

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Cristiane Babilônia de Melo

UMA DISCUSSÃO SOBRE A TRANSIÇÃO DO RECONHECIMENTO DA RECEITA
PÚBLICA NO BRASIL PARA O REGIME CONTÁBIL DE COMPETÊNCIA

Brasília, DF
2014

Professor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Jaime Martins de Santana
Decano de Pesquisa e Pós-graduação

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Rodrigo de Souza Gonçalves
Coordenador Geral do Programa Multi institucional e Inter-regional de
Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Cristiane Babilônia de Melo

UMA DISCUSSÃO SOBRE A TRANSIÇÃO DO RECONHECIMENTO DA RECEITA
PÚBLICA NO BRASIL PARA O RÉGIME CONTÁBIL DE COMPETÊNCIA

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão do curso de graduação em Ciências Contábeis e Atuariais e obtenção do certificado do curso.

Orientador:
Profa. Dra. Diana Vaz de Lima

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade na Sociedade

Brasília, DF
2014

MELO, Cristiane Babilônia de Melo

Uma discussão sobre a transição do reconhecimento da Receita Pública no Brasil para o Regime Contábil de Competência.

23. p.

Orientador(a): Profa. Dra. Diana Vaz de Lima.

Trabalho de Conclusão de curso (Artigo – Graduação) – Universidade de Brasília, 2º Semestre letivo de 2014.

Aos meus pais, Marcelino Moreira de Melo e Elaine Moreira Babilônia de Melo, que sempre estiveram na torcida pelo meu sucesso e prontos para me acolher nos momentos de dificuldade.

Ao meu noivo, Daniel Fidelis, que sempre me incentivou a continuar e teve paciência com as minhas ausências.

Aos meus irmãos, Luciana e Marcelo, meus exemplos de dedicação, esforço e perseverança para atingir os objetivos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a DEUS, sem O qual nada disso seria possível. Por Sua presença constante na minha vida.

Agradeço aos meus familiares pela paciência, dedicação e incentivo durante todo o período de execução do trabalho.

Ao meu noivo, pela constante motivação e animação, não deixando que eu fraquejasse em momento algum.

Aos meus amigos, pela amizade, cumplicidade e convivência. Cada um da sua maneira colaborou para que o trabalho fosse realizado.

“E ainda que tivesse o dom de profecia, e conhecesse todos os mistérios e toda a ciência, e ainda que tivesse toda a fé, de maneira tal que transportasse os montes, e não tivesse amor, nada seria.”

1 Coríntios 13:2

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CTN	Código Tributário Nacional
FMI	Fundo Monetário Internacional
GFS	Government Finance Statistics
GPFRs	<i>General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities</i>
IFAC	Federação Internacional de Contabilidade
IPSAS	Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
LOA	Lei Orçamentária Anual
LQF	Projeto de Qualidade Fiscal
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MTO	Manual Técnico do Orçamento
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
PCO	Procedimentos Contábeis Orçamentários
PCP	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
SEMAG	Secretaria de Macroavaliação Governamental
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
VPA	Varição Patrimonial Aumentativa

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	2
2	REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO.....	3
	2.1 Princípio da Competência versus Princípio da Legalidade	3
	2.2 Regime Contábil: aspectos conceituais e legais	4
	2.3 Caracterização e Reconhecimento da Receita Pública no Brasil	5
3	METODOLOGIA	7
4	UMA DISCUSSÃO SOBRE A TRANSIÇÃO DO RECONHECIMENTO DA RECEITA PÚBLICA NO BRASIL PARA O REGIME CONTÁBIL DE COMPETÊNCIA	7
	4.1 Registro Contábil do "Mundo Orçamentário"	7
	4.2 Registro Contábil do "Mundo Patrimonial"	9
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	11
	REFERÊNCIAS	12

Uma Discussão sobre a Transição do Reconhecimento da Receita Pública no Brasil para o Regime Contábil de Competência

