

## O CENTENÁRIO DO CÓDIGO DE CONTABILIDADE DA UNIÃO

### Um balanço do seu legado

---

Coluna Fiscal – JOTA – 25.8.2022

*José Mauricio Conti*

*Evandro Maciel Barbosa<sup>1</sup>*

*Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues<sup>2</sup>*

<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/o-centenario-do-codigo-de-contabilidade-da-uniao-25082022>

O Direito Financeiro, ainda que tenha bem definido seu objeto de estudo, voltado ao estudo das normas que regulam a atividade financeira do Estado, não se isola dos demais ramos do Direito, nem de outras ciências. Não há como compreendê-lo e interpretá-lo correta e adequadamente de forma isolada. A interdisciplinaridade sempre esteve presente, e, no moderno Direito Financeiro, de forma cada vez mais intensa. Por isso é cada vez mais relevante ao estudioso ter uma visão abrangente e aberta para a compreensão das suas normas, institutos e princípios.

Uma das mais antigas e fortes relações estabelecidas do Direito Financeiro com outras áreas do conhecimento é justamente com a Contabilidade Pública. Uma verdadeira simbiose presente até hoje, e desde a origem, sendo verdadeiramente inseparáveis. Muitas das normas que são objeto de estudo do Direito Financeiro só conseguem ser compreendidas

---

1 Evandro Maciel Barbosa é Procurador do Estado do Espírito Santo e doutorando em Direito Financeiro pela USP.

2 Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues é Procurador do Estado do Paraná e doutorando em Direito Financeiro pela USP.

com conceitos próprios da Contabilidade Pública, o que se pode constatar da análise de leis fundamentais para o Direito Financeiro, como a Lei 4.320, de 1964, da Lei de Responsabilidade Fiscal, e até mesmo da Constituição.

Por essa razão merece destaque o registro de que, neste ano de 2022, completa-se o centenário do Código de Contabilidade da União. Foi publicado no ano de 1922, e organizado pelo Decreto 4.536, de 28 de janeiro de 1922, em meio ao descontrole das contas públicas nacionais predominante à época. Poucos meses depois, publicou-se o Regulamento do Código, trazido pelo Decreto 15.783, de 8 de novembro de 1922, com seus 926 artigos sobre gestão administrativa, financeira e orçamentária do Brasil<sup>3</sup>.

Inspirado na legislação francesa, lembra Baleeiro<sup>4</sup> que várias providências consagradas no Código observam regras clássicas do orçamento, a exemplo dos empenhos das despesas como forma de controle da execução orçamentária da despesa pública, além de prevenir as malversações.

É inegável a importância da contabilidade aplicada ao setor público. Cuida-se de verdadeiro instrumento de controle do patrimônio e da execução do orçamento público, gerando informações aos gestores públicos no intuito de subsidiar tomadas de decisões no âmbito da Administração Pública, auxiliando, por sua vez, as atividades de planejamento e controle governamentais.

Lembra Duverger<sup>5</sup> que governar é gastar; e gastar pressupõe a existência de recursos financeiros correspondentes, o que traz a ideia de necessidade de planejamento orçamentário e consequente controle de sua execução, tarefa para qual a contabilidade é inafastável. Já sob a perspectiva patrimonial, a contabilidade aplicada ao setor público preocupa-se com ativos e passivos não explicitados no orçamento público e viabiliza a implantação de um sistema de custos, por exemplo.

---

3 Veio a ser revogado somente em 1986, pelo Decreto-lei 2.312.

4 BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 577.

5 DUVERGER, Maurice. *Finances publiques*. 5. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1965. p. 236. Diz o autor que “Gouverner, c’est dépenser. Et dépenser suppose qu’on ait des ressources correspondentes”.

Por outro lado, o Brasil possui tradição no que tange à falta de planejamento das ações governamentais<sup>6</sup>. Segundo Feijó<sup>7</sup>, ainda sob a égide do regime imperial brasileiro, a condição precária da gestão das finanças públicas do governo federal foi destacada, em 1850, pelo então Ministro da Fazenda Ruy Barbosa, ao afirmar que “o desequilíbrio entre a receita e a despesa é a enfermidade crônica da nossa existência nacional”.

É nesse contexto de desequilíbrio das contas públicas que nasce o Código de Contabilidade Pública da União, motivado por um fato que não nos enche de orgulho, que foi a negativa do governo britânico, em 1914, de conceder empréstimo ao Brasil, exatamente pela falta de uma contabilidade organizada, o que não permitia aferir a capacidade do governo brasileiro de garantir o endividamento, fato este apurado por uma missão enviada pelo governo inglês justamente para averiguar a capacidade do nosso país de dar garantias às operações de crédito<sup>8</sup>.

Vale abrir um parêntese aqui para notar que problemas antigos ainda se mostram atuais. O contexto mencionado em muito se assemelha ao período que precedeu nossa Lei de Responsabilidade Fiscal.

Não obstante os fatores negativos que estão na origem da concepção do Código de Contabilidade da União, referido texto normativo foi um marco para a contabilidade pública brasileira, assim como para o Direito Financeiro e o Direito Administrativo, fixando em seu art. 1º a premissa de que a contabilidade da União compreendia os atos relativos às contas de gestão do patrimônio nacional, à inspeção e registro da receita e despesa federais.

