
**REGIME DE CAIXA OU DE COMPETÊNCIA:
EIS A QUESTÃO**

Heraldo da Costa Reis –

Coordenador do Centro de Estudos Interdisciplinares
em Finanças Públicas Municipais – ENSUR/IBAM
Professor do Departamento de Contabilidade – FACC/UFRJ

1. INTRODUÇÃO

O tema, objeto deste trabalho, tem a sua origem na Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional – STN N. 447/2002 e na Nota Técnica 02/2006, da Confederação Nacional dos Municípios – CNM, que envolvem conceitos de gestão financeira e de contabilidade das receitas e despesas governamentais cujos fundamentos encontram-se nos dispositivos da Constituição da República, da Lei nº 4320, de 17 de março de 1964 e da Lei Complementar N. 101/2.000, as quais estatuem normas gerais de direito financeiro e de finanças públicas para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal e respectivos órgãos descentralizados de direito público interno, bem como do conhecimento dos *princípios fundamentais de contabilidade*.

A discussão é em torno dos regimes de caixa e de competência, ou do regime misto, há muito adotado na Contabilidade Governamental de todas as entidades de direito público interno, definidas no art. 1º da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Já há algum tempo que se vem levantando o problema, embora sem uma discussão mais profunda capaz de provocar uma repercussão que resultasse em mudanças ou padronização dos procedimentos de contabilidade na administração pública brasileira, uma vez que, dependendo da regra adotada, ter-se-ão resultados diferenciados.

Sobre o assunto o Prof. Antonino Marmo Trevisan, em uma entrevista ao Jornal Mensal do Conselho Federal de Contabilidade, fez a seguinte afirmação:

*A Contabilidade Pública brasileira virou samba de crioulo doido, que mistura regime de caixa com regime de competência.*¹

Sem dúvida alguma, a declaração mexe com a nossa sensibilidade, e nos obriga a ir em busca de soluções para o problema, se, de fato, enxerga-se ali um problema.

2. A PORTARIA STN Nº 447/2002

A Portaria em epígrafe tem por objetivo definir, para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, conceitos, regras e procedimentos contábeis para o registro de transferências de recursos intergovernamentais, com vistas à compatibilização das despesas e receitas, para fins de consolidação das contas públicas nacionais (art. 1º).

De acordo com o art. 2º (*caput*) desta Portaria, os órgãos e entidades transferidores de recursos para outro ente da Federação deverão informar, a cada beneficiário da transferência, o valor das despesas liquidadas, independentemente da efetivação do respectivo pagamento, incluindo as inscritas em Restos a Pagar, bem como os eventuais cancelamentos.

¹ Trevisan, Antonino Marmo, Informativo do Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, Ano 7, N. 71, maio/junho 2004, p. 8

Ainda de acordo com o § 1º, do art. 2º, da Portaria em epígrafe, as informações deverão ser postas à disposição do beneficiário, no mínimo a cada bimestre, no prazo de/até 5 (cinco) dias úteis após o respectivo encerramento, evidenciando a natureza da despesa e o respectivo valor pago e/ou liquidado acumulado até o bimestre em que ocorrer a despesa.

O dispositivo não é claro no que respeita à determinação do registro das receitas de transferências constitucionais no regime de competência, conquanto isto seja possível em razão do mandamento da Constituição da República, desde que a entidade beneficiária da transferência, no caso o Município, seja informada do valor referente ao período.

Entretanto, penso que o reconhecimento da receita das transferências constitucionais no regime de competência independe do seu empenhamento pela outra esfera governamental. Esta procede ao empenho para cumprir a sua obrigação constitucional, enquanto a outra parte reflete, sim, o seu direito constitucional ao recebimento do valor.

Para os registros, a entidade governamental beneficiária do direito às transferências constitucionais, o Município, deve informar-se sobre o valor do mês a ser recebido através do Diário Oficial da União e registrá-lo como receita efetiva, independentemente do recebimento por Caixa, ou seja, mesmo que o recebimento se concretize no mês seguinte. Neste caso, a Contabilidade, conforme já mencionado, utilizará a conta para o registro do direito constitucional intitulada *Créditos a Receber*.

A análise do parágrafo leva à conclusão de que a informação sobre o valor a ser transferido deverá ser provida ao Município pelas entidades transferidoras, no máximo até 5 (cinco) dias após o encerramento de cada bimestre, e não no encerramento do exercício, como se tem propalado. Não tem sentido adotar-se o regime de competência apenas no encerramento do exercício, como também não tem sentido a aplicação do regime apenas para um tipo de receita, ou seja, para as transferências constitucionais, sejam elas federais ou estaduais. O regime de competência deve ser aplicado a todas as receitas, independentemente da natureza e da origem, como se afirmou na primeira parte do presente trabalho, mesmo porque esta é a orientação da legislação pertinente ao assunto.

3. A PORTARIA STN N. 303/2004

Esta Portaria tem por objetivo aprovar o Manual de Procedimentos das Receitas Públicas, incluindo-se as classificações a que são submetidas as receitas oriundas das atividades dos entes governamentais União, Estados e Municípios e respectivos órgãos de administração indireta de direito público interno, as autarquias e as fundações instituídas por lei própria da esfera governamental.

