

O MUNICÍPIO NO CONTEXTO DAS MUDANÇAS NO SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Heraldo da Costa Reis
Prof. ENSUR/IBAM – FACC/UFRJ
hcreis@terra.com.br - heraldo@ibam.org.br

1- INTRODUÇÃO

Mudanças, todos estamos habituados a realizá-las. Mudamos de casa para apartamento e vice-versa. Mudamos de roupa todo o santo dia, inclusive roupa de cama. Mudamos de pontos de vista sobre este ou aquele assunto. Enfim, a todo instante, estamos diante de certas situações que nos obrigam a rever as nossas posições e, assim, providenciarmos as nossas mudanças.

Na área da administração essas situações não são diferentes. Observem, por exemplo, a nossa Constituição da República, que, de tempo em tempo, os parlamentares sempre encontram um dispositivo para mudar a redação, em razão de algo que já vem acontecendo e produzindo algum efeito no seio da administração. Vejam a polêmica causada pela abertura de certos créditos extraordinários, cujos motivos vão de encontro ao que está estabelecido no seu art. 167, § 3º, os quais provocaram a existência de uma Emenda, que ainda não foi aprovada. Aliás, aproveitando o tema, seria interessante perguntar e saber em que ponto se encontra essa Emenda, da qual nunca mais se teve notícia.

As mudanças, independentemente da sua natureza e do seu objetivo, sempre causam preocupações e, até mesmo, resistências em aceitá-las, seja por ser algo novo, seja por vezes algumas pessoas não vislumbrarem razões plausíveis que motivem a aceitação.

Às vezes, entretanto, a resistência às mudanças é motivada pela forma com que elas são promovidas, ou seja, porque alguns querem forçar a sua aceitação com alegações que muitas vezes não convencem àqueles que po-las-ão em prática. Outras, entretanto, aceitas em razão de alguns aspectos que se evidenciam, dentre os quais pode-se destacar o temor de prejudicar a organização em que se vão realizar as mudanças, ou mesmo até por receio de ver piorar uma situação já existente.

Em realidade, o que se está tentando trazer à tona para um debate, no sentido de facilitar a implantação e a implementação de mudanças propostas no âmbito da Administração Pública, é a questão do preparo da administração para aceitá-las. Enfim, o que se quer dizer é que, no âmbito da Administração Pública, é necessário verificar o ânimo dos gestores e dos servidores para aceitá-las, e se estão preparados para a missão de fazer com que as mudanças pretendidas funcionem.

2- AS MUDANÇAS NOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

As mudanças que versam sobre procedimentos de contabilidade a serem adotados pelas entidades de todas as esferas governamentais, envolvem as NBCTs do Conselho Federal de Contabilidade e o novo Plano Geral de Contas da Secretaria do Tesouro Nacional, que já providenciou reestruturações das demonstrações contábeis da Lei nº 4320, de 17 de março de 1964..

A aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade é a tônica dessas mudanças, dentre os quais destaca-se o de **competência** para o reconhecimento das receitas e das despesas governamentais.

A Lei Complementar nº 131 de maio de 2009, trouxe-nos algumas novidades ao introduzir mudanças na estrutura do art. 48 e seu parágrafo único da Lei Complementar nº 101/2000, tais como a obrigatoriedade da divulgação em tempo real, inclusive com a utilização de meios eletrônicos, das receitas e despesas governamentais, estabelecendo para tanto os prazos necessários para a efetivação dessa divulgação para a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.

A outra determinação da Lei mencionada é a que diz respeito ao *lançamento prévio das receitas* e aos respectivos recebimentos, o que dá o entendimento do emprego obrigatório do regime de competência para as receitas, conquanto as despesas já devessem aplicar esse regime, o que, em realidade, não vem acontecendo, pois adotam o regime de competência orçamentário com fulcro no entendimento do art. 35, II, da Lei 4320/64, acima mencionada (ver também art. 6º da Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 14 de outubro de 2008)

Evidentemente, qualquer idéia, procedimento ou técnica que seja diferente do que se fazia, traz-nos o receio, o medo da novidade, a preocupação e resistência à sua aceitação.

