

Uma análise crítica sobre a utilização do princípio da competência no setor público

Maurício Corrêa da Silva

Contador, Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional das UnB/UFPB/UFPE/UFRN e professor da Faculdade de Ciências Humanas ESUDA – Recife/PE
mauriciocsilva@oi.com.br/ icfex7@universia.com.br

Resumo

O objetivo do artigo foi analisar a utilização do princípio da competência para contabilizar as receitas no setor público brasileiro. Foram utilizados o método dedutivo, a pesquisa bibliográfica-documental e o estudo de caso.

Conclui-se que é impraticável a adoção do regime de competência para contabilizar as receitas públicas no Brasil, visto que o Gestor Público somente pode realizar as despesas com os recursos em caixa, ou seja, com o numerário disponível na conta bancária. A utilização do regime de competência não traz benefício para as entidades. O confronto de receitas e despesas no setor público não atende à teoria contábil. O demonstrativo contábil da contabilidade governamental denominado de Balanço Patrimonial já evidencia os valores não arrecadados de receitas previstas (dívida ativa).

PALAVRAS-CHAVE: Regime de competência. Receitas públicas.

Abstract

This article intends to analyze the utilization of the principle of competence to count the revenues in the Brazilian public sector. The deductive method and bibliographical-documental research were used and a study of case was realized as well. This article concludes that it is impracticable to adopt the competence regime to count the public revenues in Brazil, considering that the Public Manager can only accomplish the expenses with the available resources, in other words, with available cash in the bank account. The utilization of the competence regime does not bring benefit for the entities. The confront of revenues and expenses in the public sector does not attend to accounting theory. The accounting demonstrative of the government accounting denominated Statement of assets and liabilities already evidences the values not levied of foreseen revenues (asset debt).

KEYWORDS: Competence regime. Public.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 estabelece as normas gerais de direito financeiro brasileiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A referida lei trata das disposições gerais sobre receita e despesa pública, proposta orçamentária, exercício financeiro, execução orçamentária, dos controles interno e externo, da contabilidade orçamentária, financeira, industrial e patrimonial e dos balanços públicos.

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com ênfase no cumprimento das metas, nos controles de despesas com pessoal, seguridade social, destinação de recursos públicos para o setor privado, dos limites da dívida e do endividamento do setor público, da gestão patrimonial, da transparência da gestão fiscal, dos relatórios de execução orçamentária, gestão fiscal, prestação de contas, da escrituração e consolidação das contas públicas e estabelece normas sobre a contabilidade pública brasileira sem alterar a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

A administração pública adotou o **regime de caixa** para as receitas efetivamente ingressadas no exercício financeiro e o **regime de exercício e/ou de competência** para as despesas empenhadas pagas e não pagas, constituindo-se no total das despesas executadas no exercício financeiro, consoante o disposto no Art 35 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

A adoção do regime misto pela contabilidade pública tem sido criticada por vários doutrinadores, que elencam diversas vantagens da adoção do regime de competência.

A questão deste estudo, portanto, se traduz na seguinte pergunta: **que benefício trará o regime de competência para contabilizar as receitas públicas no Brasil?**

O objetivo do presente estudo é analisar a utilização do princípio da competência para contabilizar as receitas no setor público brasileiro. Como objetivos específicos, identificar conceitos dos regimes de contabilização e verificar a aplicação do regime de competência para a contabilização das receitas públicas.

A relevância do estudo está em trazer à discussão a adoção do regime de competência para as receitas públicas, visto que, de acordo com Piscitelli, Timbó e Rosa (2002) há carência de pesquisa em contabilidade governamental.

O estudo se dividiu em cinco partes. Após a introdução, a metodologia utilizada (2ª parte). É elencada na 3ª parte a fundamentação teórica. Na 4ª parte é evidenciado um estudo de caso sobre contabilização de receitas públicas e finalizando (5ª parte) as considerações finais e conclusão.

2 METODOLOGIA

O estudo foi desenvolvido com base no método dedutivo, utilizando-se a pesquisa bibliográfica-documental. Foi abordado um estudo de caso, visando demonstrar a aplicação do regime de competência.

Os métodos científicos são caminhos que levam à sistematização e à operacionalização do raciocínio. A pesquisa bibliográfica-documental utiliza informações contidas em material gráfico e em documentos e o estudo de caso caracteriza-se pelo estudo exaustivo de um ou de poucos objetos (Lopes et. al., 2006).

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

3.1 REGIMES CONTÁBEIS

Segundo Favero et al. (1997), o regime de **competência** é o que tem maior aderência ao princípio da realização da receita em confrontação com as despesas, visto que procura re-

conhecer tanto receitas quanto despesas em função do fato gerador.

