

A Reforma do Código de Contabilidade

OSCAR VICTORINO MOREIRA

HÁ um quarto de século foi elaborado o “Código de Contabilidade Pública” e, bem assim, o “Regulamento Geral de Contabilidade”.

As leis, principalmente as que regulam a economia e a finança, são subordinadas ao tempo, às condições mesológicas, ao grupo social, refletindo as necessidades normalizadoras e consubstanciando as regras que estabelecem harmonia nas interrelações sociais.

As características da época plasmam-se nas prescrições, espelham o momento através das limitações estabelecidas. A economia, por sua vez, exerce indiscutível influência no espírito do legislador e a tal ponto que as próprias concepções de moral se afeiçoam aos ditames daquele fator relevante.

No período que se passou, desde a elaboração da nossa lei básica de contabilidade pública, em muito se transmudou a fisionomia do mundo; fatores novos intervêm nas relações econômicas como novas idéias agitam o mundo hodierno.

O dinamismo de nossos dias, a aproximação geográfica dos povos realizada pelo aumento de velocidade dos meios de transporte e de comunicação, o entrelaçamento dos interesses econômicos das nações e o natural reflexo das condições sociais da atualidade sobre a vida de cada país, são determinantes da organização de cada um, seja para sua luta pela subsistência, seja para a manutenção de seu equilíbrio.

Se a moral prende-se ao tempo, com muito mais fortes razões a economia e a finança. Uma lei reguladora da ação estatal nos campos da economia e da finança, jamais poderá manter-se defasada, pois sua manutenção será causadora de embaraços à evolução social como ao progresso material; e para isto tem concorrido o Código vigente, embora se encontre alterado em vários pontos.

Não há força maior que o direito para regular as relações entre os povos e êle, com fundamento histórico acompanha a evolução mantendo a harmonia buscada pelo homem.

O Código quando foi elaborado constituiu um passo na avolução de nossas tarefas administrativas, e como todo o trabalho pioneiro, deparando inexplorado o terreno, não encontrou limitações e procurou abranger o maior campo possível; excedeu-se em si próprio.

O Estado de hoje assume características bem diversas daquele de há um quarto de século. O Estado é hoje eclético, polimorfo, interfere diretamente nos mais diferentes setores da vida nacional e suas linhas de conduta constituem diretrizes para todos.

A nossa lei básica de contabilidade regula matéria de direito orçamentário, de direito constitucional, estabelece normas e processos de trabalho na administração de pessoal, de material e de orçamento. Ora, quando não havia um conhecimento mais preciso sobre administração, quando se confundiam preceitos, quando o dinheiro autorizado pelo orçamento seria gasto apenas com a finalidade da prestação de contas, não sendo apurados os resultados decorrentes de sua inversão, quando o orçamento era considerado apenas uma estimativa de ingressos e egressos, poderíamos aceitar a formalística do Código como conveniente.

Em face das condições atuais, das necessidades estatais, podemos qualificar o Código como uma espécie de manual que se intitulasse — “De Como Fazer...” Preocupa-se o Código com a formalística, dá-lhe realce e faz com que tudo gire em torno da apresentação, olvidando o essencial.

Se o ato foi proveitoso, se beneficiou à sociedade, se acarretou qualquer vantagem para o Estado, isso êle não manda apurar, o que interessa é que haja — licitação, empenho, complementação e a escrituração, segundo seus postulados; assim tudo estará perfeito!

Não recriminemos tanto o código por sua formalística, pois é um código de contabilidade; e que é contabilidade se não método ou forma?

O mal está em quereremos aceitar como boas as normas ditadas por aquêle diploma para a regulamentação de certas atividades que apresentem características bem diversas da contabilização.

Urge a reforma do Código, não para a simples alteração de alguns de seus dispositivos, para a revivescência de artigos já revogados, mas no sentido de ser elaborada uma obra condizente com as necessidades reais do Estado e que corresponda às condições econômicas e sociais da época.

O desmembramento será inevitavelmente uma conseqüência do estudo a que fôr precedido. Dentre as principais matérias ali encontradas e

que têm corpo próprio, necessitando tratamento adequado, podemos facilmente apontar:

1.º Orçamento; sua forma e processo de elaboração, exceto a votação, por ser da competência do Poder Legislativo. Execução orçamentária e seu controle. Plano de governo, suas características e comprovação de realizações. Plano de trabalho, sua forma e seu controle de execução. Orçamentos de inversões, patrimonial e de custeio; apuração da gerência estatal e de seus resultados.

O orçamento de hoje nada mais é que “um plano de governo que se expressa em números de dinheiro”, pelo que deve a lei tratá-lo de acordo com suas características.

