

Revista da

# CGU

ANO II - Nº 2  
Outubro/2007  
ISSN 1981-674X

Controladoria-Geral da União



CONTROLADORIA-GERAL  
DA UNIÃO/PR

# Controladoria-Geral da União

Revista da CGU

Brasília, DF  
Outubro/2007

**Jorge Hage**  
Ministro-Chefe da Controladoria-Geral da União

**Luiz Navarro de Britto Filho**  
Secretário-Executivo da Controladoria-Geral da União

**Valdir Agapito Teixeira**  
Secretário Federal de Controle Interno

**Eliana Pinto**  
Ouvidora-Geral da União

**Marcelo Neves da Rocha**  
Corregedor-Geral da União

**Marcelo Stopanovski Ribeiro**  
Secretário de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas

A Revista da CGU é editada pela Controladoria-Geral da União

Tiragem: 1.500 exemplares  
Periodicidade: semestral  
Distribuição gratuita

Permitida a reprodução parcial ou total desta obra desde que citada a fonte.  
O conteúdo e a opinião dos artigos assinados não são de responsabilidade da CGU, mas sim de seus respectivos autores.

Projeto gráfico, diagramação e arte: Via Brasília

Revista da CGU./ Presidência da República, Controladoria-Geral da União. - Ano II, nº 2, Outubro/2007. Brasília: CGU, 2007.

102 p. Coletânea de artigos.

1. Auditoria pública. I. Controladoria-Geral da União.

ISSN 1981- 674X

CDD 352.17

# S umário

---

<b>Apresentação</b> .....	<b>5</b>
<b>Editorial</b> .....	<b>7</b>
<b>Artigos</b> .....	<b>9</b>
Democracia, ética e corrupção <i>Luís de Sousa</i> .....	10
O direito administrativo disciplinar como instrumento de combate à corrupção <i>Cristine Köhler Ganzenmüller e Kleber Alexandre Balsanelli</i> .....	26
A Controladoria-Geral da União e a publicação dos relatórios de auditoria de gestão das Empresas Estatais à luz da transparência pública <i>Giordano da Silva Rossetto</i> .....	40
Perspectivas para a auditoria de tecnologia da informação no âmbito da CGU <i>André Luiz Monteiro da Rocha, Eliane Barcaro, Máira Hanashiro,     Rogério Vieira dos Reis, Viviane André Antunes</i> .....	62
Os Princípios Contábeis da Oportunidade e da Competência e o Artigo 35 da Lei nº 4.320/1964 <i>Paulo Roberto de Araujo Ramos</i> .....	70
<b>Legislação</b> .....	<b>83</b>
Atos normativos .....	84
Legislação em destaque .....	86
<b>Jurisprudência</b> .....	<b>93</b>
Julgados recentes do TCU – Acórdãos .....	94
Julgados recentes de tribunais – Acórdãos .....	99

# Os Princípios Contábeis da Oportunidade e da Competência e o Artigo 35 da Lei nº 4.320/1964

*Paulo Roberto de Araujo Ramos, licenciado em Matemática e bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Maranhão (UFMA), com Especialização em Controladoria, pela Universidade Estácio de Sá. Analista de Finanças e Controle na Controladoria-Geral da União no Maranhão. É professor de Contabilidade Pública da Faculdade de Ciências Humanas e Sociais Aplicadas de São Luís.*

## 1. Introdução

### 1.1 Considerações iniciais

A Lei nº 4.320/1964, conhecida como Lei da Contabilidade Pública, que estatui as normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, em seu Título IV, que trata do exercício financeiro, dispõe que este coincide com o ano civil, isto é, de 1º de janeiro a 31 de dezembro. Adiante, sustenta pertencer a cada exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

Para alguns estudiosos do assunto, o artigo 35 da Lei acaba, assim, por consagrar a dualidade de tratamento dado às receitas e às despesas na Contabilidade Pública: despesas em regime de competência e receitas

em regime de caixa. Todavia, se assim considerado, restariam desrespeitados Princípios Fundamentais, acatados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no Brasil, mais especificamente os da Competência e da Oportunidade.