Ocorre que a obrigatoriedade do *lançamento prévio da receita* não é tão nova, conforme se depreende da leitura das regras contidas na legislação pertinente, (vide os arts. 39, 52 e 53, parágrafos e incisos respectivos da Lei 4320/64 combinado com as disposições da Lei nº 5172/66) já fartamente mencionada e, como já posto também várias vezes, a LC 131/2009 apenas ratificou aquela obrigatoriedade.

Assim, ainda que não se trate efetivamente de uma mudança na legislação, a implantação e a implementação de uma nova atividade, de uma nova regra ou de um novo procedimento, exigem da administração uma prévia preparação da equipe de servidores, inclusive dos próprios dirigentes, sobre as vantagens que advirão da sua aceitação, sem se descuidar, entretanto, das dificuldades, talvez iniciais, que existirão durante aqueles exercícios por conta da resistência ou do despreparo daqueles que a executarão. Por isto, não se pode determinar que uma nova idéia seja implantada e implementada sem um conhecimento prévio da situação atual da administração da entidade, o que inclui o aspecto psicológico dos que vão lidar diretamente com o assunto.

Assim, um diagnóstico preliminar da capacidade técnica dos servidores, da capacidade tecnológica da administração, das rotinas administrativas para conhecimento das relações internas dos setores envolvidos, da legislação pertinente, da estrutura administrativa da entidade para se conhecer as funções e as finalidades dos setores, e, até mesmo, do conhecimento do *quem é quem* na administração, é necessário, para que o objetivo pretendido seja alcançado sem qualquer dificuldade.

Por exemplo:

1. para o lançamento prévio de receitas de tributos, é preciso se tomar conhecimento da origem do direito sobre o recebível, ou seja, é necessária a identificação prévia da forma da constituição do crédito tributário, se é tributo de lançamento direto, tributo de lançamento por homologação ou tributo de lançamento por declaração, para se estabelecer a rotina correta que indicará a integração do setor da contabilidade com o setor responsável por um daqueles procedimentos;

2. o registro contábil do ato de reconhecer o direito sobre o valor recebível, evidentemente, também exigirá uma rotina que ratifique a integração mencionada.

Assim, se a questão central é a interatividade do setor responsável pela contabilidade com os demais setores da entidade governamental, a resposta a esta questão depende do esclarecimento de outras questões, dentre as quais, salientam-se as que se seguem:

1. saber qual o objeto da contabilidade;
2. definir o objeto da contabilidade;
3. determinar o objetivo da contabilidade;
4. definido o objetivo da contabilidade e uma vez alcançado, saber se contém os elementos necessários à orientação dos passos dos usuários;
5. identificar os usuários do que se constitui como o objetivo da contabilidade;
6. elencar os elementos necessários à composição do que se constitui em objetivo da contabilidade;
7. informar como e onde conseguir os componentes do que se constitui em objetivo da contabilidade;
8. saber se a composição do objetivo da contabilidade depende de obediência a regras que lhes são impostas pela legislação;
9. apontar os componentes dessa legislação;
10. verificar se o objeto da contabilidade sofreu mudanças ao longo da sua existência;
11. fazer o levantamento de onde surgem essas mudanças e como são provocadas.

Como se percebe são várias as questões envolvidas na organização de um sistema de informações contábeis, que refletirão os efeitos das decisões da administração sobre o que se constitui em objeto da contabilidade.

Entretanto, não basta à Contabilidade, na sua organização, indicar as contas que serão utilizadas no reconhecimento dos direitos sobre recebíveis. É preciso que o setor responsável por esta função lhe encaminhe os elementos necessários que comprovarão a existência efetiva daqueles direitos. Por exemplo: quem são os devedores por tributos de lançamento direto ou por declaração, e também quais são os devedores inscritos para a cobrança judicial ou mesmo já em cobrança judicial.

A composição do saldo desses direitos ao final de um certo período será comprovada com o saldo existente no setor que lhe encaminhará os elementos necessários ao registro.

