

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

**RECEITA PÚBLICA FEDERAL E SUA ADEQUAÇÃO AS NORMAS  
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR  
PÚBLICO E AOS INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR  
ACCOUNTING STANDARDS**

FERNANDO ROXO BORGES

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado em cumprimento parcial às exigências do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do diploma de graduação.

Orientador: Prof. Msc. João Marcos Leão da Rocha

Porto Alegre

2010

# RECEITA PÚBLICA FEDERAL E SUA ADEQUAÇÃO AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO E AOS INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS

Fernando Roxo Borges\*

## RESUMO

Este artigo teve a proposta inicial de identificar e descrever a natureza da Receita Pública Federal, sua caracterização bem como suas inúmeras especificidades constitutivas. O epílogo alinha-se com um aspecto específico da Contabilidade Pública, em especial da Receita Pública. A história recente da Contabilidade Pública, sobretudo os seus últimos três anos, tem denotado uma dinâmica de substituição de conceitos contábeis obsoletos por um novo regime Contábil de Receita Pública, este que esteja em acordo com a demanda de uma sociedade que está cada vez mais conectada e principalmente mais exigente com a informação compartilhada. Este aspecto torna-se relevante a medida que o grau de comparabilidade das normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público cria a necessidade, com a globalização, da adequação da Receita Pública a padrões utilizados em âmbito internacional.

**PALAVRAS-CHAVE:** Receita Pública, Padronização, Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

## 1. INTRODUÇÃO

Os processos e atividades institucionais estão adquirindo uma tendência de contemporaneidade, ou seja, estão sofrendo uma adaptação as novas exigências da sociedade, que cada vez mais interage no âmbito da globalização, buscando um modo de dirimir as enormes diferenças culturais existentes entre os diferentes modos de agir e pensar dos indivíduos, refletindo-se muitas vezes em barreiras aos

\*Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. (feroges@gmail.com).

negócios, sejam eles comerciais, industriais ou na prestação de serviços. O que objetiva-se são formas de harmonização e padronização dos processos organizacionais, que hoje, com a maior velocidade e principalmente maior abrangência da disseminação da informação, tornou necessária a convergência dos modelos de informação à parâmetros que possam ser utilizados por usuários em qualquer lugar, independente das especificidades e práticas adotadas dentro da cultura organizacional local, buscando uma melhor comparabilidade dos processos e das informações compartilhadas pelo setor público; setor este que é o enfoque deste artigo.

Isso evidencia-se muito fortemente na administração de negócios. A chamada Business Administration está sendo, de certa forma, uma das pioneiras dessa transformação, pois através da gestão organizacional criou-se a necessidade de interface nos moldes da globalização. Especificamente na administração pública, vive-se um momento importante nesse contexto, pois sobretudo nesta década, o setor, falando de Brasil, passou a adequar-se à norma específica a luz da legislação nacional - Brasil, Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008 – com vistas a adequação aos parâmetros internacionais.

Diante disso, esse trabalho tem por ambição identificar e descrever de forma específica, no âmbito da administração Pública Federal Brasileira, um instrumento que é fundamental para a atividade estatal, e dela depende o modus operandi da gestão pública. O escopo do trabalho trata da Receita Pública Federal, sua conceituação e atualização normativa frente as exigências internacionais. Nos últimos anos, a legislação rapidamente tem alterado-se continuamente, com uma celeridade deliberativa contada em meses. A legislação que dispõe sobre a Receita Pública Federal é a Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, implementada com a aprovação da Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008 que dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), que produzirá uma verdadeira revolução na Contabilidade Governamental brasileira, pois a partir desse novo modelo, a ênfase da contabilidade passa a ser o patrimônio e não mais o orçamento.

Quanto ao tratamento em relação aos padrões internacionais tem-se os IPSAS, ou International Public Sector Accounting Standards, um conjunto de procedimentos que norteiam a contabilidade governamental, procedimentos estes que fundamentam a convergência dos pronunciamentos da Contabilidade Brasileira.

## 2. RECEITA PÚBLICA

Segundo Pires, João Batista Fortes de Souza “[...] Contabilidade Pública é o ramo da contabilidade que coleta, registra e controla os atos e fatos da Fazenda Pública, mostra o Patrimônio Público e suas variações, bem como acompanha e demonstra a execução do orçamento [...]” Dentro deste contexto, os legisladores de um modo geral procuram desenvolver uma sistematização minuciosa daquilo que se deseja tornar lei, pois no que tange a deliberação legislativa, sua complexidade e rigor sistêmico são fatores imprescindíveis para evitar alienar aspectos que sejam pertinentes ao seu conteúdo e, assim, procurar anular possíveis contradições nas regras estabelecidas. Quanto a Receita Pública Federal, é importante ressaltar que sua tipologia e fases, ou seja, os momentos em que ela altera suas características dentro do processo, são partes fundamentais para entendimento de seu significado.

### 2.1. Conceituação

De acordo com Angélico, João (95, p. 44),

Receita Pública, em seu sentido mais amplo, é o recolhimento de bens aos cofres públicos. Ingresso, entrada ou receita pública são, na verdade, expressões sinônimas na terminologia de finanças públicas. Os estudiosos da matéria divergem na conceituação de receita pública por esbarrarem em sutilezas de ordem abstrata que há longo tempo o uso e o costume eliminaram. Ingresso, entrada ou receita, de qualquer espécie já estão, na prática, consagrados pela expressão comum: *receita pública*. Desdobra-se, inicialmente, em dois grupos: receita orçamentária e receita extra-orçamentária.