Este trabalho procura destacar do manual alguns trechos que tratam do regime a que se submetem as receitas das entidades governamentais, e que é um dos seus assuntos.

Na p. 12 do Manual, nos deparamos com o item **2.1 Conceito**, que assim se apresenta:

Receita é um termo utilizado mundialmente pela contabilidade para evidenciar a variação ativa resultante do aumento de ativos e/ou redução de passivos de uma entidade, aumentando a situação líquida patrimonial qualquer que seja o proprietário. A receita é a expressão monetária resultante do poder de tributar e/ou de agregado de bens e/ou serviços da entidade, validada pelo mercado em um determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo ou uma redução de passivo, com um acréscimo correspondente no patrimônio líquido, abstraindo-se do esforço de produzir tal receita representado pela redução (despesa) do ativo ou acréscimo do passivo e correspondente redução do patrimônio líquido.

O descuido na redação é evidente, não apenas em termos gramaticais, mas também na pretensa conceituação de receita que se apresenta confusa e equivocada, pelas seguintes razões:

1. Receita, não é um termo utilizado mundialmente pela contabilidade, mas uma expressão técnica convencionada para os registros de operações resultantes das atividades geradoras de receitas próprias da entidade, no caso, de uma entidade governamental. A receita, desde que não configure uma reivindicação de terceiros (passivos), propicia um acréscimo de natureza financeira no patrimônio da entidade, ao qual passa a integrar;
2. Conceitualmente, a receita é expressão de propriedade, caracterizada pela inexistência de reivindicações de terceiros, conforme pronunciado várias vezes neste texto.

Em seguida, na mesma p. 12, encontra-se o item 2.2 – Regulamentação, que inicia com a afirmação de que *a receita é regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio das Resoluções/CFC N. 750/93, publicada no DOU em 31.12.1993 e N. 774/94, publicada no DOU em 18/01.1995. A Resolução N. 774/94, trata a receita na Minuta do Apêndice à Resolução sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade.....*

Penso que há um gravíssimo equívoco de entendimento do que seja **regulamentar**, pelas seguintes razões:

1. Não cabe ao CFC regulamentar receitas de qualquer entidade, seja ela de natureza privada, seja ela de natureza pública. Cabe-lhe, sim, orientar os procedimentos de registros contábeis das receitas e de outras operações, com base nos Princípios

Fundamentais de Contabilidade, a fim de que os efeitos das transações sobre o patrimônio sejam evidenciados e que as informações geradas pela Contabilidade da entidade tenham as características que lhes pertinem, dentre as quais salientam-se a utilidade e a confiabilidade;

2. A regulamentação da receita no âmbito da administração pública é estabelecida ou aprovada por lei própria da esfera governamental, de acordo com as disposições constitucionais;
3. As Resoluções do CFC são apenas atos que aprovam os procedimentos contábeis, cujo objetivo é o de preservar a integridade da informação gerada pela Contabilidade.

Na p. 24 do mesmo manual, encontra-se o item 7.1 – Conceito Orçamentário, transcrito a seguir, cujo conteúdo nos remete ao entendimento do art. 35, da Lei 4.320/64:

Do ponto de vista orçamentário, o regime de caixa é legalmente instituído para a receita pública, ou seja, no momento do ingresso de disponibilidade. Tal situação decorre da aplicação da Lei n. 4.320/64, que em seu artigo dispõe que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas.

A adoção do regime de caixa para as receitas decorre do enfoque orçamentário da Lei n. 4320/64, com o objetivo de evitar o risco de que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetivada.

A aplicação do regime orçamentário de caixa abrange também os ingressos indiretos. São denominados ingressos indiretos as operações realizadas pelo ente que consiste na utilização dos direitos, cujos recebimentos estejam previstos no orçamento, para quitar obrigações também autorizadas no orçamento.

O conceito estabelecido no artigo 35 é bastante incisivo ao caracterizar como receita do exercício corrente aquela que for arrecadada no próprio exercício. Não permite nenhuma exceção, mas algumas práticas têm descaracterizado esse conceito.

O equilíbrio das receitas e despesas deve ser compreendido no tempo e não em cada exercício. Este conceito é derivado da aplicação do artigo 35. Não se deve confundir equilíbrio orçamentário da previsão e da dotação, com o equilíbrio da realização das receitas e da execução das despesas.

Aqui, mais uma vez o Manual incorre em equívocos conceituais, quando dá tratamento orçamentário ao regime de gestão financeira conhecido como regime de caixa.

Necessário esclarecer que o orçamento é elaborado com base em princípios que lhes são inerentes, dos quais destaca-se o da unidade de tesouraria estabelecido no art.

56, da Lei 4.320/64, que dispõe que o recolhimento das receitas da entidade é feito a uma só caixa, vedada a criação de caixas especiais.

Ocorre, entretanto, que mais adiante, precisamente nos art. 71 a 74, a Lei abre exceção ao permitir a institucionalização de gestão financeira por fundos especiais, os quais deveriam ser retratados na estrutura do orçamento o que, infelizmente, não é observado.