RESUMO

O regime contábil de competência pressupõe que transações e eventos sejam reconhecidos no momento do fato gerador, independentemente de seu pagamento ou recebimento, e, como representa um dos pressupostos da Contabilidade, os governos dos Países têm envidado esforços para sua adoção. No caso da Administração Pública brasileira, que ao longo dos anos pautou o conceito de receita pública em termos orçamentários, a transição para o regime de competência tem demandado ações que permitam atender tanto o dispositivo legal do regime da receita orçamentária como o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros. Nesse sentido, o presente estudo tem como objetivo apresentar uma discussão sobre a transição do reconhecimento da receita pública no Brasil para o regime contábil de competência. Trata-se de estudo de natureza exploratória, bibliográfica, documental e normativa, com abordagem de pesquisa do tipo qualitativa. Os resultados mostram que foram criados dois ambientes que devem conviver em harmonia: o orçamentário e o patrimonial, devendo, do ponto de vista patrimonial, a receita pública ser reconhecida no momento do fato gerador, e, do ponto de vista orçamentário, ser realizada apenas no momento da arrecadação, em consonância com os dispositivos legais.

Palavras-chaves: Regime Competência. Receitas Públicas. Setor Público. Padrões Internacionais.

1 INTRODUÇÃO

Segundo a *International Federation of Accountants* (IFAC), a adoção do regime de competência pressupõe que as transações e os eventos devem ser reconhecidos independentemente de seu pagamento ou recebimento, mas quando ocorrem (IFAC, 2010). Em que pese a adoção do regime de competência ser um dos pressupostos da Contabilidade, ele não é adotado por vários Governos de Países (PwC, 2013).

A experiência brasileira mostra que a Administração Pública, ao longo dos anos, sempre pautou o conceito de receita pública em termos orçamentários, o que a levou a se distanciar do Princípio Contábil da Competência. Com o processo de convergência aos padrões contábeis internacionais, a discussão sobre a adoção do regime contábil de competência veio à tona, obrigando o Governo brasileiro a envidar ações para adequação dos seus registros contábeis.

Ao publicar as orientações estratégicas para a contabilidade aplicada ao Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) do Brasil se posicionou trazendo que, sem a adoção do regime de competência, diversos ativos e passivos podem não ser reconhecidos, e que o objetivo de evidenciar a situação financeira e os resultados do exercício ficariam fortemente prejudicados (CFC, 2008).

Com o intuito de contribuir para o desenvolvimento da contabilidade pública brasileira, o CFC estabeleceu três grandes diretrizes estratégicas (CFC, 2008), cujas implantações deveriam ocorrer a partir da celebração de parcerias, sendo elas: promover o desenvolvimento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público, estimular a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS, em inglês) e fortalecer institucionalmente a contabilidade aplicada ao setor público, contemplando, em todo o seu conteúdo, a necessidade da adoção do regime de competência.

Uma dessas parcerias foi realizada com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), na qualidade de órgão central de contabilidade da União (art. 50, § 2º da Lei nº 101/2000), no sentido de desenvolver as ações necessárias para promover a convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público editadas pelo CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente, conforme disposto no art. 1º da Portaria MF nº 184/2008.

Uma das ações desenvolvidas pela STN nesse sentido foi a publicação do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), criado com o objetivo de atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um Plano de Contas Nacional. Com relação ao regime contábil, o MCASP dispõe sobre a necessidade de a contabilidade manter um processo de registro apto para sustentar o dispositivo legal do regime da receita orçamentária concomitantemente com o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros.

Diante do exposto, considerando que a transição para o regime contábil de competência é um dos pilares para adoção dos padrões internacionais, mas que há no Brasil a necessidade de se considerar o relacionamento do regime orçamentário com o regime contábil, o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: *que ações têm sido envidadas pelo Governo brasileiro para a transição do reconhecimento da receita pública para o regime contábil de competência?*

Portanto, o presente estudo tem como objetivo apresentar uma discussão sobre ações envidadas pelo Governo brasileiro para a transição do reconhecimento da receita pública para o regime contábil de competência.