Portanto, receita pública é toda inclusão de determinado recurso que agregue valor aos cofres públicos, como corrobora Araújo, Inaldo e Arruda, Daniel (2006, p. 92),

Receita pública engloba todo e qualquer recolhimento de recursos feito aos cofres públicos, realizado sob a forma de numerário e de outros bens representativos de valores, que o governo tem o direito de arrecadar em virtude da Constituição, de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado. Também é considerado receita pública o recebimento decorrente de uma arrecadação com objetivo específico, cujo montante recolhido não lhe pertença, figurando o Estado apenas como mero depositário de valores de terceiros (cauções, depósitos, retenções, entre outros). Via de regra, qualquer recurso recebido pelo Estado é receita pública.

## 2.2. Tipologia da Receita Pública

Como comentado anteriormente, para entender a natureza da receita pública, faz-se necessário conhecer os mecanismos que a integram. A primeira distinção em termos de classificação da receita pública desde seu conceito genérico, divide a receita em receita orçamentária e receita extra-orçamentária. Embora o objetivo da contabilidade contemporânea seja dar menor enfoque ao orçamento, como será abordado a posteriori, o tratamento terminológico da receita pública vigente ainda está fortemente vinculado ao orçamento e ao fluxo financeiro estatal. Portanto, a receita pública estar ou não presente na lei do orçamento público implica seguir diferentes procedimentos no processo arrecadatário do Estado, pois para sua execução, a receita orçamentária requer autorização legislativa.

### 2.2.1. Receita Orçamentária

Esse tipo de receita abarca uma complexa hierarquia de classificação, com inúmeros desdobramentos, na qual o autor Angélico, João explicita de forma concisa,

Receita orçamentária é aquela que, devidamente discriminada, na forma do anexo nº 3 da Lei nº 4320/64, integra o orçamento público. São os tributos, as rendas, as transferências, as alienações, os retornos de empréstimos e as operações de créditos por prazo superior a doze meses.

A arrecadação das receitas deste grupo depende de autorização legislativa que é a própria Lei Orçamentária. Realizam-se estas receitas pela execução do Orçamento.

Classifica-se a receita orçamentária nas categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital (art. 11). As categorias econômicas desdobram-se em fontes de receitas e estas em subfontes de receitas que, por sua vez, são analisadas em rubricas e sub-rubricas de receitas.

O autor segue os desdobramentos da Receita Corrente, Angélico, João (1995 p. 44) “[...] Receitas correntes são as receitas tributária, patrimonial, industria, transferências correntes e receitas diversas.”

Na tipificação da Receita Pública, é importante atentar sobre as distinções subseqüentes a respeito do tributo e do imposto, um dos pontos cerne do direito tributário que, por serem conceitos amplamente veiculadores da atividade

fazendária, podem soar confusos ao usuário leigo. “[...] Receita tributária ou derivada é a resultante da cobrança de tributos pagos pelo cidadão em razão de suas atividades, suas rendas, suas propriedades e dos benefícios diretos e imediatos recebidos do Estado.”

“[...] Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (artigo 3º da L.F. Nº 5172/66). São espécies de tributo: o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria.” Tais conceitos são evidenciados pelo autor,

Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. É pago coativamente, independentemente de uma contraprestação imediata e direta do Estado (artigo 16 da L.F. Nº 5172/66).

Taxa é o tributo que tem como fato gerador o exercício do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Do exposto verifica-se que a taxa, ao contrário do imposto, corresponde, em princípio, a uma contraprestação, imediata e direta do Estado (artigo 77 da L.F. Nº 5172/66).

Contribuição de melhoria é o tributo destinado a fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (artigo 81 da L.F. Nº 5172/66).

Receita patrimonial e receita industrial são as receitas da atividade estatal na exploração de atividades comerciais, industriais, agropecuárias, bem como das rendas obtidas na aplicação de fundos em inversões financeiras, ou de produtos da renda de bens de propriedade do Estado, a saber, rendas das Estradas de Ferro, dos Correios e Telégrafos, dos Laboratórios, da Imprensa Oficial, de Transportes, alugueres, juros, dividendos, etc.

As Transferências correntes como o próprio nome identifica são recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado e destinados ao atendimento das chamadas despesas correntes.

Na conceituação das receitas referidas pelo autor, há as chamadas Receitas diversas, que são Receitas provenientes de multas, cobrança da dívida ativa, indenizações, restituições e outras receitas sem classificação específica.

As Receita de Capital correspondem as operações de crédito, as alienações de bens, às amortizações de empréstimos concedidos, às transferências de capital e outras receitas de capital.

Operações de crédito são receitas de capital oriundas da realização de recursos financeiros provenientes de empréstimos e financiamentos.

“[...] Os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados à aquisição de bens constituem as receitas de transferência de capital.

Outras receitas de capital constituem uma classificação genérica destinada a receber receitas de capital não especificadas na lei [...].

Finalmente, constitui também receita de capital o superávit do orçamento corrente, isto é, a diferença positiva entre as receitas e despesas correntes, embora não constitua item orçamentário.

