentos de empenhos e, conseqüentemente, a baixas dos respectivos valores da dívida flutuante na tentativa de compatibilizar as obrigações a pagar com as disponibilidades de caixa. Atente para os seguintes comentários:

Conceitualmente, a Dívida Flutuante constitui-se de obrigações apagar, reconhecidas como tais, resultantes de operações financeiras orçamentárias ou não, das quais possam surgir bens ou serviços de consumo imediato ou futuro, ao ainda encargos sociais ou financeiros, e que podem estar em circulação nas atividades cotidianas ou correntes da organização.

Assim, observe-se que não é um simples cancelamento de empenho, ainda que determinado por Decreto do Executivo, que fato com que o crédito desapareça ou se transforme em uma outra modalidade de endividamento, mesmo porque a conversão de Dívida Flutuante, que inscreve os empenhos processados em Dívida Fundada interna, dependerá

de uma série de procedimentos que abrangem:

- a) verificação e identificação de dívidas já vencidas;
- b) negociação de novos prazos, amortização e juros com o credor;
- c) materialização da negociação sob a forma de declaração de confissão de dívida;
- d) autorização legislativa para assunção da nova dívida.

Os cancelamentos de empenhos, ainda que autorizados por ato do Executivo, não extinguem as obrigações já reconhecidas como tais no processo de liquidação, conforme mencionado, porque estão vinculados aos contratos, aos convênios ou às leis que lhes deram origem.

Cabe lembrar que a vinculação dos empenhos aos contratos e convênios se deve ao disposto no art. 55, V, da Lei n.º 8.666/93, que trata das licitações e contratos, conforme o afirmado no Parecer sobre Finanças, Orçamento e Contabilidade, de n.º005/2006, a seguir transcrito: O ato de empenhar é que classifica a despesa no primeiro grupo que, em realidade, não a representa na sua verdadeira expressão técnica, ou seja, o fato gerador que a caracteriza como despesa ainda não ocorreu. O empenho, representado pelo documento Nota de Empenho, a partir deste ato, passa a fazer parte do contrato, do convênio ou da lei, como comprovante de que a despesa já pode ser realizada a partir da execução de um desses instrumentos.

Observe-se que uma das cláusulas exigidas pela "Lei n.º 8.666/93 (ver art.55, V) é a classificação da despesa no orçamento, onde, portanto, o empenho será feito. Daí porque não se

cancela o empenho sem se cancelar o contrato, e isto somente acontece a partir do momento em que se verifica inadimplência por parte do contratado. \*

Segunda Situação - ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Destaca-se, nesta segunda condição, o período em que as obrigações parceladas devem ser pagas, no exercício seguinte, devendo existir também a suficiente provisão financeira (caixa) para os respectivos cumprimentos.

O que precisa ficar claro é que a legislação não impede a assunção de obrigações a pagar, integrais ou parceladas, em qualquer período financeiro seguinte àquele em que surgiram, decorrentes do cumprimento de contratos de fornecimentos, prestadores de serviços, empreiteiros de obras, financiamentos, empréstimos etc., desde que haja a suficiente provisão financeira para os respectivos resgates.

O problema, entretanto, é entender o conceito de suficiente provisão financeira ou disponibilidade de caixa. Para uns, a expressão significa, exclusivamente, caixa real ou dinheiro em caixa. Para outros, entretanto, créditos a receber garantidos por lei ou contratos representam também dinheiro em caixa, daí por que a gestão financeira e a Contabilidade devem adotar o regime de competência para as receitas.

Entretanto, um novo problema poderá surgir, desta vez em torno dos créditos tributários e/ou contratuais inscritos na Dívida Ativa, o que possibilitaria a diminuição do volume do Ativo Financeiro da entidade governamental. Por oportuno, esclareça-se a necessidade dos Ativos e Passivos Financeiros

apresentarem suas respectivas contas segregadas de tal forma que possibilitem identificações de caixas vinculados a obrigações a pagar resultantes de fundos especiais e/ou de convênios e de outros tipos de obrigações, o que facilitaria sobremaneira a identificação da real situação financeira da entidade governamental.

#### **COMUNICADO SDG N.º 05/2005 - TCE/SP**

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, por meio do comunicado republicado em 11/02/2005, a seguir transcrito, assim se manifesta sobre a Nota Técnica n.º 02/2006, da CNM:

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo torna público que tomou conhecimento da Nota Técnica n.º 01/2005, expedida pela Confederação Nacional dos Municípios, pela qual seus associados foram orientados no sentido de que todas as transferências intergovernamentais (FPM, ICM, CIDE, IPI etc.) recebidas nos primeiros dias do corrente exercício deverão compor o balanço de 2004.

Referida orientação infringe as disposições do artigo 35 da Lei Federal nº 4.320/64, razão porque este Tribunal alerta os senhores responsáveis por aqueles balanços, que a contabilização seja efetuada de conformidade com os preceitos legais.

Vários estudiosos da contabilidade pública têm afirmado em seus respectivos trabalhos que o regime misto é estabelecido no art. 35, I e II, da Lei n.º 4.320/64, como a seguir se exemplifica:

Pelo mandamento legal, somente podem pertencer ao exercício financeiro as, receitas efetivamente recebidas

— arrecadadas — pelo Poder Público, independentemente do recolhimento aos cofres do Tesouro. Mesmo que haja o compromisso firme de terceiros em assumir ou efetuar o recolhimento de uma receita, ou seja, apesar de ela ser mereáda e estar ganha, a Contabilidade Governamental não a registrará na forma como ocorreria na iniciativa privada. João Batista Fortes de Souza, Contabilidade Pública, Teoria e Prática, 1998, citado pelo Prof. Inaldo da Paixão, assim afirma:

Nesse particular, a lei já é frontalmente contra o princípio contábil, quando determina que só devem ser consideradas, dentro do exercício financeiro, as receitas nele arrecadadas, enquanto que o Princípio de Competência afirma que as receitas devem ser consideradas em função da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do seu recebimento?

O que ocorre é um profundo equívoco nas interpretações citadas sobre o art. 35, I e II, da Lei n.º 4.320/64, ou seja, há uma confusão de entendimento de gestão financeira e de procedimentos de contabilidade, que são práticas diferentes, como se verifica nos comentários ao presente dispositivo, a seguir transcrito:

Depois de longos anos de discussões e tentativas sobre vários sistemas para contabilizar a execução do orçamento da receita e da despesa, parece que o procedimento preconizado no artigo ora em comentário satisfaça as necessidades de registro, controle e de análise das receitas e despesas públicas.

Outra observação é que há uma profunda diferença entre gestão financeira e contabilidade. Tradicionalmente vem se adotando o regime financeiro misto na contabilidade, o que, evidentemente,

tem distorcido as informações por ela geradas.

Por que a confusão de entendimento? Porque, em nenhum momento, o art. 35, I e II, determina que as receitas e as despesas governamentais devam ser registradas pelo regime misto ou regime de competência. Dispõe apenas que receitas e despesas pertencem ao exercício financeiro, mesmo porque este artigo deve ser interpretado em conjunto com o art. 39, como se demonstrou, e que os mencionados dispositivos estão inseridos no Título IV que trata exclusivamente de gestão financeira no exercício financeiro.

A própria Lei n.º 4.320/64 abre o Título IX, dedicado exclusivamente à Contabilidade, cujas regras se iniciam a partir do art. 83, no Capítulo I, que trata das Disposições Gerais e do qual se destaca o art. 85, cujo caput permite a observância dos princípios fundamentais de contabilidade, dentre os quais o da Competência, como a seguir se verifica:

Art. 85 — Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Evidentemente, a organização do sistema de informações contábeis leva em consideração os princípios fundamentais de contabilidade, dentre os quais a Evidenciação, a Entidade e a

Competência, que orientam os procedimentos de registros contábeis, com o fim de evidenciar de forma sólida, correta e, portanto, confiável, a composição do patrimonial a qual resulta de operações das mais variadas naturezas, tal como afirmado ainda nos comentários ao art. 35, I e II, a seguir transcrito:

Entretanto, nunca é demais mencionar que há uma tendência de se adotar o princípio da competência para os registros contábeis das receitas e das despesas. A Lei n.º 8.666/93, no que diz respeito aos registros de recursos financeiros oriundos de contratos e convênios, levamos a considerar este princípio para os registros desses recursos.

Esta ideia é levada a sério quando se trata de gastos que dependem do processo de liquidação da prestação de contas, como, por exemplo, os adiantamentos ou suprimentos de fundos a funcionários, as subvenções sociais ou econômicas, que se vinculam à contraprestação de bens e serviços, para os respectivos reconhecimentos das despesas.

Cabe aqui o alerta à administração da necessidade de a Contabilidade cumprir o seu objetivo, qual seja, o de revelar todos os valores que integram, que passarão a integrar ou em vias de integração, sejam sob a forma de bens tangíveis, direitos líquidos e certos, ao patrimônio da Organização, a par da clareza que devem ter as informações geradas e resultantes dos registros das

transações governamentais, a fim de que se possa analisar e avaliar as informações contidas nas demonstrações.

É uma referência à Evidenciação como objetivo primordial da Contabilidade, a qual tem sido desobedecida talvez pela desinformação da administração da entidade, que não lhe tem dado a devida importância, deixando muitas vezes de revelar fatos que tornariam mais visível a sua situação econômico-financeira, o que significa afirmar que aquele objetivo não tem sido cumprido, ou mesmo alcançado.

O que se tem demonstrado até aqui, como entendimento sobre o problema, apoia-se no fato de que a lei permite inferir sobre procedimentos que podem ser adotados pela gestão financeira e pela Contabilidade, tendo em conta o que seja letra e espírito da lei, tal como se transcreve a seguir:

A. Letra da norma não representa tudo dentro dela, é justamente por isso que se busca interpretá-la. O exegeta procura descobrir, no trecho submetido a seu exame, o respectivo alcance, o conteúdo, o espírito; mas em o fazendo, deve cuidar para que não force o sentido, não amplie ou restrinja demais, atingindo assim a situações evidentemente fora dos limites compreendidos na norma considerada.

™

#### **ART. 35, I e II e ART. 39 - LEI N.º 4.320/64**

Para muitos estudiosos, o regime misto decorre do que dispõe o art. 35, I e II, da Lei n.º 4.320/64, a seguir transcrito:

Art. 35 -



Pertencem ao exercício financeiro:

- I. as receitas nele arrecadadas;
- II. as despesas nele legalmente empenhadas.

Ao se analisar o conteúdo do dispositivo mencionado, verifica-se que:

a) pertencem ao exercício financeiro (caput)

O caput do artigo dispõe que se deve reconhecer, apropriar e classificar no período financeiro (exercício) em que se concretizou o fato gerador da receita e da despesa, considerando-se o exercício financeiro o período que vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro, o qual coincide com o ano civil, conforme o disposto no art. 34 da Lei n.º 4.320/64;

b) as receitas nele arrecadadas (inciso I) Preliminarmente, deve-se identificar o significado da expressão receita que, em Administração Pública, pode ser definida nos seguintes sentidos:

- amplo, que significa a entrada de dinheiro em caixa, independentemente da sua origem; e
- estrito, que se restringe àqueles valores provenientes das atividades geradoras de receitas da organização, próprias ou de relações jurídicas e de mandamentos constitucionais, que, financeiros e, conseqüentemente, acréscimos ao patrimônio da entidade, e sobre os quais não existem reivindicações de terceiros.

De acordo com o art. 39, da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não-tributária, serão escriturados como receita do exercício que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

A expressão créditos da fazenda pública tem um significado especial, pois referem-se aos direitos líquidos e

certos garantidos por lei por contratos ou convênios, que têm relações com prestação de serviços, entregas de bens e outros valores.

Créditos de natureza tributária, referem-se aos tributos fiscais e para fiscais de competência do ente governamental, e os créditos não tributários referem-se àqueles oriundos de contratos, convênios, transferências governamentais e outros a que porventura o ente governamental tenha direito, tais como: multas, indenizações, restituições etc.

“ A expressão receita arrecadada, em realidade, tem o significado de realização ou de concretização direta pelo caixa ou pela conversão de direitos líquidos ”

A expressão receita arrecadada, em realidade, tem o significado de realização ou de concretização direta pelo caixa ou pela conversão de direitos líquidos e certos, ou seja, pode-se reconhecer como receita líquida e certa, ainda que não tenha sido recebida por caixa, aquela traduzida por direitos líquidos e certos, seja priora da lei, seja por força de contratos.

Há uma diferença profunda entre os dispositivos mencionados, ou seja, entre os arts. 35 e 39, no que respeita às flexões do verbo arrecadar, que, no art. 35, pode

ser interpretado como ação passada, que nele foram arrecadadas e como ação presente, que nele estão sendo arrecadadas e, no art. 39, a lei flexiona o verbo no futuro forem arrecadadas, o que não leva a interpretar que, antes da receita efetivar-se em moeda na caixa, os créditos ou os direitos líquidos e certos deverão ser considerados no exercício, dando pois a entender que o regime a ser adotado é o da competência.

Assim, por exemplo, o lançamento do IPTU, no início do exercício, deve ser reconhecido como receita efetiva em razão do direito líquido e certo institucionalizado pela lei; as transferências constitucionais também devem ser reconhecidas como receitas efetivas em razão do direito líquido e certo institucionalizado por força do mandamento constitucional, devendo ser tomada a informação sobre o valor a receber, publicada no Diário Oficial da União e do Estado. São, pois, créditos a receber e, portanto, direitos líquidos e certos, garantidos por lei.

Aluguéis a serem recebidos são contabilizados como receitas efetivas em função do direito líquido e certo, garantido pelo contrato.

c) as despesas nele legalmente empenhadas (inciso II)

A despesa governamental passa pelo processo de licitação, sendo esta dispensada e/ou não exigida desde que atenda a certas condições estabelecidas na legislação que lhe pertence, tendo à frente a Lei n.º 8.666/93 com as alterações que lhes foram introduzidas por leis posteriores. A despesa na administração pública pode provir de uma lei, de um contrato ou de um convênio, e pode ser examinada, como a receita, no sentido:

- amplo, o qual refere-se a uma simples compra de materiais para expediente, assim como à amortização de um empréstimo tomado, ou à compra de um terreno ou de um edifício, ou ainda à prestação de serviços; e

- estrito, refere-se ao consumo efetivo dos bens e serviços para a concretização de um objetivo previamente delineado. Assim, após o processo de licitação a que se submete a despesa, e escolhido o vencedor, que poderá ser um fornecedor, um empreiteiro de obras ou um prestador de serviços, é firmado o contrato, que conterá as características fundamentais que lhes são determinadas pela lei (ver art. 55, parágrafos e incisos respectivos - Lei n.º 8.666/93), cujo valor, integral ou parceladamente, será empenhado na dotação fixada para a despesa, cuja classificação é indicada em uma das cláusulas contratuais, conforme o inciso do V, do art. 55, Lei n.º 8.666/93, já mencionado.