2.º Contabilidade pública. Normas e métodos; forma de escrituração e de controle. Apreciação contábil dos atos públicos. Registros sintético e analítico das operações com o fim especial de proporcionar meios de apuração de dados estatísticos, financeiros e econômicos, necessários ao planejamento da tarefa pública.

A contabilidade é auxiliar e posterior; registra atos e fatos já ocorridos. Não devemos antepô-la aos atos administrativos. Tal como a estatística, de tão grande valia para o administrador, a contabilidade tem o mérito de servir como norteadora de suas ações, mas convenhamos em que a administração não trabalha para a contabilidade, e sim a contabilidade para a administração.

3.º Pessoal. A administração de pessoal é e deve ser regulada por leis específicas, sendo os atos decorrentes e que interfiram em matéria orçamentária, regulados pelas normas próprias. As peculiaridades dessa administração não são comuns aos demais setores de atividade estatal. A uniformização de trato estabelece condições impróprias para certos campos de atividade; as características do setor devem ser ponderadas, se desejarmos fazer uma obra realmente útil.

4.º Material. A administração de material é a que mais se presta à má aplicação de dinheiros públicos, onde a ação do homem é mais facilitada. As normas e processos de trabalho nesse campo têm de ser de grande precisão, pois a aquisição, o emprego, a manutenção, o rendimento do material devem ser controlados dos pontos de vista econômico, financeiro e administrativo. A principal fonte de desperdício é o material, pois corre à sua conta tudo aquilo que a engenhosidade dos insensatos consegue arquitetar.

Além dos quatro pontos acima mencionados, a legislação moderna deverá dedicar especial atenção ao sistema de controle da ação estatal, observando especialmente os seguintes tipos: administrativo, legal, contábil e técnico.

De precário valor é o controle legal se não houver o administrativo, pois aquêle se faz sobre

documentos cuja veracidade nem sempre poderá ser demonstrada. O controle administrativo será o que deverá acompanhar, passo a passo, o desenvolvimento administrativo, não o impedindo ou cerceando, mas aconselhando, evitando que sejam consumados os atos contrários à conveniência do Estado.

A oportunidade ou conveniência de certas ações públicas não são apreciadas ou julgadas por quem quer que seja, desde que respeitem os ditames do Código, circunstâncias que não deveriam encontrar-se assim descontroladas. As dotações orçamentárias constituem autorizações de despesas e jamais as podemos considerar como impositivas para sua integral utilização. Se são autorizações, certamente ficam condicionadas à conveniência, à oportunidade, e quem julgará o ato administrativo sem ser pelo aspecto legal? A contabilidade registrará, e se condisser com as exigências do Código, quanto à forma, nada objetará; o Tribunal de Contas, apreciando do ponto de vista legal, se as normas tiverem sido seguidas e os comprovantes se encontrarem juntos ao processo e de forma regular, por certo dará registro ao mesmo, já que está inibido de agir doutro modo.

Voltemos nossas vistas para uma questão de muito maior importância e que, no momento atual, quando são inúmeras as vezes que clamam por uma reforma do Código de Contabilidade, é oportuno ressaltar.

O Código para alguns, para os inexperientes, é um espantinho; serve também de pretexto para a falta de ação de certos administradores que buscam razões para acobertarem sua inoperância.

Esse código — espécie de carranca para afastar os maus espíritos — dá a impressão de que foi elaborado para uma terra de gente somente inescrupulosa; tudo é dificultado, tudo é impedido e tudo é possível de ser feito! Dentro do Código encontram-se as armas de que se valerá o administrador para defender um ato menos aceitável se fôsse examinado à luz da razão e da correção. E' o Código o grande responsável pelo regime de irresponsabilidade que encontramos na administração, onde já se criou a frase pejorativa e que classifica o dinheiro público: — “dinheiro da viúva”! — ou seja, dinheiro sem dono, com o qual muitos podem locupletar-se sem maiores cuidados.

O regime de autoridade e correspondente responsabilidade seria mais benfazejo, pois a apreciação do ato praticado daria ensejo a que se identificasse o culpado e pudesse o mesmo ser punido exemplarmente. O registro “a priori” tão alardeado por muitos, tem o condão de isentar de culpa o faltoso. Senão vejamos: — O administrador pratica os atos, submete-os a registro “a priori” que, aceitos, não trarão nenhum contratempo, pois se algo fôsse alegado contra si, a resposta seria a mais cândida possível: — “se errei, fí-lo em boa companhia, pois os meus atos foram