### **2.2.2. Receita Extra-orçamentária**

A partir do conceito de Receita Orçamentária torna-se mais claro identificar a Receita extra-orçamentária, que como o nome mostra, é aquela que não integra o orçamento público. É classificada em contas financeiras adequadas, presentes no plano de contas da entidade. São contas de caracterização das mais variadas, como cauções, fianças, depósitos para garantia de instância, consignações em folha de pagamentos a favor de terceiros, retenções na fonte, salários não reclamados, operações de crédito a curto prazo e outras assemelhadas. Angélico, João complementa “[...] A arrecadação das receitas extra-orçamentárias não depende de autorização legislativa. Sua realização não se vincula à execução do orçamento, nem constitui renda de Estado, que é apenas depositário desses valores.”

### **2.3. Estágios da Receita Pública**

Segundo Angélico, João “[...] Em cada período as atividades são classificadas em grupos que reúnem operações da mesma natureza; cada um desses grupos denomina-se estágio. Tanto o período estimação da receita como o período realização da receita são constituídos, portanto, de estágios.[...]”

### 2.3.1 Fixação da Receita Pública

Quanto ao período de estimação da receita, segundo Angélico, João (1995 p. 48) temos “[...] o estágio fixação, segundo o Regulamento, em seu artigo 140, compreende a organização das estimativas e os lançamentos dos impostos diretos, taxas e contribuições individuais, depois de votado o orçamento. Colocando em ordem direta as mencionadas atividades próprias do estágio fixação teríamos: a) proposta orçamentária; b) conversão da proposta em orçamento; c) lançamento.”

### 2.3.2. Lançamento da Receita

Sobre o lançamento da receita o autor coloca que,

O Poder Executivo tem autorização legal para arrecadar as receitas especificadas no orçamento público. Só podem ser incluídos no orçamento os tributos criados por leis anteriores. Finalmente, os impostos diretos, aqueles que recaem sobre a propriedade e a renda, só podem ser arrecadados mediante prévio lançamento (arts. 52 e 53). Já a arrecadação dos impostos indiretos, serão pagos por iniciativa dos próprios contribuintes, nos prazos estabelecidos por lei, independentemente de qualquer aviso do Poder Público.

Lançamento é a individualização e o relacionamento dos contribuintes, discriminado a espécie, o valor e o vencimento do imposto de cada um. O valor global dos lançamentos do exercício é classificado em conta especial denominada *receita lançada*. Tais atividades da administração da receita constituem o estágio lançamento.

### 2.3.3. Arrecadação da Receita

Neste estágio, segundo o autor, é o momento que de fato ocorre a operação de ingresso de numerário na entidade arrecadado, pois Angélico, João comenta, “Constitui arrecadação o segundo estágio a ser percorrido pela receita lançada; já que a receita não tratada pelo processo de lançamento terá aqui o seu primeiro estágio.”

A partir disto tem-se o momento da arrecadação como sendo aquele que o contribuinte comparece perante o agente arrecadador com o intuito de liquidar sua obrigação para com o Estado.

“Os contribuintes não tem acesso direto ao Tesouro Público, portanto, eles devem liquidar suas prestações perante um órgão intermediário denominado agente arrecadador.” Por conta do colocado pelo autor acima, repercute:

Os agentes arrecadadores classificam-se em dois grupos:

- a) agentes públicos: são as próprias repartições do Governo com atribuições legais para arrecadar receitas públicas. São as tesourarias, as exatorias, as delegacias, os postos fiscais, os caixas recebedores, etc.
- b) agentes privados: são os bancos autorizados investidos das mesmas atribuições conferidas aos agentes públicos.

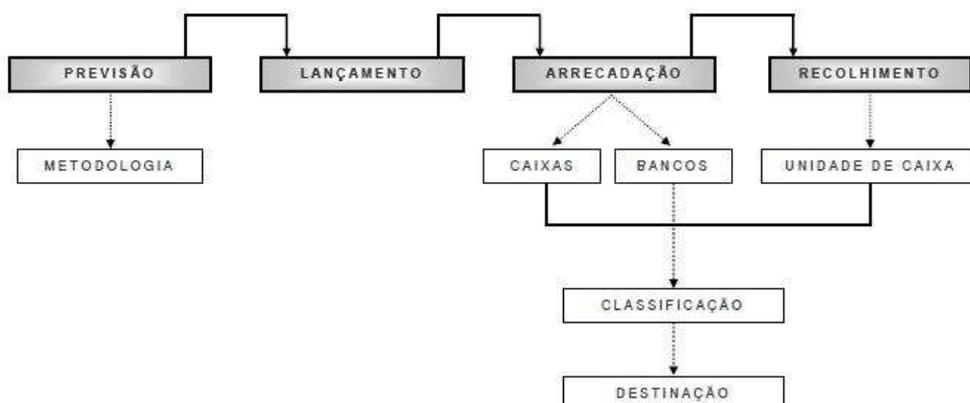
#### 2.3.4. Recolhimento da Receita

Se por um lado a Arrecadação é o envio do valor até a entidade arrecadadora, neste estágio do Recolhimento é quando de fato o órgão gestor do Tesouro Público recebe como repasse tal valor, uma espécie de segunda instância no ingresso dos recursos do contribuinte ao Estado. O autor corrobora, “Recolhimento é o ato pelo qual os agentes arrecadadores entregam diariamente, ao Tesouro Público, o produto da arrecadação. Há a ressaltar que nenhum pagamento pode ser feito pelo agente arrecadador ou por qualquer outra autoridade com o produto da arrecadação.”

