

## A Nova Contabilidade Pública. Conteúdos. Polêmicas. Controles.

The New Public Accounts. Content. Polemics. Controls.

Flavio Corrêa de Toledo Jr.<sup>1</sup>

### Resumo:

O novo padrão de contabilidade pública iguala-se ao do setor privado, mas os instrumentos de normatização: as Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional e as Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, umas e outras contradizem passagens da vigente lei básica de direito financeiro, a nº 4.320, de 1964; eis o caso do formato do Balanço Patrimonial; do fato deste não detalhar as dívidas fluante/consolidada e os componentes do resultado financeiro; da obrigatoriedade de reavaliar e depreciar os bens de natureza permanente.

**Palavras-Chave:** Patrimônio. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Demonstrativos Aplicados ao Setor Público (DCASP). Lei nº 4.320, de 1964. Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional. Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade. Regime de Competência.

### Abstract:

The new pattern of public accounting equals the private sector, but the instruments of regulation: Ordinances of the National Treasury and the Resolutions of the Federal Accounting Council, and some other passages contradict the prevailing basic law of financial law, number 4320 of 1964; here is the case of the Balance Sheet format; the fact that this does not drill down floating / consolidated debt and the components of financial results; the requirement to revalue and depreciate the assets of a permanent nature.

**Keywords:** Heritage. Accounting Manual Applicable to the Public Sector (AMAPS). Chart of Accounts Applied to Public Sector (CAAPS). Statements Applied to Public Sector (SAPS). Law No. 4320 of 1964. Ordinances of the National Treasury. Resolutions of the Federal Accounting Council. Accrual Basis.

---

1 Assessor Técnico do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

A Nova Contabilidade Pública busca sintonia com os padrões internacionais do setor privado da economia. Sua regulamentação não se dá por lei, mas mediante Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

É assim, pois persiste a falta da lei complementar que substituirá a de nº 4.320/1964, reclamada pelo art. 165, § 9º da Constituição. Nisso, de ilustrar que dezenas de projetos, desde 1989, já passaram ou ainda tramitam pelo Congresso Nacional, sem qualquer perspectiva, sequer de médio prazo, de suprirem aquele vazio legal.

Bem verdade que, enquanto não instituído, por lei, o Conselho de Gestão Fiscal, cabe à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) normatizar, em nível nacional, a agregação das contas públicas, visto que essa repartição é o órgão central de contabilidade da União, ou seja, o para isso aludido no art. 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 50 – (...)

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

Nesse processo, todavia, paira sempre uma dúvida: uma Portaria, ato administrativo que é, pode se sobrepor à lei?

Como adiante se verá, há passagens das Portarias STN que não encontram amparo na Lei 4.320; põe-se aqui a estrutura básica do Balanço Patrimonial, ou da obrigatoriedade de reavaliar e depreciar os bens de natureza permanente ou, mesmo, da não evidenciação, naquele Balanço, das dívidas fluante e fundada e do resultado financeiro detalhado.

De todo modo, os novos procedimentos contábeis estão conforme as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), elaboradas, em 1997, pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), organização que reúne 173 países.

Nesse cenário, o Ministério da Fazenda publicou, em 2008, a Portaria 184, ou seja, o marco inicial da convergência ao modelo internacional de contabilidade pública.

Também, naquele ano (2008), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), após debates com a sociedade, apresentou as 11 (onze) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), “*de observância obrigatória, a partir de 2010, para as entidades do setor público*”.

Em essência, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público assenta-se nos seguintes pressupostos:

- Utilização de um mesmo plano de contas para toda a Federação e, via de consequência, em balanços e demonstrativos padronizados; isso, para que se possa comparar e agregar as contas da União, Estados e Municípios.
- 
- Enfoque predominantemente patrimonialista e, dele derivado, o reconhecimento de receitas e despesas pelo regime de competência.
- 
- Adoção dos procedimentos de reavaliação, depreciação e provisão dos ativos e passivos governamentais.
- 
- Implantação do sistema de custos públicos.
- 
- Valorização do profissional de contabilidade pública.