A Lei nº 4.320/64, em seu Art 35, determina o seguinte:

Art. 35 - Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele, legalmente, empenhadas.

Para Silva (2000), a definição do Art 35 da Lei nº 4.320/64 contraria as normas de reconhecimento de receitas e despesas aplicadas às operações das empresas privadas, mas ocorre que as atividades do Estado, em qualquer esfera, estão embasadas na arrecadação e distribuição de recursos, segundo a lei orçamentária, e não têm o objetivo de lucro, ao contrário das atividades privadas.

A expressão **caixa** em Contabilidade é tradicional e vem do hábito de se guardar o dinheiro em "*caixas e baús*" que muito se usava no tempo em que as partidas dobradas se desenvolviam (Sá, 2003).

No **regime de caixa**, as receitas e despesas serão reconhecidas somente por ocasião de seu recebimento ou pagamento.

Consoante Nagatsuka e Teles (2003), o princípio da **competência** está ligado ao registro de todas as receitas e despesas, de acordo com o momento em que elas ocorreram, independentes de terem sido recebidas, as receitas, ou pagas, no caso das despesas. Sob essa ótica, é fácil observar que o princípio da competência não está relacionado aos recebimentos ou desembolso de numerários, mas à realização das receitas e à ocorrência das despesas em determinados períodos.

Cruz *et al.* (2001) esclarecem que são dois os regimes contábeis existentes na contabilidade pública: "regime de caixa" para as receitas efetivamente ingressadas no exercício financeiro e o "regime de exercício e/ou de competência" para as despesas empenhadas pa-

gas e não pagas, constituindo-se no total das despesas executadas no exercício financeiro. Para os referidos autores o ideal é adotar o regime de competência também para as receitas do setor público.

Para Slomski (2001), fica evidenciado que, no Brasil, utiliza-se para a escrituração contábil, um regime misto, corroborado pela Lei Complementar nº 101/00, em seu art. 50, parágrafo 2º.

Bezerra Filho (2004), ao comentar o Art 35 da Lei nº 4.320/64, esclarece que para os estudiosos do assunto, este artigo da lei consagrou o regime contábil misto para a Contabilidade aplicada à Administração Pública no Brasil.

Segundo Machado Jr. e Reis (2001) e Slomski (2001), a LRF e a Lei 4.320/64 confirmam a utilização, no Brasil, da escrituração contábil pelo regime misto (caixa para as receitas e de competência para as despesas).

Para Lino (2001), a utilização do regime de caixa tem o propósito de planejamento para fins de apuração de disponibilidades presentes e futuras.

De acordo com Machado (2002), pode-se argumentar que se pratica, no Brasil, um regime de competência modificado, visto o não-lançamento da depreciação, a ausência da distribuição das despesas financeiras relativas a débitos de longo prazo e o reconhecimento das despesas empenhadas e não liquidadas.

O princípio da competência é universalmente adotado pela Contabilidade e no Brasil foi expressamente incorporado à legislação contábil pelo Direito Comercial. (Piscitelli, Timbó, Rosa, 2002).

Observa-se a existência no Brasil de dois regimes contábeis: **caixa** e de **competência**. O princípio de caixa considera a contabilização da receita somente no efetivo recebimento e a despesa por ocasião do pagamento e o princípio da competência não está relaciona recebimentos e pagamentos, mas sim o reco-

nhecimento de receitas geradas e despesas incorridas no período.

3.2 REGIMES CONTÁBEIS DOS EUA

Para Moura (2003), o governo norte-americano adota quatro bases para o reconhecimento das receitas e despesas: Competência (*Accrual Basis*), Competência Modificado (*Modified Accrual Basis*), Caixa (*Cash Basis*) e Caixa Modificado (*Modified Cash Basis*).

O regime de competência (*accrual basis*), refere-se à imputação temporal da receita e da despesa em relação ao patrimônio. A competência modificada (*modified accrual basis*) reconhece algumas transações pelo regime de competência e outras pelo regime de caixa, partindo do pressuposto de que os ingressos são reconhecidos segundo o critério de caixa, quando não são suscetíveis de reconhecimento por competência.

O regime de caixa (*cash basis*) considera como receitas ou despesas as efetivamente recebidas ou pagas, independentemente do fator gerador, mensurando o resultado financeiro de determinado período. O regime de caixa modificado (*modified cash basis*) é utilizado por alguns fundos contábeis norte-americanos e refere-se ao reconhecimento das receitas e despesas quando dos seus efetivos recebimentos e quitação, em espécie, acrescidas daquelas identificadas como direito a receber e obrigações a pagar, condicionadas ao tempo para recebimento e pagamento.