O empenho é uma decorrência do disposto no art. 60 e incisos da Lei n.º 4.320/64, que dá as condições necessárias à execução da lei, do contrato ou do convênio, de cuja concretização, seja no exercício de sua origem, seja no exercício seguinte, surge a despesa no seu verdadeiro sentido. Assim, considera-se realização de despesa não o seu empenhamento, mas a concretização do seu objeto ou do seu fato gerador, o qual pode se dar no exercício de origem ou em exercício seguinte.

Isto quer dizer que o fato de se ter empenhado \$ 1.000,00, no exercício 2005, não significa que a despesa realizada tenha sido desse valor. Provavelmente, o valor tenha sido menor e a diferença é realizada no exercício de 2006 ou em exercícios subsequentes, de acordo com a vigência

do contrato, da lei ou do convênio. Isto significa afirmar que uma parte desse valor é reconhecida e apropriada pela Contabilidade no exercício de 2005 e a outra parte, em 2006, conquanto a execução orçamentária (subsistema de contabilidade orçamentária) apresente um valor total empenhado maior que o valor realizado (subsistemas de contabilidade financeira e patrimonial). A diferença é transferida para o exercício seguinte, nas contas de compensação, como despesas em processamento.

“ A adoção do regime de competência implica a utilização de uma conta, geralmente denominada de créditos a receber, que reflita os direitos da entidade ”

Desta forma, a expressão despesa legalmente empenhada tem um significado estritamente orçamentário e financeiro, ou seja, o seu conteúdo é expresso em despesa empenhada processada e não processada, cujos efeitos são reconhecidos no exercício da seguinte forma:

- orçamentários, pelo reconhecimento e apropriação da totalidade dos empenhos feitos no exercício da execução do orçamento; e
- financeiros, pelo reconhecimento e apropriação exclusiva da despesa

processada, cujo fato gerador ocorrerá no período em vigência.

Observe que este pode acontecer em períodos seguintes, em que pese o empenho ter sido feito em exercício anterior.

## REGIME DE CAIXA E REGIME DE COMPETÊNCIA

a) Regime de caixa

É o regime pelo qual se processam as movimentações de recebimentos e de pagamentos de valores por caixa, independentemente de o fato gerador de receitas e despesas ter ocorrido ou não. Em realidade, é regime de gestão financeira e não de Contabilidade. Nesta, contudo, costuma-se registrar as receitas pelo regime de caixa, em que pese ser consequência de uma interpretação equivocada da legislação financeira, cujo dispositivo, art. 35, I e II, da Lei n.º 4.320/64, foi acima analisado.

Nos comentários ao art. 35, I e II, acima mencionado, no livro A Lei n.º 4320 Comentada, encontra-se a seguinte afirmação: Várias são as rasps que levam a administração a adotar o regime de caixa para as receitas arrecadadas, das quais destacam-se as que se seguem: (1) a segurança nas decisões sobre pagamentos com base nas disponibilidades efetivas de caixa; (2) o conservadorismo do regime que permite apurar a situação financeira da entidade com base na informação do caixa único.

A adoção do regime de competência implica a utilização de uma conta, geralmente denominada de créditos a receber, que reflita os direitos da entidade, sejam os surgidos por força de lei ou de mandamento constitucional, sejam os oriundos de contratos.

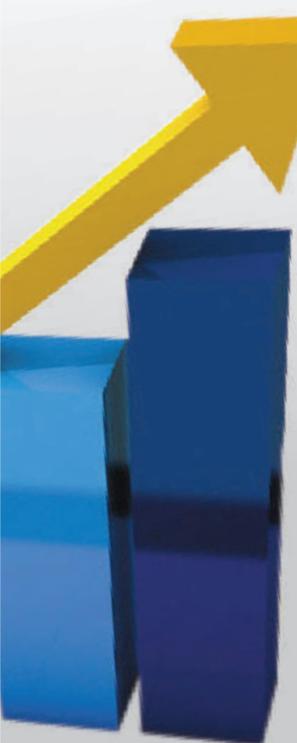
Para demonstrar o desempenho da

gestão financeira ou de caixa, no exercício financeiro ou em período menor, elabora-se a demonstração denominada Balanço Financeiro, conforme Anexo de n.º 13, da Lei n.º 4.320/64, cujo art. 103 e seu parágrafo único assim dispõem:

Art. 103 — O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Parágrafo único - Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

Sobre o Balanço Financeiro são feitos os seguintes comentários: como se vê, o interesse primordial é salientar os saldos que se transferem de exercício, ao mesmo tempo que se aproveita para dar uma ideia do movimento do financeiro de todo o exercício.



O Balanço Financeiro é a demonstração de tesouraria e bancos — enfim, do movimento financeiro, não se compreendendo nestes as despesas empenhadas não processadas, as quais podem ser transferidas para o exercício seguinte no sub agrupamento de contas de Compensação Ativas e Passivas.

O último tem a vantagem desfazer com que no Balanço Financeiro apareçam as operações de caráter financeiro que

alteraram o fluxo de caixa no período para o qual se elabora a demonstração. É necessário que se esclareça que os Restos a Pagar (Processados) são demonstrados na receita extra orçamentária, não porque tenham gerado receita, mas apenas porque os empenhos que o compreendem estão incluídos na Despesa Orçamentária — Processada, que é demonstrada na coluna apropriada. A outra razão, que é prospectiva, é para termos conhecimento de que esse valor vai transitar pelo fluxo de caixa no período seguinte, produzindo-lhe alterações.

## “ Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária. ”

Como complemento aos comentários acima, pode-se afirmar o seguinte:

1. A introdução dos restos a pagar na coluna da receita tem por fim converter o regime de competência, adotado para as despesas, em regime de caixa, para desta forma, compatibilizar-se com as receitas tratadas no regime de caixa.
2. Quando, entretanto, utiliza-se o regime de competência para as receitas e, neste caso, a conta créditos a receber, o saldo desta conta deverá ser inscrito na coluna da despesa extra orçamentária para converter aquele regime em regime

de caixa e, desta forma, compatibilizar-se com as despesas.

3. Que o Balanço Financeiro é elaborado à luz do disposto no art. 35, I e II, acima analisado.

b) Regime de competência o regime de competência é aquele em que as receitas, as despesas e outras operações são reconhecidas e apropriadas ao exercício pela ocorrência do respectivo fato gerador.

Assim, a primeira providência a ser adotada, antes do registro, é analisar a operação da qual surge uma receita ou uma despesa a fim de identificar o respectivo fato gerador, tal como se exemplifica a seguir:

- receita de convênio - o fato gerador é a aplicação efetiva dos recursos conveniados naquilo que constitui o objeto do convênio;
- receita de impostos de lançamento direto e/ou por homologação - o fato gerador é estabelecido na lei tributária do Município, da qual surge o direito líquido e certo à percepção do respectivo valor;
- despesa - o seu fato gerador é o consumo efetivo, imediato ou de longo prazo, de bens e/ou serviços nas atividades da organização. No regime de competência, tomando-se por base os exemplos dados, podem-se identificar os seguintes elementos que orientarão a análise, a avaliação de qualquer operação realizada e que são as bases para a sua adoção;
- fato gerador - o que motiva a realização da receita e/ou da despesa, ainda que não tenha sido recebida ou paga por caixa, respectivamente.

Assim, como fato gerador da receita, tem-

se a lei ou a despesa resultante de um contrato ou de um convênio. No primeiro, tem-se como exemplo a Constituição da República ou a Lei Tributária.

No segundo, têm-se os serviços geradores de receitas e os próprios convênios;

- período de ocorrência – é aquele em que o fato gerador ocorre. Assim, por exemplo, mesmo que uma despesa seja empenhada no exercício XI, o seu fato gerador pode ocorrer no exercício X2. É o caso do empenho global, do empenho por estimativa ou mesmo das depreciações;

- correlação da receita com a despesa — ou seja, a receita neste conceito, é uma variável dependente, e a despesa, da qual aquela decorre, é uma variável independente. Na Administração Pública, pode-se afirmar que as receitas de impostos e de transferências constitucionais independem de despesas para os respectivos reconhecimentos e registros como tais.

Aqui podem ser exemplificados os convênios, os serviços geradores de receitas, as obras públicas etc. A receita de convênio, por exemplo, cujo fato gerador é a despesa consequente da aplicação efetiva dos recursos destinados ao respectivo objeto, deve ser contabilizada no regime de competência, conforme se confirma pelos comentários a seguir transcritos:

Desta forma, no que respeita às receitas oriundas de convênios ou até mesmo das transferências voluntárias, o reconhecimento de ambas se deve dar no momento do respectivo fato gerador, ou seja, da aplicação efetiva do recurso financeiro recebido por antecipação e registrado no Passivo Financeiro da receptora no que se constitui o objeto de uma e de outra.

## CONCLUSÃO

A adoção do princípio da competência para as receitas (e para as despesas), conquanto possa haver divergências de entendimentos da legislação, com certeza, só tem a beneficiar a administração das entidades governamentais, porque possibilita:

- controle prévio sobre os devedores da fazenda pública;
- controle prévio sobre a Tesouraria ou Caixa da entidade governamental;
- controle prévio sobre o cadastro dos contribuintes;
- visualização mais clara da situação econômico-financeira do ente governamental.

O regime de caixa tem provocado distorções nas receitas governamentais, posto que não possibilita a visualização integral do seu volume no exercício. Se, por exemplo, o Município lança o IPTU (que é imposto de lançamento direto) no valor de \$ 100.000 e no exercício arrecada somente 80% deste valor, que é classificada como receita tributária desse exercício, o restante, provavelmente, será inscrito na Dívida Ativa, a qual será arrecadada, provavelmente, no exercício seguinte como receita da cobrança da dívida ativa. É, sem dúvida alguma, uma distorção gravíssima de entendimento que se reflete na informação sobre a gestão financeira e sobre o desempenho tributário da entidade governamental.

O excesso de formalidade de alguns setores da Administração Pública tem restringido o entendimento de certas disposições da legislação financeira, contribuindo para a existência de dificuldades que, na maioria das vezes, prejudica o desenvolvimento ou a evolução de conceitos, em virtude da

expansão e do aperfeiçoamento das atividades governamentais.

O equívoco na interpretação de dispositivos da legislação, também tem contribuído para o aparecimento de dificuldades e/ou obstáculos que levam os responsáveis pela Contabilidade das entidades governamentais a cometerem erros, ainda que não intencionais, mas que distorcem as informações sobre a situação patrimonial.

Por fim, o não registro prévio dos direitos líquido e certos da organização governamental faz com que a Contabilidade não cumpra com a sua missão institucional, ou seja, gerar informações úteis e confiáveis, só para citar duas dentre outras características fundamentais que lhes pertencem, a partir das quais são tomadas decisões sobre ações que se vão desenvolver.

Para concluir, é entendimento que não apenas as receitas de transferências constitucionais mas também as demais receitas governamentais, tenham o tratamento do regime de competência, devendo, entretanto, dedicar-lhes os cuidados já mencionados neste trabalho.



**Heraldo da Costa Reis** é Coordenador do Centro de Estudos Interdisciplinares em Finanças Públicas Municipais, da ENSUR/IBAM e professor do Departamento de Contabilidade - Faculdade de Ciências Contábeis/Universidade Federal do Rio de Janeiro.

# A NOVA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Por João Eudes Bezerra Filho e Paulo Henrique Feijó



A contabilidade pública brasileira passa por um momento de renovação estrutural efetiva e de indispensáveis atualizações daí decorrentes. O foco no patrimônio público, a transparência das informações como indutor dos controles e a necessidade de convergência com as normas internacionais, constituem os vetores centrais desse desafio.

O processo de mudança iniciou-se com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público pelo Conselho Federal de Contabilidade e a inserção da área pública no Comitê de Convergência Brasil (2008).

Importante passo foi dado, também, pelo Governo Federal com a publicação da Portaria MF 184/2008, do Decreto nº 6.976/2009 e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, este último estabeleceu o novo plano de contas a ser aplicado nas contabilidades de todos os órgãos da administração pública brasileira, incorporando, também, aperfeiçoamento dos atuais demonstrativos contábeis, previstos na Lei Federal nº 4.320/64, e inserindo outros, tais como: a Demonstração do Fluxo de Caixa, a Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido e a Demonstração de Custos.

Desse modo, estão em andamento, um expressivo conjunto de iniciativas que deverá acelerar o processo de evolução dos instrumentos de gestão das finanças públicas no País apoiados pelo novo modelo de contabilidade.

Desde a publicação da edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da Portaria nº 184/MF de 25/08/2008, que dispõe sobre as diretrizes a

serem observadas no setor público na implementação da convergência das demonstrações contábeis do Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade (IFAC), e do Decreto nº 6.976/2009, uma verdadeira revolução conceitual vem se

concretizando na contabilidade do setor público brasileiro.

Um dos pilares dessa mudança tem sido a busca incessante da identificação, reconhecimento conceitual, mensuração

econômica, registro e evidenciação de todos os ativos (bens e direitos) e passivos (obrigações) dos Entes Públicos. O presente artigo tem como premissa apresentar ao leitor as motivações e importância da necessidade de mudanças nos atuais paradigmas que, culturalmente, abarcam a contabilidade pública brasileira, objetivando garantir informações contábeis de qualidade que dêem suporte à otimização da gestão dos recursos públicos (custos), ao princípio da transparência e à instrumentalização do controle social, visando sempre à eficiência, eficácia e efetividade das ações governamentais.

#### **A Edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC)**

No plano estratégico, qualquer ente da Federação que deseje conhecer as atividades relacionadas à gestão do patrimônio público deve se organizar sob o aspecto normativo, administrativo e tecnológico. Assim, um dos passos fundamentais é estabelecer os sistemas organizacionais e suas competências, que, por sua natureza e complexidade, devem ser apoiados por estruturas administrativas e sistemas informatizados. As boas práticas de governança exigem a implantação e constante aperfeiçoamento, no mínimo, dos seguintes sistemas organizacionais, no âmbito do setor público:

- I. Planejamento e de Orçamento;
- II. Administração Financeira;
- III. Pessoal;
- IV. Patrimônio;
- V. Tributação;
- VI. Contabilidade; e
- VII. Controle Interno.