A Secretaria do Tesouro Nacional gerencia, nacionalmente, a nova sistemática contábil; vai daí que edita, todo ano, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), de utilização forçosa em todos os níveis de governo.

Já em sua 5<sup>a</sup>. edição, referido manual abriga o plano único de contas (PCASP); os modelos de demonstração contábil, bem como os procedimentos contábeis orçamentários, patrimoniais e os específicos, alcançando estas situações especiais, atípicas em virtude da legislação de regência (ex.: Fundeb, regime próprio de previdência; parcerias público-privadas).

De seu lado, o plano único, PCASP, estabelece regras e a relação de contas para registrar atos e fatos contábeis, depois sintetizados nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, as DCASP.

O plano único de contas e as demonstrações contábeis, um e outras devem ser adotados por todos os governos até o término de 2014 e, sob esse

novo modelo, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) consolidará, até 30 de junho de 2015, as contas nacionais.

Tais prazos foram reiterados na Portaria STN nº 634, de 19.11.2013, a que reúne, em um único documento, anteriores normativos da nova contabilidade pública.

Então, a contar de 2015, não mais receberão transferências voluntárias os entes estatais que deixarem de encaminhar, à União, demonstrativos conforme o novo padrão contábil; tipificada a omissão, a STN não quitará a obrigação prevista no art. 51, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em que pese o mencionado prazo, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo determinou, já a partir de janeiro de 2013, o envio das informações contábeis segundo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), assimilado que foi pelo sistema eletrônico daquela Corte: o Audesp<sup>2</sup>.

Tal antecipação, em 2 anos, encontra guarida na Nota Técnica nº 1096/2012, da Secretaria do Tesouro Nacional:

(...) Os novos prazos definidos na Portaria STN nº 753/2012 poderão ser antecipados pelo Tribunal de Contas ao qual o ente esteja jurisdicionado (...)

De salientar que a nova sistemática contábil privilegia a fiel evidenciação dos elementos patrimoniais, quer positivos ou negativos, daí revelando o real patrimônio líquido das entidades públicas.

Bem por isso e sob aquela ótica, todos os bens, direitos e obrigações serão reconhecidos por competência, isto é, quando acontece o fato gerador, independentemente dos recebimentos ou pagamentos.

Exemplificando essa priorização da competência, a Prefeitura, logo no início do ano, escriturará, no ativo circulante, o IPTU a receber, no mesmo valor dos carnês enviados aos contribuintes; no lado do passivo circulante, 1/12 das férias e do 13º salário serão registrados ao final de cada mês.

De qualquer forma, vale enfatizar que, no sistema orçamentário, a contabilidade prossegue acontecendo quando o IPTU é, de fato, recolhido aos cofres municipais (*art. 35, I, da Lei nº 4.320, de 1964*), ou quando as férias e o 13º são empenhados no mês do pagamento ou, mesmo antes, se adotado o empenho global prévio (*inciso II da sobredita norma*).

2 Mediante o Comunicado SDG nº 46, de 2012.

Nesse cenário, a Contabilidade Pública passa a tratar, com prioridade, a oscilação patrimonial e, não, a execução do orçamento. É assim por que a ciência contábil visa, basicamente, o patrimônio.

De outra parte, a Constituição e as leis de direito financeiro privilegiam, com ênfase, a realização orçamentária, vez que nesta se colhe informações essenciais como os resultados primário e nominal, bem como a aplicação em setores constitucionalmente protegidos (Educação e Saúde); isso, sem dizer que, só por meio da execução do orçamento, pode-se verificar o atendimento das inúmeras metas programáticas, o nível de investimento, o repasse para outros Poderes e entidades do terceiro setor, entre outros dados vitais para constatar a legalidade, a eficácia e a eficiência na gestão dos recursos recolhidos compulsoriamente da sociedade.