Silva (2003) comenta que os critérios de contabilização no setor público têm sido discutidos pelos órgãos normatizadores, como a Federação Internacional de Contadores (IFAC), a Associação Interamericana de Contabilidade (AIC) e os padrões emitidos pelo GASB (Governmental Accounting Standards Boards) e que esses organismos têm identificado os critérios de contabilização: regime de caixa, de competência e misto.

As receitas e despesas governamentais norte-americanas não estão vinculadas aos conceitos de gastos, obrigações, direitos, entradas, saídas, e sim ao momento em que o reconhecimento deve ocorrer, de forma a se obter resultados financeiros e econômico-patrimoniais.

3.3 REALIZAÇÃO DA RECEITA E DA DESPESA

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (1993), pelo princípio da competência, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento e pagamento.

De acordo com o referido princípio:

Consideram-se realizadas as **receitas**:

- nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;
- quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
- pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;
- no recebimento efetivo de doações e subvenções.

Consideram-se incorridas as **despesas**:

- quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
- pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
- pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

4 ESTUDO DE CASO

O estudo de caso a ser apresentado a seguir foi desenvolvido com o objetivo de analisar a adoção do regime de competência para as receitas públicas e começa com o seguinte questionamento: **a evidenciação pelo regime de competência para uma receita prevista no Orçamento Municipal em que o devedor foi devidamente autuado, notificado, regis-**

trado na dívida ativa e não recolheu os tributos ao município trará algum benefício para a entidade?

A partir deste questionamento, analisa-se o estudo de caso.

A tabela 1 refere-se ao orçamento municipal do ano 200X, aprovado pela Câmara Municipal, representado pelo Balanço Orçamentário.

Tabela 1 - Orçamento Municipal de 200X

Anexo 12 da Lei nº 4.320/64

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO - ANO 200X							
RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	TÍTULOS	FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
Receitas Correntes	800.000,00			Créditos Orçamentários e Suplementares	1.000.000,00		
Receitas de Capital	200.000,00			Especiais			
				Extraordinários			
SOMA	1.000.000,00			SOMA	1.000.000,00		
Déficit de Execução				Superávit de Execução			
Total	1.000.000,00			Total	1.000.000,00		

Fonte: elaboração própria.

Dados:

- Valor inscrito na dívida ativa municipal (IPTU) - R\$ 100.000,00
- Execução orçamentária: valor recebido de IPTU - R\$ 300.000,00

Registro da inscrição na dívida ativa (R\$ 100.000,00):

Segundo Slomski (2001), na inscrição de dívida ativa tributária:

Sistema patrimonial:

D: 1.2.4.1.1 - Dívida Ativa Tributária

Inscrita Ano 200X

C: 4.2.1.1 - Inscrição de Dívida Ativa Tributária

Sistema de compensação:

D: 6.6 - Contrapartida de Responsabilidade de Terceiros

C: 5.5.1 - Carnês de IPTU

Registro da arrecadação da receita do IPTU (R\$ 300.000,00):

Sistema orçamentário:

D: 7.1.1.1.1 - IPTU

C: 7 - Receita Orçamentária

Sistema financeiro/patrimonial:

D: 1.1.1.2.1 - Bancos Conta Corrente

C: 4.1.1 - Receita Orçamentária

Sistema de compensação:

D: 5.1 - Receita Orçamentária Prevista a Realizar

D: 5.2 - Receita Orçamentária Realizada

D: 6.6.1 - Contrapartida Carnês de IPTU
C: 5.5.1 - Carnês de IPTU

rio com a evidenciação dos valores de receitas arrecadados e a despesa executada. Os valores inscritos na dívida ativa são registrados no Balanço Patrimonial.

A tabela 2 refere-se ao Balanço Orçamentário

Tabela 2 - Balanço Orçamentário

Anexo 12 da Lei nº 4.320/64

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO - ANO 200X							
RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	TÍTULOS	FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
Receitas Correntes	800.000,00	300.000,00	500.000,00	Créditos Orçamentários e Suplementares	1.000.000,00	300.000,00	700.000,00
Receitas de Capital	200.000,00		200.000,00	Especiais			
				Extraordinários			
SOMA	1.000.000,00	300.000,00	700.000,00	SOMA	1.000.000,00	300.000,00	700.000,00
Déficit de Execução				Superávit de Execução			
Total	1.000.000,00	300.000,00	700.000,00	Total	1.000.000,00	300.000,00	700.000,00

Fonte: elaboração própria.

Questionamentos?

Qual a finalidade do Governo Municipal registrar pelo regime de competência os R\$ 100.000,00 que foram inscritos na dívida ativa municipal? E se os recursos levarem dois ou mais anos para serem recolhidos aos cofres públicos? E se o devedor entrar com recursos na Procuradoria?