Entre esses, o Sistema de Contabilidade

se caracteriza pelo seu papel de transversalidade, ao proporcionar apoio aos demais sistemas, pela própria natureza da Ciência Contábil.

Como ciência, a Contabilidade aplica, no processo gerador de informações, os princípios, as normas e as técnicas contábeis direcionados à evidenciação das mutações do patrimônio das entidades, oferecendo aos usuários informações sobre os atos praticados pelos gestores públicos, os resultados alcançados e o diagnóstico detalhado da situação orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade.

## “ A Contabilidade aplicada ao Setor Público, como sistema de informações específico, vem incorporando novas metodologias e recuperando seu papel ”

A Contabilidade aplicada ao Setor Público, como sistema de informações específico, vem incorporando novas metodologias e recuperando seu papel, adotando parâmetros de boa governança, demonstrando a importância de um sistema que forneça o apoio necessário à integração das informações macroeconômicas do setor público e à consolidação das contas nacionais. Entretanto, resente-se de um conjunto

de normas profissionais que contemple a Teoria da Contabilidade como base para o registro, a mensuração e a evidenciação dos atos e fatos do setor público.

Para tanto, é preciso resgatar o tratamento dos fenômenos do setor público, em bases teóricas que reflitam a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio, e não meramente cumprir os aspectos legais e formais.

A inadequada evidenciação do patrimônio público e a ausência de procedimentos contábeis suportados por adequados conceitos e princípios revelam a necessidade de se desenvolverem diretrizes estratégicas para o aperfeiçoamento da Contabilidade aplicada ao Setor Público.

É inquestionável que todo o processo de acompanhamento e controle do patrimônio público deve partir do estudo dos fenômenos e transações que o afetam. Conseqüentemente, deve existir a necessária integração e harmonização na interpretação dos atos e fatos administrativos.

Objetivando dar efetividade à Contabilidade aplicada ao Setor Público como fonte de informações, é preciso concentrar esforços para melhor aplicar os Princípios da Contabilidade sob a perspectiva do setor público. A adoção de princípios e normas diferentes do que seja recomendável pela boa técnica ou decorrentes da falta de consenso entre os diversos órgãos das unidades da Federação pode ocasionar demonstrações que não representem adequadamente a situação patrimonial.

O ponto de partida para qualquer área do conhecimento humano deve ser os princípios que a sustentam. Esses

princípios espelham a ideologia de determinado sistema, seus postulados básicos e seus fins. Vale dizer, os princípios são eleitos como fundamentos e qualificações essenciais da ordem que institui:

I. os princípios possuem o condão de declarar e consolidar os altos valores da vida humana e, por isso, são considerados pedras angulares e vigas-mestras do sistema;

II. adicionalmente, as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade aplicada ao Setor Público, e que seus demonstrativos – item essencial das prestações de contas dos gestores públicos sejam elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário e a análise dos resultados econômicos.

Por isso, é importante reafirmar a condição da Contabilidade aplicada ao Setor Público como ciência e seu objeto de estudo: o PATRIMÔNIO PÚBLICO.

Assim, o desafio passa a ser a concepção de um conjunto de ações que visem ao seu desenvolvimento conceitual, com vistas à:

a) convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;

b) implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidência dos elementos que integram o patrimônio público;

c) implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;

d) melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;

e) possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial.

Neste cenário de desafios para a evolução da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, o CFC criou Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (2004), formado por contadores da área pública com notório conhecimento contábil.

O grupo foi instituído com o objetivo de elaborar e disseminar entre os profissionais e os diversos níveis de usuários, para fins de discussão e debates, as propostas das Normas

Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP, alinhadas com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS, sigla em inglês), editadas pela IFAC.

O primeiro trabalho do Grupo Assessor foi resgatar os Princípios de Contabilidade para que não houvesse dúvidas de sua aplicação no setor público. Fruto desse trabalho foi publicado o primeiro instrumento normativo do CFC voltado, especificamente, para a contabilidade aplicada ao setor público, trata-se da Res. CFC Nº 1.111/2007, atualizada com as alterações da Res. CFC Nº 1282/2010.

Com o lastro conceitual nos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público consoante alinhamento com as Normas Internacionais de Contabilidade (IFAC), o Grupo Assessor se empenhou em elaborar, junto aos contadores públicos do País, as primeiras dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, publicadas pelo CFC em 21-12-2008, a seguir relacionada no quadro a seguir.

## Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

### Estruturas das NBCT SP:

Resolução CFC nº 1.111/07 - Princípios Contábeis/SP

NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação

NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis

NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil

NBC T 16.4 - Transações no Setor Público

NBC T 16.5 - Registro Contábil

NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis

NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis

NBC T 16.8 - Controle interno

NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão

NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de ativos e passivos em entidades do Setor Público

NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos no Setor Público

## NBCT 16.2 - PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS



Em dezembro de 2011, fruto também do trabalho do Grupo Assessor, o CFC publicou a NBC T 16.11 que trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Marco que consolida ciclo do sistema de informação contábeis tratado na NBC T 16.2 (subsistemas orçamentário, patrimonial, compensação e custos).

### **Portaria MF 184/2008 e Decreto nº 6.976/2009 do Governo Federal: Um Marco para Implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**

Numa demonstração de engajamento e compromisso com todo este movimento da Contabilidade do Setor Público, o Governo Federal, publicou a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

A referida Portaria atribui à STN um novo desafio diante da internacionalização das regras de contabilidade estabelecendo a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência, editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da Federação Internacional de Contadores (IFAC) e as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público, seguindo o cronograma do Comitê Gestor da Convergência Brasil (artigo 1º e incisos).

Essas atribuições foram estabelecidas na referida Portaria considerando os seguintes fatores:

- a) as transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia;
- b) a necessidade de promover a

convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país;

c) a importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização;

d) a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos; e

e) a necessidade de, não obstante os resultados já alcançados, intensificar os esforços com vistas a ampliar os níveis de convergência atuais.

Outro fato importante no processo de institucionalização do processo de convergência foi a publicação do Decreto nº 6.976/2009, que atualizou as atribuições do Sistema de Contabilidade Federal e seguindo a mesma linha da Portaria estabelece em seu artigo 4º:

Art. 4º o Sistema de Contabilidade Federal tem como objetivo promover:

- I - a padronização e a consolidação das contas nacionais;
- II - a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente; e
- III - o acompanhamento contínuo das

“O orçamento tem grande importância no âmbito do setor público, mas não é prerrogativa exclusiva de entidades deste setor, sendo também utilizado pelas entidades privadas.”

normas contábeis aplicadas ao setor público, de modo a garantir que os princípios fundamentais de contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público.

#### **Consolidando o Papel da Contabilidade no Setor Público**

Diante de todo esse processo ora em desenvolvimento no setor público, é importante estabelecer o paradigma conceitual de diferenciar princípios de Contabilidade, de regras de Orçamento e de critérios de Estatísticas Fiscais (Resultado Primário, Resultado Nominal, etc.). Estes são assuntos que se correlacionam, mas ao mesmo tempo são interdependentes, quando se observa que cada um deles pode ter objeto e propósito bem definidos. Como já explanado, o objeto da contabilidade é o patrimônio e isso não significa que a contabilidade deverá abandonar os controles orçamentários e fiscais, pois, dentro da função básica de provedora de informações para a tomada de decisão,

cabará à contabilidade apoiar o processo de contabilidade e de estatísticas fiscais. O orçamento tem grande importância no âmbito do setor público, mas não é prerrogativa exclusiva de entidades deste setor, sendo também utilizado pelas entidades privadas. Trata-se de valioso instrumento de planejamento que visa, de modo geral, prever as receitas e despesas em um dado período, com a prerrogativa de determinar a alocação de recursos segundo os objetivos e metas estabelecidos para a entidade.

No governo, a melhoria das estatísticas fiscais tem tido papel fundamental na definição, elaboração e monitoramento da política fiscal do governo. A implantação das metodologias de apuração das necessidades de financiamento dos governos, mais conhecida como apuração dos Resultados Primário e Nominal, permitiu que a sociedade obtivesse uma informação básica: O ente (União, Estado e Município) gasta mais ou menos do que arrecada? Este acompanhamento permitiu um maior controle sobre o endividamento público e o consequente equilíbrio macroeconômico.

Todos os três instrumentos (contabilidade, orçamento e estatísticas fiscais) controlam receitas e despesas, cada um sob o seu enfoque. A contabilidade, considerando

seus efeitos no patrimônio da entidade, deve captar as receitas e despesas segundo o princípio da competência, ou seja, devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. O orçamento brasileiro considera como efetivadas as receitas no momento da arrecadação e as despesas no momento da emissão do empenho, sempre em uma perspectiva mais próxima de fluxo. No Governo Federal as estatísticas fiscais reconhecem as receitas e despesas sob a ótica estritamente de caixa, separando as primárias das financeiras. Portanto, para os mesmos elementos cada um dos instrumentos estabelece tratamentos diferentes. Em cada um deles a contabilidade tem a função primordial de registrar os atos e fatos segundo as diversas óticas necessárias à elaboração dos relatórios que serão disponibilizados aos vários usuários da informação.

#### **A Quebra de Paradigmas: Regime Orçamentário x Regime Patrimonial**

A doutrina contábil e diversos autores acabaram por consagrar, com base em uma interpretação equivocada do artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, que a contabilidade do setor público adota

## REGIME ORÇAMENTÁRIO

### **CONTABILIDADE ORÇAMENTÁRIA (Art. 35 da Lei nº 4.320/64)**

#### Regime Misto

Caixa (pela arrecadação) = Receita orçamentária (RO)

Competência (pelo empenho) = Despesa Orçamentária (DO)

### **RESULTADO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA (REO)**

REO - RO - DO

## PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS X PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

Forma Legal		Essência sobre a forma	
Orçamento público (planejamento e execução a partir do fluxo de caixa)		Patrimônio Público (Recursos à disposição do Estado)	
Ingressos (receitas orçamentárias)	Gastos (despesas orçamentárias)	Ativos	Passivos PL +- Variações Patrimoniais (Aumentativas e diminutivas)
Periódico		Contínuo	
Princípios Orçamentários		Princípios Contábeis	

como regime contábil o regime misto, ou seja, regime de competência para a despesa e de caixa para a receita: Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

- I – as receitas nele arrecadadas;
- II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Ao resgatar os princípios e postulados da ciência contábil, verifica-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos princípios de contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, tanto na receita quanto na despesa sob o enfoque patrimonial. Na verdade, o artigo 35 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime patrimonial.

Os Registros orçamentários (subsistema orçamentário) devem atender aos princípios orçamentários, previstos na Constituição Federal e na legislação do direito financeiro, atendendo, inclusive o citado art. 35 da Lei nº 4.320/64 (regime misto, caixa para a receita orçamentária e competência para a despesa orçamentária). Neste a Receita Orçamentária é contabilizada

pela arrecadação (caixa) e a despesa orçamentária, a partir do empenho (competência orçamentária).

Já, no campo dos registros do controle e variações do patrimônio (bens, direitos e obrigações – ativos, passivos e patrimônio líquido) devem atender aos princípios da Ciência Contábil (entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, competência e prudência), sem nenhuma restrição. Neste caso, a receitas e despesas pela competência, são escrituradas como Variações Patrimoniais Ativas ou Aumentativas e Variações Patrimoniais Passivas ou Diminutivas.

Vale salientar que a Lei nº 4.320/1964 acabou não adotando essa distinção de receita apresentada no campo doutrinário. Esta emprega o termo no seu sentido amplo, ou seja, corresponde a qualquer entrada de recursos nos cofres públicos que possa ser utilizada para financiar o gasto público. No entanto, ao verificar a estrutura da lei conclui-se que até o artigo 82 seu texto trata de regras orçamentárias e, portanto, o termo receita e despesa ali tratado referem-se a receitas e despesas orçamentárias.

Como visto ao tratar do patrimônio, a partir do Título IX, que trata da Contabilidade, verifica-se uma preocupação do legislador com procedimentos contábeis que resguardem o aspecto patrimonial da contabilidade, principalmente nos artigos 85, 89, 100 e 104 da referida lei.

### Título IX – Da Contabilidade

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, se exige a evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, obrigando que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial

e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

Logo, a contabilidade deve evidenciar, tempestivamente, os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, gerando informações que permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros.

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no Patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial aumentativa e diminutiva em função do fato gerador, observando-se os Princípios da Competência e da Oportunidade.

### Publicação do Plano de Contas Único

Com base neste modelo conceitual internacionalmente estabelecido, em cumprimento à Portaria MF 184/2008 e ao Decreto nº 6.976/2009 e seguindo as diretrizes estabelecidas de Desenvolvimento Conceitual e Convergência às Normas Internacionais, a Secretaria do Tesouro Nacional edita o "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP", que na versão de 2012 (5ª. Edição) contém as seguintes partes:

- I. Procedimentos Contábeis Orçamentários - PCO
- II. Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCO
- III. Procedimentos Contábeis Específicos – PCE
- IV. Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP
- V. Demonstrações Contábeis Aplicada ao Setor Público – DCASP
- VI. Perguntas e Respostas – RP
- VII. Exercício Prático – EP
- VIII. Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas - DEFP

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP foi objeto de discussão no âmbito do Grupo Técnico de Procedimentos

Contábeis (GTCON) por mais de três anos e, na versão publicada pela Portaria STN 437/2012, está estruturado em contas obrigatórias e facultativas a serem utilizadas por todos os Entes, em um nível de detalhe necessário e satisfatório à consolidação nacional.

### A Necessidade de Aperfeiçoamento e Inserção de Novas Demonstrações Contábeis no Setor Público

O cenário atual de alinhamento às normas com os padrões internacionais de contabilidade, por si só, ensejava alterações nos atuais demonstrativos contábeis previstos na Lei nº 4.320/1964, quais sejam: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro e Demonstração das Variações Patrimoniais, além da necessidade da inserção, no cenário da gestão pública, de novos demonstrativos contábeis.

É importante destacar que todo esse processo de convergência também tem por objetivo o cumprimento integral da legislação vigente, sobretudo a Lei nº 4320/1964.

Nesse contexto e alinhado com as normas internacionais, a Resolução CFC nº 1.133/2008 aprovou a NBCT 16.6, que estabelece novas demonstrações além daquelas previstas na Lei nº 4.320/1964,

quais sejam: Demonstrações dos Fluxos de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

No que se refere à atualização e inserção de novos demonstrativos contábeis, anexo da Lei nº 4.320/1964, a própria lei, no seu art. 113 (transcrito abaixo), atribui competência ao Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, órgão este que não existe mais na estrutura do Ministério da Fazenda.