julgados, não ocorrendo qualquer impugnação". Caso o administrador não consiga que seus atos sejam aceitos no julgamento prévio, não terá responsabilidade maior, pois aquêles atos não surtem efeitos e serão facilmente anulados, praticando-se outros com mais cuidado e sanadas as deficiências que tiverem motivado a impugnação. O conhecido "balão de ensaio" é tão comum em administração que já se tornou um hábito. O administrador tendo receio de que um ato não logre o registro prévio, a fim de não se expor a um fracasso, pratica um ato semelhante em tudo ao que irá proceder, mas de pequena monta e o envia a registro; se fôr bem sucedido, então, remeterá o maior, o que chamará a atenção. O efeito é o seguinte: — Se o segundo fôr recusado, não será o administrador passível de acusação, pois praticou ato idêntico a outro já anteriormente aprovado. . . , se lograr êxito, também não será acusado, mesmo porque não foi a primeira vez que a matéria passou pelo exame e registro prévio. E' preciso estudarmos uma forma impeditiva da ação contrária aos interesses do Estado, realizada pelos mais sagazes, pelos espertos que se valem da lei para servir à sua pecúnia.

Descentralização administrativa. O preceito constitucional da unidade orçamentária acha-se redigido de forma clara, e se encontra no Art. 73, que diz:

"O orçamento será uno, incorporando-se à receita, obrigatoriamente, tôdas as rendas e suprimentos de fundos, e incluindo-se discriminadamente na despesa as dotações necessárias ao custeio de todos os serviços públicos".

Há que ser notada a forma categórica da Magna Carta: — devem ser incorporadas à receita *tôdas as rendas e obrigatoriamente*. Haverá expressão mais positiva que esta? Agora, examinemos as realidades. As autarquias, tais como a Estrada de Ferro Central do Brasil, o Departamento dos Correios e Telégrafos, os Institutos de Previdência e Assistência, os SESC, SESI, SENAI, SENAC e outras arrecadam taxas, ou rendas públicas, bem como executam encargos do Estado, mas o orçamento federal não inclui tais rendas.

A parte final do artigo constitucional mencionado, dispõe sobre as despesas de custeio de *todos os serviços públicos*. Que é serviço público? Parece-nos que é aquêle que executa fins do Estado, que é regido pelo direito público, pelo qual responde a União, que tem fôro privilegiado, que cobra tributos pela execução de serviços e por fôrça de lei. Quem é o dono da Estrada de Ferro Central do Brasil? Algum particular? Não; é o Estado. Será que a lei ordinária pode revogar o texto constitucional? E' para nós um absurdo, pois a Lei Magna é a Constituição.

Dentro de nosso raciocínio e do modo por que entendemos, os orçamentos das autarquias não se incorporando ao federal são peças que atentam contra a Constituição.

Se prevalecer a tese de que o preceito constitucional será aplicado só em relação aos órgãos de linha, aos componentes dos ministérios ou subordinados à Presidência da República, será muito fácil burlar-se a Constituição. Basta que sejam elaboradas leis ordinárias transformando os ministérios em autarquias da defesa, da economia, da saúde, da educação, da agricultura, etc. e dêsse modo desaparecerá praticamente o orçamento. Precisamos argumentar pelo absurdo a fim de tornarmos bem clara a questão.

Dentro do espírito constitucional, os orçamentos dos entes autárquicos devem fazer parte integrante do orçamento federal. A disposição contida no Art. 77, da Constituição, que atribui incumbência ao Tribunal de Contas para julgar as contas dos administradores das entidades autárquicas, não invalida nossa opinião, já que o regime administrativo dêesses entes pode ser de forma diferente das repartições públicas, sem contrariar os termos constitucionais.

O povo que paga impostos, que concorre para os cofres públicos, poderá distinguir entre impôsto de renda, vendas mercantis, consumo, LBA, IAPC, SESC, SENAI, etc.? Não são contribuições forçadas pelo Estado e para serviços públicos?

Apresentamos êste ponto porque julgamos merecer estudo cuidadoso por ocasião da reforma da legislação vigente, e principalmente do Código de Contabilidade, sôbre o qual estamos falando.

Notamos, é certo, uma tendência para a descentralização administrativa, forçada por diversos motivos ou pelo desejo de poderosos serviços. Qual a causa fundamental de tal procedimento? Para nós é o regime legal o maior culpado, pois as dificuldades que antepõe à administração, leva os serviços a procurar formas mais simples para se desincumbirem de suas tarefas.

Ora, se o Estado já reconheceu como necessário permitir um regime mais simples para obter maior eficiência dos serviços que mantém, por que não procede a uma revisão geral de sua legislação, reagrupando as unidades que se afastaram das normas comuns e oferecendo meios mais eficazes para que os demais serviços públicos possam trabalhar a contento?

Nessa revisão iremos encontrar muita coisa anacrônica, muita coisa a ser suprimida, como criados até novos institutos de direito. O regime de aposentadoria, por exemplo, merecerá estudo especial, pois o número de leis e regulamentos que existe é enorme e não chega a atender corretamente às necessidades.