Resposta:

O Governo somente poderá contar com os recursos para o pagamento de despesas quando efetivamente forem recolhidos aos cofres municipais. Quanto aos R\$ 300.000,00 arrecadados (contabilizados pelo regime de caixa), o Governo Municipal dispõe dos mesmos e poderá utilizá-los nos pagamentos das despesas.

Comentários

Observa-se que a contabilização das receitas públicas pelo regime de caixa foi uma preocupação dos legisladores em assegurar os

recursos financeiros para o pagamento das despesas. Desse modo, a execução orçamentária somente se efetivará com a arrecadação efetiva. Silva (2003), comenta que tal procedimento traduz a preocupação do legislativo para que os administradores não comprometam recursos que ainda não existem no caixa do Tesouro.

Cruz et al. (2001) comentam que não há *Restos a Arrecadar ou Contas a Receber*, como na contabilidade das empresas de iniciativa privada, e a ulterior arrecadação é adicionada normalmente às receitas do exercício financeiro em que se efetivar.

A evidenciação dos valores inscritos na dívida ativa consta do Balanço Patrimonial (Dívida Ativa Tributária Inscrita). Registrar os valores pelo regime de competência não traz benefício para a entidade. O setor público não tem a obrigação de realizar o confronto entre receitas e despesas pelo fato gerador. A efetivação da despesa ocorre com a entrada de

numerário na entidade. Havendo diminuição desse fluxo, deve-se fazer um contingenciamento das despesas não essenciais.

Outro fato que corrobora com o não confronto de receitas e despesas é que, segundo Iudícibus (2004), o conceito de despesa pública não atende ao conceito de despesa, no sentido restrito, segundo a teoria contábil, visto não representar a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÃO

O presente trabalho tratou de questionamentos sobre a utilização do regime de competência no setor público para a contabilização das receitas.

Para esclarecimentos sobre reconhecimento e registro das receitas e despesas, buscou-se o aprofundamento na teoria contábil e uma reflexão sobre os princípios fundamentais de

contabilidade, com ênfase no princípio da competência, no intuito de verificar a aplicabilidade deste princípio na contabilização das receitas públicas. Também foram evidenciados os regimes contábeis adotados pelos EUA no setor governamental, onde se observa a adoção de diferentes regimes.

Embora o regime de competência seja reconhecido como o mais adequado na contabilização, conclui-se que a sua adoção para as receitas públicas, no Brasil, é impraticável, visto que o Gestor Público somente pode realizar as despesas com os recursos em caixa, ou seja, com o numerário disponível na conta bancária. A utilização do regime de competência não traz benefício para as entidades. O confronto de receitas e despesas no setor público não atende à teoria contábil. O demonstrativo contábil da contabilidade governamental denominado de Balanço Patrimonial já evidencia os valores não arrecadados de receitas previstas (dívida ativa).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade pública**: teoria, técnica de elaboração de balanços e 300 questões. Niterói: Impetus, 2004.

BRASIL. Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 05 de maio de 2000.

-----Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 23 de março de 1964.

CRUZ, Flávio da (Org.). **Comentários à lei nº 4.320 e ao substitutivo do projeto de lei nº 135/96**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 31 de dezembro de 1993.

- FAVERO, Hamilton Luiz et al. **Contabilidade teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- IUDICÍBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- LINO, Pedro. **Comentários à lei de responsabilidade fiscal: lei complementar nº 101/2000**. São Paulo: Atlas, 2001.
- LOPES, Jorge (Coord.). **O fazer do trabalho científico em ciências sociais aplicadas**. Recife; Universitária, 2006.
- MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 comentada**. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.
- MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. 233 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, 2002.
- MOURA, Renilda de Almeida. **Princípios contábeis aplicados à contabilidade governamental: uma abordagem comparativa Brasil - Estados Unidos**. 2003. 119 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2003.
- NAGATSUKA, Divane Alves da Silva; TELES, Egberto Lucena. **Manual de contabilidade introdutória**. São Paulo. Pioneira Thomson Learning, 2003.
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade pública - uma abordagem da administração pública**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- SÁ, Antonio Lopes de. **O movimento de caixa**. Disponível em: <<http://www.lopesdesa.com.br/caixa.html>>. Acesso em: 07 nov. 2003.
- **Modelos corretos na gestão empresarial**. Disponível em: <<http://www.lopesdesa.com.br/caixa.html>>. Acesso em: 07 nov. 2003.
- SILVA, Lino Martins da. **Reflexões sobre as práticas contábeis em tempo de lei de responsabilidade fiscal**. BNDES - Banco Federativo. Disponível em: <http://www.federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm>. Acesso em 11 dez. 2003.
- **Contabilidade governamental - um enfoque administrativo**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública - em enfoque na contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2001.