

Heraldo da Costa Reis heraldo@ibam.org.br

Professor da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da UFRJ
Coordenador do Centro de Estudos Interdisciplinares de Finanças Municipais ENSUR/IBAM

Razões e condições para a adoção do regime de competência na Contabilidade Governamental

Há muito, isto desde o primeiro Regulamento do Código de Contabilidade Pública, que a Contabilidade Governamental de todas as esferas governamentais adotou, *ainda que equivocadamente*, o chamado regime misto, que compreende o regime de caixa para as receitas, e o regime de competência para as despesas. Hoje, esta regra está contida no art. 35, I e II, da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.

Evidentemente, esta adoção é fruto de interpretações apressadas da mencionada Lei n.º 4.320, sem levar em consideração que a lei compõe-se de um conjunto de dispositivos que devem ser interpretados conjugadamente e não isoladamente, como se vem fazendo até o presente momento.

Acrescente-se àquele fato que existem outras leis com as quais, não apenas a Lei n.º 4.320 mas também a Lei n.º 101/2000, se relacionam, tais como: a Lei Federal n.º 8.666/93 – Licitações e Contratos, a Lei Federal n.º 5.172/66 – Código Tributário Nacional e outras, como o Código Civil, o Código Penal e a própria Constituição da República, de onde emanam todas as leis. Em realidade, o que se quer dizer é que as Leis n.º 4.320/64 e n.º 101/2000 são simplesmente processadoras dos efeitos de atos de gestão como cumprimento das normas contidas nas demais leis, o que significa que estas são os *inputs* do que eu denomino de visão sistêmica da legislação aplicada à gestão orçamentária, financeira e contábil governamental.

O regime de caixa para as receitas foi adotado pelas administrações por entenderem ser mais conservador e dar maior segurança às informações geradas pela Contabilidade e apoio às decisões dos ges-

tores, no entendimento de muitos.

Ocorre, entretanto, que os Balanços Gerais (Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Balanço Financeiro) sempre se apresentam *capengas*, sem a informação sobre os créditos recebíveis e os respectivos saldos que passam para o período seguinte. Ademais, este regime provoca uma distorção completa na informação sobre as receitas governamentais, conforme se verifica no exemplo a seguir:

Tome-se o IPTU, imposto de lançamento direto, de competência do Município, no início do exercício lançado pelo valor R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais), distribuído em 10 (dez) prestações mensais iguais de R\$ 120,00 (cento e vinte reais). O contribuinte devedor paga apenas 6 (seis) prestações e a conta receita tributária, no regime de caixa, registrará a quantia de R\$ 720,00 (setecentos e vinte reais), sendo os restantes R\$ 480,00 (quatrocentos e oitenta reais) lançados como inscrição na Dívida Ativa Tributária. No período seguinte, como soe acontecer, a dívida ativa é cobrada, mas o valor é registrado como tal. Veja que na demonstração do exercício anterior a receita tributária se apresenta com o valor de R\$ 720,00 (setecentos e vinte reais), e no período seguinte o balanço apresenta a dívida ativa no valor de R\$ 480,00 (quatrocentos e oitenta reais)

Estabelece-se, assim, um completo desacordo com o que está disposto na Lei n.º 4.320/64, ou seja, os créditos de natureza tributária e, até mesmo, os não tributários não são escriturados no momento em que se reconhecem os direitos líquid-

dos e certos nas formas expressas nos artigos 39, 52 e 53, todos dessa lei, em combinação com os dispositivos do Código Tributário Nacional, quando se trata dos tributos lançados por homologação, declaração ou de lançamento direto, conforme se exemplificou.

No que respeita às receitas oriundas de contratos, por exemplo, de aluguéis, arrendamentos, convênios e outros, é evidente que deve ser observado o que está determinado no art. 39, nos parágrafos e nos incisos respectivos, da Lei n.º 4.320/64, combinado com as disposições da Lei n.º 8.666/93 – Licitações e Contratos.

Os convênios, por exemplo, sujeitam-se às normas do art. 116, parágrafos e incisos respectivos, da citada Lei de Licitações e Contratos. Portanto, a receita que dele se originar só deve ser reconhecida quando o outro conveniente cumprir com a sua parte nos gastos.

Com relação às receitas de transferências constitucionais, que provenham da União ou do Estado, devem ser reconhecidas quando das publicações das quotas nos respectivos Diários Oficiais.

Essas receitas, no seu reconhecimento e apropriação como *receitas efetivas do período*, no regime de competência, podem ser inscritas em uma conta geral denominada *Créditos a Receber*, segregada pela natureza do direito recebível, ou seja, *Créditos de Natureza Tributária* e *Créditos de Natureza Não Tributária*, inscrita no Ativo Corrente, Realizável ou Financeiro, não importa o título. O que importa é que o Balanço Patrimonial passará a refletir os direitos recebíveis da entidade governamental.