Dito de outra maneira e a despeito das boas intenções da Nova Contabilidade Pública, o sistema orçamentário, no setor governo, é muito mais relevante que o patrimonial. A isso se acresça a impossibilidade de gastar um único centavo de dinheiro público sem a prévia autorização na lei orçamentária anual (art. 167, I e II da CF).

De mais a mais, fala-se que a escrita da expectativa de receita inibirá fraudes e desvios. No entanto, essa contabilização ocorrerá de modo geral, global, agregado e, não, contribuinte por contribuinte. Ante essa generalidade e, não, individualidade, como poderá a nova contabilidade detectar as habituais falcatruas no campo da receita pública? Se a análise só pode ser global, agregada, não bastaria observar o valor previsto, com atualizações, na lei orçamentária anual?

E, há de se convir: bem difícil o registro individual em municípios com milhões de contribuintes.

No esforço da valorização patrimonial, a Administração deve atualizar o valor dos bens móveis e imóveis, sem prejuízo, claro, de também depreciá-lo conforme o uso e o desgaste.

Assim, os ativos não-financeiros<sup>3</sup> não mais comparecerão com os atuais valores irrisórios, pífios; serão contados em montante próximo à realidade de mercado, o que facilita a apuração dos custos dos serviços públicos.

Por outro lado, a reavaliação de bens é procedimento opcional, facultativo, não obrigatório, nos termos da Lei nº 4.320, de 1964:

3 Bens móveis; imóveis; direitos creditórios como, por exemplo, a Dívida Ativa; ações, entre outros.

“Art. 106 – A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às normas seguintes:

.....  
§ 3º - Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis”.

Assim quis o legislador de 1964, conquanto, no governo, os ativos possuem importância diferente da que têm no setor privado; neste, o resultado patrimonial é indicador fundamental para sócios, acionistas, credores, posto que os bens e direitos respondem pelas dívidas do particular; quadro bem diferenciado se vê no poder público, onde os ativos, via de regra, são inalienáveis, impenhoráveis e imprescritíveis, e, claro, os entes governamentais não estão sujeitos à concordata; tampouco, à falência.

Então, de pronto, se antepõe outra dificuldade para a nova contabilidade pública: se a basilar lei de regência apenas indica, não compele à reavaliação dos bens móveis e imóveis, de que maneira o Controle Externo penalizará os entes que deixam de fazê-lo?

De igual sorte, a Secretaria do Tesouro Nacional se ressentirá de base legal para propor corte de transferências voluntárias, quando a entidade federada evidencia ativos nos moldes da “antiga” contabilidade pública, ou seja, sem reavaliá-los ou depreciá-los.

Quer-se também que o passivo mostre a efetiva situação devedora da entidade governamental, o que alcança os débitos de longo prazo dos regimes próprios de previdência: o chamado passivo atuarial, de valor bem alentado para muitos.

Quantificado em estudos atuariais, tal passivo equivale à diferença entre as aposentadorias/pensões e as contribuições patronais e as dos segurados; isso, por um período de 35 anos.

Se assim for, Estados e Municípios de grande porte superarão o limite da dívida de longo prazo: a consolidada, sendo que, hoje, poucos ultrapassam tal freio.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) elenca os novos demonstrativos contábeis:

- Balanço Orçamentário;
- Balanço Financeiro;
- Balanço Patrimonial;
- Demonstração das Variações Patrimoniais;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido;
- Demonstração do Resultado Econômico

No Balanço Patrimonial, a nomenclatura legal, financeiro e permanente, foi trocada para circulante e não circulante, as mesmas utilizadas nas entidades de direito privado, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

O confronto entre ativo e passivo resulta indicador fundamental para o novo modelo contábil: o patrimônio líquido; não mais o ativo real líquido ou o passivo a descoberto.

No entanto, a estrutura das contas patrimoniais contradiz a preconizada na Lei 4.320 (art. 105). De fato, não se pode dizer que as contas circulantes independam de autorização legislativa, nem que todas as rubricas não circulantes solicitam permissão orçamentária.