Para atender à questão de pesquisa, foi realizado levantamento bibliográfico, documental e normativo sobre o tratamento contábil da receita pública no Brasil a partir das

referências legais em vigor e das partes I e II do MCASP, que tratam, respectivamente, dos procedimentos contábeis orçamentários (PCO) e dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCP).

Além desta introdução, o presente estudo apresenta mais quatro capítulos. No Capítulo 2, são apresentados os aspectos conceituais e legais relativos aos regimes contábeis, a caracterização da receita pública no Brasil e o reconhecimento da receita à luz da Teoria Contábil. A metodologia adotada no estudo é apresentada no Capítulo 3. No Capítulo 4 são apresentadas as ações adotadas pelo Governo brasileiro que permitam atender tanto o dispositivo legal para o registro da receita orçamentária como para o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros. As considerações finais são apresentadas no Capítulo 5, e, em seguida, as referências utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

2.1 Princípio da Competência *versus* Princípio da Legalidade

Considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e a abrangência dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público, em 2007 o CFC publicou a Resolução CFC nº 1.111, aprovando o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade, denominada *Interpretação dos Princípios de Contabilidade Sob a Perspectiva do Setor Público*.

Mantendo as mesmas diretrizes da Resolução nº 750/1993, devidamente atualizada, a Resolução CFC nº 1.111/2007 elencou que são seis os Princípios Contábeis aplicáveis ao Setor Público: entidade, continuidade, oportunidade, valor original, competência e prudência.

Com relação ao Princípio de Competência, foco do presente estudo, a Resolução CFC nº 750/1993 dispõe que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. E que o Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

Sob a perspectiva do setor público, a Resolução CFC nº 1.111/2007 foi mais direta e objetiva, trazendo apenas que o Princípio da Competência aplica-se integralmente ao Setor Público. Nascimento (2008) ratifica que esse princípio determina que o momento de reconhecimento das alterações no ativo ou no passivo, das quais resultam um aumento ou diminuição no patrimônio líquido, coincide com a ocorrência do fato gerador e não quando há entrada ou saída nas disponibilidades da entidade.

Na visão de Pigatto et al (2010), nas entidades sem fins lucrativos, como as governamentais, a confrontação de causa e efeito das receitas e despesas representa a diferença entre os valores que se incorporaram e os que se desincorporaram do patrimônio. Assim, para o autor, a aplicação do Princípio da Competência, como regime contábil, em ambas, constitui o momento de reconhecimento da alteração patrimonial quantitativa, embora com significados distintos.

Em que pese os Princípios Contábeis representarem essência das doutrinas e teorias relativas à Contabilidade (art. 2 da Resolução nº 750/1993 e atualizações), no caso da Administração Pública brasileira, há de se atentar para a observância ao Princípio da Legalidade (art. 37 da Constituição Federal de 1988), segundo o qual todos os atos da Administração têm de estar em conformidade com os princípios legais.

O entendimento comum é que o Princípio da Legalidade não se refere apenas à observância às leis, mas também aos regulamentos que contém normas administrativas, e que, quando a Administração Pública se afasta destes comandos, pratica atos ilegais, produzindo, por consequência, atos nulos e respondendo por sanções por ela impostas.

Cruvinel e Lima (2011) comentam que esse também é o entendimento do Tribunal de Contas da União (TCU), segundo o qual a área pública deve proceder de acordo com o Princípio da Legalidade estrita, não podendo a harmonização contábil prevalecer sobre uma lei ordinária. A recomendação é que ao buscar a harmonização aos pronunciamentos dos organismos internacionais de Contabilidade, a esfera pública, que é regida pelo Princípio da Legalidade estrita, não pode prescindir de alteração na lei que estabelece as normas para seus registros e demonstrações contábeis.