Art. 113. Para fiel e uniforme aplicação das presentes normas, o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda atenderá a consultas, coligirá elementos, promoverá o intercâmbio de dados informativos, expedirá recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizará sempre que julgar conveniente, os anexos que integram a presente lei.

Assim, para atualização das demonstrações contábeis previstas e inclusão das novas demonstrações nos anexos da Lei nº 4.320/64, foi atribuída à Secretaria do Tesouro Nacional a supracitada competência, fundamentado na Lei Complementar nº 101/2000, na Lei nº 10.180/2001 e no Decreto nº 6.976/2009 (dispositivo transcrito a seguir).

## REGIME PATRIMONIAL

Aplicação do princípio da competência

Receita Patrimonial: VPA (aumento do PL)

Despesa Patrimonial: VPD (diminuição do PL)

Resultado Patrimonial (RP)

**RP = VPA - VPD**

ARQUITETURA DO PCASP	
<b>1 - Ativo</b>	<b>2 - Passivo</b>
1.1 - Ativo Circulante	2.1 - Passivo Circulante
1.2 - Ativo Não Circulante	2.2 - Passivo Não Circulante
	2.3 - Patrimônio Líquido
<b>3 - Variação Patrimonial Diminutiva</b>	<b>4 - Variação Patrimonial Aumentativa</b>
3.1 - Pessoal e Encargos	4.1 - Tributárias e Contribuições
3.2 - Benefícios Previdenciários	4.2 - ...
...	...
3.9 - Outras Variações Patrimoniais Passivas	4.9 - Outras Variações Patrimoniais Ativas
<b>5 - Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento</b>	<b>6 - Controles da Execução do Planejamento e Orçamento</b>
5.1 - Planejamento Aprovado	6.1 - Execução do Planejamento
5.2 - Orçamento Aprovado	6.2 - Execução do Orçamento
5.3 - Inscrição de Restos a Pagar	6.3 - Execução de Restos a Pagar
<b>7 - Controles Devedores</b>	<b>8 - Controles Credores</b>
7.1 - Atos Potenciais	8.1 - Execução dos Atos Potenciais
7.2 - Administração Financeira	8.2 - Execução da Administração Financeira
7.3 - Dívida Ativa	8.3 - Execução da Dívida Ativa
7.4 - Riscos Fiscais	8.4 - Execução dos Riscos Fiscais
...	8.4 - Execução de Custos
7.8 - Custos	

Adaptado da STN

b) a consolidação nacional e por esfera de governo das contas de 2014, a ser realizada em 2015, bem como as dos exercícios seguintes, deverão observar, integralmente, as regras relativas ao PCASP e às DCASP, estabelecidas pelo MCASP; e

c) os Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PCP, definidos no MCASP e de observância obrigatória pelos entes da Federação, terão prazos finais de implantação estabelecidos de forma gradual por meio de ato normativo da STN.

Art. 7º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal:

XXIV - exercer as atribuições definidas pelo art. 113 da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, a saber: atender a consultas, coligir elementos, promover o intercâmbio de dados informativos, expedir recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizar, sempre que julgar conveniente, os anexos que integram aquela Lei;

A partir desse dispositivo, a Secretaria do Tesouro Nacional através do MCASP (Parte V) trouxe alterações na estrutura do Balanço Patrimonial (BP), Balanço Financeiro (BF) e Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), bem como introduziu os novos demonstrativos estabelecidos na NBC T 16.6 (DFC e DMPL), com obrigatoriedade de divulgação, pelos Entes da Federação, a partir de 2014. Valendo ressaltar que todas as mudanças promovidas foram objeto de discussão exaustiva no GTCO, com a participação de representantes de

várias entidades que interagem direta ou indiretamente com a contabilidade do setor público.

#### **A PORTARIA STN N. 634/2013 ESTABELECEU AS AÇÕES DE IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO**

Visando contribuir com os Entes da Federação e Tribunais de Conta na elaboração do plano estratégico para a implantação do novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público, a Secretaria do Tesouro Nacional publicou a Portaria n. 634/2013, estabelecendo, entre outras determinações, que

a) o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP deverão ser adotados por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014;

#### **CONCLUSÃO**

Segundo o escritor e filósofo alemão Goethe, "o melhor governo é aquele que ensina o povo a governar a si mesmo". Ou seja, é aquele que propicia transparência quanto aos seus atos e meios, e que permite à sociedade opinar e participar das suas decisões. Nesse sentido, não pode o País deixar de buscar permanentemente a melhoria de suas instituições, visando ampliar sua própria governabilidade sobre as contas públicas e, principalmente, propicie o acompanhamento da sociedade sobre os assuntos da Administração Pública, mediante introdução de mecanismos de transparência e participação. A ciência contábil tem importante papel nesse contexto.

A implantação dos padrões internacionais irá contribuir de forma significativa para a melhoria das estatísticas fiscais do país, dos demonstrativos da LRF e

das demonstrações contábeis. Neste sentido a iniciativa do Conselho Federal de Contabilidade, em parceria com a Secretaria do Tesouro Nacional – que é o órgão que edita normas de consolidação das contas públicas –, de criar um comitê para conduzir o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público se mostra como uma ação estratégica para o país.

O novo modelo resgata o objeto da Contabilidade como ciência, que é o Patrimônio. A cultura contábil que vige no setor público é de privilegiar os aspectos orçamentários, muitas vezes em detrimento ao controle dos aspectos patrimoniais. De forma sucinta pode-se identificar que o novo modelo de contabilidade deverá propiciar:

a) A inserção do país nos padrões internacionais de contabilidade, permitindo por parte da sociedade organizada, formadores de opinião e organismos internacionais a comparabilidade dos demonstrativos contábeis divulgados pelos países;

b) a implantação de sistema de custos no Setor Público, conforme previsto na LRF, pois incluirá também no setor público práticas essenciais à apuração dos custos dos programas governamentais, como a depreciação e a amortização e o reconhecimento integral dos ativos e passivos, a partir da aplicação do princípio da competência;

c) a adoção do Manual de Estatísticas Fiscais de 2002 (GFSM). Atualmente essas estatísticas seguem o manual de 1986, que avalia a situação fiscal do país

a partir da avaliação do fluxo de receitas e despesas do governo. O novo manual considera/analisa essa situação também a partir de balanços patrimoniais e está alinhado com a visão patrimonialista da contabilidade. A convergência da contabilidade no Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público propiciará as condições para que as estatísticas fiscais do setor público brasileiro evoluam gradualmente, sem sobressaltos, para a adoção do GFSM.

Sob a ótica do governo o estabelecimento de padrões contábeis contribuirá para a melhoria da Consolidação das Contas Públicas, conforme previsto na LRF.

Agora é a vez da contabilidade e se faz mister e urgente que o país caminhe para a convergência às boas práticas contábeis estabelecidas pelos padrões internacionais de contabilidade, pois com certeza no futuro este será um importante diferencial entre países. O setor privado, que iniciou o processo com apoio do Banco Central e da Comissão de Valores Mobiliários, consolidou esta conquista

quando o Presidente da República sancionou a Lei nº 11.638/2007 e editou a MP 449/2008, transformada na Lei nº 11.941/2009.

O setor público já iniciou seu processo com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a inserção da área pública no Comitê de Convergência Brasil. Importante passo foi dado com a publicação da Portaria MF nº 184/2008 e do Decreto nº 6.976/2009, que estabelece as diretrizes para a convergência aos padrões internacionais, que será apoiado pela tradução das normas para o português que acontecerá em 2010.

Tem-se, portanto, em andamento, um expressivo conjunto de iniciativas que deverá acelerar o processo de evolução dos instrumentos de gestão das finanças públicas no País. O desafio é grande, mas, com o apoio da classe contábil e sempre amparado nos princípios e postulados da ciência, o País conseguirá vencer mais esta etapa.

Neste momento o Brasil começa a construir um novo futuro!!!

## DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADA AO SETOR PÚBLICO

### Demonstrações Obrigatórias

Balanco Patrimonial	Balanco Orçamentário	Demonstração das Variações Patrimoniais	Balanco Financeiro	Demonstração do Fluxo de Caixa
---------------------	----------------------	---	--------------------	--------------------------------

### Demonstrações Obrigatórias para os Entes que têm Estatais Dependentes

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Notas Explicativas são Obrigatórias



**João Eudes Bezerra Filho**

é mestre em Contabilidade e Controladoria pela USP; membro do Grupo Assessor da Área Pública, junto ao Conselho Federal de Contabilidade; auditor das Contas Públicas do TCE-PE; professor da FUCAPE-ES; autor dos livros *Orçamento Aplicado ao Setor Público e Contabilidade Aplicada ao Setor Público*, ambos da Ed. Atlas.



**Paulo Henrique Feijó**

é subsecretário de Modernização da Gestão de Finanças Públicas do Estado do Rio de Janeiro; Membro Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, junto ao Conselho Federal de Contabilidade.

## BIBLIOGRAFIA

BRASIL. Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências.

Decreto n. 7.185, de 27 de maio de 2010. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação, nos termos do art. 48, parágrafo único, inciso III, da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências.

Lei Federal n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal.

Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar n. 101 de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências.

Portaria STN n. 437 de 2012. Aprova as Partes II a VIII do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Portaria STN n. 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação.

Portaria MFAZ n. 548, de 22 de novembro de 2010. Estabelece requisitos mínimos de segurança e contábeis do sistema integrado de administração financeira e controle utilizados no âmbito de cada ente da Federação, adicionais aos previstos no Decreto n. 7.185 de 27 de maio de 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 750/93 que dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade (PFC).

Resolução CFC nº 1.111/2008, que aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 relativo à interpretação dos princípios fundamentais de contabilidade sob a perspectiva do setor público.

Resolução CFC nº 1.282/2010, que atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Resolução CFC Nº. 1.129/08 - Aprova a NBC T SP 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis.

Resolução CFC Nº. 1.133/08 - Aprova a NBC T SP 16.6 – Demonstrações Contábeis.

Resolução CFC Nº. 1.268/08 - Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências.

Resolução CFC Nº 1.366/2011 - Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

International Federation of Accountants/IFAC. Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. USA, 2011. <http://www.ifac.org>

MACHADO, Nelson e Holanda, Victor. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. Revista de Administração Pública – FGV, Rio de Janeiro, jul/ago, 2010

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

# 2014: O ANO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Por **Inaldo da Paixão Santos Araújo**

Visto que, no Brasil, 2013 foi o ano da Contabilidade, enquanto instrumento que zela pela ética e pela transparência, nos termos de instigante campanha publicitária do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o de 2014 será, sem dúvida, marcante para a história da Contabilidade Aplicada ao Setor Público brasileiro.

E assim se afirma, em face de dois aspectos: o primeiro, pela passagem dos 50 anos de vigência da Lei nº 4.320, de 17/03/1964. Essa lei, ao estatuir normas gerais de Direito Financeiro, algumas reconhecidas pela Organização das Nações Unidas (ONU), para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos, introduziu, no País, avançadas práticas de administração orçamentária e financeira e procedimentos de controle contábil, modernizando, na época, a execução e o acompanhamento das finanças públicas.

O outro fato relevante para esse ramo da Contabilidade é a implantação, em definitivo, do novo padrão contábil (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP) estabelecido pelo CFC desde 2008 e incorporado aos

manuals de procedimentos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Em síntese, esse novo arcabouço normativo aprimora ainda mais os procedimentos de registro contábil e possibilita a apresentação de relatórios financeiros, em observância a modernas práticas internacionais, entre elas, o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, assim como dos ativos de infraestrutura.

E o melhor de tudo é que toda essa transformação, em nome da transparência e da efetividade da gestão, é materializada sem a necessidade de alteração legislativa. Sabidamente, a Lei nº 4.320/1964 já enfatizava a necessidade da correta evidenciação patrimonial (ex vi art. 89), assim como a atualização dos demonstrativos contábeis, sempre que fosse considerada conveniente (ex vi art. 113).

É auspicioso saber que uma lei aprovada há meio século possibilita, sem qualquer mudança, a inserção nas práticas contábeis públicas brasileiras de avançados procedimentos de registro, mensuração, avaliação e divulgação internacionalmente reconhecidos.

Mas é bom lembrar que, entre o processo de elaboração das NBCASP, rebatizadas pelo CFC como Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP, e a sua efetiva implementação, terão transcorrido dez anos. Sim, pois é relevante registrar que foi o CFC que, a partir de 2004, após longa ausência em relação à normatização da Contabilidade Pública, deu início a esse necessário processo de transformação.

Tudo isso posto, espera-se que as parcerias entre o CFC, a STN e também os Tribunais de Contas, como fiscais da coisa do povo, proporcionem os meios necessários para a consolidação desse salto qualitativo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, há muito esperado. E, se assim for, ela tornar-se-á, efetivamente, instrumento eficaz de gestão e de transparência.



**Inaldo da Paixão Santos Araújo** é mestre em Contabilidade, contador Benemérito da Bahia, 2013; professor; escritor; presidente do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA); pós-graduado em Auditoria Contábil, em Auditoria Governamental, em Administração para Auditores Públicos e em Metodologia e Didática para o Ensino Superior. É conselheiro do Tribunal de Contas do Estado da Bahia.



# CULTURA, PRÁTICA E HERMENÊUTICA: LEI Nº 4.320/1964 E A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA

Por Laércio Mendes Vieira



A própria longevidade da Lei nº 4.320/1964 é suficiente para afirmar que se trata de uma das legislações mais bem delineadas e concebidas do período republicano recente, podendo ser reconhecida, definitivamente, como um marco. Às vésperas de completar 50 anos, continua moderna, objetiva e simples principalmente no tocante aos dispositivos sobre contabilidade pública. Destacou-se por ser a precursora do orçamento-programa, ainda que não usasse esta expressão diretamente em seu texto, por incrementar o sistema de controle interno, bastante incipiente à época, e por modernizar a contabilidade pública nacional, em substituição ao Código de Contabilidade Pública de 1922.

Em certos momentos avançou em aspectos puramente técnicos, que melhor ficariam dispostos se fossem regulamentados por meio de portarias, tais como as classificações orçamentárias ou o formato de apresentação das demonstrações contábeis; em outros momentos, foi generalista e flexível o suficiente para permitir interpretações e moldar-se a novas situações e contextos.

Considerada, no âmbito do ordenamento jurídico nacional, uma lei ordinária com "status de complementar" por conta do disposto no art. 165 da Constituição Federal de 1988, estatuiu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Organicamente dividida, na essência, em disposições sobre orçamento público, controle e contabilidade, mantém-se

basicamente intacta somente no tocante a esta última área, dadas as profundas reformas empreendidas, no processo de orçamento e no sistema de controle, pela Constituição de 1988 e até por legislações ordinárias simples, tais como Leis de Diretrizes Orçamentárias Federais e outras.

