

## **ANEXO ÚNICO**

### **NOTA TÉCNICA DA RESOLUÇÃO NORMATIVA Nº 002/2011**

#### **ASSUNTO: Parecer técnico acerca da aplicação de dispositivos da Resolução Normativa nº 11/2009**

A Resolução Normativa 11/2009 TCE/MT trata do registro contábil das transferências intergovernamentais e intraorçamentárias, da aplicação do regime de competência e da apuração de responsabilidade de servidor público contabilista.

A presente nota técnica objetiva elucidar pontos relacionados à interpretação e aplicação da Resolução Normativa 11/2009, considerando alguns apontamentos e dúvidas provenientes de instituições como Auditoria Geral do Estado, Secretaria Estadual de Fazenda e Associação Mato-Grossense dos Municípios. Da mesma forma, durante a aplicação da Resolução Normativa 11/2009, em processos que envolvem auditorias e julgamento de contas, várias questões foram objeto de debates e de interpretações envolvendo a referida resolução.

Por derradeiro, o Conselho Regional de Contabilidade – CRC, por meio do ofício nº 140/2010, também levanta pontos controversos e propõe alterações na Resolução Normativa 11/09, conforme transcrito abaixo:

Senhor Presidente,

1 - Ao tempo em que o cumprimento, informamos que o corpo técnico deste Regional, juntamente com o e. Conselho Federal de Contabilidade realizou estudo atento e criterioso dos dispositivos da Resolução Normativa Nº 11/2009, de 10/12/2009, editada por esta e. Corte de Contas, notadamente quanto

ao seu art. 3º e seus §§ 4º, 5º e 6º e foram extraídas as seguintes conclusões:

2 - O § 4º do art. 3º reza que para fins de apuração da responsabilidade, os autos serão instruídos, cabendo ao relator a citação pessoal do contabilista responsável pelos documentos e peças contábeis. A nosso ver, o parágrafo mereceria uma ressalva, chamando a atenção pelo fato de que não ficou claro sobre o teor da notificação, ou seja, qual a informação que o profissional deverá prestar? De mérito; sobre suposta irregularidade do trabalho realizado? De formação e habilitação - se possui ou não registro em CRC? ou sobre sua regularidade perante o Regional para o exercício da profissão? Portanto, o dispositivo mereceria uma alteração e complementação da redação.

3 - O § 5º estabelece que, constatando a situação descrita no parágrafo anterior, ou seja, fraude, o Tribunal representará os responsáveis ao Ministério Público Estadual, bem como aos Conselhos Regional e Federal de Contabilidade, sem prejuízo de instauração de processo administrativo pela autoridade competente.

4 - Sem prejuízo de melhor entendimento, o referido parágrafo também é merecedor de reparo, senão vejamos. A representação do Tribunal deverá ser, pelo menos em um primeiro momento, junto ao CRC e não ao CFC. Talvez tenha o legislador incluído o CFC, na condição de coordenador do Sistema Contábil, em busca de dar conhecimento a entidade superior em busca de acompanhamento e resultado das ações do CRC.

5 - Ainda no § 5º, a norma cita a instauração de processo administrativo pela autoridade competente. A redação mereceria uma clareza maior, tendo em vista que não vislumbramos, em um primeiro momento, a abertura de processo administrativo contra um contabilista. Exceto é claro, que ele fosse servidor do próprio Tribunal, o que não parece ter sido a intenção do legislador. Caso contrário, seria um equívoco admitirmos que o Tribunal aplicasse penalidade a um profissional da contabilidade, sem considerar o fato de já ter sido encaminhado o expediente para as providências do Conselho Profissional.

6 - Outro fato, ainda relacionado ao § 5º, é que após o término da redação, consta uma observação de que a redação foi modificada, acolhendo a contribuição do Auditor Substituto de Conselheiro Dr. Luiz Henrique Lima. É sabido que fazer menção a uma modificação de redação, com citação de autoria no corpo da norma, não condiz com a melhor técnica legislativa.

7 - Por fim e talvez o dispositivo que contemple a previsão mais polêmica e questionável da norma, diz respeito ao § 6º do art. 3º quando estabelece que o Tribunal não reconhecerá a contabilidade assinada por contabilista que der causa a fraude, culposa ou dolosa, pelo período de até oito anos, sem prejuízo da aplicação da sanção prevista no art. 81 da Lei Complementar nº. 269/2007.

8 - A nosso sentir, o inditoso § 6º comete reiterado equívoco, principalmente, no que se refere à competência de fixar penalidade ao profissional que contribuir ou der causa a uma fraude, seja culposa ou dolosa, pelo período de até oito anos.

9 - Da forma como se apresenta a redação, o profissional da contabilidade, além de responder a ação junto ao Ministério Público, bem como responder a processo disciplinar em Conselho Profissional, será condenado pelo Tribunal de Contas com a pena de suspensão do exercício profissional por até oito anos.

10 - Acreditamos, considerando pensamento bastante otimista, que talvez não tenha sido essa a intenção do legislador quando da elaboração do § 6º. Pois, da forma como está, o contabilista que trabalha na área pública e se envolver em fraude perante o TCE, não poderá, durante oito anos, realizar qualquer trabalho de contabilidade pública para qualquer órgão ou instituição de direito público.

11 - Não há outra interpretação senão a de que o Tribunal pretende, suspender o profissional por um período de 8 anos. Ou seja, o contabilista que somente atua na área pública, presta serviços para prefeituras e órgãos públicos subordinados à fiscalização do Tribunal de Contas, terá que, literalmente, "fechar as suas portas".

12 - Entendemos que a previsão da norma extrapola a competência do Tribunal de Contas, ignora a previsão de decreto federal - Decreto -Lei nº 9295/46 e prejudica o exercício da profissão pelos contabilistas registrados no Estado do Mato Grosso.

13 - O Decreto - lei nº 9.295/46 não deixa dúvida quanto a competência exclusiva dos Conselhos de Contabilidade em fiscalizar e aplicar penalidades a profissionais no exercício-da profissão contábil.

14 - Da leitura dos artigos 1º e 4º, da Lei Complementar Nº 269/2007 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso), fica fácil notar que dentre as atribuições definidas nos citados dispositivos, não está inserido o poder regulamentador. Porém, o art. 3º, mesmo que de forma limitada, contempla o poder regulamentador do TCE, evidente que no âmbito de sua jurisdição, contudo, sem fazer qualquer menção quanto à matéria a ser regulamentada.

15 - Não obstante a ausência de definição expressa sobre a área de regulamentação do TCE, não temos dúvida que a regulamentação a que se refere o § 3º não alcança matéria regulada por lei federal, como é o caso do Decreto - Lei nº 9.295 que regula o exercício da profissão de contabilidade desde 1946. Portanto, qualquer regulamentação pelo TCE-MT não tem o poder de alterar

ou revogar lei federal ou criar condições de penalidade estranha ao seu campo de competência.