Mesmo os autores que advogam a não existência de um regime contábil misto (caixa e competência) para receitas e despesas apontam uma enorme confusão gerencial e a dificuldade de interpretação e análise das peças contábeis produzidas na contabilidade pública, em vista da possibilidade de déficits financeiros por conta do tratamento dado às receitas orçamentárias previstas, porém não arrecadadas no exercício financeiro da sua previsão.

Sem a pretensão de esgotar o assunto, mas tão-somente de revelar dificuldades que podem impactar nos

resultados dos trabalhos de auditoria e análise dos balanços públicos, bem como de expor idéias acerca do real alcance de um regime misto adotado pela Lei, realiza-se o presente estudo.

*A compreensão das variações sofridas pelo patrimônio se consubstancia, ainda em parte, no objetivo da própria ciência contábil*

## 1.2 Objetivo

O objetivo principal do estudo é trazer à baila os possíveis entendimentos acerca do mandamento do artigo 35 da Lei nº 4.320/1964 e de sua aderência aos propósitos de controle da execução orçamentária e, ao mesmo tempo, demonstrar até que ponto o disciplinado no artigo implica incoerência com os princípios tecnológicos que norteiam a escrituração contábil e com os modelos adotados para exprimir as informações contábeis no Brasil.

Ademais, o estudo visa a ressaltar as dificuldades que se pode encontrar na análise e na interpretação das peças contábeis produzidas na área pública, em função do disposto nos artigos 34 e 35 da mencionada Lei.

## 1.3 Justificativa

As análises dos balanços públicos bem como as atividades de auditoria

nesse setor carecem, para maior eficiência e eficácia, de um adequado conhecimento acerca das peculiaridades da contabilidade voltada para a área pública. Por outro lado, considerando que o objeto da Contabilidade é o patrimônio das aziendas, é de se supor que a compreensão das variações sofridas pelo patrimônio se consubstancia, ainda que em parte, no objetivo da própria ciência contábil.

Assim, este estudo justifica-se pela necessidade de apresentar-se, à luz de princípios tecnológicos da ciência contábil, uma interpretação da dicotomia de tratamentos dados pela Lei nº 4.320/1964 às receitas e despesas na área pública, bem como por enfocar o alcance dessa dicotomia nos modelos de peças contábeis adotados em consonância com os Princípios Fundamentais acatados pelo Conselho Federal de Contabilidade no Brasil, mormente, os da Competência e da Oportunidade.

## 1.4 Metodologia

A pesquisa é básica e exploratória e se fundamenta em fontes bibliográficas diversas, como obras, leis, resoluções e outras pesquisas e publicações que versam sobre o tema.

## 2. Do estudo

### 2.1 A Lei nº 4.320/1964 e os Artigos 34 e 35

A Lei em apreço, ao estatuir as normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos

orçamentos e balanços na área pública, dispõe em seus artigos 34 e 35:

*Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.*

*Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:*

*I – as receitas nele arrecadadas;*

*II – as despesas nele legalmente empenhadas.*

Adotando-se o exercício financeiro como o período temporal em que se concretiza a execução orçamentária das parcelas dos programas de governo (projetos e atividades) incluídos na Lei Orçamentária Anual (LOA) e, por via de consequência, a execução financeira decorrente da realização orçamentária, tem-se que no Brasil, na área pública, tal período temporal é de um ano civil.

Por seu turno, o mandamento expresso no artigo 35 afirma só pertencerem a determinado exercício financeiro as receitas, de fato, arrecadadas, enquanto que, para as despesas, contam-se os valores legalmente empenhados (compromissados).

A arrecadação, sobretudo considerando o ano de publicação da Lei, corresponde ao momento em que o contribuinte entrega aos agentes coletores, exatorias, tesourarias das repartições públicas e rede bancária os valores dos seus débitos, ainda que não recolhidos em caixa único do

tesouro, pois, a esse respeito, dispõe o artigo 56 da Lei sobre a obrigatoriedade de recolhimento de todas as receitas arrecadas, em estrita observância do princípio de unidade de tesouraria, vedando fragmentação para criação de outros caixas. Portanto, uma vez recebida, e somente nessa condição, a receita orçamentária poderá, em consonância com o artigo 35, ser considerada no mesmo exercício de sua previsão.