Portanto, pode-se afirmar, sem margem para erros, que a Lei nº 4.320/1964 mantém sua integridade primordialmente na parte relacionada aos dispositivos sobre contabilidade. Isso não deve causar espanto, pois as disposições sobre contabilidade nela inseridos são mais "baseadas em princípios" e menos "baseadas em procedimentos" (a despeito de, como também seria natural, certos procedimentos estarem ali consignados).

Contudo, com as recentes iniciativas para modernizar práticas da contabilidade do setor público, inclusive a busca pela convergência à contabilidade internacional, se insurgiram diversos questionamentos sobre a possibilidade de o ordenamento jurídico nacional, em geral (civil law), e a Lei nº 4.320/1964, em particular, não comportarem ou recepcionarem tais modificações.

Em suma, é apontado que o viés

**Tabela 1. Divisão Orgânica da Lei nº 4.320/1964**

Disposições sobre:	Títulos	Artigos
Orçamento público	Título I - Da Lei de Orçamento, Título II -Da Proposta Orçamentária, Título III - Da elaboração da Lei de Orçamento, Título IV - Do Exercício Financeiro, Título V - Dos Créditos Adicionais, Título VI - Da Execução do Orçamento, Título VII - Dos Fundos Especiais.	2º ao 74
Controle	Título VIII - Do Controle da Execução Orçamentária	75 a 82
Contabilidade pública	Título IX - Da Contabilidade	86 a 106
Demais	Título X - Das Autarquias e Outras Entidades Título XI - Disposições Finais	1º, 107 a 115

preponderantemente orçamentário desta legislação vis-a-vis à baixa preocupação com aspectos patrimoniais (estes de maior interesse da contabilidade) é visto como impeditivo da realização de quaisquer das modificações pretendidas pela chamada “nova contabilidade pública” (cujo intuito é reequilibrar a dimensão patrimonial da contabilidade face a perspectiva orçamentária).

Ou seja, a questão principal é a Lei nº 4.320/1964 não recepciona ou comporta as modificações oriundas da “nova contabilidade pública”? As questões subjacentes que se insurgem são: a) há realmente algum conflito inconciliável entre a contabilidade governamental e o orçamento público no âmbito da Lei 4.320/1964? b) há necessidade de modificação da Lei 4.320/1964 para suportar modificações nos procedimentos e práticas contábeis atuais?

O objetivo é demonstrar que a lei é moderna e flexível o suficiente para recepcionar mudanças que incrementam a transparência e só trazem melhorias, mas que, considerando nosso modelo de ordenamento jurídico (civil law) e com vistas a dar maior segurança jurídica, algumas mudanças singelas poderiam ser adotadas.

**Contabilidade Orçamentária x Contabilidade Patrimonial na Lei 4.320/1964: Algumas Reflexões sobre Hermenêuticas e Práticas**

Organicamente pode-se dividir a Lei nº 4.320/1964 em quatro grandes conjuntos temáticos: a) as disposições sobre orçamento público, maior parte da lei; b) as disposições sobre contabilidade pública; c) as disposições sobre controle, com especial destaque para aquelas relacionadas a controle interno; e d)

demais disposições gerais, conforme tabela acima.

Como é perceptível, a Lei nº 4.320/1964 é, primordialmente, uma lei sobre regulação normativa do processo orçamentário. A maioria dos dispositivos legais se relaciona a orçamento público. Outros se referem a controle sob uma perspectiva estritamente orçamentária. Finalmente, o Título IX trata “Da Contabilidade”. Este título contém os seguintes capítulos: Capítulo I - Disposições Gerais, Capítulo II - Da Contabilidade Orçamentária e Financeira, Capítulo III - Da Contabilidade Patrimonial e Industrial, e Capítulo IV - Dos Balanços.

A divisão orgânica do Título IX nos capítulos supracitados demonstra uma segregação entre as chamadas “contabilidade orçamentária e financeira” e “contabilidade patrimonial e industrial”

**Tabela 2. Divisão Orgânica do Título IX da Lei nº 4.320/1964**

Área	Eventos	Demonstrações contábeis
Contabilidade orçamentária e financeira	Registro de atos e fatos relacionados à gestão do orçamento público e dos fluxos de caixa.	Balanco orçamentário, balanço financeiro
Contabilidade patrimonial e industrial	Registro dos fatos relacionados à gestão do patrimônio e ao resultado econômico, bem como dos atos que possam vir a afetar o patrimônio líquido, bem como sistema de custos.	Balanco patrimonial, demonstração das variações patrimoniais

(industrial, neste último caso, se referindo, de fato, a contabilidade de custos e gerencial, variante tipicamente associada à mensuração integral do patrimônio). Mesmo o capítulo sobre balanços está diretamente relacionado à forma como foi organicamente subdividido este título, pois contempla demonstrativos contábeis para cada uma das "áreas", conforme sumarizado na tabela seguinte.

Esta divisão legal da "diversas contabilidades", por motivos não claramente identificados, se tornou base para as diversas interpretações jurídicas e para a adoção de certas práticas procedimentais.

É inegável que o orçamento público seja uma das peças mais importantes das finanças públicas. O déficit ou o superávit orçamentário é provavelmente o mais importante indicador a respeito do desempenho fiscal de governos (CHAN, 2008a).

Isso ocorre porque a atual base do sistema de gestão financeira do setor público foi o resultado da primeira reforma orçamentária e de contabilidade após o fim da 2ª Guerra Mundial, de fundamento tipicamente keynesiano. Na esteira da forte crença na eficácia da política fiscal para garantir o desenvolvimento econômico do país, era corolário que se desse maior atenção ao sistema de orçamento (LUDER, 2003).

Sendo assim, é natural que o orçamento público tenha grande visibilidade e importância, em qualquer país. O que não é natural é que a contabilidade pública, em certos países, tenha se mantido em nível coadjuvante quando comparada a este. No caso brasileiro, essa posição foi alcançada mais por práticas culturalmente arraigadas e por hermenêuticas jurídicas parciais do que por prescrições normativas cogentes,

já que a própria Lei nº 4.320/1964 em nenhum momento delimitou o campo de atuação da contabilidade à contabilidade orçamentária. Ao contrário, já previa o uso do enfoque patrimonial desde o nascedouro (vide art. 93).

Uma leitura com ferramental acadêmico mais moderno ajuda a explicar o status quo que a contabilidade pública assumiu no país. O nível de preponderância do orçamento público sobre práticas contábeis e patrimoniais está intimamente associada ao modelo de contabilidade utilizado (anglo-saxão ou europeu continental).

Ao menos dois aspectos são essencialmente diferentes quando se

compara o modelo anglo-saxão com o modelo tradicional europeu: a) o ambiente legal; e b) a ênfase das informações financeiras para os diversos usuários.

Os modelos anglo-saxões são mais voltados para uma perspectiva da contabilidade dos governos cujas características incluem: a) ambiente de common law (direito consuetudinário), b) preocupação com fair presentation, o que inclui usos de fair value, devido à preponderância de usuários externos à contabilidade; c) menor influência do orçamento público.

Já o modelo europeu continental (com variantes latina e germânica), do qual derivou o modelo nacional, apresenta

**Tabela 3. Relacionamento Orçamento-Contabilidade**

	<b>Modelo A</b>	<b>Modelo B</b>
Relação com orçamento público	Contabilidade subordinada ao orçamento público.	Contabilidade no mesmo nível no orçamento público ou até influente sobre este
Accountability e usuários	Legislativo e executivo (administrativo)	Governo para público (incluindo investidores e credores)
Maiores adeptos	Países Europeus Continentais Tradicionais	Países Anglo-Americanos

**Tabela 4. Comparação entre Usuários e Objetivos da Contabilidade no Setor Público e no Setor Privado**

	<b>Setor Privado</b>	<b>Setor Público</b>
Objetivo da entidade	Homogêneo: lucro	Heterogêneo: metas fiscais, financeiras e sociais
Usuários da informação	Homogêneo: em geral, especialistas em finanças corporativas (mesmo que com algum nível de difusão); Segregados: usuários internos estão na empresa e usuários externos estão fora dela.	Heterogêneo: especialistas em orçamento, políticos, advogados, economistas, etc. Mesclados: usuários externos, por exemplo, podem estar fora do setor público ou dentro dele (políticos, auditores externos)

características distintas que incluem: a) ambiente de civil law (direito civil), b) preocupação com controle em lugar de fair presentation; devido à preponderância de usuários internos; c) maior influência do orçamento público. A tabela (3) seguinte sumariza as diversas visões.

Pode-se afirmar, assim, que o modelo A possui características que o remetem à contabilidade orçamentária e financeira, enquanto que o modelo B assume características mais definidas como de contabilidade patrimonial.

A chamada “nova contabilidade pública” (NCP) é baseada no modelo B. A essência desse movimento é a renovada ênfase na dimensão patrimonial do reconhecimento de receitas, despesas, ativos e passivos, e a busca por uma visão mais completa das variações patrimoniais e mais íntegra do conjunto de ativos e passivos vis-à-vis àquela unicamente decorrente da ênfase baseada na dimensão orçamentária.

Para compreensão dos diversos modelos, o que deve ser observado é quais são os usuários (internos ou externos) das informações e o que pretendem esses usuários com essas informações (natureza da tomada de decisão). Ou seja, a) contabilidade para quem, e b) contabilidade para o quê, idéias, a rigor, interligadas.

Ao contrário do setor privado, no setor público a caracterização dos usuários (internos ou externos) e a natureza das informações que demandam não é tão clara (GRANOF & WARDLOW, 2003). A tabela seguinte sumariza a comparação.

Assim, dada a heterogeneidade de partes interessadas (stakeholders), a multiplicidade de objetivos e, ainda, a

importância do orçamento público para as finanças públicas, era plausível que modelos diferentes de contabilidade fossem influenciados de formas diferentes por este instrumento.

Portanto, a conclusão aqui é que no caso dos países do modelo B, o ambiente de common law (menos formalismo nas leis em geral e nas leis orçamentárias em particular e menor nível de influência do orçamento público

“ O avanço da globalização, que resultou na necessidade uniformização de padrões (e nos movimentos de convergência), provavelmente fará diminuir as diferenças entre os dois modelos. ”

sobre a contabilidade pública), associado aos objetivos prioritários de uma apresentação mais integral da situação patrimonial das entidades governamentais (demandada por usuários externos, em geral investidores e credores devido ao maior desenvolvimento do mercado de capitais e de dívida desses países), conduziu a um modelo mais independente de contabilidade com ênfase nos aspectos patrimoniais.

Enquanto que, nos países do modelo A, o ambiente de civil law (mais formalismo nas leis em geral e também, de modo

contundente, nas leis orçamentárias resultando em maior nível de influência do orçamento público sobre a contabilidade pública), associado aos objetivos prioritários de controle mais do que a necessidade de uma apresentação mais integral da situação patrimonial das entidades governamentais (situação demandada por usuários internos do próprio Poder Executivo e do Legislativo), conduziu a um modelo no qual a contabilidade pública está mais associada ao orçamento público.

O avanço da globalização, que resultou na necessidade uniformização de padrões (e nos movimentos de convergência), provavelmente fará diminuir as diferenças entre os dois modelos.

O modelo brasileiro (modelo A) é fruto da herança europeia continental, do ambiente legal (e de negócios), do enfoque dado às informações financeiras e, sobretudo, da inexistência de usuários externos mais participativos ou mesmo usuários internos mais esclarecidos das potencialidades de um modelo mais completo (modelo B). Além disso, tratando-se de uma lei substantivamente relacionada a orçamento era natural que as interpretações (possivelmente emanadas de especialistas em orçamento) se voltassem mais fortemente para este viés (pois é a que mais atende às necessidades de informação destes especialistas). Contudo, uma leitura mais neutra da Lei 4.320/1964 permite concluir que a lei, de modo geral:

a) é mais “baseada em princípios” e “menos descritiva de procedimentos” na parte que se refere a contabilidade (mais flexível), fato que não impede o estabelecimento de procedimentos regulamentadores de suas disposições;

b) não contém dispositivos que estabeleçam preponderância relevante da contabilidade orçamentária sobre a contabilidade patrimonial, com uma exceção relevante relacionada ao regime de contabilização (e seus impactos sobre a receita e sobre a restos a pagar não processados).

No último caso, importa comentar o disposto nos artigos 91 e 35. Segundo o artigo 91:

Art. 91. O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais. (grifo nosso).

Este artigo da lei pode, em princípio, fragilizar a afirmação consignada anteriormente. Contudo, em sede de hermenêutica sistemática, é facilmente perceptível observar que o legislador se refere às receitas e despesas orçamentárias. É sabido que o universo de despesas e receitas orçamentárias nem sempre é coincidente com o universo de receitas e despesas contábeis (de natureza patrimonial). Mas a solução para o registro e evidenciação dessas receitas e despesas foi dada pelo próprio legislador ao estabelecer o modelo de demonstração das variações patrimoniais (mediante o uso de mutações patrimoniais da receita e da despesa).

Por outro lado, o artigo mais polêmico é o artigo 35:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

A interpretação deste artigo levou gerações a afirmarem e reafirmarem o regime misto da contabilidade pública (caixa para receitas e competência para despesas), mesmo ignorando, por

exemplo, o fato de que empenho não é competência e, por corolário, restos a pagar não-processados não são dívidas, e, ainda, que outras despesas (de natureza patrimonial) são realizadas, sem amparo orçamentário, mas não estão contabilizadas (consultar VIEIRA, 2010, para exemplos desses tipos de despesas e para os possíveis ajustes a serem feitos em restos a pagar não-processados).

## “ A interpretação deste artigo levou gerações a afirmarem e reafirmarem o regime misto da contabilidade pública ”

Este, contudo, não é o caso mais grave. Ao adotar o “regime de caixa” para receitas, como resultado da aplicação de uma hermenêutica mais estrita, um conjunto substantivo de eventos patrimoniais não fica apropriadamente registrado, comprometendo a integridade patrimonial.

A rigor, contudo, não há dispositivo expresso, na Lei 4.320/1964, sobre o regime de contabilização. O chamado “regime misto” é também resultado de hermenêutica jurídica parcial e, em certo sentido, contraditória quando se compara o artigo 35 com o artigo 93.