Sendo assim, o resultado da arrecadação é encaminhado integralmente ao Tesouro Público, pois está de acordo com o princípio de unidade de caixa.

#### 2.4 Contabilização da Receita Pública (Esquema Ilustrativo)

Em termos didáticos, a ordem dos estágios da Receita Pública é a seguinte:



### 3. Processo de adequação da Receita Pública

Até agora, neste artigo, a Receita Pública da esfera Federal teve seu foco centrado na generalização conceitual descrita na legislação de 1964 que trata do assunto, a conhecida lei 4320, que ainda hoje permeia a contabilidade governamental. Todavia, o objetivo fora tão somente de propiciar subsídio para a questão central de discussão, que consiste na evidenciação de critérios que estão sendo debatidos e legislados com o intuito de consolidar uma forma “única” de pronunciamento contábil, ou seja, por analogia, comunicar-se num idioma comum.

Embora essa adequação às necessidades internacionais seja incipiente no Brasil, se comparado a países onde a Ciência Contábil está em um estágio mais desenvolvido, já pode-se notar sinais de otimismo por conta do que está sendo publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional nos últimos anos. Nas palavras de Silva, Lino Martins da (2008), “[...] A ênfase passa a ser o patrimônio como objeto de estudo da contabilidade enquanto ciência. O orçamento deixa de ser o protagonista da administração pública para se tornar um coadjuvante importante que trata do fluxo de caixa do Governo com base em autorização legislativa para arrecadar receitas e realizar despesas [...]”

O processo de mudança está sendo grande e os profissionais da Contabilidade do serviço público deverão estar preparados para essa nova doutrina. Conforme coloca Silva, Lino Martins da (2008) “Todos os fatos administrativos serão examinados e registrados não porque tem origem no orçamento, mas sim porque produzem alterações em algum elemento do ativo, passivo e patrimônio líquido.”

Estas colocações implicam e uma nova abordagem conceitual para a classe contábil, como confirma-se nas colocações de Silva, Lino Martins da “Os Contadores que ainda crêem ser o orçamento o único input da Contabilidade e que as variações patrimoniais devem refletir o que foi resultante da execução orçamentária precisarão estar atentos aos artigos da Lei 4.320/64 a partir do número 83 que trata do processo de evidenciação dos elementos patrimoniais.”

Reforçando suas colocações anteriores, o autor explica

Trata-se de mudança radical que será vitoriosa na medida em que todos os Contadores do setor público passem a registrar em primeiro lugar as movimentações do patrimônio e posteriormente os reflexos de tal registro no sistema orçamentário pois somente a Contabilidade pode traduzir a

riqueza patrimonial segundo o princípio da competência, uma vez que o orçamento esta intimamente ligado ao regime de caixa, para não falar do obscurantismo a que pode estar submetido por força das relações institucionais entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo[...]"

Um dos grandes desafios da Contabilidade está na adoção de um sistema contábil que seja por competência em sua totalidade. Hoje, o Brasil utiliza um regime misto, ou seja, só as despesas são lançadas por regime de competência, mas as receitas são pelo regime de caixa, o artigo 35 esclarece,

Pertencem ao exercício financeiro:  
I – as receitas nele arrecadadas;  
II – as despesas nele empenhadas.

Logo, o fato contábil ocorre somente com a arrecadação propriamente dita do recurso financeiro. No Brasil, o ponto de vista orçamentário sobrepõe-se ao contábil, e um dos mais importantes exemplos decorre da interpretação do citado art. 35. Sob o item I, o regime de caixa aplicável às receitas representa o zelo que deve ter o técnico que elabora o orçamento e acompanha a sua execução, em garantir que o recurso seja efetivamente arrecadado e devidamente registrado, para que só então se proceda a execução da despesa. O regime de caixa pressupõe que a receita deve ser efetivamente arrecadada para ser registrada, não bastando a razoável certeza de sua ocorrência.

Os preceitos das NBCASP propostos determinam que as entidades do setor público adotem o regime de competência integral, ou seja, tanto para as receitas quanto para as despesas e, além disso, o tratamento sob o ponto de vista orçamentário, seja de caráter complementar apenas. Essa determinação ocorreu de forma indireta, pois não se vê nas normas propostas os critérios de registro das receitas e despesas. Há apenas uma menção reflexa ao princípio da competência, apenas na NBC T 16.4 (Transações no Setor Público) nos itens referentes às variações patrimoniais, que são os seguintes:

4. As transações no setor público que promovam alterações de valor do resultado econômico da entidade pública, mesmo em caráter compensatório, são consideradas variações patrimoniais.
5. As variações patrimoniais que afetem para mais ou para menos o patrimônio líquido devem manter correlação com as respectivas contas patrimoniais.

6. Entende-se por correlação a vinculação entre as contas de resultado e as patrimoniais de forma a permitir a identificação dos efeitos nas contas patrimoniais produzidos pela movimentação das contas de resultado.