16 - No que tange a citação do também transcrito art. 81, mais uma vez entendemos que houve equívoco quanto à situação distinta entre contabilista (profissional que presta serviço/ autônomo/ sem vínculo) e o profissional da contabilidade servidor público. É importante esclarecer que a previsão do art. 81 se aplica única e exclusivamente aos profissionais servidores públicos, ou seja, aqueles que possuem algum vínculo ou que ocupe algum cargo, emprego ou função pública. Mesmo assim, entendemos que cabe somente a entidade contratante a abertura de processo administrativo para apurar a irregularidade. Neste sentido, portanto, a redação do § 6º da Resolução Normativa também é merecedora de reparo.

17 - Por conseguinte, concluímos que não se pode admitir sob nenhuma hipótese que outra entidade possa legislar sobre restrições ao livre exercício da profissão de contabilista, senão os próprios Conselhos de Contabilidade, sob pena de abuso de poder e usurpação de competência.

18 - Desta forma, por tudo quanto exposto, solicitamos à Vossa Excelência que seja realizada uma revisão e retificação nos termos utilizados pela Resolução Normativa nº 11/2009 deste e. Tribunal, principalmente no que tange à revogação do §6º, do seu art. 3º, que trata da aplicação de penalidade de suspensão por oito anos do profissional que atua na área pública, sob pena do Sistema CFC/CRCs reconhecer a ilegitimidade do Tribunal de Contas em regular matéria de competência exclusiva dos Conselhos de Contabilidade, contrariando os preceitos contemplados em legislação federal- Decreto-Lei nº 9295/46.

19 - Desde já, contando com a vossa costumeira compreensão, colaboração e espírito democrático, para o bom relacionamento institucional, visando evitar prejuízos e embaraços ao exercício da atividade contábil do profissional que atua na área pública, presta serviços para prefeituras e órgãos públicos subordinados à fiscalização do TCE-MT, bem assim à atividade de controle externo exercida por esta Corte, aproveitamos a oportunidade para ' externarmos os nossos votos de elevada estima e distinta consideração.

Nesses termos, propõe-se nesta nota técnica apresentar os esclarecimentos e interpretações acerca dos diversos dispositivos da Resolução Normativa 11/2009, abarcando, dentre eles, os apontamentos do Conselho Regional de Contabilidade - CRC, as dúvidas surgidas durante a sua aplicação no exercício de 2010 e questões apresentadas junto à Consultoria Técnica desta Corte, dividindo-se nos tópicos a seguir:

### **QUESTIONAMENTO 01:**

**Os direitos a receber e as obrigações a repassar registrados de acordo com o artigo 1º da Resolução Normativa 11/09 serão considerados na apuração da disponibilidade de caixa para fins de apuração do resultado do exercício e do cumprimento do artigo 42 da LRF?**

O artigo 1º da Resolução Normativa 11/09 assim dispõe:

Determinar às unidades jurisdicionadas a adoção do regime de competência para o registro das transferências intergovernamentais de natureza constitucional, legal e voluntária, bem como para as decorrentes de operações intraorçamentárias.

Nesses termos, ao adotar o regime de competência para o registro das transferências, com base nos Princípios Fundamentais da Contabilidade, na Resolução nº 1.111/2007 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, na Portaria Conjunta STN/SOF nº 3/08, na Portaria STN nº 467/09, na Portaria STN nº 664/10, nos arts. 89, 100 e 104 da Lei nº 4.320/64, e no art. 50, inciso II, da LRF, tem-se como consequência o reconhecimento de um direito ou de uma obrigação independentemente de recebimento ou pagamento, com repercussão imediata no patrimônio, com base no fato gerador, inobstante a visão orçamentária prevista no art. 35 da Lei nº 4.320/64.

Destaca-se que atualmente utiliza-se a terminologia de ativo/passivo patrimonial (sistema patrimonial) ou ativo/passivo financeiro (sistema financeiro), enquanto que no novo plano de contas, a ser aplicado de forma obrigatória em 2.012 para o Estado e 2.013 para os municípios, será utilizado somente o termo ativo/passivo, considerando a nova distribuição dos sistemas de contas.

Considerando o aspecto da obrigatoriedade que envolve as transferências, uma facultativa e outras obrigatórias, divide-se a análise em duas linhas:

### **A) TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS**

Nos termos do Manual da Receita Nacional<sup>1</sup> e dos Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público<sup>2</sup>, todos da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, as transferências intergovernamentais constitucionais e legais são contabilizadas pelo ente recebedor como um direito a receber no ativo patrimonial no momento da arrecadação pelo ente transferidor, em contrapartida de variação patrimonial aumentativa, não impactando o superávit financeiro, neste momento, pois representam certeza, porém não liquidez.

Ao não impactar o ativo financeiro, não há, por consequência, aumento de disponibilidade de caixa para fins de apuração do art. 42 da LRF ou mesmo qualquer relação com déficit/superávit financeiro ou orçamentário, pois não afeta o financeiro e nem o orçamentário. Há, tão-somente, impacto positivo no resultado do exercício, pela contabilização da variação patrimonial aumentativa, no sistema patrimonial.

Em relação às obrigações a repassar pelo ente transferidor, ou seja, o ente que arrecada receitas de propriedade de outros entes e as inclui em seu orçamento como receita, com o intuito de não evidenciar superávit indevido utilizando-se de recursos do beneficiário, deve contabilizar a obrigação de transferência no passivo financeiro até entregar financeiramente os recursos correspondentes no início do mês subsequente<sup>3</sup>.

Assim, a contabilização no passivo financeiro do ente transferidor acarreta diminuição de

1 Portaria Conjunta STN/SOF nº 03/2008, item 11.3

2 Portaria Conjunta nº 2/2009, item 3.8.4 e Portaria Conjunta STN/SOF nº 4/10, item 1.3.4.4

3 Portaria Conjunta STN/SOF nº 03/08, item 11.3.2 e Portaria Conjunta nº 02/09, item 3.8.4.2



disponibilidade de caixa para fins de apuração do art. 42 da LRF, conforme demonstrado no Manual de Demonstrativos Fiscais – Volume III, Relatório de Gestão Fiscal, no Demonstrativo de Disponibilidade de Caixa<sup>4</sup>:

Ao assumir uma obrigação de despesa através de contrato, convênio, acordo, ajuste ou qualquer outra forma de contratação no seu último ano de mandato, o gestor deve verificar previamente se poderá pagá-la, valendo-se de um fluxo de caixa que levará em consideração “os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício” e não apenas nos dois últimos quadrimestres. De acordo com o art. 42, as despesas decorrentes de obrigações contraídas nos últimos dois quadrimestres, deverão ser pagas até o final do ano ou, se for o caso, ser pagas no ano seguinte com recursos provisionados no ano anterior.