É, contudo, plenamente compreensível o motivo desta interpretação por três motivos básicos: a) a lei é substantivamente voltada para orçamento público e, na ausência de

uma disposição expressa sobre o regime, é plausível que fosse entendido que o artigo 35 se relacionava a este quesito ; b) na ausência de maior segurança sobre valores a contabilizar fruto da receita (inclusive pela onerosidade da informação), a opção do hermeneuta e do operador jurídico foi por não contabilizar nada, algo que hoje em dia com os avanços tecnológicos e de informação já pode ser revisto; e, finalmente, c) há controvérsias consideráveis sobre a necessidade de utilização do regime de competência no setor público (ausência de vinculação entre a receita e a despesa, em especial devido ao fato de os impostos serem a principal fonte de arrecadação governamental).

No tocante a este ponto, é oportuno registrar que, enquanto o regime de caixa é singelo e objetivo, o regime de competência é um sistema oneroso, complexo e sujeito a gradações (competência integral, competência modificada semi-forte, competência modificada fraco, etc; CHAN, 2008c, VIEIRA, 2011).

O objetivo principal do regime de competência é possibilitar o confronto entre receitas e despesas. Como foi apontado, o fato de os impostos serem a principal fonte de arrecadação governamental e de que o pagamento desses impostos não necessariamente se relaciona diretamente com a prestação de serviços governamentais gera discrepância nesta associação.

Adicionalmente, objetivo acessório do regime de competência é registrar a ocorrência dos fluxos econômicos independentemente da ocorrência dos fluxos financeiros, permitindo, assim, o reconhecimento e, principalmente, a mensuração dos ativos e passivos de uma entidade. O registro das transações

pelo regime de competência é, portanto, aspecto essencial para o conhecimento da integralidade das diversas ocorrências que afetam o patrimônio. A adoção do regime de competência é imprescindível para a existência de contabilidade fidedigna.

Por limitações de escopo, o objetivo deste artigo não é discutir a conveniência ou não do regime de competência, e principalmente a aplicabilidade de suas gradações, mas deixar assente que, por razões de conveniência e oportunidade, em virtude do nosso modelo de ordenamento jurídico (civil law) e com vistas a dar maior segurança jurídica, deveria ser incluído na Lei nº 4.320/1964 dispositivo que declare expressamente o regime adotado pela contabilidade, conforme proposta seguinte:

Art. 89. Parágrafo único. Deve ser utilizado o regime de competência para o registro

das operações a que se refere este artigo. Espera-se, com isso, que as controvérsias relacionadas a interpretações de dispositivos da Lei nº 4.320/1964 não sejam utilizados como impeditivos para modernização de práticas da contabilidade do setor público.

### Considerações Finais

A chamada “nova contabilidade pública” (NCP) é um movimento da classe contábil com o intuito de resgatar e fortalecer a visão contábil-patrimonial como contraponto à culturalmente prevalecente visão orçamentário-financeira. Com a emergência desse movimento, se insurgiram diversos questionamentos sobre a possibilidade de o ordenamento jurídico nacional, em geral (civil law), e a Lei 4.320/1964, em particular, não comportarem ou recepcionarem tais modificações. Ao longo do texto, foi possível constatar que não há nenhum conflito inconciliável entre a contabilidade governamental e o orçamento público no âmbito da Lei 4.320/1964. A chamada preponderância orçamentária não é propriamente normativa, mas fruto de práticas culturalmente arraigadas e hermenêuticas jurídicas parciais. Ao contrário, a simplicidade, objetividade e modernidade da lei permitem que modificações em procedimentos operacionais visando implementar uma apropriada evidenciação patrimonial sejam promovidas sem alterações da sua essência e de seus princípios. Assim, o orçamento não é inimigo da contabilidade, é aliado.

Além disso, entende-se que não há necessidade de modificação da Lei nº 4.320/1964 para suportar modificações nos procedimentos e práticas contábeis atuais, mas que a ausência de disposição expressa sobre o regime de contabilização abre espaços para debates desnecessários e fragiliza as próprias modificações que estão sendo empreendidas. Nesse sentido, se propõe a inserção de parágrafo único ao artigo 89 da Lei nº 4.320/1964.

Ou seja, a Lei nº 4.320/1964 é moderna e flexível o suficiente para recepcionar mudanças que só trazem melhorias,

em especial no campo da transparência e evidenciação de informações e no campo da contabilidade gerencial. Assim, a lei não deve ser vista como impeditiva de qualquer modificação positiva.

Por outro lado, o que parece ser necessário modificar é a prática contábil culturalmente arraigada, principalmente entre os não contadores. Nesse sentido, a pergunta real que se surge é o que fazer para que a informação contábil no setor público tenha mais valor entre as diversas partes interessadas (stakeholders)?



Laércio Mendes Vieira é contador; pós-Graduado em Economia, pela George Washington University; mestre em Economia do Setor Público, pela UnB. É auditor Federal de Controle Externo, do Tribunal de Contas da União; Certified Government Auditing Professional (CGAP) e Certified Risk Management Assessment (CRMA), pelo Institute of Internal Auditors, dos Estados Unidos da América. É membro do Grupo de Estudos, sobre Convergência em Contabilidade Pública do Conselho Federal de Contabilidade (CFC); co-autor dos livros “Controle dos Gastos Públicos no Brasil: Instituições Oficiais, Controle Social e um Mecanismo pra ampliar o envolvimento da Sociedade” e “Estudando Teoria da Contabilidade” entre outros; professor e colaborador da International Organisation of Supreme Audit Institutions (Intosai).





# A CONVERGÊNCIA INTERNACIONAL NA ÁREA CONTÁBIL, O ENFOQUE PATRIMONIAL E A LEI N° 4.320/64

Por **Abinair Bernardes da Silva**

A contabilidade é considerada a linguagem dos negócios e está passando por um momento de convergências. O Brasil iniciou o século XXI com mudanças relevantes na área contábil. A harmonização de procedimentos contábeis nacionais é crescente e tem o objetivo de alinhar os padrões contábeis às práticas internacionais de contabilidade.

Na cidade de Saint Louis, nos EUA em 1904, ocorreu o primeiro congresso mundial de contadores e desde então outros congressos foram sendo realizados. No 10º congresso, na Austrália, em 1972, surgiu a ideia da criação de um órgão que pudesse emitir pronunciamentos contábeis em nível internacional. Em 1973 foi criado o IASC (International Accounting Standards Committee)

formado por profissionais contábeis da Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos, França, Irlanda, Japão, México, Países Baixos e Reino Unido. O objetivo básico era formular um novo padrão de normas contábeis que pudessem ser aplicadas internacionalmente. (Coeelho e Lins, 2010)

Em 01 de abril de 2001, o IASC foi substituído pelo IASB (International Accounting Standards Board), organização internacional sem fins lucrativos que emite pronunciamentos contábeis chamados de IFRS (International Financial Reporting Standard).

O IFAC, International Federation of Accountants, é o órgão responsável pela emissão de normas internacionais

de contabilidade aplicadas ao setor público. Seus credenciados englobam mais de 160 entidades associadas em aproximadamente 125 países, dentre eles o Brasil, representado pelo Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON e pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC. É de natureza não governamental, sem fins lucrativos e não política, sediada em Nova York (EUA). (IFAC, 2009) A metodologia utilizada pela IFAC para a emissão de normas do setor público (IPSAS) baseia-se nos padrões aplicados ao setor empresarial emitidos pelo IASB, ou seja, inspira-se nas IFRS.

No Brasil, em 2005 foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que tem como objetivo básico "emitir pronunciamentos a fim de harmonizar os procedimentos contábeis do país

ao restante do planeta” e em 2007 os ajustes feitos à Lei 6.404/76 com advento da Lei nº 11.638 originada do Projeto de Lei 3.741/00 e em 2009 a Lei nº 11.941 consolidaram as mudanças e inseriram o país no processo de convergência contábil. A nova legislação determinou que a CVM – Comissão de Valores Mobiliários – adotasse a normatização contábil de acordo com os padrões internacionais, permitindo ainda que os reguladores firmassem convênios com a entidade que estudava e produzia tais normas.

A contabilidade era diferenciada entre pública e privada. Através da edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, e a chegada da Lei nº 11.638/07 e 11.941/09, a contabilidade aplicada ao setor público e a contabilidade do setor privado ou comercial, estão se aproximando, e ambas, buscam a convergência com as normas internacionais (Azevedo, Souza e Veiga, 2010, p.29).

Em 2004, a Portaria CFC nº 37/2004 instituiu o Grupo de Estudos voltado para Área Pública com a finalidade de estudar e propor Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público editadas pelo IFAC.

Através da Resolução CFC 1.111/2007 houve a criação dos Grupos de Padronização Contábil no Brasil.

A Portaria nº. 184/08, editada pelo Ministério da Fazenda, dispõe sobre a necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país. A intenção é desenvolver ações que promovam a convergência.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), ou NBCT 16, foram publicadas de novembro de 2008 pelo Conselho Federal de Contabilidade e estabelecem procedimentos técnicos a serem adotados no setor público, considerando a internacionalização das normas contábeis.

A edição das NBCASP trazem novos paradigmas para a Contabilidade Pública, entre eles está a mudança de enfoque. A contabilidade tem como objeto o patrimônio, e o objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve ser o patrimônio da entidade pública e não o orçamento público. A NBCT 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, surge da necessidade de esclarecer conceitos e contribuir para que a contabilidade, por meio das corretas evidenciações das Demonstrações Contábeis, auxilie o gestor na tomada de decisões. A referida norma ressalta a importância do patrimônio público, quando define no item 5 que o objeto da Contabilidade aplicada ao Setor Público é o patrimônio público.

Para elaboração das NBCASP o CFC levou em consideração as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), que buscam a convergência dos critérios de reconhecimento de receitas e despesas, ativos e passivos, bem como da forma de evidenciação da situação financeira, resultados do exercício, mutações

da posição financeira e mutações no patrimônio líquido no âmbito do setor público. (CASTRO, 2011, p.103)

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor público pretendem aproximar-se das regras da Contabilidade aplicada ao setor privado, ambas com foco patrimonial. Para Azevedo, Souza e Veiga (2010) uma das principais mudanças propostas pelas NBCASP é com relação ao tratamento dado ao patrimônio público e seus reflexos na contabilidade. Há uma perspectiva de mudança de enfoque, anteriormente centrado no controle do orçamento e agora voltado para a estrutura patrimonial.

A Lei 4.320/64, que nesse ano de 2014 comemora seu Jubileu de Ouro, Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboracao e Controle dos Orcamentos e Balancos da União, dos Estados, os Municípios e do Distrito Federal. Na referida lei, a contabilidade foi citada a partir do art. 83, antes o que se tinha eram conceitos orçamentários. Segundo Castro (2011) a cultura na área pública traduziu receita ou despesa como sendo um fato orçamentário, e esta cultura centrada no orçamento criou um fosso conceitual entre a Contabilidade Pública, traduzida como Contabilidade da Lei nº 4.320/64 (foco orçamentário), e a Contabilidade Empresarial, conduzida pela Lei nº 6.404/76, atualizada pela Lei nº 11.638/08 (foco patrimonial). O enfoque patrimonial significa que em conformidade com os princípios contábeis, tanto as despesas quanto as receitas devem ser registradas no momento da ocorrência do seu fato gerador, independente de pagamento ou recebimento.

Ao falarmos de gestão das finanças públicas podemos considerar três aspectos: orçamentário, financeiro e patrimonial. A Lei nº 4.320/64 em seu art. 89 diz que “a contabilidade evidenciará os fatos ligados



à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial". De igual modo, a Lei nº 10.180/01 que organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal e outros, em seu art. 14 afirma que "o Sistema de Contabilidade Federal visa a evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União". Ainda relacionando a regras de evidenciação o art. 16 da referida Lei afirma que O Sistema de Contabilidade Federal compreende as atividades de registro, de tratamento e de controle das operações relativas à administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, com vistas à elaboração de demonstrações contábeis.

Dessa forma, percebe-se que é responsabilidade da contabilidade trabalhar para o desenvolvimento das técnicas de registro e controle dos atos e fatos assim como, a elaboração das demonstrações contábeis, levando em conta a gestão orçamentária, financeira, e patrimonial, como se pode observar no art. 85 da Lei nº 4.320/64.

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

A NBCT 16.3 Planejamento e seus Instrumentos sob o enfoque Contábil, apresenta que a contabilidade é que deverá apresentar mecanismos de medição de desempenho, que servirá de ferramenta de gestão, ou seja, a contabilidade através dos seus demonstrativos devem servir de fonte confiável de modo que possa contribuir para tomada de decisão, de forma transparente e que possibilite o exercício do controle social.

As NBCASP trazem o conceito de Instrumentalização do Controle Social como o compromisso fundado na ética profissional, que pressupõe o exercício cotidiano de fornecer informações que sejam compreensíveis e úteis aos cidadãos no desempenho de sua soberana atividade de controle do uso dos recursos e patrimônio público pelos agentes públicos. Várias Normas vão utilizar esse conceito enfatizando a importância da responsabilidade, transparência e prestação de contas à sociedade. A contabilidade então, deverá exercer o papel fundamental de fornecer informações para a efetividade do controle social.

Por fim, nota-se que a contabilidade aplicada ao setor público tem percorrido um caminho de convergência aos padrões internacionais, de maneira que as NBCASP estão conduzindo a Contabilidade Pública à um grau de excelência onde de fato a contabilidade será um instrumento de apoio à prestação de contas, que auxilia o gestor permitindo o acompanhamento e melhoria da gestão.



**Abinair Bernardes Da Silva** é mestranda em Contabilidade pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), especialista em Planejamento Tributário, também pela UFPE e contadora. Foi Professora Temporária da UFPE entre 2011 e 2013 e atualmente é professora da Faculdade de Ipojuca.

## REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; SOUZA, José Antônio de; VEIGA, Cátia Maria Fraguas. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: NBCASP Comentadas. 2.ed. – Curitiba, PR: Tecnodata Educacional, 2010.

BRASIL, Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 05 de outubro de 1988. 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF.

Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Diário Oficial da União, Brasília, DF.

Portaria CFC nº 37, de 23 de julho de 2004. Cria grupo de trabalho para revisar e Lei nº 4.320/64 e nomeia seus integrantes. Diário Oficial da União, Brasília, DF.

CASTRO, Domingos Poubel de. Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 4.ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

COELHO, Claudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. Teoria da Contabilidade: abordagem histórica e gerencial. – São Paulo: Atlas, 2010.