Essa limitação imposta pelo Princípio da Legalidade fez com que a STN desenvolvesse no MCASP ações para compatibilizar a visão orçamentária com a visão patrimonial, mas ainda há órgãos de fiscalização que reagem a qualquer dispositivo que venha contrariar o dispositivo legal, como é o caso da interpretação do regime contábil aplicado ao setor público brasileiro (CRUVINEL, LIMA, 2011).

2.2 Regime Contábil: aspectos conceituais e legais

De acordo com Moura (2003), as bases de reconhecimento das receitas e das despesas são denominadas de regime contábil. Para Wilges (2006), regimes contábeis são fórmulas de apuração dos resultados financeiro, patrimonial ou econômico, utilizadas periodicamente no exercício.

Segundo relatório divulgado pela PwC do Brasil (PwC, 2013), geralmente as práticas contábeis adotadas pelos Governos são classificadas em quatro categorias: regime de caixa, regime de caixa modificado, regime de competência modificado e regime de competência:

- a) *regime de caixa*: as receitas e despesas de caixa são apropriadas no período de seu recebimento ou pagamento.
- b) *regime de caixa modificado*: as receitas de caixa e os desembolsos comprometidos no orçamento anual são registrados e divulgados até um período especificado após o fim do exercício.
- c) *regime de competência modificado*: o regime de competência é usado, mas determinadas classes de ativos (ativo fixo, por exemplo) ou passivos não são reconhecidas.
- d) *regime de competência*: as transações e os eventos econômicos são registrados e divulgados por ocasião de sua ocorrência, independentemente do momento em que as transações de caixa ocorrem.

De acordo com o disposto no relatório *Government Finance Statistics - GFS*, que parte de uma série de diretrizes internacionais de metodologias estatísticas emitidas pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), o regime contábil de caixa fornece informações úteis para a gestão da liquidez do governo, porém, fluxos não monetários não são registrados, uma vez que não há fluxos de caixa envolvidos nessas transações. Portanto, a base de gravação de caixa não registra completamente todas as atividades e fluxos de recursos (FMI 2014, § 3.67, tradução nossa).

Ao estabelecer as orientações estratégicas para o desenvolvimento da contabilidade pública no Brasil, em 2007, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) determinou que para dar efetividade à Contabilidade do Setor Público como fonte de informações seria necessário aplicar os Princípios de Contabilidade, destacando-se, entre eles, o regime de competência.

Em conformidade com a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBC T SP 16.5, que trata do registro contábil, emitida pelo CFC em 2008, as transações governamentais devem ser registradas no momento do seu fato gerador, independentemente da execução orçamentária (item 21).

Cruvinel e Lima (2011) esclarecem que o fato gerador corresponde àquele que dá origem ao ato ou fato administrativo e, segundo os autores, é a partir do fato gerador que são realizados o reconhecimento e o registro na contabilidade. Para Moura (2003), os fatos

geradores dos registros são fenômenos contábeis que merecem ser contabilizados. Na visão do TCU, o fato gerador representa a entrega dos bens ou a prestação do serviço pelo credor, mediante a qual surge obrigação para o Estado e registra-se a redução do patrimônio líquido (TCU, 2012).

2.3 Caracterização e Reconhecimento da Receita Pública no Brasil

Ao longo dos anos, o conceito de receita no âmbito da Administração Pública brasileira se pautou em termos orçamentários (CRUVINEL, LIMA, 2011; NASCIMENTO, 2008; MONTEIRO, 2012). Segundo o Manual Técnico do Orçamento (MTO) do Governo brasileiro, as receitas públicas representam ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado que se desdobram em receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, e ingressos extraorçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias (MTO, 2013).

Ao estatuir normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, em 1964, a Lei nº 4.320, previu, em seu artigo 35, que as receitas públicas no Brasil deveriam ser registradas no momento de sua arrecadação, fazendo com que na prática a receita pública passasse desde então a ser registrada pelo regime de caixa.