Exemplo:

- (+) Disponibilidade de caixa em 01 de janeiro
- (+) Previsão de entrada de recursos até 31 de dezembro
- (=) Disponibilidade de caixa “bruta”
- (–) Pagamento das despesas do ano anterior, inscritas em restos a pagar a serem pagas no ano
- (–) Pagamento das despesas já liquidadas
- (–) Pagamento dos salários dos servidores até o final do ano
- (–) Pagamento do 13º salário
- (–) Pagamento de encargos sociais
- (–) Pagamento de empréstimos bancários
- (–) Pagamento de parcelamento de dívidas com o INSS e outras
- (–) Contrapartida de convênios já assinados
- (–) Pagamento de contratos já assinados (vigilância, limpeza, fornecimento de medicamentos, obras, etc.)
- (–) Pagamento das despesas de água, luz e telefone previstas
- (–) Pagamento de quaisquer outras obrigações já assumidas ou que o município

---

4 Portaria STN nº 462/2009, item 1.5

deva fazer por exigência legal (grifou-se)  
(=) Disponibilidade de caixa “líquida”

Além dessa subtração da disponibilidade de caixa do ente repassador, o Manual do Relatório de Gestão Fiscal, no mesmo item 1.5, reforça o procedimento contábil de não-inclusão na disponibilidade de caixa do ente receptor do direito a receber das transferências constitucionais e legais, nos seguintes termos:

O Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 1.<sup>a</sup> edição, Volume I – Manual da Receita Nacional, publicado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008, ao tratar das transferências constitucionais e legais de recursos intergovernamentais, que são aquelas que são arrecadadas por um ente, mas devem ser transferidas a outros entes por disposição constitucional ou legal, afirma que o ente receptor deve reconhecer um direito a receber, no sistema patrimonial, no momento da arrecadação pelo ente transferidor. Assim, os recursos provenientes de transferências constitucionais e legais apresentam certeza, porém não liquidez e devem ser registrados como direito a receber. Não devem ser considerados, na determinação da disponibilidade de caixa, os valores arrecadados pelo ente transferidor em um exercício e que serão repassados ao ente receptor no exercício seguinte, mesmo que provenientes das transferências constitucionais e legais. (grifou-se)

.....

DISPONIBILIDADE DE CAIXA BRUTA – Essa coluna identifica o valor bruto das disponibilidades financeiras relativas à respectiva vinculação. A disponibilidade de caixa bruta é composta pelo somatório dos seguintes itens:

1. Caixa – O saldo total, em 31 de dezembro do exercício de referência, da disponibilidade financeira de numerário e de outros valores em tesouraria;
2. Bancos – O saldo total, em 31 de dezembro do exercício de referência, da disponibilidade financeira em bancos;
3. Aplicações Financeiras – O saldo, em 31 de dezembro do exercício de



referência, da disponibilidade financeira referente a aplicações financeiras; No caso dos recursos destinados ao Regime Próprio de Previdência dos Servidores, as aplicações financeiras equivalem ao grupo Investimentos, conforme plano de contas aplicado aos RPPS.

4. Outras Disponibilidades Financeiras – O saldo total, em 31 de dezembro do exercício de referência, de outras disponibilidades financeiras, que representam recursos com livre movimentação e para os quais não existam restrições para uso imediato. (grifou-se).

Desse último conceito, traduzido pelo item 4 do parágrafo acima, o Manual da STN reforça, mais uma vez, que mesmo nas Outras Disponibilidades Financeiras não se inclui como disponibilidade de caixa a expectativa de direito a receber, mas tão-somente os recursos com livre movimentação para uso imediato, tendo por base, dentre outros, o princípio contábil da prudência na avaliação da disponibilidade de caixa, que determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo<sup>5</sup>.

## **B) TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS**

Nos termos dos Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público<sup>6</sup>, as transferências voluntárias recebem o seguinte tratamento:

O ente recebedor deve registrar a receita orçamentária apenas no momento da efetiva transferência financeira, pois, sendo uma transferência voluntária, não há garantias reais da transferência. Por esse mesmo motivo, a regra para transferências voluntárias é o beneficiário não registrar o ativo relativo a essa transferência.

Apenas nos casos em que houver cláusula contratual garantindo a transferência de recursos após o cumprimento de determinadas etapas do contrato, o ente

<sup>5</sup> Portaria STN nº 462/2009, item 1.5, fls. 80 e 84

<sup>6</sup> Portaria Conjunta STN/MF nº 2/2009, item 3.8.4.4 e Portaria Conjunta STN/SOF nº 4/10, item 1.3.4.4

beneficiário, no momento em que já tiver direito à parcela dos recursos e enquanto não ocorrer o efetivo recebimento a que tem direito, deverá registrar um direito a receber no ativo patrimonial. Nesse caso não há impacto no superávit financeiro, pois ainda está pendente o registro da receita orçamentária para que esse recurso possa ser utilizado, conforme definições constantes no art. 105 da Lei nº 4.320/1964: (grifou-se).

“Art. 105.

(...)

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.”.

Nesses termos, tem-se que o ente recebedor, como regra, contabiliza a receita de transferência voluntária apenas no momento da efetiva transferência financeira, quando afetará a disponibilidade de caixa. Como exceção, para os casos em que houver previsão contratual, haverá um registro de direito a receber no ativo patrimonial, numa fase anterior ao efetivo ingresso financeiro, que ainda não afetará a disponibilidade de caixa e o superávit financeiro, considerando a pendência do registro da receita orçamentária, nos moldes do § 2º do art. 105, da Lei nº 4.320/64.

Do exposto, percebe-se que o § 2º e incisos I e II, do art. 1º, Resolução Normativa 11/09, carecem de adequação ao conceito acima exposto, pois, como regra, não se contabiliza direito a receber proveniente de transferência voluntária. Somente em situações excepcionais, cobertas por contrato, é que haverá um registro de direito a receber, e, mesmo assim, esse direito será lançado no ativo patrimonial, e não no ativo financeiro como preconizado o referido § 2º, incisos I e II.

Dessa forma, entende-se que a melhor redação para o § 2º do art. 1º, Resolução

Normativa 11/09, revogando-se os incisos I e II, seria:

§ 2º. As transferências voluntárias serão registradas apenas no momento da efetiva transferência financeira. Como exceção, para os casos em que houver previsão contratual, e após o cumprimento de determinadas etapas, haverá registro de direito a receber no ativo patrimonial, numa fase anterior ao efetivo ingresso financeiro.