# LEI Nº 4.320/64: O MARCO REGULATÓRIO DO CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA

Por **Leila Márcia Elias**

O termo "Controle Interno" foi utilizado pela primeira vez com a promulgação da Lei nº 4.320/64 em 17 de Março de 1964, há exatos 50 anos! Conhecida como a "Lei do Direto Financeiro Brasileiro", este Diploma Normativo estabeleceu uma nova sistemática de controle para a administração pública nacional que desde a Proclamação da República (1889) vem sofrendo transformações. Neste artigo, apresenta-se uma breve retrospectiva sobre os avanços alcançados pós Lei nº 4.320/64 até os dias atuais.

A partir deste marco legal, o Controle Interno adquiriu uma importância significativa, ao ponto de ser vinculado ao Controle Externo na Constituição de 1967 que previa como atribuição do Controle Interno: "criar condições indispensáveis para a eficácia do controle externo".

Muito mais do que acompanhar a execução dos atos indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil, patrimonial e operacional, bem como os controles administrativos de um modo geral, assume um papel crucial dentro das entidades governamentais, trata-se do primeiro nível para a detecção de desvios de recursos públicos e má aplicação dos mesmos.

Nos artigos 75 e 76 da Lei, o momento da atuação do Controle Interno foi previsto de forma prévia, concomitante e subsequente da legalidade dos atos de execução orçamentária, caracterizando uma quebra de paradigma na gestão pública.

legal deste dispositivo nas entidades do setor público, e muitas vezes, a total ausência da unidade de Controle Interno, fragilizando o controle do órgão.

Nas décadas de 70 e 80, inicia-se uma nova fase na esfera federal, a consolidação não só legal, mas de fato do processo de Controle Interno.

Entre as diversas ações, destacam-se a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal-SIAFI e a criação da Secretaria do Tesouro Nacional, juntamente com a carreira dos cargos de analistas e técnicos em Finanças e Controle.

Este período tem seu ponto culminante na Carta Magna de 88, que tornou o controle universal, uma vez que passa a contemplar todos os atos da administração e ainda, a determinação para todos os poderes governamentais manter de forma integrada, o sistema de controle interno, sob a coordenação do Poder Executivo.

A disposição constitucional é considerada notável, em termos práticos, significa que cada um dos três Poderes: o Legislativo, o Judiciário e o Executivo, por meio de suas atividades de Controle Interno, ao tomarem conhecimento de ato irregular deverá denunciá-lo ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. Percebe-se que ainda temos muito a melhorar neste quesito, em

No mesmo ano, o Decreto-Lei 200 deu passos revolucionários na administração pública, além de instituir o controle como um dos princípios fundamentais da Administração Federal, determinou a criação do Sistema de Controle Interno no Poder Executivo.

Há exatamente 47 anos, no entanto, percebe-se a dificuldade do cumprimento



algumas esferas governamentais a integração entre os sistemas ainda é considerada incipiente.

E não podemos deixar de destacar o avanço constitucional, que considero o mais importante, a instituição do Controle Social ao prever que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar irregularidades, na forma da lei, perante o Tribunal de Contas.

Não menos importante, e que merece ser citado, é que o texto constitucional em vigência estabeleceu que a fiscalização e o controle não se resumissem às áreas financeiras e orçamentárias, mas, também, à contábil, à operacional e à patrimonial. Garantindo não somente a aplicação do Princípio da Legalidade, mas avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, preservando os princípios da Legitimidade e Economicidade.

Realmente uma tarefa árdua que exigiu uma reestruturação e reorientação aos órgãos com o objetivo de atender as disposições constitucionais de 1988, as quais foram objetos de implantação por toda a década de 90, com destaque especial para a criação da Secretaria Federal de Controle.

Ressalta-se, no campo jurídico, o expressivo número de normas e leis voltadas para o fortalecimento dos procedimentos administrativos e conseqüentemente o sistema de Controle Interno, iniciando pela Lei do Regime Jurídico dos servidores (Lei nº 8.112/90), seguida por: Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8429/92), Lei de Licitações (Lei nº 8.666/93), Lei do Processo Administrativo (Lei nº 9784/99).

Neste arcabouço jurídico, foram instituídos os princípios da finalidade, da motivação,

da razoabilidade, da proporcionalidade, da moralidade, da ampla defesa, do contraditório, da segurança jurídica, do interesse público e da eficiência, essenciais na instrução dos processos administrativos dentro da área pública. Também, exigindo uma ação planejada e transparente, com uma série de impositivos aos administradores públicos, criando para o controle interno a obrigação de fiscalizar o cumprimento de suas disposições, dando a este maior importância e relevância dentro das instituições públicas, porém, ainda sente-se falta da penalidade pela não formalização do controle interno pelas Entidades do Setor Público.

Em maio de dois mil entra em vigor a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei nº 101/00, que dá ênfase aos principais pontos a serem fiscalizados pelo sistema de Controle Interno, e ainda, impõe a atuação de forma clara nos municípios.

E finalizando, com chave de ouro, o Conselho Federal de Contabilidade, no ano de 2008, emite a Resolução nº 1135/08 que aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público 16.8, que estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

Na NBC TSP 16.8, o Controle Interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo: (a) a preservação do patrimônio público; (b) o controle da execução das ações que integram os programas; (c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

O Controle Interno ainda pode contar com as recentes legislações: a Lei de

Acesso à Informação (Lei nº 12.527/11), a Lei de Transparência (Lei nº /12) e a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/13). Dando um enfoque social à causa, são recebidas como aliadas no combate à corrupção, uma vez que consagra o Controle Social em parceria ao Controle Interno.

É notória a evolução do Controle Interno na gestão pública nos últimos cinquenta anos, no entanto, é conveniente enfatizar que para que possa cumprir sua missão constitucional e institucional de forma adequada é necessário que disponha de estrutura organizacional, recursos humanos, materiais, tecnológico e instalações adequadas.

Inicialmente mais formal e legalista, o Controle Interno passou a apresentar uma postura mais preventiva e com foco na gestão e nos resultados, com propósito de detectar as inconsistências e irregularidades a tempo de evitar perdas, danos e má aplicação de recursos públicos, salvaguardando os gestores públicos. E tudo isto, graças ao seu marco regulatório: a Lei nº 4.320/64!



**Leila Márcia Elias** é mestre em Gestão e Desenvolvimento Regional, contadora, auditora do Tribunal de Justiça do Estado do Pará. Professora e autora de artigos científicos, na área pública e ambiental.

# DA LEI Nº 4.320/64 A UMA NOVA LEI DE FINANÇAS PÚBLICAS: UMA JANELA DE OPORTUNIDADE

Por **Valdemir Pires**

**A** Lei Federal nº 4.320, que “Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal” completa cinquenta anos no dia 17 de março de 2014. Esta incomum longevidade de uma lei que trata de uma área (finanças públicas e orçamento) sensibíllissima, estratégica e alvo de profundas inovações nas últimas décadas, é motivo, ao mesmo tempo, para comemoração e para preocupação.

O principal motivo para comemoração é a estabilidade que a lei 4.320 tem proporcionado à decisão e à execução orçamentária e às práticas quotidianas de registro contábil e controle das finanças públicas no país, em todos os níveis de governo, atravessando turbulências econômicas e políticas, sobrevivendo ao fim da ditadura militar, ao fim da inflação, a tantas crises e planos econômicos. Terminou a Guerra Fria, caiu o muro de Berlim e toda a Cortina de Ferro, Wall Street foi à lona, o modelo de desenvolvimento econômico por substituição de importações já não existe, crise do petróleo e crise da dívida externa são eventos que parecem muito distantes: e a Lei nº 4.320 continua firme e forte! Chega a ser estranho, mas isto é um fato e “A Lei nº 4.320 Comentada”, de J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da

Costa Reis atinge um número de edições que deve perder, no país, somente para a Bíblia Sagrada.

O principal motivo para preocupação é a estabilidade da Lei nº 4.320. Principalmente - mas não só - porque a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 163, prevê uma nova lei de finanças públicas para o país, ainda tramitando no Congresso Nacional, correndo o ano de 2014.

Admite-se que a Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000 (a conhecida Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), atualizou e melhorou vários aspectos da Lei nº 4.320, transformando, por assim dizer, a velhinha numa revigorada balzaquiana. De fato, a LRF promoveu um upgrade nos aspectos financeiros (visando equilíbrio fiscal) da antiga lei de finanças públicas e avançou rumo à transparência orçamentária,



posteriormente aperfeiçoada pela Lei Complementar 131/09 e pela Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011).

O ditado popular que defende que em time que está ganhando não se mexe, talvez não se aplique ao caso da Lei nº 4.320. Isso porque a questão em pauta não é, neste momento, ganhar o jogo, mas passar a disputar os campeonatos de elite e não os de várzea ou intermediários. Até porque, time e infraestrutura já existem. Há bem pouco tempo se dizia que as únicas áreas de excelência profissional na Administração Pública brasileira eram o Itamaraty e o Banco Central. Hoje podem ser incluídas neste rol a Secretaria da Receita Federal (RFB), a Secretaria do Orçamento Federal (SOF) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) – os principais centros de gestão das finanças públicas do país. As inovações normativas e de gestão promovidas por estes órgãos, desde meados dos anos 1980 e a partir da Constituição de 1988, são formidáveis, e basta citar o mais expressivo para se ter clareza dos avanços obtidos: o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), que alçou o manejo das finanças da União à contemporaneidade, retirando-o, rapidamente, da era das tecnologias manuais e offline em que se encontravam até 1985.

A inércia não tem sido a característica da gestão orçamentária e financeira pública no Brasil das últimas duas ou três décadas. Muito pelo contrário, o tratamento da receita, da despesa, do resultado orçamentário e do endividamento tem sofrido mudanças até radicais, pressionado pelas crises e pela

## “O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), que alçou o manejo das finanças da União à contemporaneidade, retirando-o, rapidamente, da era das tecnologias manuais e offline em que se encontravam até 1985.”

dinâmica privatizante e eficientizante do mercado financeiro internacional, este, por sua vez, tão desconfiado da capacidade dos governos em obter equilíbrio fiscal quanto Noé do casazinho de cupins, quando este estrou na fila para adentrar na arca.

Todavia, os clamores mais estridentes dessa “dinâmica global eficientizante”, de resto nitidamente financeira e pouco orçamentária, continuarão sendo meros sussurros no Brasil, até que o país enfrente, de frente e não pelas bordas, dois temas que, ao contrário dos anteriores (como responsabilidade fiscal e transparência) não poderão conviver com uma lei de finanças públicas como a 4.320/64. São eles: 1. o tratamento dos demonstrativos contábeis

de planejamento (as três peças do sistema orçamentário – Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual, com seus respectivos anexos) e de execução orçamentários (Balanços orçamentário, financeiro e patrimonial e demonstrativos exigidos pela LRF – Relatório de Gestão Fiscal e Relatório Resumido da Execução Orçamentária) à base de um regime de competência; e 2. a implantação e o manejo, em perspectiva gerencial, de sistemas de informação de custo nos governos.

Sob o enfoque das metodologias orçamentárias, o regime contábil por competência (e não o misto, atualmente adotado) pode conviver, embora não sem problemas, com a obrigatoriedade de orçamentação por programas, mas não com a orçamentação focada em resultados (performance budgeting), no qual as apurações de desempenho são mais exigentes, à base de relações custo-benefício mais explícitas, requerendo absoluta clareza dos encaixes e desencaixes financeiros ao longo do tempo e, minimamente, melhor percepção dos custos (com todas as dificuldades inerentes quanto aos sistemas para sua apuração). É neste ponto que a reforma orçamentária que uma nova lei de finanças públicas obrigatoriamente tem que trazer terá que dialogar, sem tergiversar, com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), o último e mais retumbante movimento dessa ópera, cujo final pode ser revigorante ou trágico.

Será trágico se o conceito de eficiência pública a ser tomado como meta dos governos for construído e adotado sob



uma lógica estritamente empresarial e, por decorrência, sob amparo de uma contabilidade pública que pretenda tão somente contribuir na busca dessa meta equivocada. Rateio de custos e mensuração de resultados, como é amplamente sabido, apresentam especificidades e dificuldades próprias na atividade governamental stricto sensu, medianamente contornáveis em atividades econômicas desenvolvidas por entes governamentais (governo lato sensu). De fato, o que o governo apura, ao final de um exercício fiscal, não tem como ser explicitado apenas em demonstrativos contábeis tradicionais – como, de resto, se pode dizer que acontece também nas empresas quando se trata de valores intangíveis, como capital humano, custos ambientais etc. Em outras palavras: até mesmo na empresa – onde objetivos e metas são bem mais reduzidos e sujeitos à reação de bem menos stakeholders – a complexidade da gestão escapa à lógica estritamente contábil; no governo, então.

Assim, a questão, é - no tocante à reforma orçamentária e contábil -, que aparece como desafio a uma nova lei de finanças públicas e, ao mesmo tempo, à implantação plena das NBCASP: até que ponto a racionalidade e a eficiência do que devam ser bons governos (tal como compreendidos na Lei Magna do país e sustentados quotidianamente na relação negocial entre os Poderes da República, sob vigilância dos cidadãos-eleitores-contribuintes) podem e devem ser perseguidas e demonstradas contabilmente? Responder a esta pergunta é o primeiro passo para, antes de tudo, não lançar sobre os ombros

da Contabilidade uma tarefa que não só ela não suporta, como não é dela, exclusivamente; e, mais pragmaticamente falando, é não abrir mão de todo potencial que a Contabilidade tem para auxiliar os governos a serem bons governos.

Se a Contabilidade Pública é essencial para o controle político e financeiro das finanças e contas públicas, preservando

“ Uma nova lei de finanças públicas no Brasil carecerá, hoje, de vontade política e pressões da sociedade semelhantes às que fizeram a Lei de Responsabilidade Fiscal ser, primeiro, aprovada e, depois, “pegar”, vingar. ”

as características que a tornaram o instrumento indispensável que é, há séculos; se ela é, também, o campo de conhecimento técnico e científico que, desde o segundo pós-guerra, está ajudando os governos a terem uma perspectiva mais gerencial no trato com os recursos e interesses públicos; então ela deve continuar sendo interlocutora incontornável da gestão pública do futuro

– só que, nos contextos complexos da atualidade, marcados pelas exigências de inter, trans ou multidisciplinaridade. Para citar apenas um exemplo esclarecedor da validade desta afirmativa: de meados para final do século passado desenvolveu-se todo um arcabouço teórico-metodológico para explicar as políticas públicas e contribuir para sua gestão (redundando até mesmo em cursos de nível superior na área); a avaliação das políticas públicas, hoje em dia, então, não pode abrir mão do instrumental analítico desenvolvido por esta nova área de conhecimento, no passado absorvida pela orçamentação por programas. Daí que a orçamentação por programas, tão consagrada, já, também esteja precisando passar por mudanças. Então, que sejam feitas em diálogo com a Contabilidade Pública renovada e com as propostas de orçamentação focadas em desempenho. Situação que configura, em verdade, uma janela de oportunidade para o Brasil.