Com isso, segundo Costa et al (2011), a contabilidade pública brasileira retrocedeu quando comparada ao ritmo evolutivo da Teoria da Contabilidade, o que pode explicar um distanciamento entre elas e algumas críticas relacionadas à omissão das entidades públicas no que diz respeito à adoção dos princípios contábeis, principalmente o Princípio da Competência.

Ao analisar os procedimentos adotados para o reconhecimento da receita pública no Brasil, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) entende que houve equívoco na interpretação da Lei 4.320/1964, e que o reconhecimento da receita orçamentária no momento da arrecadação, conforme artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, decorre do enfoque orçamentário dessa Lei, tendo por objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva.

Para Moura (2003), o que diferencia a receita pública da receita privada no Brasil é que, diferentemente da atividade privada, em que a receita é o reflexo de contraprestação de um serviço ou do fornecimento de um bem, a receita pública está vinculada a fatores indiretos, em que não há relação com o serviço prestado pelo Estado.

De acordo com o MCASP (STN, 2012) são receitas orçamentárias as disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público, permitindo a execução das políticas. Essas receitas pertencem ao Estado e transitam pelo patrimônio do Poder Público, e por força do Princípio Orçamentário da Universalidade, estão previstas na Lei Orçamentária Anual – LOA (STN, 2012).

Até recentemente, o reconhecimento da receita no âmbito da Administração Pública brasileira vinha observando apenas a existência de três fatores: (i) efetivo ingresso do recurso nas contas públicas, (ii) que os recursos arrecadados não sejam passíveis de devolução e (iii) que esses valores possam custear despesas públicas (LIMA, CASTRO, 2012).

Contudo, segundo a STN, o fluxo econômico da receita pública deve ser compreendido por dois conceitos distintos, porém integrados. O primeiro é o conceito financeiro, referente ao ingresso de disponibilidade no qual se baseou o orçamento e estabeleceu o regime de caixa para as Receitas Públicas. O segundo é o conceito patrimonial, que por muito tempo não vem sendo observado tanto pela administração pública quanto pela contabilidade pública aplicada ao setor público (STN, 2005).

Para que não houvesse uma confusão conceitual entre o enfoque da receita tanto do ponto de vista orçamentário como do ponto de vista patrimonial, a STN definiu que deveriam ser adotadas nomenclaturas diferentes. A primeira recebeu a denominação de "receita orçamentária", e deve atender ao disposto no art. 35 da Lei nº 4.320/1964. Quanto à receita do ponto de vista patrimonial, passou a ser denominada de "variações patrimoniais aumentativas", e deve ser registrada em consonância com a doutrina contábil.

Mesmo procurando desenvolver ações para compatibilizar a visão orçamentária com a visão patrimonial sem ferir o Princípio da Legalidade, a adoção dos procedimentos contábeis orçamentários e patrimoniais sugeridos pela STN tem sofrido algumas críticas. Na visão do TCU (2012), a edição de atos normativos secundários, como as portarias da STN que suportam a publicação do MCASP, ofende ao artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, uma vez que os artigos 17 e 18 da Lei nº 10.180/2001 não dão à STN o poder de inovar o ordenamento jurídico (TCU, 2012).

Outro argumento é apresentado por Mota (2009), em que na visão de alguns estudiosos o reconhecimento da receita pública no momento da arrecadação atenderia ao disposto no Princípio Contábil da Prudência. Portanto, pode-se depreender que se trata de um assunto que ainda não está pacificado nem entre os profissionais, nem entre os estudiosos da academia. Nesse sentido, para contribuir para a discussão sobre qual deve ser o fato gerador a ser considerado para o registro da receita pública, o presente estudo buscou a base da Doutrina Contábil.

No entendimento de Niyama e Silva (2011), do ponto de vista patrimonial o reconhecimento da receita deve ocorrer quando ela puder ser medida em bases confiáveis e com suficiente grau de certeza. Por estar associado ao ativo, seu reconhecimento ocorre simultâneo ao aumento do ativo ou a redução do passivo (NIYAMA, SILVA, 2011).