## QUESTIONAMENTO 02:

**A contabilização do direito a receber de transferências intergovernamentais, pelos entes recebedores dos recursos, ameniza ou diminui o déficit financeiro ou mesmo o orçamentário ?**

A contabilização do direito a receber proveniente de transferências constitucionais, legais e voluntárias não tem qualquer relação com o déficit/superávit financeiro ou orçamentário.

Conforme comentado no questionamento 01, quando um ente beneficiário de recursos de transferências intergovernamentais tiver a certeza do direito a receber, mas ainda não recebeu o recurso, irá registrar em conta do ativo patrimonial esse direito a receber em contrapartida de variação patrimonial aumentativa.

Percebe-se com clareza, dessa forma, que o lançamento contábil prende-se unicamente ao ativo patrimonial, dentro do sistema patrimonial, sem qualquer relação com as contas do sistema financeiro e muito menos com as do sistema orçamentário.

Numa fase posterior, ou seja, quando do efetivo ingresso dos recursos financeiros no ente recebedor, é que haverá registro de entrada no banco, afetando, apenas neste momento,

a equação do déficit/superávit financeiro e orçamentário.

Nesse momento de efetivo ingresso dos recursos financeiros no ente receptor, deverá ser efetuada a baixa do direito a receber no ativo patrimonial contra uma conta de variação passiva, assim como o registro de uma receita orçamentária, contra bancos<sup>7</sup>.

Para essa mesma situação descrita no parágrafo anterior, de ingresso efetivo do recurso financeiro no ente receptor, porém com a utilização do novo plano de contas, a ser aplicado de forma obrigatória em 2.012 para o Estado e 2.013 para os municípios, o ente receptor deverá efetuar a baixa do direito a receber no ativo em contrapartida do ingresso no banco, afetando neste momento o superávit financeiro. Simultaneamente, deve-se registrar a receita orçamentária realizada em contrapartida da receita a realizar nas contas de controle da execução do orçamento<sup>8</sup>.

### QUESTIONAMENTO 03:

**Que tratamento deverá ser dado aos direitos a receber relativos a transferências de convênios registrados nos termos do § 2º do art. 1º, quando os recursos não forem repassados pelo ente repassador?**

Conforme exposto no tópico anterior, as transferências voluntárias geram apenas expectativa de direito por parte do ente receptor, não havendo, como regra, lançamento de direito a receber numa fase anterior ao efetivo recebimento. Registra-se apenas o efetivo ingresso dos recursos no sistema financeiro, no ente receptor, após a efetivação da obrigação de transferência dos recursos, por parte do ente transferidor.

<sup>7</sup> Portaria Conjunta STN/SOF nº 3/2008, item 11.3.3

<sup>8</sup> Portaria Conjunta STN/SOF nº 4/10, item 1.3.4.4

Eventualmente, caso haja um registro de direito a receber no ativo patrimonial por parte do ente recebedor, proveniente de transferências voluntárias, nas situações calçadas por garantia contratual, e essa transferência voluntária não se concretize, independentemente das razões, ter-se-ia como consequência a reversão do lançamento contábil, no intuito de anular a alteração patrimonial.

#### **QUESTIONAMENTO 04:**

**Qual será a ação do TCE/MT junto ao ente repassador quando não cumprir as obrigações de repasse de transferências voluntárias ?**

Tratando-se de transferência voluntária, em que, pela própria definição, não provém de obrigação legal ou constitucional, e portanto dentro do campo de discricionariedade do ente cedente em estipular o momento, as condições e os valores, a exemplo dos contingenciamentos de recursos realizados por parte dos Governos Federal e Estadual, não cabe ação por parte desta Corte de Contas pela eventual não-transferência de recursos. A exceção estaria em situações em que a obrigação de repasse estivesse calçada em cláusula contratual, ocasião em que a análise do TCE/MT estaria restrita aos próprios limites e condições previstos nos respectivos termos, e desde que o ente repassador seja jurisdicionado desta Corte de Contas.

#### **QUESTIONAMENTO 05:**

**O TCE/MT é taxativo ao dispor sobre a vedação ao cancelamento de restos a pagar processados ou admite excepcionalidades, mediante justificativas devidamente comprovadas?**

O art. 3º da Resolução Normativa 11/09 assim dispõe:

Não serão realizadas despesas sem prévio empenho e sem o competente registro contábil no momento do fato gerador, sendo vedado o cancelamento de restos a pagar processados.

Nos termos do *caput* do art. 3º em tela, destaca-se inicialmente que a realização de despesa mediante prévio empenho guarda relação com a contabilidade orçamentária, e o registro contábil lastreado no fato gerador baseia-se na contabilidade patrimonial, posto que nem todo reconhecimento de despesa é precedido ou tem por base um empenho, a exemplo de depreciações e provisões.

Nessa linha, não se realiza despesa sem prévio empenho, mas registra-se obrigação patrimonial com base no fato gerador, independentemente de empenho, o que será abordado com mais profundidade no questionamento 11.

Quanto ao ponto central do questionamento em tela, tem-se que restos a pagar processados são despesas que, embora não tenham sido pagas, já passaram pela etapa de entrega de produtos ou de prestação de serviços ao ente público.

Nesses termos, não parece razoável que eventual obrigação decorrente de restos a pagar processado venha a ser cancelada. Todavia, é de se notar que em situações excepcionais, em que o objeto da obrigação deixa de existir ou é devolvido, abre-se a possibilidade de um estorno da obrigação, desde que devidamente comprovada.

Tal possibilidade é reforçada pela Portaria nº 462/09 da STN, fls. 95, ao tratar do Demonstrativo de Restos a Pagar, nos seguintes termos:



Os empenhos de despesas já liquidadas, nos termos da lei<sup>9</sup>, não poderão ser cancelados, salvo se for cancelada também a obrigação correspondente junto ao credor, ou seja, não houver mais a dívida por devolução de materiais ou outros motivos semelhantes. Este procedimento reflete a real posição do passivo da entidade em observância à LRF, já que fora realizado o segundo estágio da despesa orçamentária que é a liquidação.

Conclui-se, dessa forma, que é possível o cancelamento de restos a pagar processados, em situações excepcionais e desde que devidamente fundamentadas, em que não reste dúvidas do direito de cancelar a obrigação junto aos fornecedores.

#### **QUESTIONAMENTO 06:**

**As despesas realizadas e não reconhecidas contabilmente e os restos a pagar processados cancelados, quando imediatamente regularizadas nos termos da Resolução Normativa 11/09, afetarão negativamente o resultado do julgamento das contas e/ou motivarão a responsabilização dos gestores que lhes deram causa?**

Sobre a matéria, a Resolução Normativa 11/09 descreve:

Art. 3º. (...)