O contrôle das atividades públicas encontra-se, em diversas fases, com um atraso considerável, não condizendo com as características da época. Muito há que ser feito e urgentemente.

Um ponto que a muitos parece de valor reduzido e que representa muito para quem estuda economia e finanças, é o que diz respeito à classificação orçamentária. Há pouco o Ministério da Fazenda elaborou uma proposta orçamentária, em flagrante contradição com a legislação vigente, incluindo uma classificação inadequada para o âmbito federal. É preciso que uma lei regule a matéria e não fiquemos expostos às fantasias de alguns que, em dado momento resolvem subverter a marcha normal da administração pública. A falta de bases legais seguras permite o regime de surpresas, tão nefasto à administração pública.

Outro ponto a ser encarado é o seguinte: — Realizando o Estado uma despesa com a aquisição de material, como seria lícito admitir-se, estaria obrigado a solver seu compromisso. Se, porém, o registro da despesa fôr denegado pelo Tribunal de Contas, o fornecedor, único que em nada concorreu para o erro de classificação ou diversidade de interpretação, é que irá sofrer as

conseqüências, pois não receberá normalmente seu crédito. O particular que assim procedesse poderia ser levado à falência e seus haveres responderiam pelo crédito reclamado. É preciso que o Estado se porte como uma grande empresa, que o fornecedor não tenha receio de lhe fornecer e por isso mesmo não aumente seus preços para se cobrir das eventuais demoras ou dificuldades na cobrança de suas contas. O Código de Contabilidade ou outra lei especial que trate da matéria deverá cominar penas e estabelecer as responsabilidades funcionais, ficando o assunto — “dentro de casa”.

De tudo que dissemos, concluímos ser indispensável a reforma do Código, não para ser apresentada uma nova edição, “revista e melhorada”, mas uma obra nova, condizente com as necessidades atuais, tratadas as matérias em diferentes diplomas, a fim de ser evitado o ecletismo do atual Código de Contabilidade.

*
* * *

“Nas leis britânicas ou americanas nunca se ousou dizer que a ressalva *enquanto bem servirem* não fossem mais do que uma consagração redundante da idéia banal de que só enquanto servem bem devem permanecer os funcionários nos seus cargos. Também por lá houve sempre sofistas. Mas não se atreveram jamais a pretender que, assegurando a certos funcionários a permanência nos cargos, enquanto bem servirem, não tivesse querido a lei senão assegurar ao governo o direito de os exonerar, quando lhe aprouvesse. Ninguém, ali, teve a menor dúvida em sentir, ou se afoitou, em tempo algum, a contestar que essa cláusula de proteção, restringindo-se a categorias especiais de funcionários, se havia de tomar, necessariamente, como a declaração de uma garantia estatuída muito de propósito em sua defesa”. Rui, *Demissão de curador geral de órfãos*, Rio, 1916, pág. 104.

*
* * *

“A escola moderna não se resigna a pôr nas mãos dos seus alunos produtos de fãncaria tipográfica, livros de grosseiro papel e impressão tósca. A pedagogia contemporânea compreende a vantagem de falar ao sentimento das gerações nascentes, não só pela substância das lições que lhes dá impressas nas páginas de um manual, senão pela própria superioridade da matéria prima, que as fixa no livro, habituando a mocidade, pelo aspecto das obras clássicas, à correção, à elegância, à pureza, cultivando-lhe os instintos do belo, cujos frutos não pairam apenas na região do ideal: pesam materialmente na formação das nossas faculdades práticas, atuam sobre as manifestações mais eminentes do gênio industrial, ao mesmo tempo que aformoseiam o ensino, espalhando no seu material atrativos insinuantes e docemente irresistíveis”. Rui, *Queda do Império*, tomo VII, pág. 215.

* * *

Confrontando-se as arrecadações do imposto de consumo do último triênio, verifica-se que houve significativo acréscimo, o qual tranqüiliza a administração quanto à sua progressão aritmética, a saber:

1945.....	2.828.423.685,70	882.304.494,00	45,33
1946.....	4.000.551.467,60	1.272.127.781,90	41,44
1947.....	4.427.664.567,60	427.113.100,00	10,67

Relatório apresentado pelo Snr. ARTHUR SIMAS MAGALHÃES, Diretor das Rendas Internas — 1947.

Os Estados de maior arrecadação foram:

	Cr\$	% sobre o total
São Paulo.....	2.012.625.967,00	45,46
Distrito Federal.....	1.169.596.624,60	26,41
Rio Grande do Sul.....	336.990.660,70	7,61
Pernambuco.....	201.667.516,10	4,55
Rio de Janeiro.....	167.992.047,90	3,79

Relatório apresentado pelo Snr. ARTHUR SIMAS MAGALHÃES, Diretor das Rendas Internas — 1947.