*A arrecadação  
corresponde ao momento  
em que o contribuinte  
entrega aos agentes  
coletores, exatorias,  
tesourarias das repartições  
públicas e rede bancária  
os valores dos  
seus débitos*

Para as despesas orçamentárias, o critério eleito foi o do momento do empenho legal, o que, se cotejado com o disposto no artigo 58 da Lei, se configura no ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento. Ou seja, o compromisso legalmente estabelecido pelo Estado com um fornecedor de bem, serviço ou obra, ainda que com recebimento para exercício futuro, implica no reconhecimento da despesa orçamentária no exercício financeiro em que se efetivou o empenho.

Do confronto dos diferentes momentos para o reconhecimento de receitas e despesas orçamentárias nasce, portanto, o que se convenção chamou de regime misto. Para CRUZ (1999, p.75), por exemplo:

*“Na administração pública brasileira não é respeitado integralmente o regime de caixa ou o regime de competência. O que há é o regime de competência para a despesa que coexiste com o regime de caixa para a receita, que é formalmente conhecido como regime misto.”*

*“O Princípio da Competência afirma que as receitas devam ser consideradas em função da ocorrência do seu fato gerador”*

Já PIRES (2002, p.228) sustenta que o artigo em comento é contrário ao Princípio da Competência ao afirmar:

*“Neste particular, a lei já é frontalmente contra o referido princípio contábil, quando determina que só devem ser consideradas, dentro do exercício financeiro, as receitas nele arrecadadas, enquanto o Princípio da Competência afirma que as receitas devam ser consideradas em função da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do recebimento do valor correspondente à prestação do serviço ou da venda do bem ou material.”*

## 2.2 O Princípio da Oportunidade

Segundo dispõe o art. 6º da Resolução CFC nº 750/1993, o Princípio da Oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Já o Parágrafo Único do artigo supracitado assegura que da observância do Princípio da Oportunidade decorre o que segue:

*“I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;*

*“II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;*

*“III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da **Entidade**, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.”*

Para SÁ (2006, p. 40), “Abrangência (tudo) e instantaneidade (no mesmo momento) são as bases consagradas no princípio”, pois este visa a garantir que com relação ao ocorrido com o patrimônio das entidades tudo se deva registrar imediatamente



ao ocorrido. Adiante, acrescenta o autor que “qualquer princípio que se afaste dessa realidade enunciada não teria aceitação científica, porque lhe faltaria a universalidade e o compromisso com a verdade”. (p. 39).

De outro modo, pode-se sustentar que o Princípio em voga, independente de quaisquer procedimentos técnicos utilizados, exige o registro, de imediato, de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma azienda, no exato momento em que elas ocorrem, pois só assim se pode obter o maior número de dados a respeito do patrimônio, os quais, por sua vez, se converterão nas informações presentes na peças e nos demonstrativos contábeis.

Portanto, em havendo variação patrimonial, necessária se faz a observância do Princípio. Por outro lado, as fontes das variações patrimoniais, grosso modo, podem ser aglutinadas nos seguintes gêneros: i) resultante das transações realizadas com terceiros; ii) resultantes de fatores exógenos, de ocorrência alheia à vontade da administração, mas com efeitos sobre o patrimônio e iii) resultantes de movimentos endógenos à administração, conquanto capazes de modificar qualitativamente o patrimônio, como é o caso das transformações que acontecem nos setores fabris de uma empresa, por exemplo.

Por fim, vale ressaltar que Resolução CFC nº 774/1994, que veio esclarecer o conteúdo dos Princípios insculpidos na Resolução CFC nº 750/1993, no tocante

à integridade das variações patrimoniais, dispõe o que segue:

*O registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da Entidade, em um período de tempo determinado*

*“A integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso. Concerne, pois, à completeza da apreensão, que não admite a exclusão de quaisquer variações monetariamente quantificáveis. Como as variações incluem elementos quantitativos e qualitativos, bem como os aspectos físicos pertinentes, e ainda que a avaliação é regida por princípios próprios, a integridade diz respeito fundamentalmente às variações em si. Tal fato não elimina a necessidade do reconhecimento destas, mesmo nos casos em que não há certeza definitiva da sua ocorrência, mas somente alto grau de possibilidade. Bons exemplos neste sentido fornecem as depreciações, pois a vida útil de um bem será sempre uma hipótese, mais ou menos fundada tecnicamente, porquanto dependente de diversos fatores de ocorrência aleatória. Naturalmente, pressupõe-se que, na hipótese do uso de estimativas, estas*

tenham fundamentação estatística e econômica suficientes.”