Argumenta Silva, Lino Martins da (2008),

O equilíbrio entre os pagamentos com a receita e o custo dos serviços num mesmo prazo (ano fiscal) é tarefa bastante difícil tendo em vista que a informação sobre responsabilidades (passivo) não é captada completamente. Neste sentido cabe a todos que atuam no setor público refletir que a contabilidade com base em caixa pode, de modo involuntário, contribuir para distorcer a decisão de natureza fiscal do volume e valor das obrigações assumidas e que precisam ser realizadas. Em face disso não é improvável que o legislativo seja chamado para prover aprovação de desembolso de obrigações já incorridas.

Em contraste com o sistema de caixa, o sistema contábil da competência procura fornecer um quadro com todos os recebíveis e responsabilidades do governo e, em consequência, dá maior clareza no processo e execução de políticas fiscais, tornado-as mais realísticas. Ademais, facilita a gestão de caixa por permitir o conhecimento de todos os ativos geradores de caixa das obrigações que pesam sobre esse mesmo caixa.

O autor Silva, Lino Martins da (2008) frisa que

Além disso, o sistema de competência auxilia os tomadores de decisão a enxergar além do ano fiscal atual e do orçamento do próximo ano. Durante períodos de crise fiscal aguda, o sistema de contabilidade por competência permite para os tomadores de decisão ver além das transações da semana ou do mês e enxergar um horizonte de tempo maior e, em particular, focalizar as responsabilidades contingentes e passivos omitidos, que afetem períodos futuros. Com isso é mantida a consistência e evita-se que a Contabilidade Governamental fique submetida aos ciclos políticos de curto prazo levando o cidadão e os novos administradores a conhecerem todos os ativos e passivos da entidade. Subsidiariamente permite que os novos governantes identifiquem situações na qual governantes em final de mandato armem bombas com espoletas de retardo para serem acionadas no início de novos períodos de governo.

Essa evolução normativa na atividade Contábil está consonante com as orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, visto que o Brasil se coloca como um dos países que está no processo de migração de um sistema contábil de médio desenvolvimento para um sistema contábil de alto nível de desenvolvimento, característica esta dos países que dispõem de maior

representatividade no cenário da Ciência Contábil internacional. (Coordenação Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (STN/CCONF)).

#### **4. Adequação legislativa - NBCASP e IPSAS**

É a partir da Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008 da Secretaria do Tesouro Nacional que legalmente formaliza-se a necessidade de adoção de práticas que adequem-se aos modelos internacionais. Discorre a portaria,

As transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia;

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 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;

Que 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

A necessidade de, não obstante os resultados já alcançados, intensificar os esforços com vistas a ampliar os níveis de convergência atuais, resolve:

Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente:

I - identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;

II - 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 IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;

III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Art. 2º A Secretaria do Tesouro Nacional promoverá o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público editadas pela IFAC e pelo Conselho Federal de Contabilidade, de modo a garantir que os Princípios Fundamentais de Contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público.

Art. 3º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação

Desde 2008, a Secretaria do Tesouro Nacional ocupa-se em emitir material legislativo, sobretudo na forma de portarias, que estejam em acordo às diretrizes da Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008.

Entretanto, mesmo antes de agosto de 2008 já havia publicações cujo conteúdo identificava a necessidade da adoção de padronização das normas contábeis, a Portaria nº 136, de 06 de março de 2007 descreve:

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 5º do Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000, complementadas pelo disposto no inciso XVII do art. 9º do Anexo I do Decreto nº 5.949, de 31 de outubro de 2006, e conforme o inciso VIII do art. 18 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001;

Considerando que a consolidação das contas dos entes da Federação de que trata o art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 2000, requer padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, plano de contas, classificação orçamentária de receitas e despesas públicas, e relatórios e demonstrativos no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em conformidade com a legislação vigente e a boa técnica contábil;

Considerando que a transparência da gestão fiscal, a racionalização de custos nos entes da Federação e o controle social são beneficiados pelo diálogo permanente das diferentes instituições envolvidas, o qual tende a reduzir divergências, resolve:

Art. 1º Fica criado o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, responsável pela análise e elaboração de diagnósticos e estudos visando à padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Art. 2º O Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis terá caráter consultivo, manifestando-se por meio de Recomendações, e deverá nortear-se pelo diálogo permanente, tendente a reduzir divergências, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social.

Notadamente a constituição do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis evidencia a intenção em âmbito federal de iniciar uma mudança nos dogmas até então vigentes, o processo de adequação tem sido desde então paulatinamente explicitado por normas técnicas que estão permanentemente sendo publicadas pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Em 2007 a Portaria conjunta nº 2, de 08 de agosto aprova a 4ª edição do Manual de Procedimentos das Receitas Públicas, com utilização pela três esferas de governo, a saber, União, Estados e Municípios:

Considerando a necessidade de padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas exigida na Lei de Responsabilidade Fiscal;

Considerando a necessidade de aprimorar o processo de forma a permitir a consolidação em um só documento de conceitos, regras e procedimentos relativos às receitas públicas; e

Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência ao comportamento das receitas públicas, **resolvem:**

Art. 1o Aprovar a 4a edição do Manual de Procedimentos das Receitas Públicas, que deverá ser utilizado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e disponibilizá-lo no endereço:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>.

Art. 2o A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão detalhar as naturezas de receita para atender as suas peculiaridades na forma estabelecida no referido Manual.