Assim, há uma confusão entre o princípio da unidade de tesouraria com o regime de caixa. Naquele, observa-se a concentração de receitas em um só caixa, com exclusão das receitas vinculadas a destinações específicas, o qual se constitui em exceção, pois trata-se da gestão por fundos especiais. No segundo, tem-se a movimentação de entrada e saídas de dinheiro, não só através do caixa geral, como também dos caixas especiais vinculados aos programas especiais de trabalho.

4. NOTA TÉCNICA Nº 02/2006 – CNM

A Nota Técnica N. 02/2006, da Confederação Nacional dos Municípios – CNM, orienta que todas as transferências financeiras intergovernamentais, cuja arrecadação pela entidade transferidora se dê no exercício financeiro de 2005, devem ser contabilizadas vinculadas ao orçamento do exercício financeiro de 2005, mesmo que o crédito seja efetivado no exercício financeiro de 2006, mas desde que o órgão transferidor inscreva esses valores em restos a pagar (item I).

Há que se destacar que no item I, acima referido, parece existir um equívoco na expressão *cuja arrecadação pela transferidora*. Em realidade, deveria ser assim redigida: *cuja arrecadação pela entidade receptora*, para retratar o receptor, no caso, o Município.

Esta Nota Técnica, no seu item II, recomenda que os valores referentes às transferências a serem recebidas no exercício devem ser registrados como *créditos a receber no ativo financeiro do Município receptor*, tendo como contrapartida a conta de *receita de transferência intergovernamental*.

Sem dúvida alguma, fica aqui caracterizada a aplicação do *princípio ou regime de competência* para as receitas de transferências constitucionais, cujos valores serão inscritos em conta de créditos a receber no ativo financeiro, repita-se, do Município para expressar o seu direito líquido e certo sobre esses valores. Neste caso, dois outros princípios estão sendo postos em prática, quais sejam: (a) *entidade*, para expressar a propriedade sobre esses valores e (b) a *evidenciação*, objetivo maior da contabilidade, cujo sentido é demonstrar a composição do patrimônio da entidade, do qual se destacam os direitos patrimoniais e a situação econômico-financeira da entidade governamental.

No item III do documento em destaque, está a seguinte recomendação: uma vez contabilizados como receita de 2005, esses valores comporão todos os limites de despesas previstas na Constituição da Federal (25% educação e 15% saúde), na Lei Complementar nº 101/2000 (gastos de pessoal) e nas demais legislações cabíveis (limite de endividamento, entre outros) aumentando, portanto, suas respectivas bases de cálculo.

Conquanto as receitas de transferências constitucionais, bem como as receitas tributárias, possam servir de base nos cálculos de recursos das áreas da educação e da saúde, há que se cuidar para não cometer excessos nos cálculos das despesas do Poder Legislativo, já que para este é utilizado o regime de caixa e não o regime de competência. Esta observação é válida também para o cálculo da *receita corrente líquida*, que, neste caso, exclui os créditos a receber.

5. ART. 42 – LC Nº 101/2000

O interesse repentino na adoção do regime de competência para as receitas governamentais é motivado pelo disposto no art. 42 (*caput*) da LC 101/2.000, cuja transcrição é feita a seguir:

É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

A análise e interpretação do referido dispositivo leva ao entendimento das seguintes situações:

1ª Situação – *contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida, integralmente, nos últimos dois quadrimestres do titular de mandato, no caso, o Prefeito.*

Obrigação de despesa é obrigação de pagamento, e isto só ocorre quando esta se ratifica no processo de reconhecimento da dívida, que deve obedecer a requisitos estabelecidos na legislação pertinente, dentre os quais a existência de disponibilidade de caixa para ser utilizada nos pagamentos devidos.

Pode ocorrer, entretanto, que as inscrições de obrigações a pagar sejam superiores ao volume de disponibilidades de caixa, o que leva o gestor a tomar decisões quanto aos pagamentos. Neste caso, algumas administrações têm recorrido aos cancelamentos de empenhos e conseqüentemente a baixas dos respectivos valores da dívida flutuante na tentativa de compatibilizar as obrigações a pagar com as disponibilidades de caixa.

Atente para os seguintes comentários

Conceitualmente, a Dívida Flutuante constitui-se de obrigações a pagar, reconhecidas como tais, resultantes de operações financeiras orçamentárias ou não, das quais possam surgir bens ou serviços de consumo imediato ou futuro, ao ainda encargos sociais ou financeiros, e que podem estar em circulação nas atividades cotidianas ou correntes da organização.

Assim, observe-se, que não é um simples cancelamento de empenho, ainda que determinado por Decreto do Executivo, que faz com que o crédito desapareça ou se transforme em uma outra modalidade de endividamento, mesmo porque a conversão de Dívida Flutuante, que inscreve os empenhos processados em Dívida Fundada interna, dependerá de uma série de procedimentos que abrangem:

- a) verificação e identificação de dívidas já vencidas;*
- b) negociação de novos prazos, amortização e juros com o credor;*
- c) materialização da negociação sob a forma de declaração de confissão de dívida;*
- d) autorização legislativa para assunção da nova dívida.²:*

Os cancelamentos de empenhos, ainda que autorizados por ato do Executivo, não extinguem as obrigações já reconhecidas como tais no processo de liquidação, conforme mencionado, porque estão vinculados aos contratos, aos convênios ou às leis que lhes deram origem.³

Cabe lembrar que a vinculação dos empenhos aos contratos e convênios se deve ao disposto no art. 55, V, da Lei 8.666/93, que trata das licitações e contratos, conforme o afirmado no Parecer sobre Finanças, Orçamento e Contabilidade, de nº 005/2006, a seguir transcrito:

O ato de empenhar é que classifica a despesa no primeiro grupo que, em realidade, não a representa na sua verdadeira expressão técnica, ou seja, o fato gerador que a caracteriza como despesa ainda não ocorreu. O empenho, representado pelo documento Nota de Empenho, a partir deste ato, passa a fazer parte do contrato, do convênio ou da lei, como comprovante de que a despesa já pode ser realizada a partir da execução de um desses instrumentos.