*O Princípio da Competência visa a determinar quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido*

### 2.3 O Princípio da Competência

O Princípio, dado o enorme efeito que produz no patrimônio e, conseqüentemente, a influência que provoca nos demonstrativos contábeis, é universalmente reconhecido por cientistas da Contabilidade de todo o mundo.

Dispõe o Art. 9º da Resolução CFC nº 750/1993 que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. Os parágrafos 1º e 2º deste artigo cuidam de assegurar que o reconhecimento simultâneo das receitas e das despesas, quando correlatas, é conseqüência natural do respeito ao período de suas incorrências e que o Princípio da Competência visa a determinar quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecen-

do, assim, diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

Portanto, embora guardem conteúdos distintos, é hialina a relação entre os Princípios. O primeiro, Oportunidade, cuida da completeza quanto ao reconhecimento de todas as variações que afetam o patrimônio; enquanto o segundo, Competência, se volta para determinar o momento em que as transações realizadas, endógenas ou exógenas à administração, passam a alterar o patrimônio. Ou seja, alia-se o conhecimento da variação patrimonial à determinação da sua natureza.

Por sua vez, os parágrafos 3º e 4º do Art. 9º da Resolução CFC nº 750/1993 cuidam de revelar quando as receitas consideram-se realizadas e as despesas incorridas.

*§ 3º As receitas consideram-se realizadas:*

- I – *nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à **Entidade**, quer pela fruição de serviços por esta prestados;*
- II – *quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;*

III – *pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;*

IV – *no recebimento efetivo de doações e subvenções.*

§ 4º *Consideram-se incorridas as despesas:*

I – *quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;*

II – *pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;*

III – *pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.*

## **2.4 De volta à Lei nº 4.320/1996, arts. 100 e 104 e os Princípios**

Na área pública, por força do disposto no art. 104 da Lei nº 4.320/1964, a peça contábil que tem por finalidade evidenciar as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, com vistas a expressar o resultado patrimonial do exercício, é a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP). A Lei determina ainda que os serviços de contabilidade sejam organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária e o conhecimento da composição patrimonial (art. 85).

Ora, o conhecimento da composição patrimonial, sem dúvida, só pode ser alcançado mediante re-

gistros que comportem abrangência (tudo) e instantaneidade (no mesmo momento da ocorrência). Ou seja, mediante a estrita observância do Princípio da Oportunidade, pois, de outro modo, restaria incompleto o conhecimento da composição patrimonial, desatendido o comando do artigo 85 e, por via de conseqüência, distorcido o resultado patrimonial a ser levantado na DVP.

*A Lei determina ainda que os serviços de contabilidade sejam organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária*

Ademais, quando a Lei faz referência ao resultado patrimonial do exercício, isto é, ao *resultado patrimonial* a ser apurado no exercício financeiro (disposto no art. 34), afirma que tal resultado será aquele proveniente de todas as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária e, aqui, é claro, não argúi o critério de regime de caixa. Aliás, o comando legal, nesse sentido, está desvinculado da idéia de recebimentos ou pagamentos e, por essa razão, a DVP apresenta tanto contas do sistema financeiro, quanto do sistema patrimonial, pois *“evidenciar as alterações verificadas no patrimônio”* requer a com-

preensão exata do Princípio da Competência, já que pressupõe o conhecimento da natureza das variações patrimoniais, ou seja, o conhecimento das variações que só modificam a qualidade dos componentes patrimoniais, sem, contudo, repercutirem no montante do patrimônio líquido (alterações permutativas), e daquelas variações que modificam o montante do patrimônio líquido por constituírem alterações modificativas.

***Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica***

O raciocínio aqui desenvolvido encontra guarida também no art. 100 da Lei nº 4.320/1964 que dispõe:

*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.*

Portanto, há uma vinculação direta entre os comandos legais supracitados e os Princípios da Competência e da Oportunidade. O primeiro, Competência, visa a estabelecer quando um determinado componente deixa de integrar o

patrimônio para transformar-se em elemento modificador do patrimônio líquido; o segundo, Oportunidade, propicia o conhecimento tempestivo e integral do patrimônio; e a Lei, por seu turno, por meio dos artigos acima citados, procura evidenciar as alterações verificadas no patrimônio, mediante o conhecimento da composição patrimonial.