Corroborando o anteriormente publicado, a Portaria conjunta nº 3, de 14 de outubro de 2008, entre todas as suas diretrizes faz em especial uma citação naquilo que concerne como um dos pontos mais significativos das publicações do STN sobre padronização da Receita, em seu artigo 6º descreve que “as Receitas e as Despesas serão reconhecidas por critério de competência patrimonial, visando conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas”. As demais referências são colocadas como segue:

Considerando o disposto na Portaria MF no 141, de 10 de julho de 2008, que aprova o Regimento Interno da Secretaria do Tesouro Nacional, combinado com o inciso I do art. 4o do Decreto no 3.589, de 6 de setembro de 2000, que confere à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda - STN/MF a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 5o do Decreto no 3.589, de 2000, complementadas pela atribuição definida no inciso XVII do art. 10 do Anexo I do Decreto no 6.531, de 4 de agosto de 2008, e conforme art. 18 da Lei no 10.180, de 6 de fevereiro de 2001;

Considerando o disposto no art. 16, inciso VIII, do Anexo I do Decreto no 6.081, de 12 de abril de 2007, que confere à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - SOF/MP a competência de estabelecer a classificação da receita e da despesa;

Considerando a necessidade de:

- a) padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas na forma estabelecida na Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal;
- b) aprimorar os critérios de reconhecimento de despesas e receitas;
- c) uniformizar a classificação das despesas e receitas orçamentárias, em âmbito nacional; e
- d) instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação, em um só documento, de conceitos,

regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação contábil das receitas e despesas; e

Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência sobre as contas públicas, **resolvem:**

Art. 1o Aprovar os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e disponibilizá-los nos endereços eletrônicos [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br) e [www.portalsof.planejamento.gov.br](http://www.portalsof.planejamento.gov.br).

Art. 2o A contabilidade no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observará as orientações contidas nos Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional, sem prejuízo do atendimento dos instrumentos normativos vigentes.

§ 1o No desdobramento das naturezas de receitas, constantes do Manual de Receita Nacional, para atendimento das respectivas peculiaridades ou necessidades gerenciais, os entes da Federação deverão utilizar, preferencialmente e sempre que possível, os sétimos e oitavos dígitos do código da natureza de receita a partir do 51.

§ 2o No âmbito da União, o detalhamento da receita orçamentária será estabelecido por Portaria da SOF/MP e as instruções para elaboração da Proposta Orçamentária Anual serão divulgadas por intermédio do Manual Técnico de Orçamento dessa Secretaria.

Art. 3o A discriminação das naturezas de despesa, constantes do Manual de Despesa Nacional, é apenas exemplificativa, podendo ser ampliada para atender às necessidades de execução, observados os conceitos e a estrutura constantes desse Manual.

Art. 4o As alterações da classificação da receita e da despesa orçamentárias, constantes dos Manuais de que trata o art. 1o desta Portaria observarão o disposto no **caput** do art. 2o da Portaria Interministerial STN/SOF no 163, de 4 de maio de 2001.

Art. 5o A STN/MF e a SOF/MP publicarão, anualmente, até o dia 30 de junho, as atualizações dos Manuais de que trata o art. 2o desta Portaria.

Parágrafo único. A atualização dos Manuais de que trata o referido artigo será efetuada por meio de Portaria Conjunta da STN/MF e da SOF/MP.

Parágrafo único. São mantidos os procedimentos usuais de reconhecimento e registro da receita e da despesa orçamentárias, de tal forma que a apropriação patrimonial:

I - não modifique os procedimentos legais estabelecidos para o registro das receitas e das despesas orçamentárias;

II - não implique necessariamente modificação dos critérios estabelecidos no âmbito de cada ente da Federação para elaboração das estatísticas fiscais e apuração dos resultados fiscais de que trata a Lei Complementar no 101, de 2000; e

III - não constitua mecanismo de viabilização de execução de despesa pública para a qual não tenha havido a devida fixação orçamentária.

Art. 6o A despesa e a receita serão reconhecidas por critério de competência patrimonial, visando conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas.

Conforme o observado na portaria STN/SOF no 163, de 06 de março de 2007 foi publicado alterações na mesma, como se identifica,

Quanto à receita orçamentária, foi informado que o atual código 1220.00.00, que trata das receitas de contribuições, sofrerá alterações passando a ter como título "Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico", não estando incluindo nesse grupo as contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública, as quais deverão ser classificadas

no novo código de número 1230.00.00. Nesse momento, houve questionamentos quanto à classificação das receitas de contribuições estarem a parte da classificação “receita tributária”. Entretanto, várias opiniões divergentes se formaram quanto à legalidade de se classificar contribuições como tributos, uns defendendo que o STF já julgou em decisão que contribuições são espécies de tributos em sua essência, outros de que a legislação não permite que a classificação orçamentária seja dessa forma. O representante da STN reconheceu essa divergência e informou que esse assunto será tratado com a SOF.

Sobre nova deliberação tratada na portaria supracitada, também altera-se,

O tema arrendamento mercantil foi trazido para discussão, tendo sido esclarecido que o ED a ser utilizado para as respectivas despesas será o 38. Dessa forma, para o arrendamento financeiro, a classificação será 4.6.90.38 e o operacional 3.3.90.38. Foi destacado ainda que as despesas com juros serão classificadas em 3.2.90.38. Além disso, foi discutido que o arrendamento mercantil financeiro, por ser equiparado a uma operação de crédito, conforme definição da LRF, deveria ser tratado como receita e despesa orçamentária, quando de sua contratação. Entretanto, esse ponto não foi definido, devendo ser tratado em um próximo GTCON.