§ 1º. As despesas realizadas e não reconhecidas contabilmente e os restos a pagar processados cancelados até a data desta Resolução serão imediatamente regularizados pela Administração (...)

§ 2º. O disposto no parágrafo anterior não afasta a apuração de responsabilidade pelo Tribunal de Contas.

Ao se cancelar indevidamente restos a pagar processados e ao não-contabilizar despesas conhecidas, configura-se, a partir de tais atos de ação e de omissão, impropriedades a

---

<sup>9</sup> Lei nº 4.320/64, art. 63

serem apreciadas e julgadas no conjunto das contas anuais, ainda que venham a ser regularizadas após a publicação da Resolução Normativa nº 11/2009. Trata-se de ato contrário à legislação de direito financeiro e às normas contábeis.

Quanto ao impacto de tais atos no julgamento das contas anuais ou mesmo na motivação para responsabilização de gestores, trata-se de matéria de juízo de cada Relatoria, a ser julgada pelo Pleno, com base no conjunto dos atos de gestão praticados no decorrer do exercício, sob os aspectos da legalidade, legitimidade, eficiência e economicidade.

Nesses termos, tais atos afetarão a análise das contas anuais e terão reflexos na apuração de responsabilidade daqueles que derem causa, conforme previsto no próprio § 2º do art. 3º da Resolução sob análise, acima transcrito, considerando o conjunto das contas a serem apreciadas e o juízo de conveniência do Relator e do Plenário desta Corte.

#### **QUESTIONAMENTO 07:**

**Em caso de parcelamento de dívidas, deverão ser observados os critérios estabelecidos para a matéria pela LRF e Resoluções do Senado Federal?**

O tema confissão de dívida, com ou sem parcelamento, que se assemelha às operações de crédito, encontra-se disposto na Resolução do Senado de nº 43/2001, com diversas alterações, e Capítulo VII da LRF.

Nos termos do art. 29 da LRF, tem-se a definição do conceito de operação de crédito, da seguinte forma:

Art. 29. Para os efeitos desta Lei Complementar, são adotadas as seguintes

definições:

(....)

III - operação de crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros;

(.....)

§ 1º Equipara-se a operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências dos arts. 15 e 16. (grifou-se).

Portanto, os compromissos financeiros assumidos pelos entes em diversas modalidades e as confissões de dívidas caracterizam-se operações de crédito, nos termos supracitados. Exemplo clássico é a confissão de dívidas dos municípios para com o INSS, que deve cumprir os requisitos previstos na LRF, art. 32, § 1º, e Capítulo IV da Resolução do Senado nº 43/2001, especialmente o seu art. 21, conforme se abstrai dos seguintes comentários do normativo da Secretaria do Tesouro Nacional - STN<sup>10</sup>:

Equipara-se à operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências para a geração de despesa. Por outro lado, não se caracterizam como operações de crédito as incorporações de passivos decorrentes de precatórios judiciais, as quais, no entanto, integrarão a dívida consolidada nos termos definidos no Manual do RGF, Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida. Contudo, nem toda decisão judicial está isenta de ser considerada como operação de crédito. Assim, no caso de homologação de acordo judicial, que de fato caracterize um financiamento de uma parte à outra, deverá a operação ser considerada como operação de crédito para todos os fins legais. (grifou-se).

10 Portaria nº 462/09, fls. 64 e 65

Ressalte-se que as operações de crédito e as operações a elas equiparadas pela LRF nem sempre envolvem o usual crédito junto a uma instituição financeira ou o ingresso de receita orçamentária nos cofres públicos e podem transcender a anualidade do Orçamento Público.

No caso da assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas, por exemplo, há a incorporação de um passivo sem contrapartida na forma de serviços prestados ao ente ou de aumento do ativo da entidade, seja devido ao ingresso de receita orçamentária ou à incorporação ao patrimônio público de bens adquiridos. (grifou-se)

Todavia, ainda que se trate de confissão de dívidas, o reconhecimento de obrigação do ente para com a sua previdência própria, o denominado RPPS, com ou sem parcelamento, não se caracteriza operação de crédito e, portanto, não carece de cumprir o disposto na LRF e Resolução do Senado, para este fim, considerando que não há aumento do endividamento público com impacto no montante da dívida pública, conforme se abstrai dos seguintes dispositivos da Resolução do Senado de nº 40/2001:

Art. 2º Considera-se, para os fins desta Resolução, as seguintes definições:

I - Estado, Distrito Federal e Município: as respectivas administrações diretas, os fundos, as autarquias, as fundações e as empresas estatais dependentes; (grifou-se)

Art. 3º Constitui operação de crédito, para os efeitos desta Resolução, os compromissos assumidos com credores situados no País ou no exterior, em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

§ 2º Não se equiparam a operações de crédito:

I - assunção de obrigação entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo Estado, Distrito Federal ou Município, nos termos da definição constante do inciso I do art. 2º desta Resolução; (grifou-se)

II - parcelamento de débitos preexistentes junto a instituições não-financeiras, desde que não impliquem elevação do montante da dívida consolidada líquida.

Em síntese, os parcelamentos de dívidas deverão observar os critérios estabelecidos pela LRF e Resoluções do Senado Federal, com exceção dos parcelamentos decorrentes de operações entre fundos, órgãos e entidades do mesmo ente.

#### **QUESTIONAMENTO 08:**

**O que é fraude à contabilidade e como o TCE/MT poderá deixar de reconhecer a contabilidade assinada por contabilista que der causa à fraude, seja culposa ou dolosa ?**

Nos termos do artigo 3º da Resolução Normativa 11/09, tem-se:

Art. 3º. (...)

§ 3º. Constituirá fraude à contabilidade, assim como à ordem pública, a omissão de registro de despesas e receitas, bem como a inserção contábil de despesas e receitas inexistentes, com o fim de fraudar os balanços.

(....)

§ 6º. Para fins de controle externo, o Tribunal de Contas não reconhecerá a contabilidade assinada por contabilista que der causa à fraude a que se refere o § 3º, seja culposa ou dolosa, pelo período de até oito anos, sem prejuízo da aplicação da sanção prevista no artigo 81, da Lei Complementar n.º 269/2007.

Numa análise preliminar da redação do § 3º, do art. 3º, o texto dispõe que a omissão de registro contábil ou a inserção de dados inexistentes serão considerados fraude à contabilidade, quando tiverem a intenção de fraudar balanços. Nesses termos, há que se separar erros provenientes de atos não-intencionais daqueles atos intencionais de fraudar balanço. Ou seja, o erro, por si só, sem a intenção de fraudar balanços contábeis, não é fraude.