Bem verdade que, ao final do Balanço Patrimonial, como apêndice informativo, comparecem, de modo total, não detalhado, os antigos grupos financeiro e permanente. Tal se deve à necessidade de saber-se o resultado financeiro, especialmente quando se tem o superávit, ou seja, a sobra monetária que ampara o déficit de execução orçamentária e os créditos adicionais, além de ofertar o lastro monetário exigido no art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Se assim não fosse, de que modo saberia o Controle Externo que o déficit orçamentário se lastreou no superávit financeiro do ano anterior?

Em face dessa controvérsia, o Tesouro Nacional, mediante o *Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade*, determina que “para possibilitar o cálculo do superávit financeiro, de acordo com a Lei 4.320/64, o controle de financeiro e permanente não será mais efetuado em contas contábeis, mas sim por meio de atributos utilizados pelo sistema informatizado, que permitirá separar o saldo financeiro e permanente do ativo e do passivo”.

A propósito, a controvérsia financeiro/circulante foi tratada no voto das

contas do Governador do Estado de São Paulo, exercício de 2011:

“Com efeito, o balanço estadual parece denotar superávit financeiro de R\$ 16,936 bilhões, um pouco mais que o dobro do anotado no ano anterior (R\$ 8,417 bilhões). Todavia, após a retirada de ativos e passivos sem qualquer perspectiva de breve realização, constata-se que, na verdade, o real superávit financeiro de 2.010, R\$ 7,874 bilhões, sofreu redução em 2.011 para R\$ 1,290 bilhão; uma queda de 83,61%, e não como sugerem as peças contábeis: acréscimo de mais de 100%.

Não há de se imputar erro à Contabilidade do Estado, na medida em que esta baliza-se nos modelos nacionais do Ministério da Fazenda, que privilegiam, com desproporcional vigor, o sistema patrimonial e, por extensão, o regime de competência da receita pública, em detrimento ao de caixa. De outra parte, não se identificam nesse esforço padronizador maiores cuidados com o fundamental sistema orçamentário.

Faz isso a União com o intuito de convergir a contabilidade pública à da seara particular, mas olvida que, entre as duas, o orçamento é peça vital de governo, mas subsidiário na área privada.

Recomendável, por conseguinte, que o resultado financeiro do Estado seja extraído da diferença entre o Disponível Financeiro e a Dívida Flutuante; ou seja, o cálculo não mais considerará os grupos Realizável e Diversos do Ativo Financeiro e, por simetria, nem as categorias Exigível e Diversos do Passivo Financeiro”.

Fica patente que os ativos e passivos financeiros agora comparecem de modo acessório e não detalhado. Tal lacuna exige anexo complementar, que evidencie a dívida flutuante a modo do art. 92 da Lei 4.320 (restos a pagar, depósitos e débitos de tesouraria); tal peça acessória deve ser exigida pelos Tribunais de Contas.

De mais a mais e também como anexo às peças da nova contabilidade, devem as Cortes de Contas exigir o demonstrativo da dívida consolidada.

Em resumo, o novo Balanço Patrimonial deixa de mostrar variáveis fundamentais de finanças públicas como a composição do resultado financeiro e da dívida flutuante e consolidada.

Já, no Balanço Orçamentário, receitas e despesas estão mais bem espe-

cificadas. A receita vai até a categoria da espécie. À vista das fases da despesa (empenho, liquidação e pagamento), o gasto é desdobrado até o grupo de natureza e, não como era antes, pelo tipo de crédito (orçamentário e adicional). Tal abertura se escora nos pressupostos da Lei de Transparência Fiscal.

Em apêndice ao sobredito balanço, haverá quadros de Restos a Pagar, apresentados frente à original natureza da despesa. Em assim sendo, tais resíduos serão qualificados pela origem orçamentária, não mais permanecendo na vala comum das operações meramente financeiras.

Também, o Balanço Orçamentário conterà notas explicativas, mostrando as transferências financeiras, quer as recebidas ou as concedidas. Esses repasses, como se sabe, são extraorçamentários; têm a ver com os duodécimos entregues aos outros Poderes, e com a ajuda financeira da Administração direta para autarquias, fundações e empresas dependentes.