Observe-se que uma das cláusulas exigidas pela Lei 8.666/93 (ver art.55,V) é a classificação da despesa no orçamento, onde, portanto, o empenho será feito. Daí porque não se cancela o

² REIS, Heraldo da Costa, *Contabilidade e gestão governamental, estudos especiais*, Rio de Janeiro : IBAM, 2004, p. 67

³ Idem, p. 70

*empenho sem se cancelar o contrato, e isto somente acontece a partir do momento em que se verifica inadimplência por parte do contratado.*⁴

2ª Situação – *ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.*

Destaca-se nesta 2ª condição o período em que as obrigações parceladas devem ser pagas, *o exercício seguinte*, devendo existir também a suficiente provisão financeira (caixa) para os respectivos cumprimentos.

O que precisa ficar claro é que a legislação não impede a assunção de obrigações a pagar, integrais ou parceladas, em qualquer período financeiro seguinte àquele em que surgiram, decorrentes do cumprimento de contratos de fornecimentos, prestadores de serviços, empreiteiros de obras, financiamentos, empréstimos etc., *desde que haja a suficiente provisão financeira para os respectivos resgates.*

O problema, entretanto, é entender o conceito de suficiente *provisão financeira* ou *disponibilidade de caixa*. Para uns, a expressão significa, exclusivamente, caixa real ou dinheiro em caixa. Para outros, entretanto, *créditos a receber* garantidos por lei ou contratos representam também dinheiro em caixa, daí por que a gestão financeira e a Contabilidade devem adotar o regime de competência para as receitas.

Entretanto, um novo problema poderá surgir, desta vez em torno dos créditos tributários e/ou contratuais inscritos na Dívida Ativa, o que possibilitaria a diminuição do volume do Ativo Financeiro da entidade governamental.

Por oportuno, esclareça-se a necessidade dos Ativos e Passivos Financeiros apresentarem suas respectivas contas segregadas de tal forma que possibilitem identificações de caixas vinculados a obrigações a pagar resultantes de fundos especiais e/ou de convênios e de outros tipos de obrigações, o que facilitaria sobremaneira a identificação da real situação financeira da entidade governamental.

6. COMUNICADO SDG Nº 05/2005 – TCE/SP

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, por meio do comunicado republicado em 11.02.2005, a seguir transcrito, assim se manifesta sobre a Nota Técnica nº 02/2006, da CNM:

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo torna público que tomou conhecimento da Nota Técnica nº 01/2005, expedida pela Confederação Nacional dos Municípios, pela qual seus

⁴ REIS, Heraldo da Costa, Parecer IBAM nº 005/2006, PM S. Rita do Pardo, MS

associados foram orientados no sentido de que todas as transferências intergovernamentais (FPM, ICM, CIDE, IPI etc.) recebidas nos primeiros dias do corrente exercício deverão compor o balanço de 2004. Referida orientação infringe as disposições do artigo 35 da Lei Federal nº 4.320/64, razão porque este Tribunal alerta, os senhores responsáveis por aqueles balanços, que a contabilização seja efetuada de conformidade com os preceitos legais.

Vários estudiosos da contabilidade pública têm afirmado em seus respectivos trabalhos que o regime misto é estabelecido no art. 35, I e II, da Lei 4.320/64, como a seguir se exemplifica

Pelo mandamento legal, somente podem pertencer ao exercício financeiro as receitas efetivamente recebidas – arrecadadas – pelo Poder Público, independentemente do recolhimento aos cofres do Tesouro. Mesmo que haja o compromisso firme de terceiros em assumir ou efetuar o recolhimento de uma receita, ou seja, apesar de ela ser merecida e estar ganha, a Contabilidade Governamental não a registrará na forma como ocorreria na iniciativa privada. :⁵

João Batista Fortes de Souza, *Contabilidade Pública, Teoria e Prática*, 1998, citado pelo Prof. Inaldo da Paixão, assim afirma

Nesse particular, a lei já é frontalmente contra o princípio contábil, quando determina que só devem ser consideradas, dentro do exercício financeiro, as receitas nele arrecadadas, enquanto que o Princípio de Competência afirma que as receitas devem ser consideradas em função da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do seu recebimento⁶.

O que ocorre é um profundo equívoco nas interpretações citadas sobre o art. 35, I e II, da Lei 4.320/64, ou seja, há uma confusão de entendimento de gestão financeira e de procedimentos de contabilidade, que são práticas diferentes, como se verifica nos comentários ao presente dispositivo, a seguir transcrito

Depois de longos anos de discussões e tentativas sobre vários sistemas para contabilizar a execução do orçamento da receita e da despesa, parece que o procedimento preconizado no artigo ora em comentário satisfaz as necessidades de registro, controle e de análise das receitas e despesas públicas.