Pelas Normas Brasileiras de Contabilidade<sup>11</sup>, fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, documentos, registros e demonstrações, enquanto erro refere-se a ato involuntário, não-intencional, relacionado à aplicação incorreta de normas, interpretação errada de variações patrimoniais e erros aritméticos, propriamente dito.

Por outro lado, não há que se confundir apuração de fraude com apuração de responsabilidade. Esta provém de atos que abrangem as modalidades culposa em senso estrito (negligência, imperícia e imprudência) e dolosa, associadas aos elementos de irregularidade e autoria. Aquela, ou seja, a fraude, provém apenas de atos intencionais, dolosos – só há fraude na modalidade dolosa.

Nessa linha de raciocínio, não prospera o disposto no § 6º da Resolução Normativa nº 11/2009, acima transcrito, em que o TCE/MT não reconhecerá a contabilidade assinada por contabilista que der causa à fraude, seja culposa ou dolosa, pelo período de até 8 anos, tendo em vista que a forma culposa, que provém da não-intenção do agente, não se coaduna com fraude, conforme exposto anteriormente, assim como não há lei<sup>12</sup> em sentido estrito que dê amparo à aplicação de tal penalidade, por parte desta Corte de Contas.

11 Resolução CFC nº 1.207/09, NBC TA 240 e NBC T 11 IT 03

12 Princípio da Legalidade, art. 5º, inciso II, CF. “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”



Por sua vez, o Conselho Regional de Contabilidade – CRC, conforme parágrafos 7º a 13º do ofício 140/2010, fls. 2 e 3 desta nota técnica, manifesta a mesma intenção de revogação do § 6º, art. 3º, da Resolução Normativa 11/2009, porém com argumento diferente, com foco na limitação indevida e desproporcional da atividade profissional de contador, para exercício na área pública, por parte do TCE/MT, em afronta à competência dos conselhos de contabilidade.

Ainda que se concorde com o CRC no objetivo final de revogação do referido § 6º, não se pode perder de vista, por outro lado, que há possibilidade sim de apuração de responsabilidade de contabilista servidor público por instâncias distintas, a considerar a administração pública local por meio de processo administrativo, nos termos do estatuto dos servidores, o Tribunal de Contas por meio de processo de contas, o Judiciário em processos civis e penais, além do próprio Conselho de Contabilidade, com base em normas profissionais, técnicas e éticas, tema este que será comentado com mais profundidade no questionamento de nº 09.

Ressalva-se, portanto, que a revogação do referido § 6º não afasta a apreciação das demais responsabilidades dos contabilistas, perante esta Corte, nos termos do art. 71, inciso II, da Constituição Federal, inciso II do art. 1º e incisos I, II e III do art. 5º, ambos da LC nº 269/07, em que o TCE/MT apura responsabilidade não só dos administradores mas também dos responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos e dos que derem causa a irregularidades, além da eventual aplicação de penalidade, considerando os artigos 71 a 78 da LC nº 269/07, para efeito de julgamento de atos decorrentes de infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial.

Diante de todo o exposto, conclui-se, neste tópico, que constituirá fraude à contabilidade,

nos termos do § 3º, art. 3º, da Resolução Normativa 11/2009, tão somente as inserções e omissões de registros contábeis que tenham por fim fraudar balanços e que, portanto, não se confundem com erros provenientes de atos não-intencionais. Quanto ao § 6º desse mesmo artigo, opina-se pela sua revogação, considerando que não há fraude na modalidade culposa e que não há lei que dê amparo a esta Corte de Contas para esta penalidade.

#### **QUESTIONAMENTO 09:**

**Para apuração de responsabilidade de servidor público contabilista, nos termos do § 5º, art. 3º, da Resolução Normativa 11/09, poderia haver imputação de penalidades por parte de outras instituições que não os conselhos de contabilidade ?**

A resposta é sim, nos termos do § 5º, art. 3º, da Resolução Normativa 11/09, a saber:

Constatando a situação descrita no parágrafo anterior, o Tribunal de Contas representará os responsáveis ao Ministério Público Estadual, bem como aos Conselhos Regional e Federal de Contabilidade, sem prejuízo de instauração de processo administrativo pela autoridade competente.

Um servidor público investido no cargo de contabilista está adstrito à apuração de responsabilidade por diversas instâncias, pois, assim como os demais servidores, deve observar as obrigações e impedimentos da função pública, conforme descrito no respectivo estatuto dos servidores.

Conforme apontado no questionamento 11, trata-se de instâncias distintas. O CRC fiscaliza o exercício da profissão contábil de contabilista, seja ele servidor público ou não, enquanto os tribunais de contas apuram responsabilidades funcionais de contabilista

servidor público e, eventualmente, de prestadores de serviços de órgãos públicos, contabilistas ou não, mas aí na condição de responsáveis solidários por eventuais prejuízos ou danos à administração pública.

Ademais, a jurisprudência desta Corte de Contas é pacífica e sedimentada nos prejulgados de consultas, conforme Acórdãos 100/06, 947/07, 1.589/07 e Resolução de Consulta 31/10, na linha de que a atividade contábil é serviço público permanente, a ser exercida por contabilista aprovado em concurso público, para as funções e responsabilidades de registros, elaboração e consequente assinatura dos balanços contábeis das entidades e órgãos públicos, o que não afasta, por si só, a possibilidade de a administração pública assinar contratos de prestação de serviços com assessorias ou mesmo locação de sistemas contábeis.

Assim, nos limites das funções do cargo público, a autoridade competente do órgão ou entidade de lotação de um servidor contabilista instaura sindicância ou processo administrativo para apurar eventuais irregularidades; o Ministério Público propõe ações civis e penais no âmbito do Judiciário relacionadas à função pública; o Tribunal de Contas julga as contas dos que derem causa a irregularidades e prejuízos; e os Conselhos de Contabilidade fiscalizam o exercício da profissão contábil, cada qual, portanto, dentro de sua instância de atuação.

Como exemplo, cita-se abaixo parte da legislação que trata do assunto nas diversas áreas:

No Estatuto dos servidores do Estado de Mato Grosso, LC 04/09, tem-se:

Art. 148. O servidor responde civil, penal e administrativamente, pelo exercício irregular de suas atribuições.

Art. 149. a responsabilidade civil decorre do ato omissivo ou comissivo, doloso ou culposo que resulte em prejuízo ao erário ou a terceiro.

(....)

Art. 170. A autoridade que tiver ciência de irregularidade no serviço público é obrigada a promover a sua apuração imediata, mediante sindicância ou processo disciplinar, assegurando ao acusado ampla defesa.