Por tudo isso, o novo Balanço Orçamentário facilitará ajustes dos controles interno e externo, notadamente os da relativização do déficit orçamentário frente ao superávit financeiro do ano anterior, e o da adição, na despesa orçamentária, de transferências financeiras para autarquias, fundações e empresas dependentes.

O Balanço Financeiro continua, óbvio, uma grande conta caixa, mas, sob o novo modelo, sofreu considerável modificação. Com efeito, apresentará recebimentos e pagamentos sob as fontes ordinária e vinculada (*não mais por natureza e função*), revelando, também, as sobreditas transferências financeiras entre entidades do mesmo nível de governo.

A Demonstração das Variações Patrimoniais também contou com significativa alteração. Desta feita, melhor decompõe a receita e a despesa orçamentária; bem transparece aquelas transferências extraorçamentárias; cria as figuras das variações patrimoniais quantitativas e qualitativas.

De toda forma, os novos balanços financeiro e patrimonial, e as novas demonstrações patrimoniais e de fluxo de caixa, todos eles contarão com duas colunas: uma do exercício atual; outra para o exercício anterior, o que, face à baixa inflação do país, possibilita salutar análises comparativas.

De sua parte, o Sistema de Custos será ferramenta básica para o Controle Interno, depois municiando as decisões dos gestores públicos; impõe-se tal regime, não é demais recordar, no art. 85 e 99 da Lei 4.320 e no art. 50, § 3º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segundo manual da Confederação Nacional de Municípios<sup>4</sup> o sistema de custos possibilita resposta aos seguintes quesitos:

- O serviço de vigilância deve ser terceirizado ou deve ser organizado pelo Município?
- Manter a frota de veículos e motoristas ou terceirizar esses serviços?
- Dar manutenção mensal nos bens móveis e imóveis ou consertar quando estiverem necessitando?
- Alugar espaços para o desenvolvimento dos serviços ou construí-los?
- Inscrever servidores em treinamentos abertos ou fazer contratação direta de instrutores?
- Abastecer veículos em postos particulares, adquirir combustível em maior quantidade ou adquirir os equipamentos para a instalação de um ponto de abastecimento exclusivo para o órgão?
- Manter estrutura física e de servidores para serviços de atendimento médico especializado ou contratá-los somente quando necessário?
- Adquirir equipamentos para exames laboratoriais ou contratá-los de terceiros?
- Comprar softwares disponíveis no mercado e adaptá-los para uso próprio ou desenvolvê-los?

Ante tudo o que se disse neste artigo, os controles internos e externos, a partir de 2014, haverão de atentar para o que segue:

- A cada mês, houve apropriação, no passivo circulante, de mais 1/12 de férias e 13º salário dos servidores, visto que tal parcela já foi toda liquidada?
- No início do ano, houve escrituração, no sistema patrimonial, do IPTU a receber e de outros tributos esperados, objeto de lançamento prévio (ex.: ISS, taxas de água e esgoto)?

4 A nova Contabilidade Pública Municipal; 2013; Confederação Nacional dos Municípios – CNM.

- No sistema patrimonial, ocorreu o registro mensal da depreciação dos bens móveis e imóveis, bem como o da provisão sobre direitos creditórios, mormente o da Dívida Ativa (provisão para devedores duvidosos)?
- No sistema patrimonial, houve atualização valorativa das dívidas de curto e longo prazo, além da inserção do passivo atuarial?
- Periodicamente, foi efetivada a reavaliação do ativo imobilizado?
- O Balanço Orçamentário faz-se acompanhar de notas explicativas mostrando as transferências financeiras, extraorçamentárias, para as entidades do mesmo nível de governo?
- O Balanço Patrimonial está municiado de anexo demonstrando o superávit ou o déficit financeiro do exercício?
- O Sistema de Custos foi implantado conforme normas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias (art. 4º, I, “e”, da LRF)?