Em adição ao parágrafo anterior, o Balanço Financeiro (*Consultar o*

artigo O SUPERAVIT FINANCEIRO NAS FINANÇAS GOVERNAMENTAIS, in.: *Revista de Administração Municipal* n.º 268/2008) refletirá da seguinte maneira: os recebíveis do lado da Receita, reconhecidos como tal no início do período, e do lado da Despesa, os respectivos saldos que passam para o período seguinte, o que refletirá o peso desses créditos no Fluxo de Caixa da entidade governamental. A diferença entre o total dos recebíveis no início do período e os respectivos saldos que passam para o período seguinte reflete a receita obtida no período a que se refere a demonstração.

A adoção do regime de competência leva a administração a ter segurança nas suas decisões, assim como também no que diz respeito à organização e à manutenção do seu sistema de controle interno. Entretanto, para que isto ocorra, é necessário que haja uma perfeita integração de todos os setores da organização com a Contabilidade, principalmente o setor da receita.

Atualmente, por exemplo, com o regime de caixa para as receitas, há apenas a integração Contabilidade/Tesouraria. No regime de competência, entretanto, essa integração envolve todos os setores responsáveis por geração e gestão de receitas com a Contabilidade.

Assim, antes de qualquer remodelação ou reformulação dos procedimentos de Contabilidade, são necessárias providências no âmbito da organização, como leis, rotinas, relatórios etc. para que o processo não se perca no meio caminho.

Outro problema na Contabilidade Pública é o reconhecimento das DESPESAS, que, no entendimento de alguns, deve ser feito com base no que dispõe o art. 35, II, da Lei n.º 4.320, já mencionada, sem considerar o que está prescrito nos artigos 58 e 60, conquanto levem em consideração os dispositivos que tratam da liquidação da despesa.

Ora, o art. 35, II, trata do reco-

nhecimento da despesa no exercício, quando legalmente empenhada, e não quando da realização do seu objeto, como dispõe o art. 60. No primeiro, tem-se o regime de competência orçamentária e, no segundo, o regime de competência financeira e, consequentemente, patrimonial, ou seja, altera o patrimônio Líquido.

Também não se pode reconhecer a despesa sem se levarem em consideração outros dispositivos da Lei n.º 4.320, como os artigos 36, 37, 38, 58, 60, 62, 63 e 92, e outros da Lei n.º 8.666/93 (Licitações e Contratos).

Certas interpretações desses dispositivos da Lei n.º 4.320/62, principalmente, dos art. 36 (*caput*) e art. 92, parágrafo único, inclusive dos da Lei de Responsabilidade Fiscal, têm ensejado o aparecimento da figura *Restos a Pagar Não Processados*, que nunca existiu no âmbito daquela lei, e fazem aparecer despesas e dívidas que nunca aconteceram no período.

Ora, se um contrato é empenhado globalmente e se parte desse contrato se concretiza no exercício de origem, a despesa dessa execução deve ser reconhecida no período respectivo, e o restante, o que falta concretizar, deve ser transferido para o período seguinte como *Despesa em Processamento*, ou *Despesa Diferida*, e não classificá-los como *Restos a Pagar Não Processados*, isto é, como recurso oriundo de convênio, que pode ser contabilizado como receita de período futuro ou receita diferida, quando não realizada no período de origem.

As subvenções, as contribuições e os auxílios, por exemplo, só devem ser reconhecidos como despesa no seu verdadeiro sentido técnico (art. 60 da Lei n.º 4.320), após a aceitação da prestação de contas pelo órgão de controle interno, conforme determina o art. 74 da Constituição da República.

Um dos grandes equívocos na Contabilidade Governamental é pensar que o empenho de uma despesa, qualquer seja, traduz a realização da despesa, no seu verdadei-

ro sentido técnico, quando, em realidade, reflete apenas o ônus sobre uma dotação, cujo sentido é apenas garantir àquele com quem o Estado transaciona que o seu crédito será pago, desde que o implemento de condição esteja cumprido, conforme explicita o art. 58 da Lei n.º 4.320.

Aliás, para evitar essas distorções nas informações contábeis, sempre orientei que a execução orçamentária deva ser contabilizada nas contas de compensação, como atestam as edições do meu livro "A Lei 4320 Comentada", hoje na sua 32ª edição.

Assim, a adoção de normas gerais de Contabilidade, bem como do próprio plano geral de contas, deve ser precedida de providências no âmbito das administrações, a fim de que o processo não seja prejudicado, como se afirmou.

Para aprofundar os esclarecimentos e ampliar a motivação para o debate e a reflexão em torno do assunto, objeto deste trabalho, recomendam-se as leituras dos seguintes textos:

- O Superavit Financeiro nas Finanças Governamentais – idem, idem, idem n.º 268/2008;
- Comentários ao art. 44 da LRF – idem, idem, idem n.º 266/2008;
- Regime de Caixa ou de Competência: Eis a questão – Revista de Administração Municipal n.º 260/2006;
- A compensação tributária nas Finanças Municipais – Revista de Administração Municipal n.º 260/2006;
- Cancelamentos de Restos a Pagar – Revista do TCE/SP;
- Princípios Fundamentais de Contabilidade – Contabilidade e Gestão Governamental: estudos especiais, ed. IBAM.