⁵ ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos, *Redescobrimo a Contabilidade Governamental – uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência* – Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2004, p.141

⁶ Idem p. 141

Outra observação é que há uma profunda diferença entre gestão financeira e contabilidade. Tradicionalmente vem se adotando o regime financeiro misto na Contabilidade, o que, evidentemente, tem distorcido as informações por ela geradas⁷:

Por que a confusão de entendimento ? Porque, em nenhum momento, o art. 35, I e II, determina que as receitas e despesas governamentais devam ser registradas pelo regime misto ou regime de competência. Dispõe apenas que receitas e despesas pertencem ao exercício financeiro, mesmo porque este art. deve ser interpretado em conjunto com o art. 39, como se demonstrou, e que os mencionados dispositivos estão inseridos no Título IV que trata *exclusivamente de gestão financeira* no exercício financeiro.

A própria Lei 4.320/64 abre o Título IX, dedicado exclusivamente à *Contabilidade*, cujas regras se iniciam a partir do art. 83, no Capítulo I, que trata das Disposições Gerais e do qual se destaca o art. 85, cujo *caput* permite inferir a observância dos princípios fundamentais de contabilidade, dentre os quais o da Competência, como a seguir se verifica:

Art. 85 – Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Evidentemente, a organização do sistema de informações contábeis leva em consideração os princípios fundamentais de contabilidade, dentre os quais a *Evidenciação, a Entidade e a Competência*⁸, que orientam os procedimentos de registros contábeis, com o fim de evidenciar de forma sólida, correta e, portanto, confiável, a composição do patrimonial a qual resulta de operações das mais variadas naturezas, tal como afirmado ainda nos comentários ao art. 35, I e II, a seguir transcrito:

Entretanto, nunca é demais mencionar que há uma tendência de se adotar o princípio da competência para os registros contábeis das receitas e das despesas. A Lei N. 8.666/93, no que diz respeito aos registros de recursos financeiros oriundos de contratos e convênios, nos leva a considerar este princípio para os registros desses recursos.

Esta idéia é levada a sério quando se trata de gastos que dependem do processo de liquidação da prestação de contas

⁷ MACHADO Jr., J. Teixeira, REIS, Heraldo da Costa, *A Lei 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal*. 31. ed. Rio de Janeiro : IBAM, 2002/2003 p. 94

⁸ REIS, Heraldo da Costa, *Contabilidade e gestão governamental : estudos especiais*. Rio de Janeiro : IBAM, 2002/2003 p.145-173

*como, por exemplo, os adiantamentos ou suprimentos de fundos a funcionários, as subvenções sociais ou econômicas, que se vinculam a contraprestação de bens e serviços, para os respectivos reconhecimentos das despesas.*⁹

Cabe aqui o alerta à administração da necessidade de a Contabilidade cumprir o seu objetivo, qual seja, o de revelar todos os valores que integram, que passarão a integrar ou em vias de integração, sejam sob a forma de bens tangíveis, direitos líquidos e certos, ao patrimônio da Organização, a par da clareza que devem ter as informações geradas e resultantes dos registros das transações governamentais, a fim de que se possa analisar e avaliar as informações contidas nas demonstrações.

É uma referência à Evidenciação como objetivo primordial da Contabilidade, a qual tem sido desobedecida talvez pela desinformação da administração da entidade, que não lhe tem dado a devida importância, deixando muitas vezes de revelar fatos que tornariam mais visível a sua situação econômico-financeira, o que significa afirmar que aquele objetivo não tem sido cumprido, ou mesmo alcançado.

O que se tem demonstrado até aqui, como entendimento sobre o problema, apóia-se no fato de que a lei permite inferir sobre procedimentos que podem ser adotados pela gestão financeira e pela Contabilidade, tendo em conta o que seja letra e espírito da lei, tal como se transcreve a seguir:

*A Letra da norma não representa tudo dentro dela, é justamente por isso que se busca interpretá-la. O exegeta procura descobrir, no trecho submetido a seu exame, o respectivo alcance, o conteúdo, o espírito; mas em o fazendo, deve cuidar para que não force o sentido, não amplie ou restrinja demais, atingindo assim a situações evidentemente fora dos limites compreendidos na norma considerada*¹⁰.

7. ART. 35, I e II e ART. 39 – LEI N. 4.320/64

Para muitos estudiosos, o regime misto decorre do que dispõe o art. 35, I e II, da Lei 4.320/64, a seguir transcrito:

Art. 35 - Pertencem ao exercício financeiro:

- I. as receitas nele arrecadadas;**
- II. as despesas nele legalmente empenhadas.**

⁹ MACHADO Jr., J. Teixeira, REIS, Heraldo da Costa, *A Lei 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal*. 31. ed. Rio de Janeiro : IBAM, 2002/2003, p. 94

¹⁰ MAGALHÃES, Celso de, *Aplicação administrativa do direito – síntese de hermenêutica*, Departamento Administrativo do Serviço Público, Serviço de Documentação, 1955, p.9

