

# CAMPO DE APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA

## 1ª PARTE

*Leonardo Silveira do Nascimento*  
*cpublicaconcursos@yahoo.com.br*

Olá pessoal!

Nesta aula iremos abordar um assunto cada vez mais recorrente nas provas da disciplina Contabilidade Pública: o campo de aplicação. Quem, obrigatoriamente, utiliza a Contabilidade Pública e seus preceitos esculpidos na Lei n.º 4.320/1964? A resposta a esta pergunta é extremamente importante no entendimento da sistemática contábil aplicada à administração pública. Recebi vários e-mails de dúvidas sobre este assunto e achei que era uma boa hora de esclarecer este tópico.

Há algum tempo não divulgo aulas no site, mas retorno com novidades. Devo estar lançando, ainda este mês, aqui no *site*, o *e-book* “Exercícios Resolvidos de Contabilidade Pública”. Este livro, tem como objetivo, complementar o livro de teoria “Tópicos de Contabilidade Pública” também disponível no *vemconcursos*. Os exercícios resolvidos estão bastante atualizados (concursos de 2005/2006 da ESAF, CESPE, FCC, CESGRANRIO, NCE e outras) e as provas de anos anteriores vão receber comentários novos e mais abrangentes em relação aos exercícios resolvidos do “Tópicos de Contabilidade Pública”.

A resolução de exercícios é extremamente importante na preparação do concursando, já que não basta apenas saber a matéria, é necessário saber “fazer a prova”. O que significa isso? É necessário que o candidato tenha em mente os famosos “peguinhas” de cada uma das bancas examinadoras.

Então, vamos à aula!!!

Um grande abraço a todos.

Leonardo

O campo de aplicação da Contabilidade Governamental ou Contabilidade Pública pode ser abordado sob dois aspectos: o dos órgãos e entidades que devem seguir os seus preceitos e regras e o dos fatos contábeis abrangidos. Nesta primeira parte, veremos os órgãos e entidades que devem utilizar a Contabilidade Governamental e observar os preceitos da Lei n.º 4.320/64.

### ***PARTE I – Campo de Aplicação: Órgãos e Entidades Abrangidos***

Primeiramente, é necessário que vocês gravem a seguinte frase: “**O campo de aplicação da Contabilidade Pública limita-se aos órgãos e entidades integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social dos governos federal, estadual e municipal**”. Com isso, falta-nos, apenas, entender o que compõe cada uma das esferas orçamentárias e um pouco da estrutura da Administração Pública Federal (as estruturas estaduais e municipais seguem o mesmo modelo).

A Constituição Federal, em seu art. 165, § 5º, estabelece que a Lei Orçamentária Anual - LOA, compreenderá:

*I – o **orçamento fiscal** referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;*

*II – o **orçamento de investimento das empresas** que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;*

*III – o **orçamento da seguridade social**, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.*

O orçamento fiscal é de fácil entendimento, pois compreende as receitas e despesas, exceto aquelas relacionadas com o orçamento da seguridade social (previdência, saúde e assistência social) e do orçamento de investimentos (empresas estatais não dependentes). Ou seja, é possível identificar as ações orçamentárias do orçamento fiscal, por exclusão.

Em um primeiro momento, pode-se pensar que o orçamento da seguridade social seja aplicável somente aos órgãos e entidades que prestam os serviços da seguridade social, previstos no art. 194 da Constituição Federal, quais sejam: previdência social, assistência social ou saúde. Não é correto! O orçamento da seguridade social abrange as RECEITAS e DESPESAS PÚBLICAS relacionadas a esses serviços essenciais. Assim, por exemplo, se o Ministério da Fazenda incorre em despesas de assistência médica relativas a seus servidores, então, ele fará parte do orçamento da seguridade social.

As duas esferas orçamentárias, fiscal e da seguridade social, apesar de serem esferas diferentes, são sempre referidos como integrantes de um mesmo conjunto de programas e ações orçamentárias, sendo, até mesmo, chamados usualmente de “Orçamento Fiscal e da Seguridade Social” (como se fossem uma única esfera). É necessário ressaltar que a LOA é uma só, dividida em três grupos, ou seja, NÃO são três orçamentos, como alguns pensam!

O orçamento de investimentos das empresas estatais contém apenas despesas de “investimentos” (aquisição de bens do ativo imobilizado) das empresas estatais que o integram. As outras despesas, tais como pessoal e encargos e demais despesas de custeio dessas empresas não fazem parte dessa esfera orçamentária.