Contudo, a Portaria conjunta nº 03, de 14 de outubro de 2008, através da Portaria conjunta nº 01, de 30 de junho de 2009, sofre uma alteração em seu anexo VIII do Manual da Receita Federal. Em seus artigos, ela explicita,

Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência ao comportamento das receitas públicas, resolve:

Art. 1º Incluir no Anexo VIII do Manual de Receita Nacional, aprovado pela Portaria-Conjunta nº 3, de 14 de outubro de 2008, as naturezas de receitas constantes no Anexo I desta Portaria-Conjunta.

Art. 2º Alterar no Anexo VIII do Manual da Receita Nacional, aprovado pela Portaria-Conjunta nº 3, de 14 de outubro de 2008, as funções e/ou títulos das naturezas de receitas constantes do Anexo II desta Portaria-Conjunta.

Art. 3º Excluir no Anexo VIII do Manual da Receita Nacional, aprovado pela Portaria-Conjunta nº 3, de 14 de outubro de 2008, as naturezas de receitas constantes do Anexo III desta Portaria-Conjunta. Art.

Art. 4º Divulgar a discriminação das naturezas de Receitas no Anexo IV desta Portaria-Conjunta.

Estas deliberações fazem menção as formas de classificação constantes no Manual da Receita Pública, conforme mencionado na Portaria conjunta nº 01, de 30 de junho de 2009,, porém, como este procedimento é demasiado rico em detalhes, foge ao escopo descrevê-lo. Contudo abaixo há uma ilustração que exemplifica o modo de tratamento que a Receita recebe através do Manual.

### 3.2 DETALHAMENTO DE CÓDIGO DA NATUREZA DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Para atender às necessidades internas, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão detalhar as classificações orçamentárias constantes do anexo VII, a partir do nível ainda não detalhado. A administração dos níveis já detalhados cabe à União.

Exemplo 1: 1.1.1.2.04.10 – Pessoas Físicas:

- 1 = Receita Corrente (Categoria Econômica);
  - 1 = Receita Tributária (Origem);
    - 1 = Receita de Impostos (Espécie);
      - 2 = Impostos sobre o Patrimônio e a Renda (Rubrica);
        - 04 = Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (Alínea);
          - 10 = Pessoas Físicas (Subalínea) – NÍVEL EXCLUSIVO DA STN.
          - XX = NÍVEL DE DETALHAMENTO OPTATIVO.

Exemplo 2: 1.1.2.1.40.00 – Taxas de Serviço de Transporte Marítimo de Passageiros:

- 1 = Receita Corrente (Categoria Econômica);
  - 1 = Receita Tributária (Origem);
    - 2 = Taxas (Espécie);
      - 1 = Taxa pelo Exercício do Poder de Polícia (Rubrica);
        - 40 = Taxas Serv. de Transp. Marítimo de Passag. (Alínea) – NÍVEL EXCLUSIVO DA STN;
        - 00 = NÍVEL DE DETALHAMENTO OPTATIVO (Subalínea).
        - XX = NÍVEL DE DETALHAMENTO OPTATIVO.

RECEITAS PÚBLICAS - Manual de Procedimentos Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. 4ª Edição

Assim como o Manual da Receita Pública elabora classificação a respeito dos códigos de natureza da Receita Orçamentária, da mesma maneira conceitua sobre a codificação das inúmeras receitas que diferenciam-se de acordo com suas especificidades. Segue um quadro exemplificativo:

#### ANEXO V – INCLUSÕES À PORTARIA STN Nº 245, DE 27 DE ABRIL DE 2007

CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO
1122.12.01	<b>Emolumentos e Custas de Apreciação de Atos e Contratos</b> Registra o valor total da receita proveniente da apreciação de atos e contratos. Amparo legal: Lei nº 9.781, de 19/01/99 (art. 5º, Inciso I); Lei nº 10.149, de 21/12/00 (art. 3º).
1122.12.02	<b>Emolumentos e Custas Decorrentes de Consultas</b> Registra o valor total da receita decorrente de consultas ao CADE. Amparo legal: Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999 (art. 5º, inciso II).
1600.05.10	<b>Serviços Ambulatoriais</b> Registra o valor da arrecadação da receita originária da prestação de serviços ambulatoriais.
1600.33.01	<b>Tarifas de Uso das Comunicações e dos Auxílios à Navegação Aérea em Rota</b> Registra o valor da receita da utilização de instalações e serviços destinados a apoiar e tornar segura a navegação aérea, proporcionados pelo Ministério da Aeronáutica ou por entidade especializada da Administração Federal Indireta, a ele vinculada.
1600.33.02	<b>Adicional sobre Tarifas de Uso das Comunicações e dos Auxílios à Navegação Aérea em Rota</b> Registra o valor da receita do adicional de 50% sobre as tarifas de utilização de instalações e serviços destinados a apoiar e tornar segura a navegação aérea, proporcionados pelo Ministério da Aeronáutica ou por entidade especializada da Administração Federal Indireta, a ele vinculada.