Na mesma linha, a Resolução CFC nº 1.121/2008, que estatuiu a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, explica que a receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando ocorre um aumento dos benefícios econômicos futuros, determinado em bases confiáveis, que resultam de um aumento de um ativo ou de uma diminuição de um passivo (item 92). Porém, a própria Resolução 1.121/2008 esclarece que nem sempre é possível afirmar que todo aumento de ativo ou redução de passivo corresponde a uma receita.

Niyama e Silva (2011) esclarecem que cada transação entre comprador e vendedor é específica e, por isso, não deveria haver padrões ou regras para determinar o momento do reconhecimento. Segundo os pesquisadores, isso representa um problema para os legisladores na medida em que a criação de normas contábeis terá dificuldade de enquadrar todos os casos existentes, fortalecendo a posição daqueles que acreditam que deve prevalecer a essência sobre a forma. Diante disso, a questão do reconhecimento da receita tem sido considerada inconsistente e complexa (NIYAMA, SILVA, 2011).

Uma expectativa foi criada com a publicação da estrutura conceitual para uso geral nos relatórios financeiros das entidades do Setor Público (IFAC, 2014), segundo a qual (i) a receita deve ser conceituada como sendo o aumento na posição financeira líquida da entidade que não seja decorrente de aumentos em contribuições de propriedade (item 5.29); (ii) deve ser reconhecida quando o item satisfizer a definição de um elemento; (iii) possa ser medida de forma que atinja as características qualitativas; e (iv) que leve em conta as restrições nas informações do *General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities* (GPFs) (IFAC, 2014, item 6.2).

3 METODOLOGIA

O presente estudo, quanto aos objetivos, é de natureza exploratória, pois, segundo Raupp e Beuren (2006), busca-se conhecer mais sobre o assunto de modo a dar mais clareza aos fatos relacionados.

Quanto aos procedimentos, que se refere à maneira como o estudo será conduzido e os dados serão coletados, o estudo se enquadra no método de pesquisa bibliográfica, que constitui desde publicações, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas monográficas, dissertações e teses (RAUPP, BEUREN, 2006). Além do caráter bibliográfico, o estudo possui também caráter documental e normativo.

Em que pese à tipologia da pesquisa quanto à abordagem do problema, o estudo utiliza uma abordagem do tipo qualitativa, por conter análises mais profundas sobre o reconhecimento das receitas pelo regime de competência, apresentando detalhadamente os aspectos conceituais e legais que envolvem a contabilidade pública brasileira e o método utilizado pelo governo brasileiro na transição do reconhecimento da receita.

Para que fosse possível apresentar uma discussão sobre a transição do reconhecimento da receita pública no Brasil para o regime contábil de competência, o estudo analisou o registro da receita pública em dois momentos: primeiro observando o fluxo de registro sob o enfoque orçamentário, e depois considerando a nova metodologia onde o registro contábil da receita pública também deve atender ao disposto na Doutrina Contábil, a partir da análise das partes I e II do MCASP, que tratam, respectivamente, dos procedimentos contábeis orçamentários (PCO) e dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCP).

4 UMA DISCUSSÃO SOBRE A TRANSIÇÃO DO RECONHECIMENTO DA RECEITA PÚBLICA NO BRASIL PARA O REGIME CONTÁBIL DE COMPETÊNCIA

Segundo o disposto no MCASP (2012), a contabilidade aplicada ao setor público mantém um processo apto para sustentar o dispositivo legal da receita orçamentária, mas deve proceder também a evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial. Para que fosse possível promover o relacionamento entre essas informações, foram criados dois "mundos" que devem conviver em harmonia: o orçamentário e o patrimonial.