Ao se analisar o conteúdo do dispositivo mencionado, verifica-se que:

a) *Pertencem ao exercício financeiro (caput)*

O *caput* do artigo dispõe que se deve reconhecer, apropriar e classificar no período financeiro (exercício) em que se concretizou o **fato gerador da receita e da despesa**, considerando-se o *exercício financeiro* o período que vai de 1º de janeiro a 31 dezembro, o qual coincide com o ano civil, conforme o disposto no art. 34 da Lei 4.320/64;

b) *as receitas nele arrecadadas (inciso I)*

Preliminarmente, deve-se identificar o significado da expressão **receita** que, em administração pública, pode ser definida nos seguintes sentidos:

- **amplo**, que significa a entrada de dinheiro em caixa, independentemente da sua origem, e
- **estrito**, que se restringe àqueles valores provenientes das atividades geradoras de receitas da organização, próprias ou de relações jurídicas e de mandamentos constitucionais, que, como elemento novo, produzem efeitos financeiros e, conseqüentemente, acréscimos ao patrimônio da entidade, e sobre os quais não existem reivindicações de terceiros.

De acordo com o art. 39, da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, os **créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não-tributária, serão escriturados como receita do exercício que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.**

A expressão **créditos da fazenda pública** tem um significado especial, pois referem-se aos direitos líquidos e certos garantidos por lei, por contratos ou convênios, que têm relações com prestação de serviços, entregas de bens e outros valores.

Créditos de **natureza tributária**, referem-se aos tributos fiscais e parafiscais de competência do ente governamental, e os créditos **não-tributários** referem-se àqueles oriundos de contratos, convênios, transferências governamentais e outros a que porventura o ente governamental tenha direito tais como multas, indenizações, restituições etc.

A expressão **receita arrecadada**, em realidade, tem o significado de **realização** ou de **concretização direta pelo caixa** ou pela **conversão de direitos líquidos e certos**, ou seja, pode-se reconhecer como receita líquida e certa, ainda que não tenha sido recebida por caixa, aquela traduzida por *direitos líquidos e certos*, seja por força da lei, seja por força de contratos.

Há uma diferença profunda entre os dispositivos mencionados, ou seja, entre os arts. 35 e 39, no que respeita às flexões do verbo arrecadar, que no art. 35 pode ser interpretado como ação passada, **que nele foram arrecadadas**, e como ação presente, **que nele estão sendo arrecadadas** e no art. 39 a lei flexiona o verbo no

futuro **forem arrecadadas**, o que nos leva interpretar que, antes da receita efetivar-se em moeda na caixa, os créditos ou os direitos líquidos e certos deverão ser considerados no exercício, dando pois a entender que o regime a ser adotado é o da competência.

Assim, por exemplo, o lançamento do IPTU, no início do exercício, deve ser reconhecido como receita efetiva em razão do direito líquido e certo institucionalizado pela lei; as transferências constitucionais também devem ser reconhecidas como receitas efetivas em razão do direito líquido e certo institucionalizado por força do mandamento constitucional, devendo ser tomada a informação sobre o valor a receber, publicada no Diário Oficial da União e do Estado. São, pois, **créditos a receber** e, portanto, direitos líquidos e certos, garantidos por lei. Aluguéis a serem recebidos são contabilizados como receitas efetivas em função do direito líquido e certo, garantido pelo contrato.

c) as despesas nele legalmente empenhadas (inciso II)

A despesa governamental passa pelo processo de licitação, sendo esta dispensada e/ou inexigida desde que atenda a certas condições estabelecidas na legislação que lhe pertine, tendo à frente a Lei nº 8.666/93 com as alterações que lhes foram introduzidas por leis posteriores.

A despesa na administração pública pode provir de uma lei, de um contrato ou de um convênio, e pode ser examinada, como a receita, no sentido:

- **amplo**, o qual refere-se a uma simples compra de materiais para expediente, assim como à amortização de um empréstimo tomado, ou à compra de um terreno ou de um edifício, ou ainda à prestação de serviços.
- **estrito**, refere-se ao consumo efetivo dos bens e serviços para a concretização de um objetivo previamente delineado.

Assim, após o processo de licitação a que se submete a despesa, e escolhido o vencedor, que poderá ser um fornecedor, um empreiteiro de obras ou um prestador de serviços, é firmado o contrato, que conterá as características fundamentais que lhes são determinadas pela lei (ver. art. 55, parágrafos e incisos respectivos – Lei nº 8.666/93), cujo valor, integral ou parceladamente, será empenhado na dotação fixada para a despesa, cuja classificação é indicada em uma das cláusulas contratuais, conforme o inciso V, do art. 55, Lei nº 8.666/93, já mencionado.

O empenho é uma decorrência do disposto no art. 60 e incisos da Lei 4.320/64, que dá as condições necessárias à execução da lei, do contrato ou do convênio, de cuja concretização, seja no exercício de sua origem, seja no exercício seguinte, surge a despesa no seu verdadeiro sentido.

Assim, considera-se **realização de despesa** não o seu empenhamento, mas a concretização do seu objeto ou do seu fato gerador, o qual pode se dar no exercício de origem ou em exercício seguinte.