Então, para fins didáticos, podemos dividir a LOA em apenas duas partes:

- Orçamento Fiscal e da Seguridade Social - OFSS
- Orçamento de Investimentos das Empresas Estatais

Voltando à frase que destaquei no início desta aula:

**“O campo de aplicação da Contabilidade Pública limita-se aos órgãos e entidades integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social dos governos federal, estadual e municipal”.**

O que nos permite concluir que:

**“Todas as empresas e entidades públicas que não estão contempladas no orçamento de investimentos, estão no campo de aplicação da Contabilidade Pública”.**

Quem integra o OFSS de cada esfera governamental?

- Administração Direta (Poder Executivo) e órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário;
- Agências Reguladoras e Agências Executivas;
- Autarquias, Fundos e Fundações Públicas (estes dois últimos, quando instituídos e mantidos pelo Poder Público);
- Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista DEPENDENTES;

Acredito que não tenhamos dúvida quanto aos três primeiros tipos de entidades da listagem acima. Além da Administração Direta dos três Poderes, incluindo as agências reguladoras e executivas, fazem parte do OFSS parte da Administração Indireta (Autarquias, Fundações Públicas e empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes). Convém abordarmos o conceito de empresas estatais dependentes, que pode ser objeto de alguma dúvida.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, introduziu o conceito de empresa estatal dependente (obs.: a expressão “empresa estatal” abrange as empresas públicas e sociedades de economia mista), da seguinte forma:

*Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:*

*(...)*

*III - empresa estatal dependente: **empresa controlada** que receba do ente controlador, recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, **excluídos**, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.*

Além da LRF, o Senado Federal editou a Resolução n.º 40/2001 e a Secretaria do Tesouro Nacional editou a Portaria STN n.º 589/2001, limitando o conceito de empresa estatal dependente. Em vista dos normativos citados, será considerada empresa estatal dependente aquela que preencha, **cumulativamente**, os seguintes requisitos:

- **empresa controlada** pelo ente público, ou seja, mais de 50% do capital social pertencente ao ente;
- **receba do ente controlador recursos financeiros** para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, **excluídos**, **no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária**;
- os recursos **tenham sido recebidos no exercício anterior e constem do orçamento do ano em curso** (limite temporal introduzido pela Resolução SF n.º 40/2001);
- os recursos recebidos devem ser destinados somente à **cobertura de déficits operacionais**, ou seja, a empresa não sobrevive sem os recursos do ente controlador (limite circunstancial introduzido pela Portaria STN n.º 589/2001).

Exemplos de empresas estatais dependentes: CONAB, EMBRAPA, RADIOBRÁS etc.

Após conceituarmos as empresas estatais dependentes, é necessário ressaltarmos que, uma vez identificadas como empresa estatal dependente, a mesma **deverá fazer parte do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social** do ente a partir do exercício de 2003, segundo disposições da citada Portaria da STN, **submetendo-se, assim, aos ditames da Contabilidade Pública (Lei 4.320/64 e demais dispositivos legais)**.

**Integram o “orçamento de investimentos” tão somente as chamadas empresas estatais NÃO-DEPENDENTES.** Exemplos de empresas estatais não-dependentes: BB, CEF, ECT etc.

Outra análise que podemos fazer é quanto ao tipo de estatal, segundo a natureza econômica, a administrativa e, também, segundo a natureza jurídica.

Quanto à **natureza econômica**, as empresas estatais podem ser financeiras ou não-financeiras. As empresas estatais financeiras são aquelas com características de instituições financeiras, (BB, CEF, BNDES etc) enquanto que as estatais não-financeiras são aquelas pertencentes ao setor produtivo (EMBRAPA, CONAB etc). As primeiras somente farão parte do orçamento de investimentos, pois, são estatais não-dependentes e, portanto, estão fora do campo de aplicação da Contabilidade Pública, as do setor produtivo podem ser estatais dependentes ou não.

Quanto à **natureza administrativa**, as empresas podem ser: exploradoras de atividade econômica ou prestadoras de serviços públicos. As primeiras, sujeitam-se às normas de Direito privado e, por serem normalmente não-dependentes, estão fora do campo de aplicação da Contabilidade Pública. Já as prestadoras de serviços públicos podem ser dependentes ou não, o que irá ser definido nos parâmetros da LRF, do Senado Federal e da STN.