No Código Civil, que denomina os contabilistas (contadores e técnicos em contabilidade) como prepostos, apresenta a seguinte posição:

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Para o TCE/MT, o Regimento Interno, Resolução 14/07, art. 189, dispõe:

As contas serão julgadas de acordo com os elementos constantes dos autos e demais provas obtidas através de auditorias, inspeções e sistemas informatizados, assegurados ao responsável o contraditório e a ampla defesa.

§ 1º. No julgamento das contas serão definidas as responsabilidades individualizadas e solidárias, se for o caso, e as sanções cabíveis.

§ 2º. É pessoal a responsabilidade do gestor, do ordenador de despesas e do contador relativamente aos atos e fatos que lhes competem (grifado).

Por sua vez, os conselhos de contabilidade, nos termos do Decreto-Lei nº 9.295, recém alterado pela Lei 12.249/10:

Art. 2º. A fiscalização do exercício da profissão contábil, assim entendendo-se os profissionais habilitados como contadores e técnicos em contabilidade, será exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais a que se refere o art. 1º.

Percebe-se, dessa forma, que não assiste razão à linha de argumentação defendida pelo Conselho de Contabilidade nos parágrafos 3, 4, 5, 6 e 16 do ofício nº 120/10, transcritos às fls. 2 desta nota técnica, segundo a qual existiria uma reserva técnica ao CRC da prerrogativa de apuração de responsabilidade de servidores públicos contabilistas, em detrimento das demais instituições.

Quanto às alegações de impropriedades técnico-legislativas descritas pelo CRC, acerca do § 5º em tela, há que se ter em mente que a menção ao Conselho Federal de Contabilidade - CFC, na Resolução Normativa 11/09, objetiva tão somente reconhecer o papel do CFC dentro da cadeia processual de fiscalização da classe contábil, sem que, com isso, fosse mitigada a competência do Conselho Regional dentro do Estado de Mato Grosso. Em relação à parte final ao texto do § 5º ter saído, quando de sua publicação, com a citação de “redação modificada, acolhendo a contribuição do Auditor Substituto de Conselheiro Dr. Luiz Henrique Lima”, trata-se, apenas, de erro na impressão, que não faz parte do conteúdo aprovado pelo Tribunal Pleno, razões pelas quais não carece o § 5º de retificações.

#### **QUESTIONAMENTO 10:**

##### **Ao Tribunal de Contas assiste o poder regulamentador ?**

A dúvida acerca do poder regulamentador foi apresentada pelo CRC, conforme ofício nº

120/10, parágrafos 14º, 15º e 17º, fls. 03 desta nota técnica, ao afirmar que dentre os artigos da Lei Orgânica do TCE/MT, LC nº 269/07, não está inserido o poder regulamentador, e que o art. 3º da Resolução Normativa 11/09 estaria, portanto, regulamentando indevidamente o tema, inclusive de forma limitada e imprecisa.

De imediato, ressalta-se que não há procedência jurídica na argumentação do CRC, pois o poder regulamentador do TCE/MT encontra-se positivado no art. 3º da LC Nº 269/07, nos seguintes termos:

art. 3º. Ao Tribunal de Contas do Estado, no âmbito de sua competência e jurisdição, assiste o poder regulamentador, obrigando ao seu cumprimento sob pena de responsabilidade.

Nesses termos, pode o TCE/MT, como é de praxe nos demais tribunais de contas, expedir atos e instruções normativas sobre matéria de sua atribuição, envolvendo, dentre outros, normativas, organização e prazos de processos a serem observados pelos jurisdicionados, em prestações e tomadas de contas.

Quanto à preocupação do CRC de o TCE/MT regulamentar matéria estranha à sua competência, reafirma-se neste tópico o disposto anteriormente, ou seja, cabe a esta Corte de Contas, e assim foi normatizado na Resolução Normativa 11/09, a regulamentação e atuação sob a circunscrição do exercício do cargo público de contabilista junto à administração pública, sem adentrar, portanto, na fiscalização do exercício da profissão contábil, de competência dos conselhos de contabilidade.



## QUESTIONAMENTO 11:

**A responsabilização do contabilista alcança também os casos em que a omissão de registros contábeis decorra da não-apresentação, pelos gestores ou demais responsáveis, de documentos e/ou informações hábeis relativos à prática dos atos a serem registrados?**

Apuração de responsabilidade profissional dos contabilistas, como regra geral, é de competência do Conselho Regional de Contabilidade, baseada em normas profissionais e técnicas, assim como no código de ética, conforme preconizado no § 5º do artigo 3º, da Resolução sob análise.

O campo de atuação do TCE/MT, ao apurar responsabilidade de contabilista, prende-se à análise de sua atividade enquanto servidor público no desempenho de suas atribuições de registros contábeis e de elaboração de balanços dos órgãos e entidades públicas.

Trata-se, pois, de instâncias independentes e autônomas. A dos Conselhos de Contabilidade relaciona-se à atuação profissional do contabilista e a do Controle Externo ao exercício das funções do cargo público, frente aos princípios da eficiência e legalidade.

A responsabilização de contabilista é tema discutível e polêmico, considerando a dificuldade de se estabelecer critérios claros e objetivos acerca da omissão de contador em um determinado registro contábil, envolvendo os aspectos de tramitação de processos e fluxo de informações nas organizações públicas, assim como os de tempestividade e integridade.

Em termos gerais, um registro contábil deve refletir a transação constante em um documento hábil, em conformidade com as normas e técnicas contábeis, contendo,

dentre outros, históricos e datas.

As variações no patrimônio devem ser reconhecidas pelo contador independentemente do cumprimento de formalidades legais, e os registros contábeis devem ser fidedignos, imparciais, completos, representativos e tempestivos, com base em suporte documental.

Esse suporte documental materializa-se em documentos e informações hábeis ao registro contábil e tem sua origem em órgãos, setores e servidores da administração, como jurídicos, ordenadores de despesa, gestores, secretários de pastas, fiscais de contratos, dentre outros.

Com base nessas informações e documentos, é que o contabilista registra, por exemplo, provisões para dívidas de processos judiciais, reconhece dívidas passivas e direitos a receber de transferências constitucionais e legais, contabiliza depreciações e despesas com energia elétrica e pessoal.

Nesse contexto, a responsabilidade do contabilista está adstrita e alcança somente os atos e fatos sob sua competência, conhecimento e abrangência.

Nessa linha, não se pode perder de vista que é de responsabilidade do contabilista registrar uma alteração patrimonial, com o devido suporte documental, independentemente dos requisitos legais. Tome-se como exemplo uma conta de luz com a data de pagamento vencida e que não foi empenhada, por falta de dotação ou por qualquer erro administrativo – neste caso, deve o contabilista registrar a obrigação patrimonial no passivo a pagar, afetando o resultado, em conformidade com o viés patrimonial da contabilidade.