RECEITAS PÚBLICAS - Manual de Procedimentos Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. 4ª Edição

## 5. Conclusão

A Contabilidade Pública vive um momento de transformação que, tendo em vista o cenário econômico atual e a celeridade do processo legislativo que dispõe sobre a Contabilidade Pública, possivelmente perdurará ainda por mais algum tempo. Nesta primeira década, sobretudo nos últimos três anos, a Receita Pública Federal, por ser parte integrante do orçamento da União, vem sofrendo um profundo processo de alteração de sua caracterização enquanto ferramenta arrecadatória, que pode ser justificada pela necessidade de padronização com os demais países produtores de Contabilidade Pública. Isto tudo é motivado pela tendência atual do país em buscar adequar seus princípios Contábeis as normas internacionais.

A medida que a convergência internacional dos princípios contábeis, através de uma padronização, está sendo construída num contexto de globalização, onde não existam barreiras a disseminação da informação, e ainda, relacionado ao consumo desta informação ou a quaisquer necessidades recorrentes deste processo, o Estado Nacional, no seu entendimento da importância de fazer-se presente com maior representatividade neste contexto de adaptação a novos paradigmas, alavancados pelas organizações e instituições líderes econômicas transnacionais, busca seu espaço no desenvolvimento de práticas administrativas que estejam adequadas ao nível de suficiência dos Estados mais desenvolvidos.

Para tal, no concernente a padronização da Receita Pública Federal, o legislativo federal preocupou-se em ratificar as normatizações que alteram alguns aspectos da Receita, seja na qualidade terminológica ou na sua utilização no processo arrecadatório. Verificada a importância que a Receita Pública ocupa na Contabilidade Pública, a Secretaria do Tesouro Nacional abarca, entre muitas de suas atribuições, dispor sobre os procedimentos que estão evoluindo a Contabilidade do Setor Público Brasileiro.

Provavelmente o principal sintoma destas transformações esteja representado em um dos aspectos mais discutido hoje em dia, a saber, o enfoque que se dará, ou mesmo já está dando-se para a Contabilidade, que reside no fato de não ser mais o orçamento fator preponderante, mas sim a observação do patrimônio como finalidade. Isto certamente desvincula a Contabilidade do Setor Público do processo vigente até então, proporcionando-a um maior fortalecimento institucional enquanto

ciência, pois é neste conceito que fundamenta-se os princípios da atividade contábil. Além disto, outra mudança importante está no fato da receita ser registrada pelo regime de caixa, ou seja, quando da arrecadação propriamente dita, a Receita Pública passa agora a ser apurada pelo regime de competência, que procura fornecer um quadro com todos os recebíveis e responsabilidades do governo num horizonte de tempo maior, dando maior clareza ao processo.

## **REVENUE PUBLIC FEDERAL AND ITS ADEQUACY THE BRAZILIAN ACCOUNTING STANDARDS APPLIED TO PUBLIC SECTOR AND THE INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS**

### **ABSTRACT**

This article was the initial proposal to identify and describe the nature of Public Revenue Federal, their characterization as well as the aspects that constitute it. The center of discussion is a specific aspect of Public Accountancy, in particular of Public Revenue. The recent history of Public Accountancy, especially the last three years, has shown a movement of substitution of Accounting system exceeded by a new scheme Public Accounting of Revenue, this is in agreement with the search for a society which is increasingly connected and especially more exacting with the information shared. This becomes relevant to the extent that the degree of comparability of Brazilian Accounting standards applied to public sector creates the need, with globalisation, the adequacy of Public Revenue standards used at international level.

**KEY-WORDS:** Public Revenue, Standardization, Brazilian Accounting Standards Applied to Public Sector.

## REFERÊNCIAS:

ANGÉLICO, JOÃO. **Contabilidade Pública**. 8 ed. Atlas. 1994.

SILVA, LINO MARTINS DA. **NBCASP: A Grande Reforma na Contabilidade Pública**. 2º semestre de 2008. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2008/12/03/nbcasp-a-grande-reforma-na-contabilidade-publica/>> Acessado em 20 de maio de 2010.

BRASIL. **Portaria MF nº 184**, de 25 de agosto de 2008. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF\\_184\\_2008.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf)> Acesso em: 19 maio 2009.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº 751**, de 16 de dezembro de 2009. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_DCASP\\_port751.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_DCASP_port751.pdf)> Acesso em 07 abril 2010.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº 136**, de 06 de março de 2007. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port\\_136\\_2007.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_136_2007.pdf)>

\_\_\_\_\_. **Portaria STN Conjunta nº 2**, de 08 de agosto de 2007. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portconjunta02\\_08ago2007.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portconjunta02_08ago2007.pdf)>

\_\_\_\_\_. **Portaria STN Conjunta nº 3**, de 14 de outubro de 2008. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunta3.pdf>>

\_\_\_\_\_. **Portaria STN/SOF nº 163**, de 04 de maio de 2001. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portarias325e519.PDF>>

\_\_\_\_\_. **Portaria STN Conjunta nº 1**, de 30 de junho de 2009. Disponível em: <  
[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_Conjunta1\\_2009.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Conjunta1_2009.pdf). >

Coordenação Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (STN/CCONF). **O papel da academia na consolidação do novo modelo de contabilidade aplicada ao Setor Público**. Brasília. Última atualização em 12/03/2010.

ARAÚJO, INALDO DA P.S.; ARRUDA, DANIEL G. **Contabilidade Pública, da Teoria à Prática**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva 2009.

PIRES, JOÃO BATISTA FORTES DE SOUZA. **Contabilidade Pública**. Material de aula em pdf.