Quanto à **natureza jurídica**, as empresas estatais podem ser: empresas públicas, quando a totalidade do capital da empresa pertence ao ente controlador e sociedades de economia mista, quando a maioria do capital votante pertence ao ente controlador. As **empresas públicas** podem ser dependentes ou não, de acordo com os parâmetros da LRF, SF e STN. Quanto às **sociedades de economia mista**, por serem, obrigatoriamente, revestidas da forma de Sociedade Anônima (S.A.), podemos ter a seguinte situação:

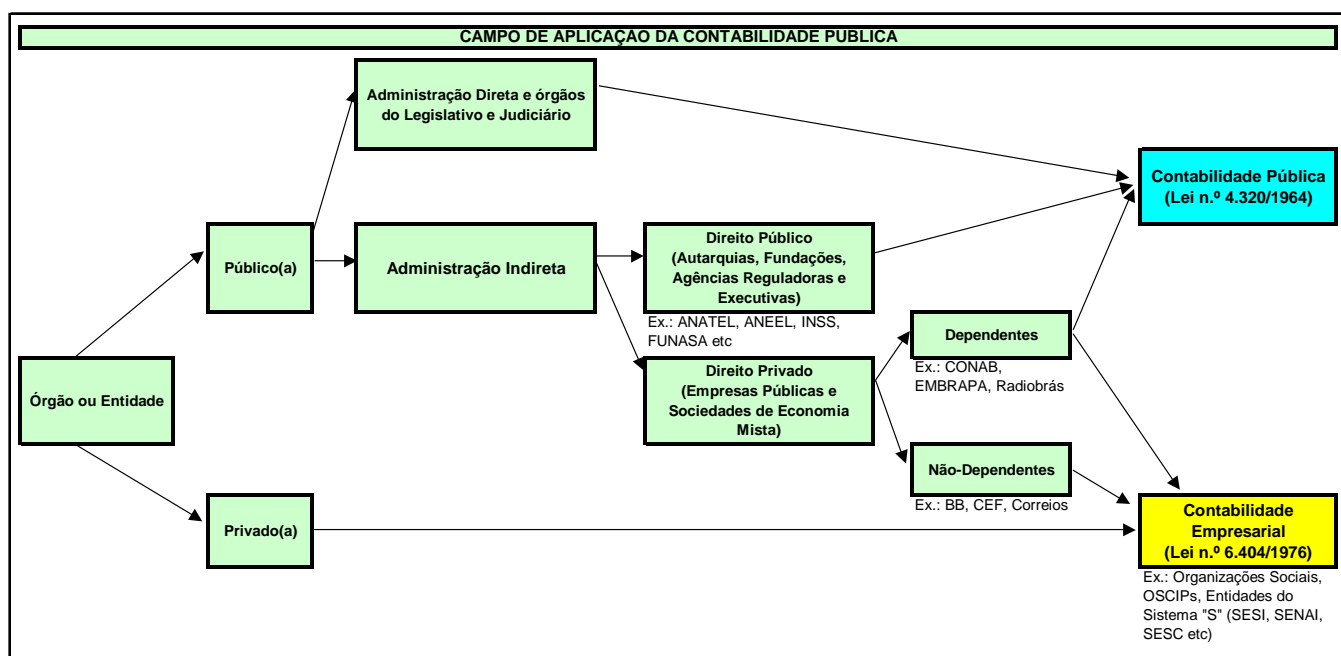
- **Sociedades de CAPITAL ABERTO** – são aquelas que possuem ações negociadas no mercado mobiliário;
- **Sociedades de CAPITAL FECHADO** - ações não negociadas no mercado mobiliário.

As sociedades de economia mista de **capital fechado** PODEM, perfeitamente, enquadrar-se no conceito de empresa estatal dependente da LRF, do Senado Federal e da Portaria STN n.º 589/2001 e, conseqüentemente, integrar o OFSS e estar no campo da Contabilidade Pública. Quanto às sociedades de **capital aberto**, NÃO HÁ ESSA POSSIBILIDADE, pois, quando a sociedade de economia mista for deficitária, ela não deverá receber recursos do ente controlador e sim captar recursos no mercado de ações.

Mais um questionamento que pode surgir é o seguinte: uma empresa estatal dependente, ao mesmo tempo, estaria obrigada a observar os preceitos da Contabilidade Governamental (Lei n. 4.320/1964) e da Contabilidade Empresarial (Lei n. 6.404/1976)?

A resposta é SIM! A empresa deverá manter registros contábeis que atendam às duas leis.

O quadro a seguir demonstra o campo de aplicação da Contabilidade Pública no que se refere aos órgãos e entidades abrangidos, resumindo o que aprendemos nesta aula.



Um grande abraço!

Até a 2ª parte.