É viável inferir, portanto, que o legislador não desejou incorporar à Contabilidade Pública o regime de caixa para a apuração dos seus resultados, mas tão-somente utilizá-lo para balizar o reconhecimento das “receitas orçamentárias”, nessa condição, ou seja, com a denominação de “receita orçamentária”. Dizendo de outro modo, a Lei buscou a não afetação da situação líquida patrimonial, mas, ao mesmo tempo, a manutenção de um rígido controle sobre todas as variações que pudessem afetar diretamente o orçamento.

Por outro lado, convém ressaltar que as receitas tributárias (as quais constituem grande parte da receita orçamentária), em função de os tributos serem receitas públicas derivadas e compulsórias, são de difícil enquadramento nos incisos elencados no § 3º, art. 9º da Resolução CFC nº 750/1993. Tome-se como exemplo os impostos, espécie de tributo. Nessa perspectiva, o artigo 16 do o Código Tributário Nacional (CTN) dispõe o que segue:

*“Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qual-*

*quer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.*

Neste caso, como enquadrar, de forma indubitável, a realização da receita proveniente de um imposto em um dos incisos abaixo?

§ 3º *As receitas consideram-se realizadas (Resolução CFC nº 750/1993):*

I – *nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;*

II – *quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;*

III – *pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;*

IV – *no recebimento efetivo de doações e subvenções.*

Embora este estudo não tenha base científica para afirmar ser essa a razão de o legislador ter elegido, para o reconhecimento da realização da receita orçamentária, nessa condição, o momento da sua arrecadação, essa é uma idéia já apresentada por alguns doutrinadores. Segundo PIRES (2002, p. 229):

*“Na contabilização das receitas tributárias, o fato gerador da receita é difícil de ser identificado, pois não existe uma prestação de serviço anterior, uma vez que entes da Federação arrecadam os tributos federais, estaduais e municipais e, em contrapartida, prestam serviços essenciais, definidos pela Constituição ou definidos em seus programas de trabalho para aquele exercício. Por esse motivo é que se adota a contabilização da receita tributária pelo seu recebimento e não pela ocorrência do seu fato gerador”.*

***Na contabilização das receitas tributárias, o fato gerador da receita é difícil de ser identificado, pois não existe uma prestação de serviço anterior***

De resto, pode-se argüir que uma receita patrimonial (aluguel, por exemplo) pode, assim como na administração privada, ter seu registro efetivado de acordo com o Princípio da Competência. Para tanto, no caso da administração pública, o registro se processará por sistemas, como exemplificado a seguir.

*Exemplo: registro de uma receita patrimonial de aluguel, portanto, nos termos do § 3º, I, do art. 9º da Resolução CFC nº 750/1993, decorrente de uma transação com terceiros.*

- (a) registro do reconhecimento da receita pela fruição dos serviços

Em respeito aos princípios da Oportunidade e da Competência, tal registro se verifica no exercício da sua incorrência, da seguinte forma:

### Sistema Patrimonial

- D – Contas a Receber (Ativo)
- C – Variação Patrimonial Ativa (Conta de Resultado – Credora)
- (b) Registro da Receita, na condição de “Receita Orçamentária”, quando do seu efetivo recebimento.

### Sistema Financeiro

- D – Bancos
- C – Receita Orçamentária (Conta de Resultado – Credora)

### Sistema Patrimonial

- D – Variação Patrimonial Passiva (Conta de Resultado – Devedora)
- C – Contas a Receber (Ativo)

Pelo exemplo exposto, pode-se observar que a variação patrimonial, no exercício de reconhecimento da receita pela fruição dos serviços (Variação Patrimonial Ativa), será levada à DVP e irá, de fato, afetar a situação líquida patrimonial daquele período, pois representa um fato modificativo. Por sua vez, as variações patrimoniais geradas pelos registros da “Re-

ceita Orçamentária” e da “Variação Patrimonial Passiva”, no exercício do seu recebimento, embora levadas também à DVP do período de recebimento, não produzirão alteração quantitativa na situação líquida patrimonial, pois o recebimento da receita, na condição “orçamentária” será fato meramente permutativo.