Outro exemplo é o relacionado aos inventários de bens tangíveis e/ou intangíveis, cuja gestão e controle poderá ser função de um outro setor, o qual se responsabilizará pelo encaminhamento dos elementos necessários à apuração dos resultados dessa gestão.

Na execução do orçamento, por exemplo, é preciso deixar bem claro quem é quem dentro da organização; quem decide a realização de uma despesa ou a realização de uma licitação, ou ainda, quem assinará um contrato ou um convênio.

3- AS PROVIDÊNCIAS

Preliminarmente, há de se apresentar os significados dos regimes adotados pela Contabilidade, na gestão orçamentária e patrimonial para o reconhecimento das receitas e das despesas no âmbito das entidades governamentais, União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivos órgãos autárquicos e fundacionais.

No Brasil, atualmente, em todas as esferas governamentais, conforme o disposto no art. 35, I e II, da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, é adotado o regime misto, que se compõe dos regimes:

- **de caixa**, para as receitas obtidas por meio das atividades geradoras de receitas próprias, das relações jurídico-financeiras com outras entidades de direito público e de direito privado, das aplicações no mercado financeiro e de capitais e outras; e
- **de competência** para as despesas legalmente empenhadas no exercício financeiro.

Os seguintes aspectos, importantes para a organização do sistema de controle interno da entidade governamental, são destacados e nos levam a refletir sobre o relacionamento do setor da Contabilidade com os demais setores da entidade, e sobre o cumprimento das normas pertinentes no registro das operações realizadas para elaborar as informações que auxiliarão o gestor na tomada de decisões, tais como:

- **no regime de caixa**, adotado para o reconhecimento das receitas, o relacionamento da Contabilidade se estreita com a Tesouraria, relevando, desta forma, o controle sobre o dinheiro, o qual se refere à receita obtida no período;
- **no regime de competência** para as despesas, o relacionamento da Contabilidade com os demais setores da organização dependerá, exclusivamente, da organização local.

Evidentemente, os dois regimes deixam a desejar, posto que, se, de um lado, não evidenciam em nenhum momento a verdadeira situação econômico-financeira da entidade, do outro lado, não cumprem com os princípios fundamentais de Contabilidade. Observe-se que, no regime de caixa, não se mencionam os devedores da fazenda pública, independentemente da natureza jurídica do débito e que, no regime de competência orçamentária, a lei não menciona a realização ou a concretização do objeto da despesa, o que nos leva a entender que um e outro não atendem às necessidades de uma informação correta que respalde decisões que devam ser tomadas pelo gestor governamental.

Entretanto, no regime de competência financeira, principalmente quando se refere às receitas, é necessário que a administração da entidade se organize de tal modo que possibilite a evidenciação dos seus devedores, sejam ou não de natureza tributária.

Assim, a adoção do regime de competência exigirá da administração as seguintes providências:

1. **No que respeita às receitas:**

- reorganização ou organização das rotinas de relacionamento entre o setor da Contabilidade e o setor da receita tributária;
- reorganização ou organização das rotinas de relacionamento entre o setor da receita tributária e o setor da Procuradoria Jurídica para os registros dos devedores da Fazenda, a fim de possibilitar a cobrança judicial da dívida ativa tributária;
- reorganização ou organização das rotinas de relacionamento entre o setor da Contabilidade e o setor da Procuradoria Jurídica para os registros de inscrição e cobranças da Dívida Ativa tributária e não tributária;
- reorganização ou organização das rotinas de relacionamento entre o setor da Procuradoria Jurídica e o Cartório por onde correm as cobranças judiciais dos créditos da Fazenda Pública;
- reorganização ou organização das rotinas de relacionamento entre os setores da Contabilidade e aqueles que têm a responsabilidade de gerir e controlar a gestão de contratos e convênios;
- reorganização ou organização das rotinas de relacionamento entre os setores que controlam as receitas de transferências, independentemente da natureza;

- reorganização ou organização das rotinas de relacionamento entre os setores da Contabilidade e da Tesouraria que possibilitem as visualizações das receitas, dos recebimentos e dos pagamentos das obrigações da entidade;
- reorganização ou organização das rotinas de natureza contábil que abranjam todos os relacionamentos anteriores, com vistas à geração de informações e dos relatórios, que são de interesse da administração e exigidos pela legislação pertinente e em vigor.