Quer dizer, o fato de se ter empenhado \$ 1.000,00 (mil reais) no exercício 2005, não significa que a *despesa realizada* tenha sido desse valor. Provavelmente, o valor tenha sido menor e a diferença é realizada no exercício de 2006 ou em exercícios subsequentes, de acordo com a vigência do contrato, da lei ou do convênio. Significa afirmar que uma parte desse valor é reconhecida e apropriada pela Contabilidade no exercício de 2005 e a outra parte em 2006, conquanto a execução orçamentária (subsistema de contabilidade orçamentária) apresente um valor total empenhado maior que o valor realizado (subsistemas de contabilidade financeira e patrimonial). A diferença é transferida para o exercício seguinte, nas contas de compensação, como ***despesas em processamento***.

Desta forma, a expressão ***despesa legalmente empenhada*** tem um significado estritamente orçamentário e financeiro, ou seja, o seu conteúdo é expresso em despesa empenhada processada e não processada, cujos efeitos são reconhecidos no exercício da seguinte forma:

- ***orçamentários***, pelo reconhecimento e apropriação da totalidade dos empenhos feitos no exercício da execução do orçamento;
- ***financeiros***, pelo reconhecimento e apropriação exclusiva da despesa processada, cujo fato gerador ocorrera no período em vigência. Observe que este pode acontecer em períodos seguintes, em que pese o empenho ter sido feito em exercício anterior.

8. REGIME DE CAIXA E REGIME DE COMPETÊNCIA

a) *Regime de caixa*

É o regime pelo qual se processam as movimentações de recebimentos e de pagamentos de valores por caixa, independentemente do fato gerador de receitas e despesas ter ocorrido ou não.

Em realidade, é regime de gestão financeira e não de Contabilidade. Nesta, contudo, costuma-se registrar as receitas pelo regime de caixa, em que pese ser consequência de uma interpretação equivocada da legislação financeira, cujo dispositivo, art. 35, I e II, da Lei 4.320/64, foi acima analisado.

Nos comentários ao art. 35, I e II, acima mencionado, no livro A Lei 4320 Comentada, encontra-se a seguinte afirmação: ¹¹

Várias são as razões que levam a administração a adotar o regime de caixa para as receitas arrecadadas, das quais destacam-se as que se seguem: (1) a segurança nas decisões

¹¹ MACHADO Jr., J. Teixeira, REIS, Heraldo da Costa, A lei 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal. 31 ed. Rio de Janeiro : IBAM, 2002/2003, p. 95

sobre pagamentos com base nas disponibilidades efetivas de caixa; (2) o conservadorismo do regime que permite apurar a situação financeira da entidade com base na informação do caixa único.

A adoção do regime de competência implica a utilização de uma conta, geralmente denominada de **créditos a receber**, que reflita os direitos da entidade, sejam os surgidos por força de lei ou de mandamento constitucional, sejam os oriundos de contratos.

Para demonstrar o desempenho da gestão financeira ou de caixa, no exercício financeiro ou em período menor, elabora-se a demonstração denominada Balanço Financeiro, conforme Anexo de nº 13, da Lei 4.320/64, cujo art. 103 e seu parágrafo único assim dispõem:

Art. 103 – *O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.*

Parágrafo único – *Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.*

Sobre o Balanço Financeiro são feitos os seguintes comentários

Como se vê, o interesse primordial é salientar os saldos que se transferem de exercício, ao mesmo tempo que se aproveita para dar uma idéia do movimento do financeiro de todo o exercício.

O Balanço Financeiro é a demonstração de tesouraria e bancos – enfim, do movimento financeiro, não se compreendendo nestes as despesas empenhadas não processadas, as quais podem ser transferidas para o exercício seguinte no subagrupamento de contas de Compensação Ativas e Passivas.

O sistema tem a vantagem de fazer com que no Balanço Financeiro apareçam as operações de caráter financeiro que alteraram o fluxo de caixa no período para o qual se elabora a demonstração.^{12, 13}

É necessário que se esclareça que os Restos a Pagar (Processados) são demonstrados na receita extra-orçamentária, não porque tenham gerado receita, mas apenas porque os empenhos que o compreendem estão incluídos na Despesa

¹² MACHADO Jr., J. Teixeira, REIS, Heraldo da Costa, *A Lei 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal*. 31. ed. Rio de Janeiro : IBAM, 2002/2003, p. 95.

¹³ Idem, p. 214.

Orçamentária – Processada, que é demonstrada na coluna apropriada. A outra razão, que é prospectiva, é para termos conhecimento de que esse valor vai transitar pelo fluxo de caixa no período seguinte produzindo-lhe alterações

Como complemento aos comentários acima, pode-se afirmar o seguinte:

1. a introdução dos **restos a pagar** na coluna da receita tem por fim converter o regime de competência, adotado para as despesas, em regime de caixa, para desta forma, compatibilizar-se com as receitas tratadas no regime de caixa.
2. quando, entretanto, utiliza-se o regime de competência para as receitas e, neste caso, a conta **créditos a receber**, o saldo desta conta deverá ser inscrito na coluna da despesa extra-orçamentária para converter aquele regime em regime de caixa e, desta forma, compatibilizar-se com as despesas.
3. que o Balanço Financeiro é elaborado à luz do disposto no art. 35, I e II, acima analisado.

b) Regime de competência

O regime de competência é aquele em que as receitas, as despesas e outras operações são reconhecidas e apropriadas ao exercício pela ocorrência do respectivo fato gerador.