Por outro lado, tratando-se de contabilidade orçamentária, que perpassa pelas fases de

empenho, liquidação e pagamento, a responsabilidade de um profissional contábil frente aos requisitos legais ganha contorno e forma, pois não é admissível que um contabilista registre contabilmente a obrigação e o pagamento de compra de um veículo sem o devido procedimento licitatório ou mesmo sem a verificação da fase de liquidação fática.

Demonstrando, mais uma vez, que a matéria é de difícil enquadramento, e requer, portanto, análise individual em cada caso concreto, há situações de registro de obrigação contábil orçamentária junto a fornecedores que não se pode submeter à esfera de responsabilidade de um contabilista, a exemplo de compras fracionadas durante um exercício sem o procedimento licitatório<sup>13</sup>, pois não cabe a um setor contábil o controle e o acompanhamento de todas as pequenas compras executadas pela administração no decorrer de um exercício.

Por fim, traz-se as características do registro e da informação contábil, nos termos das diversas normativas da Secretaria do Tesouro Nacional<sup>14</sup>, da seguinte forma:

(.....)

d) Fidedignidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem;

e) Imparcialidade – os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades;

f) Integridade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador;

(.....)

h) Representatividade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes;

i) Tempestividade – os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no

13 Lei nº 8.666/93, arts. 2º e 23, § 5º

14 Portaria nº 751/09, Volume IV, páginas 30 e 31

momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários;  
(.....)

m) Visibilidade – os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizados para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

Ainda com base nas normativas da STN<sup>15</sup> e no Princípio da Oportunidade, tem-se:

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência; (grifou-se)

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

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.” (Resolução CFC nº 750/1993)

Para o setor público, o Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais

---

15 Portaria nº 467/09, Volume II, página 13

para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993). (grifou-se)

É importante ressaltar que, para atender ao Princípio da Oportunidade, a contabilidade não pode se restringir ao registro dos fatos decorrentes da execução orçamentária, devendo registrar tempestivamente todos os fatos que promovam alteração no patrimônio. Essa situação é verificada em fatos que não decorrem de previsão e execução do orçamento, como, por exemplo, um incêndio ou outra catástrofe qualquer (grifou-se).

Em síntese, não há como regra a responsabilização de contabilista, proveniente de omissão de registros decorrente de não-apresentação de documentos e informações por parte de gestores e demais responsáveis, devendo ser analisado cada caso concreto para se estipular o alcance e a amplitude da responsabilização dos que derem causa ou assumiram o risco.

A responsabilidade de contabilista está adstrita e alcança somente os atos e fatos sob sua competência, conhecimento e abrangência.

#### **QUESTIONAMENTO 12:**

**O gestor ou demais responsáveis que não cumprirem os estágios da despesa, não prestarem as informações necessárias e/ou não fornecerem os documentos hábeis para que o contabilista efetue os registros contábeis também serão responsabilizados pelo TCE/MT?**

No campo material, a falta de informações e documentos hábeis é matéria de difícil contextualização, considerando a sua diversidade, porém a ausência de cumprimento dos

estágios de despesa, notadamente a ordenança de despesa não autorizada, é impropriedade gravíssima junto a esta Corte de Contas e tipifica-se como crime contra as finanças públicas<sup>16</sup>.

Quanto ao elemento subjetivo, a apuração de responsabilidade por parte do TCE/MT alcança os administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, além dos que derem causa a perda ou outra irregularidade, nos termos do inciso II do art. 71 da Constituição Federal e art. 5º da LC nº 269/07.

Nesses termos, o TCE/MT apura a responsabilidade de gestores e demais servidores por atos contrários à legislação.

### **QUESTIONAMENTO 13:**

**Qual o teor da citação pessoal do contabilista responsável pelos documentos e peças contábeis, nos termos do § 4º, art. 3º, da Resolução Normativa 11/2009 ?**

Art. 3º (.....)

§ 4º. Para fins de apuração da responsabilidade, os autos deverão ser instruídos com a indicação das fraudes apontadas no corpo e na conclusão do relatório técnico, cabendo ao Relator a citação pessoal do contabilista responsável pelos documentos e peças contábeis.

A preocupação com os termos e a amplitude da citação ao contabilista por parte do TCE/MT está calçada no parágrafo 2º do ofício 140/10 do CRC, transcrito às fls. 2 desta nota técnica.

Nos termos regimentais deste Tribunal de Contas, art. 256, § 1º, da Resolução nº 14/07,

<sup>16</sup> Lei nº 10.028/00, art. 2º.



citação é o chamamento inicial da parte interessada para o exercício do contraditório e da ampla defesa, que se aplica a todas as matérias sob a jurisdição do TCE/MT.

Nessa linha, o contabilista será citado para manifestar sobre temas apontados em processos de contas relacionados a irregularidades no desempenho das atribuições do cargo público em que ocupa, frente aos princípios da eficiência e legalidade, que envolvem, dentre outros, registros contábeis e elaboração de balanços.

Além desses, o TCE/MT pode e deve, em seus processos de contas, requerer a comprovação de habilitação do contabilista junto ao CRC, sem que com isso esteja adentrando na esfera de competência dos conselhos de contabilidade. Trata-se, tão somente, de uma verificação formal, sem juízo de mérito dos critérios e requisitos para a sua habilitação frente ao CRC.

#### **QUESTIONAMENTO 14:**

**Quais procedimentos e prazos deverão ser observados pelo contabilista para o exercício do contraditório e da ampla defesa?**

O tratamento a ser dado aos contabilistas é o mesmo dispensado aos demais gestores e servidores, passando pela citação pessoal, direito de defesa e julgamento de seus atos, mediante responsabilidade pessoal, nos termos do devido processo legal e dos artigos 188, 189, 229 e 256, todos do Regimento Interno do TCE/MT - Resolução Normativa nº 14/07.

Dessa forma, sem pretender esgotar o assunto, tampouco cessar as polêmicas decorrentes do exercício intelectual daqueles que se dispõem a aprofundar nos diversos pontos aqui debatidos, conclui-se a presente nota técnica com os esclarecimentos

pertinentes aos questionamentos apresentados pelas diversas instituições, órgãos, entidades e servidores públicos, durante o exercício de 2010, incluindo os diversos apontamentos do Conselho Regional de Contabilidade, e submete-se à apreciação e deliberação desta Corte de Contas.

Cuiabá, 18 de janeiro de 2011.

Ronaldo Ribeiro de Oliveira  
Secretário-Chefe da Consultoria Técnica

Bruno Anselmo Bandeira  
Consultor de Orientação ao Jurisdicionado

Edicarlos Lima Silva  
Consultor de Estudos e Normas

Bruna Henriques de Jesus Zimmer  
Técnico de Controle Público Externo