Dentre outros aspectos relevantes, o Código, em seu art. 3º, determinou que o registro das operações contábeis de receita e despesa seria feito pelo método das “partidas dobradas”, em que a todo crédito corresponde um débito. Esse método, concebido pelos pioneiros da moderna contabilidade na Itália renascentista, é até hoje adotado pela ordem jurídica brasileira (art. 86 da Lei n. 4.320, de 1964), sendo reconhecido universalmente como o mais adequado método de escrituração contábil.

---

6 Sobre o tema, ver CONTI, José Mauricio. *Planejamento orçamentário da administração pública no Brasil*. São Paulo: Blucher, 2002 ([https://www.blucher.com.br/o-planejamento-orcamentario-da-administracao-publica-no-brasil\\_9786555500219](https://www.blucher.com.br/o-planejamento-orcamentario-da-administracao-publica-no-brasil_9786555500219)).

7 FEIJÓ, Paulo Henrique. *Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público*. Brasília: Gestão Pública, 2013. p. 27-28.

8 FEIJÓ, Paulo Henrique. *Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público*, cit., p. 111.

Vale registrar que o Código antecipava já naquela época o enfoque patrimonial que hoje é uma realidade no Brasil, graças ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS). Nesse contexto, o art. 102 do Código determinava a centralização dos lançamentos referentes ao ativo e ao passivo da União, o registro das variações patrimoniais, bem como a confecção do balanço patrimonial anual e a fiscalização da respectiva contabilidade.

Quanto às contratações públicas, o art. 54, *c*, do Código previa que os contratos administrativos deveriam trazer como cláusula essencial a menção ao crédito orçamentário que autoriza a despesa neles veiculada, regra que veio a ser mantida em todas as legislações posteriores de licitações e contratos administrativos.

E, em se tratando de contratos públicos, no Código foram sistematizadas, pela primeira vez, as bases das licitações (chamadas no Código de *concurrências*) e contratos administrativos no Brasil. Anteriormente, suas normas reguladoras achavam-se pulverizadas em leis esparsas, principalmente em leis de caráter orçamentário, o que demonstra que, no Brasil, as contratações públicas surgem de maneira simbiótica com as normas orçamentárias.

No âmbito do Regulamento Geral do Código, o procedimento licitatório, abordando regras do edital, publicação, critérios de habilitação e julgamento, foram disciplinados a partir do art. 745, ao passo que os contratos, regulados a partir do art. 764 do Regulamento, já traziam a ideia de como as regras orçamentárias refletem na fixação dos prazos de vigência contratual.

Neste passo, importante ressaltar o regramento dado pelo Código, e em especial pelo seu Regulamento, a matérias como o exercício financeiro e os períodos adicionais à data de 31 de dezembro, para a finalização de operações contábeis, liquidação e pagamento, o que viria a ser substituído posteriormente pelo mecanismo dos restos a pagar trazido pela Lei 4.320/1964, além da disciplina para os empenhos, a liquidação da despesa e seu conseqüente pagamento, consolidando as etapas legais de execução da despesa orçamentária, seguidas pelas legislações posteriores.

Outro aspecto importante inserido pelo Código diz respeito à valorização do Tribunal de Contas, atribuindo-lhe relevante papel preventivo, como a obrigatoriedade de registro junto à referida Corte, das despesas previamente ao pagamento, sob pena de responsabilidade dos agentes pagadores (art. 65 do Código).

A partir das bases jurídicas, administrativas e contábeis lançadas pelo Código de Contabilidade da União e seu Regulamento, novos mecanismos foram sendo concebidos ao longo das décadas seguintes, fortalecendo a engrenagem jurídico-administrativa do Estado, a exemplo da Lei 4.320/1964, que o sucedeu na disciplina legal inerente à contabilidade pública nacional e ao Direito Financeiro, até chegarmos ao ápice trazido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os anos passam, e nos trazem experiências com as quais podemos nos aperfeiçoar. É importante aprender com elas. Vê-se que nesses cem anos há muitos problemas antigos que permanecem, e parece que não evoluímos com o tempo, como é o caso do descaso com o planejamento do setor público. Por outro lado, vê-se também que a Contabilidade Pública e o Direito Financeiro têm se aperfeiçoado bastante, até mesmo para que possam se adaptar às inovações do mundo moderno<sup>9</sup>. Mas o que importa dessa vez é deixar os parabéns aos cem anos do Código de Contabilidade da União, pela contribuição que deu ao Direito Financeiro e à Contabilidade Pública, e capacidade de manter hígida boa parte de seus conceitos e princípios por tanto tempo!

---

9 Sobre esse assunto, não deixe de ler os textos “Direito financeiro 4.0” (*JOTA*, 28.3.2019 – <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/direito-financeiro-4-0-o-futuro-chegou-28032019>; disponível também em CONTI, José Mauricio, *A luta pelo Direito Financeiro*. São Paulo: Blucher, 2022. p. 167-171 – cuja versão eletrônica gratuita pode ser obtida em <https://www.blucher.com.br/a-luta-pelo-direito-financeiro>) e “Direito financeiro e inovação” (*JOTA*, 26.5.2022 – <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/direito-financeiro-e-inovacao-26052022>; o artigo encontra-se reproduzido neste livro, p. 287-293).