Assim, a primeira providência a ser adotada, antes do registro, é analisar a operação da qual surge uma receita ou uma despesa a fim de identificar o respectivo fato gerador, tal como se exemplifica a seguir:

- **Receita de convênio** – o fato gerador é a aplicação efetiva dos recursos conveniados naquilo que constitui o objeto do convênio;
- **Receita de impostos de lançamento direto e/ou por homologação** – o fato gerador é estabelecido na lei tributária do município, da qual surge o direito líquido e certo à percepção do respectivo valor;
- **Despesa** – o seu fato gerador é o consumo efetivo, imediato ou de longo prazo, de bens e/ou serviços nas atividades da organização.

No regime de competência, tomando-se por base os exemplos dados, podem-se identificar os seguintes elementos que orientarão a análise, a avaliação de qualquer operação realizada e que são as bases para a sua adoção:

- **Fato gerador** – o que motiva a realização da receita e/ou da despesa, ainda que não tenha sido recebida ou paga por caixa, respectivamente. Assim, como fato gerador da receita tem-se a lei ou a despesa resultante de um contrato ou de um convênio. No primeiro, tem-se como exemplo a Constituição da República ou a Lei Tributária. No segundo, tem-se os serviços geradores de receitas e os próprios convênios;
- **Período de ocorrência** – é aquele em que o fato gerador ocorre. Assim, por exemplo, mesmo que uma despesa seja empenhada no exercício X1, o seu fato

gerador pode ocorrer no exercício X2. É o caso do empenho global, do empenho por estimativa ou mesmo das depreciações;

- **Correlação da receita com a despesa** – ou seja, a receita, neste conceito, é uma variável dependente e a despesa, da qual aquela decorre, é uma variável independente. Na administração pública pode-se afirmar que as receitas de impostos e de transferências constitucionais independem de despesas para os respectivos reconhecimentos e registros como tais. Aqui podem ser exemplificados os convênios, os serviços geradores de receitas, as obras públicas etc.

A receita de convênio, por exemplo, cujo fato gerador é a despesa conseqüente da aplicação efetiva dos recursos destinados ao respectivo objeto, deve ser contabilizada no regime de competência, conforme se confirma pelos comentários a seguir transcritos.¹⁴

Desta forma, no que respeita às receitas oriundas de convênios ou até mesmo das transferências voluntárias, o reconhecimento de ambas se deve dar no momento do respectivo fato gerador, ou seja, da aplicação efetiva do recurso financeiro recebido por antecipação e registrado no Passivo Financeiro da receptora no que se constitui o objeto de uma e de outra

9. CONCLUSÃO

A adoção do princípio da competência para as receitas (e para as despesas), conquanto possa haver divergências de entendimentos da legislação, com certeza só tem a beneficiar a administração das entidades governamentais, porque possibilita:

- Controle prévio sobre os devedores da fazenda pública;
- Controle prévio sobre a Tesouraria ou Caixa da entidade governamental;
- Controle prévio sobre o cadastro dos contribuintes;
- Visualização mais clara da situação econômico-financeira do ente governamental.

O regime de caixa tem provocado distorções nas receitas governamentais, posto que não possibilita a visualização integral do seu volume no exercício. Se, por exemplo, o Município lança o IPTU (que é imposto de lançamento direto) no valor de \$ 100.000 e no exercício arrecada somente 80% (oitenta por cento) deste valor, que é classificada como receita tributária desse exercício, o restante, provavelmente, será inscrito na Dívida Ativa, a qual será arrecadada, provavelmente, no exercício seguinte como receita da cobrança da dívida ativa. É, sem dúvida alguma, uma distorção gravíssima de entendimento que se reflete na informação sobre a gestão financeira e sobre o desempenho tributário da entidade governamental.

¹⁴ MACHADO Jr., J. Teixeira, REIS, Heraldo da Costa, *A Lei 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal*. 31. ed. Rio de Janeiro : IBAM, 2002/2003, p.95

O excesso de formalidade de alguns setores da administração pública tem restringido o entendimento de certas disposições da legislação financeira, contribuindo para a existência de dificuldades que, na maioria das vezes, prejudica o desenvolvimento ou a evolução de conceitos, em virtude da expansão e do aperfeiçoamento das atividades governamentais.

O equívoco na interpretação de dispositivos da legislação, também tem contribuído para o aparecimento de dificuldades e/ou obstáculos que levam os responsáveis pela Contabilidade das entidades governamentais a cometerem erros, ainda que não intencionais, mas que distorcem as informações sobre a situação patrimonial.

Por fim, o não registro prévio dos direitos líquido e certos da organização governamental faz com que a Contabilidade não cumpra com a sua missão institucional, ou seja, gerar informações úteis e confiáveis, só para citar duas dentre outras características fundamentais que lhes pertinem, a partir das quais são tomadas decisões sobre ações que se vão desenvolver.

Para concluir, é entendimento que, não apenas as receitas de transferências constitucionais, mas também as demais receitas governamentais, tenham o tratamento do regime de competência, devendo, entretanto, dedicar-lhes os cuidados já mencionados neste trabalho.