Outros exemplos dessa natureza poderiam ser levados a cabo para demonstrar que, não obstante o comando do artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, a apuração do resultado do exercício financeiro na Contabilidade Pública também se dá em regime de competência. Todavia, o exemplo mais clássico, por envolver, na maioria dos casos, receitas tributárias, fica por conta da Dívida Ativa, pois se um contribuinte não recolher, nas datas aprazadas, os tributos da sua competência, a receita orçamentária prevista para aquele exercício financeiro, logicamente, não será arrecadada e, portanto, não será considerada, nessa condição, “*de receita orçamentária*”, para fins de controle orçamentário, em virtude do disciplinado no art. 35. Contudo, a inscrição do contribuinte na Dívida Ativa produzirá, no exercício da sua inscrição e não do seu recebimento, a alteração da situação líquida patrimonial, conforme ilustrado a seguir.

- (a) Registro da Inscrição do Contribuinte na Dívida Ativa

### Sistema Patrimonial

- D – Dívida Ativa (Ativo)

C – Variação Patrimonial Ativa (Conta de Resultado – Credora)

(b) Registro do Recebimento do valor inscrito, no exercício do efetivo pagamento pelo contribuinte.

### Sistema Financeiro

D – Bancos

C – Receita Orçamentária (Conta de Resultado – Credora)

### Sistema Patrimonial

D – Variação Patrimonial Passiva (Conta de Resultado – Devedora)

C – Dívida Ativa (Ativo)

## 2.5 Os Reflexos do Art. 35 na Análise dos Balanços

Pode haver certa confusão gerencial quando da análise e da interpretação dos demonstrativos contábeis na área pública, em função, por exemplo, de o analista trabalhar, na aplicação de um quociente, com receitas, na condição de “*receitas orçamentárias*”, em regime de caixa, e com as despesas orçamentárias, em regime de competência, nos termos do art. 35 da Lei nº 4.320/1964.

O Quociente do Resultado Orçamentário colhido do Balanço Orçamentário é um exemplo clássico do que se afirmou anteriormente. Nota-se que este quociente apresentará no seu numerador a receita orçamentária (apenas a arrecadada), enquan-

to o seu denominador comportará a despesa orçamentária (portanto, toda a despesa empenhada).

$$\frac{\text{Quociente do Resultado Orçamentário}}{=} = \frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Despesa Executada}}$$

Daí porque o intérprete deve considerar, quando da sua análise, a possibilidade de confrontar o Quociente do Resultado Orçamentário com outros dois quocientes que podem ser colhidos no Balanço Financeiro e na Demonstração das Variações Patrimoniais.

No Balanço Financeiro pode-se extrair um quociente entre a Receita Orçamentária e a Despesa Orçamentária Paga no exercício, pois tal quociente possibilita igualar a escrituração da receita orçamentária e da despesa orçamentária pelo regime de caixa, pois, se do total da despesa empenhada no exercício, extrair-se os restos a pagar, isto é, a parcela não paga da despesa empenhada, então teremos na consideração do quociente apenas os valores que já impactaram no caixa: do lado das receitas, apenas as arrecadadas (ingressos); e do lado das despesas, apenas aquelas pagas (dispêndios).

$$\frac{\text{Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária}}{=} = \frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária (Paga)}}$$

Outra hipótese também bastante viável é, a partir da DVP, proceder à análise da receita e da despesa orçamentárias, ambas com base na competência do exercício. Neste caso, pelo fato de o denominador do quociente considerar toda a despesa empenhada, deve-se somar à receita

orçamentária o movimento líquido da Dívida Ativa do período, ou seja, a Dívida Ativa inscrita no exercício menos a Dívida cobrada (realizada) no mesmo período, bem como computar os Direitos Contratuais, entendidos estes como o montante resultante de operações de crédito, convênios, contratos de repasse e congêneres, cujas despesas tenham sido empenhadas no exercício financeiro sob análise, mas cujos recursos financeiros, embora garantidos contratualmente, não tenham sido liberados no período.