2. **No que respeita às despesas:**

- reorganização ou organização das rotinas de relacionamentos entre os setores da Contabilidade e aqueles que realizam licitações, adjudicações de contratos, empenhos, liquidações e pagamentos de obrigações;
- reorganização ou organização das rotinas de relacionamentos entre os setores da Contabilidade e da Tesouraria;
- reorganização ou organização das rotinas de relacionamentos entre os setores de Contabilidade e aqueles que são responsáveis pela gestão e pelo controle de bens, para fins de cálculo e registros das depreciações, avaliações, reavaliações e ajustes monetários, inventários permanentes e/ou periódicos;
- reorganização ou organização das rotinas de relacionamentos entre os setores da Contabilidade e os demais setores da organização para o fim de controle da gestão orçamentária.

Certamente, não se pode esquecer da capacitação dos servidores da entidade que estejam envolvidos direta ou indiretamente nas atividades descritas, sejam de órgãos da administração direta, sejam de órgãos da administração indireta.

4- CONCLUSÃO

A grande vantagem da adoção do regime de competência no reconhecimento das receitas governamentais, conforme dispõem os arts. 39, 52, 53, combinados com o art. 35, I e II, todos da Lei n.º 4.320/64 e com os dispositivos do Código Tributário Nacional e da Lei n.º 8.666/ 93 (Licitações, Contratos e Convênios), é o cumprimento do objetivo contábil, a Evidenciação, bem como a visualização na estrutura do Balanço Patrimonial e o conseqüente reflexo no Balanço Financeiro dos devedores da Fazenda Pública.

Outra vantagem que a adoção do regime de competência possibilita quanto às receitas, é a mudança do foco do controle para os devedores em cobrança administrativa e judicial, além de melhor o controle sobre a Tesouraria, e por extensão ao Cadastro Imobiliário e ao cadastro do ISS e demais tributos de competência da entidade.

Acrescente-se ainda que a informação gerada pela Contabilidade tem mais credibilidade, conforme se pode verificar pelo seguinte exemplo: supondo que o Município tem 1.000 imóveis cadastrados, cujo valor venal individual é de R\$ 1.000, e como valor total seja R\$ 1.000.000, e que o IPTU é igual a 10% sobre o valor venal, o que indica uma receita de R\$ 100.000,00, cujos recebimentos serão em dez prestações mensais, a partir do mês de fevereiro. No regime de caixa, a Contabilidade registra apenas o que entrou em caixa, sem estar preocupada com quem deve, o que só acontecerá no encerramento do exercício, quando, então, os devedores serão inscritos na Dívida Ativa para a cobrança judicial. Já no regime de competência, a preocupação começa no momento em que os devedores são lançados, quando, então, a Contabilidade registra a receita pelo seu valor global, antes, portanto, de arrecadar, em contrapartida com os devedores já inscritos e lançados pelo setor responsável. A partir daí, os devedores tornam-se o principal alvo dos controles da administração. Se, porventura, desses devedores, 10% forem inscritos na Dívida Ativa para a cobrança judicial, a Contabilidade receberá da Procuradoria

Jurídica as informações sobre a situação dos mesmos, cujos efeitos serão sentidos no Balanço Financeiro.

Com referência às despesas, o regime de competência aplicado com correção, de conformidade com o art. 60 da Lei n.º 4320/64 combinado com o art. 50, II, da Lei Complementar nº 101/2000 – LRF - evitará, por exemplo, que apareçam contas não respaldadas pela legislação vigente, como é o caso de Restos a Pagar não Processados, que fazem com que os resultados financeiro, primário e econômico e a situação líquida patrimonial se apresentem prejudicados.

Assim, o regime de competência financeira mostra-se muito mais eficiente, pois, possibilitará à administração informações contábeis melhor estruturadas e confiáveis, o que permitirá decisões corretas em relação ao resguardo e à utilização do Patrimônio Público.