A janela de oportunidade que se abre, no Brasil, ao se discutir uma nova lei de finanças públicas, simultaneamente à implantação das NBCASP e aos esforços incipientes para adoção do orçamento por desempenho, terá maior chance de aproveitamento se a categoria profissional dos Contadores Públicos continuar mantendo seu protagonismo nos processos pertinentes, assim como fez – tantas vezes nadando contra a corrente – no período de 1939 (ano em que ocorreu a 1ª. Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários) até hoje. Isso porque se é fato que a multidisciplinaridade nesses assuntos, contemporaneamente, é um imperativo

científico e tecnológico inarredável, é verdade, também, que alguma predominância existe do conhecimento contábil em finanças públicas aplicadas. Que a bem-sucedida Lei nº 4.320/64 ganhe, de presente pelo seu 50º. natalício, então, de seus cuidadores principais, os Contadores Públicos, uma postura cada dia mais tecnopolítica e, como sempre, uma atuação com claro sentido de missão, democrático, republicano e, evidentemente, científico.

Reformas orçamentárias e mudanças nos sistemas e processos de gestão e controle das finanças públicas nunca se esgotaram, e tampouco avançaram consistentemente, ao longo da história, apenas por força de exigências ou imposições técnico-científicas, embora essas possam gerar potencial essencial em algumas circunstâncias. Assim, uma nova lei de finanças públicas no Brasil carecerá, hoje, de vontade política e pressões da sociedade semelhantes às que fizeram a Lei de Responsabilidade Fiscal ser, primeiro, aprovada e, depois, “pegar”, vingar. Por isso, ao longo dos esforços reformistas em andamento, é preciso não tirar os olhos do que acontece no Congresso Nacional e nas relações deste com o Poder Executivo, em temas orçamentários, financeiros e contábeis. Ao mesmo tempo em que o país, como já se disse, avança aceleradamente em termos de capacitação e preparo administrativo, o processo orçamentário, em sua fase de discussão e aprovação parlamentar, ainda padece de muitos problemas, como, por exemplo, a prática de emendas parlamentares funcionando como moeda de troca político-partidária para aprovação da lei

de meios anual (e desviando a atenção do orçamento federal como um todo, em suas prioridades e metas). Vez por outra, aparece na pauta legislativa a proposta de orçamento impositivo, como se este pudesse ser implantado da noite para o dia, e como se este apresentasse somente aspectos positivos, mesmo levando-se em conta as especificidades institucionais e normativas do sistema e do processo orçamentário brasileiro.

## “ Não se pode desconsiderar ou menosprezar, numa reforma orçamentária no Brasil ”

Por fim, não se pode desconsiderar ou menosprezar, numa reforma orçamentária no Brasil, a questão federativa. Primeiro, porque, num país-continente como este, a heterogeneidade marca todos os aspectos da vida e não seria diferente com a gestão orçamentária – existem cidades-país, como São Paulo (cujo orçamento é quase tão grande e quase tão complexo como o de uma nação) e existem pequenos municípios, precariamente dotados (de recursos financeiros, materiais e humanos) e mal estruturados administrativamente.

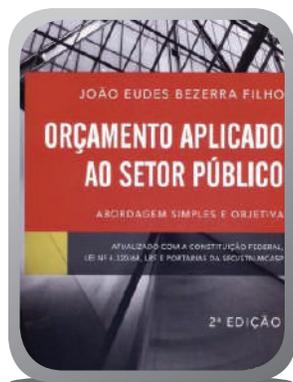
Segundo, porque se a imensa maioria dos municípios sobrevive graças a transferências da União e destinam recursos essencialmente para a manutenção de políticas públicas de

custo federal (sendo verdadeiros “sócios” da União na promoção da saúde e da educação), pouco resta-lhes de decisão orçamentária e financeira propriamente dita. Embora tenha sido um erro dispensar os municípios menores – como foi feito no passado – da exigência de gestão orçamentária nos mesmos moldes dos maiores e dos entes superiores da Federação, há que se ter um olhar cuidadoso para não impor-lhes exigências incabíveis e/ou impossíveis de serem atendidas, a não ser como meros ritos – como tem sido há décadas a exigência de orçamento-programa (produzidos porque são obrigatórios e não porque são instrumentos de gestão fundamentais).



**Valdemir Pires** é economista, professor de Finanças Públicas e de Administração Financeira e Orçamentária Pública. É pesquisador-líder do Grupo de Pesquisa, sobre Controle Social do Gasto Público do Departamento de Administração Pública, da Universidade Estadual Paulista (UNESP)/Campus de Araraquara - SP.

Indicações do professor e Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, JOAQUIM OSÓRIO LIBERALQUINO FERREIRA, Contador e Mestre em Administração para o Desenvolvimento Regional e Local pelo PNUD/UFPE, Coordenador Adjunto do Grupo de Estudos da Área Pública do Conselho Federal de Contabilidade, Professor da Universidade Federal de Pernambuco, Auditor Tributário do Estado de Pernambuco e pesquisador com área de concentração no Setor Público.



### Orçamento aplicado ao Setor Público

Autor: João Eudes Bezerra Filho.

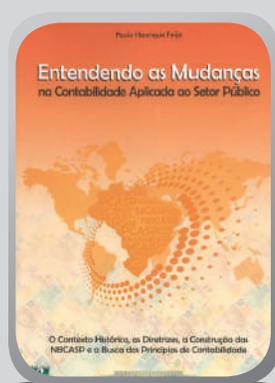
A obra é uma fundamentação teórica com a parte prática da orçamentação dos Entes Públicos, demonstradas com cerca de 200 questões de concursos públicos, respondidas e complementadas.



### A Lei 4.320 Comentada

Autores: Heraldo da Costa Reis e Teixeira Machado Jr

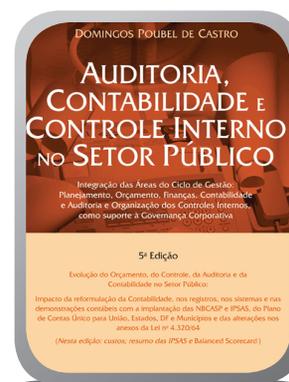
A obra é atualizada desde a expedição da Lei Complementar nº 101, em 2000, aquilo que nela está contido e que possui relação com as normas orçamentárias e contábeis passou a ser comentado. O leitor poderá constatar a influência de ambas as leis e ver o quanto uma complementa a outra.



### Entendendo as mudanças: na contabilidade aplicada ao setor público

Autor: Paulo Henrique Feijó.

A publicação registra a história das mudanças recentes, que estão em processo de implantação, além de abordar o caráter desafiador de ações necessárias à consolidação dessa reforma contábil.

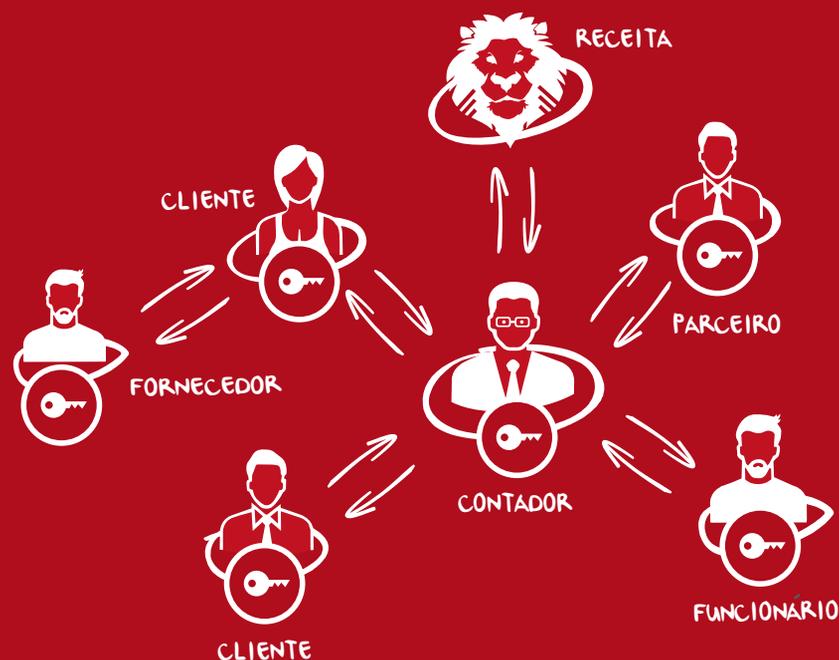


### Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão

Autor: Domingos Poubel de Castro.

O livro apresenta a organização e o funcionamento da Administração Pública e as informações obrigatórias e gerenciais envolvendo o ciclo de gestão, além de destacar a integração conceitual e técnica entre Planejamento, Orçamento, Finanças, Contabilidade e Auditoria necessárias à Governança Corporativa.

# SOLUÇÕES COLABORATIVAS, INTELIGENTES, ACESSÍVEIS E CONFIÁVEIS



Na era do conhecimento, **trocar informações** entre a empresa contábil e seu cliente tornou-se **insuficiente** para garantir a entrega das obrigações dentro do prazo exigido pelos órgãos competentes.

Para resolver essa questão é necessário **colaboração**. Colaborar é garantir que toda a movimentação de entradas e saídas, pagamentos e recebimentos, realizados pelo cliente e seus parceiros de negócios, cheguem à empresa contábil com segurança, assertividade e em tempo real.

**Conheça o m.Connect.**

MAIS INFORMAÇÕES

0800 941 7500 | [www.mastermaq.com.br/mconnect](http://www.mastermaq.com.br/mconnect)

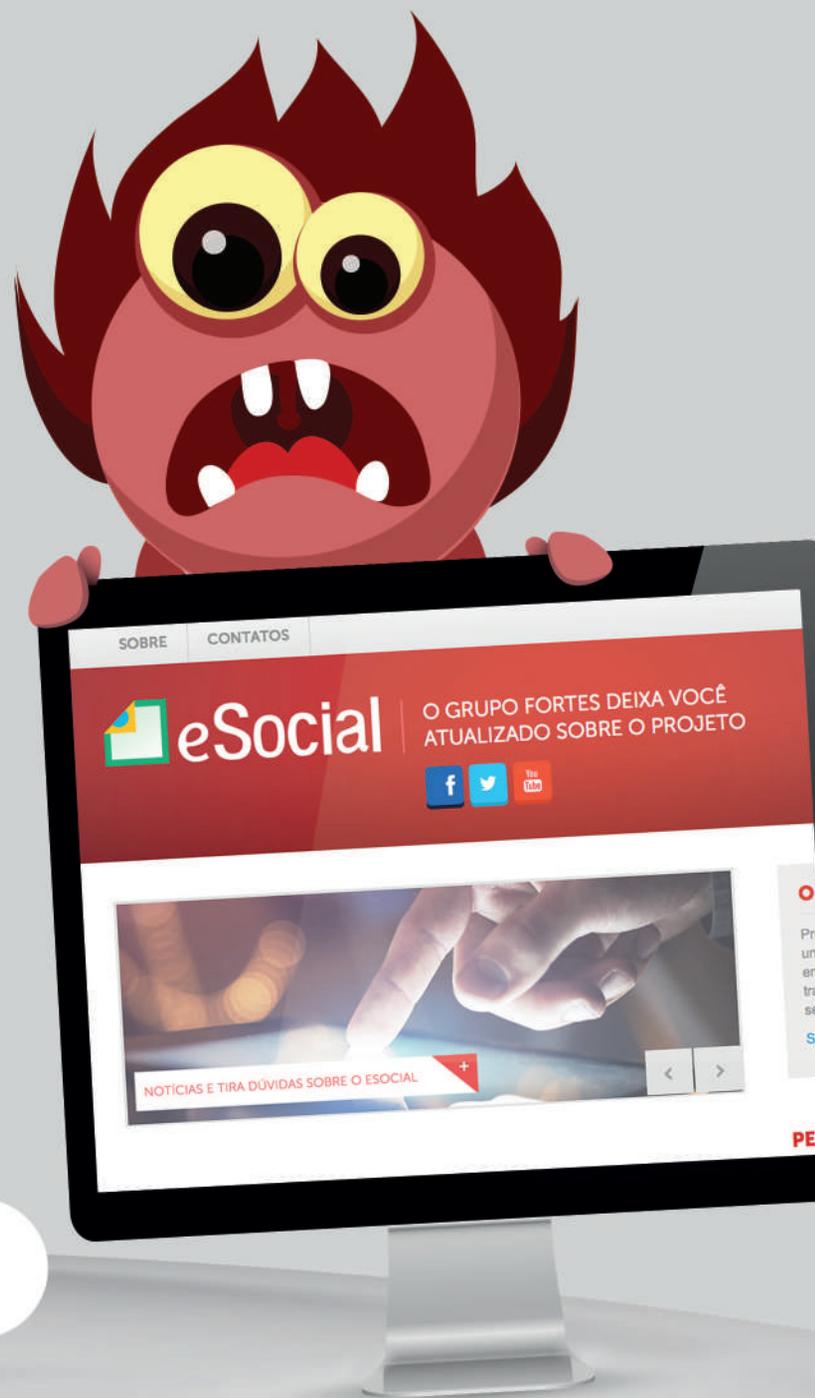


# MEDO DO ESOCIAL, PRA QUÊ?!

O eSocial é um projeto do Governo Federal que visa à unificação do envio de informações pelo empregador em relação aos trabalhadores que lhe prestam serviços remunerados.

Sabendo da importância desta obrigatoriedade, o Grupo Fortes criou um portal que vai ajudar você a ficar mais informado sobre o assunto.

Com os nossos sistemas, você se adequa com tranquilidade.



Visite e fique atualizado:

[www.grupofortes.com.br/esocial](http://www.grupofortes.com.br/esocial)

CONHEÇA ESSES E OUTROS SISTEMAS



Fortes Contábil



Fortes Pessoal



Fortes Fiscal



Fortes Financeiro



Fortes Gestão



Fortes Patrimônio



/fortesinformatica



@fortesinfo



//fortesinformatica

(61)3242.4074

[www.fortesinformatica.com.br](http://www.fortesinformatica.com.br)



Seja um franqueado Fortes: [franquia@fortesinformatica.com.br](mailto:franquia@fortesinformatica.com.br)

Uma empresa do Grupo Fortes. Mais de 25 anos de inovação - [www.grupofortes.com.br](http://www.grupofortes.com.br)