*“Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade nas situações concretas é a essência das transações que deve prevalecer sobre seus aspectos formais”*

O procedimento acima apresentado e retratado no quociente abaixo amplia as possibilidades de análise oferecidas pelo Balanço Orçamentário, já que este, para controle do orçamento, considerou como *receitas orçamentárias* apenas os valores arrecadados no exercício, mas, diferentemente e por prudência, computou todas as despesas legalmente empenhadas. Quanto a esta questão, KOHAMA (1999, p. 150) afirma que:

*“Esse procedimento visa buscar mais detalhes e informações que sejam de valia para melhor esclarecer e entender o resultado do Balanço Orçamentário, especialmente, no caso de nele estar sendo apresentado déficit orçamentário de execução”.*

$$\frac{\text{Quociente Patrimonial da Execução Orçamentária}}{=} \frac{\text{Receita Orçamentária+ (Dívida do Exercício+ Direitos Contratuais)}}{\text{Despesa Orçamentária}}$$

### 3. Considerações finais

Com base nas idéias aqui expostas, conclui-se que a contabilidade voltada para área pública respeita os Princípios tecnológicos da Oportunidade e da Competência. Não obstante, o artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, visando a manter um rígido controle sobre todas as variações que pudessem afetar diretamente o orçamento previsto e executado em um determinado exercício financeiro, acabou por gerar certa confusão gerencial, elegendo a denominação “*receitas orçamentárias*” apenas para os valores previstos e arrecadados no exercício da sua previsão.

Todavia, considerando a máxima de que na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade nas situações concretas é a essência das transações que deve prevalecer sobre seus aspectos formais, pode-se inferir que a denominação dada às variações patrimoniais, orçamentárias ou não, não são significativas, conquanto suas ocorrências sejam apreendidas pela contabilidade e expressas na composição da situação



líquida patrimonial com completeza e tempestivamente, obedecendo à competência das suas incorrências. Portanto, o fato de o não recebimento de uma receita orçamentária prevista provocar, no exercício da sua previsão legal, a apropriação da variação patrimonial correspondente, com uma denominação que não seja “receita”, não afasta a observância dos Princípios da Competência e da Oportunidade quanto à apuração dos resultados.

*Na coluna das despesas, considerará todas as despesas orçamentárias, pagas ou levadas a Restos a Pagar*

Restam, no entanto, dificuldades gerenciais, pois é inegável que o reconhecimento de “receitas orçamentárias”, nessa condição e classificação no Balanço Orçamentário, provoca distorções na peça contábil, uma vez que esta, na coluna das despesas, considerará todas as despesas orçamentárias, pagas ou levadas a Restos a Pagar. No entanto, à medida que se diminuem os restos a pagar e, conseqüentemente, deixa-se de onerar os orçamentos futuros e, ao mesmo tempo, melhoram-se o planejamento e os mecanismos de arrecadação, de modo a propiciar a menor distorção entre a previsão e a arrecadação das receitas, a dualidade provocada pelo

disposto no art. 35 da Lei nº 4.320/1964 tende à redução.

De resto, enquanto não houver mudança de comportamento na Administração Pública e persistirem caudalosos Restos a Pagar nos orçamentos da União, dos Estados e dos Municípios e grandes disparidades entre os valores previstos e realizados das receitas orçamentárias, os contadores e auditores que militam na área pública bem como todos aqueles que usam as informações apreendidas pela contabilidade deverão manter redobrada atenção e vigilância no que concerne aos dados e às informações presentes nos demonstrativos contábeis.

### Referências Bibliográficas

Brasil. Leis, decretos etc. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 – DOU 23/03/1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Brasil. Leis, decretos etc. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – DOU 27/10/1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. Resolução nº 750/93, de 29/12/1993, do Conselho Federal de Contabilidade – DOU de 31/12/1993.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. Resolução nº 774/94, de 16/12/1994, do Conselho Federal de Contabilidade – DOU de 18/01/1994.

CRUZ, Flávio da [et al.]. Comentários à Lei nº 4.320. São Paulo. Atlas: 1999.

KOHAMA, Heilio. Balanços públicos: teoria e prática. São Paulo. Atlas: 1999.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. Contabilidade Pública. 7. ed. Brasília. Franco & Fortes: 2002.

SÁ, Antonio Lopes de. Contabilidade & Novo Código Civil. 1. ed. Curitiba. Juruá: 2006.