4.1 Registro Contábil do "Mundo Orçamentário"

Conforme o disposto no art. 35 da Lei nº 4.320/1964, pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas, o que representa o regime de caixa para o reconhecimento das receitas orçamentárias (STN, 2012). Até que os recursos se encontrem na conta única do Tesouro Nacional, os valores devem passar por algumas etapas, que segundo a STN (2012), seguem uma ordem de ocorrência dos fenômenos econômicos. Assim, de acordo com a STN (2012), a ordem sistemática das etapas da receita pública na Administração Pública brasileira é: previsão, lançamento, arrecadação e reconhecimento.

Inicialmente, o Governo faz o planejamento e a estimativa do que pretende arrecadar durante o exercício, elaborando a proposta orçamentária a partir da previsão (STN, 2012). Essa etapa é denominada de Previsão Inicial da Receita, e é registrada logo que a Lei Orçamentária Anual (LOA) é aprovada e disponibilizada para a entidade.

Para Rocha (2008) a etapa da previsão da receita no setor público assume um papel fundamental no processo orçamentário, pois representa um requisito fundamental da responsabilidade na gestão fiscal, a que se refere à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Segundo o pesquisador, a previsão envolve “o uso de técnicas para projetar a quantidade de recursos disponíveis num determinado tempo futuro e, assim, dimensionar a capacidade governamental em fixar a despesa pública” (ROCHA, 2008, p. 33).

Após o planejamento, o Governo passa para o estágio de execução da receita, que compreende o lançamento, a arrecadação e o recolhimento dos recursos (STN, 2012).

O lançamento, etapa subsequente à previsão da receita pública, é o momento em que, segundo a STN (2012) e o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), se verifica a existência do fato gerador da receita, se identifica o sujeito passivo e, quando for o caso, é proposta a aplicação de penalidade cabível ao agente passivo. Para Rocha (2008), o dever de contribuir imposto pelo Estado aos cidadãos para promover a aplicação das despesas governamentais, através da cobrança de tributos, se faz através do lançamento da receita. Para o autor, a etapa do lançamento da receita pública é um instrumento obrigatório e vinculado à lei, dessa forma os agentes do fisco não poderão se eximir de efetuar o ato constitutivo do crédito tributário (ROCHA, 2008).

A terceira etapa compreende a arrecadação dos valores estimados, em atendimento ao art. 35 da Lei 4.320/1964. Na contabilidade, é feito um lançamento de receita realizada em contrapartida aos valores estimados a realizar (STN, 2012). A arrecadação, portanto, é a entrega dos recursos por meio dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo Governo (STN, 2012). Para Silva (2004, p. 121), o estágio de arrecadação da receita “é o ato pelo qual o Estado recebe os tributos, multas e demais créditos a ele devidos.”

Por fim, após a arrecadação da receita, tem-se a etapa do recolhimento da receita pública, momento em que os recursos são transferidos dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras para a conta específica da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

A Figura 1 apresenta o fluxo que compõe as etapas da receita pública.

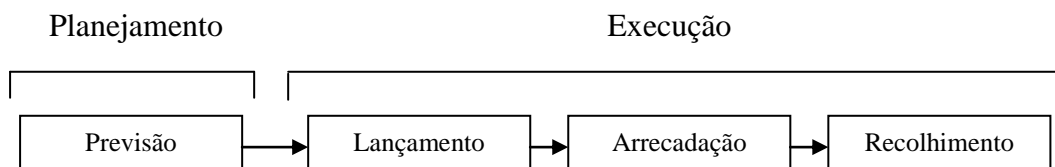


Figura 1 – etapas da receita pública

Fonte: Adaptado do MCASP (STN, 2012).

No “mundo” orçamentário a receita pública deve ser reconhecida conforme o artigo 35 da lei 4.320/1964, que dispõe pertencerem ao exercício financeiro às receitas nele arrecadadas. Dessa forma, o reconhecimento da receita, do ponto de vista orçamentário, ocorre no momento da arrecadação. A Figura 2 apresenta o fluxo do registro da receita pública do ponto de vista orçamentário.

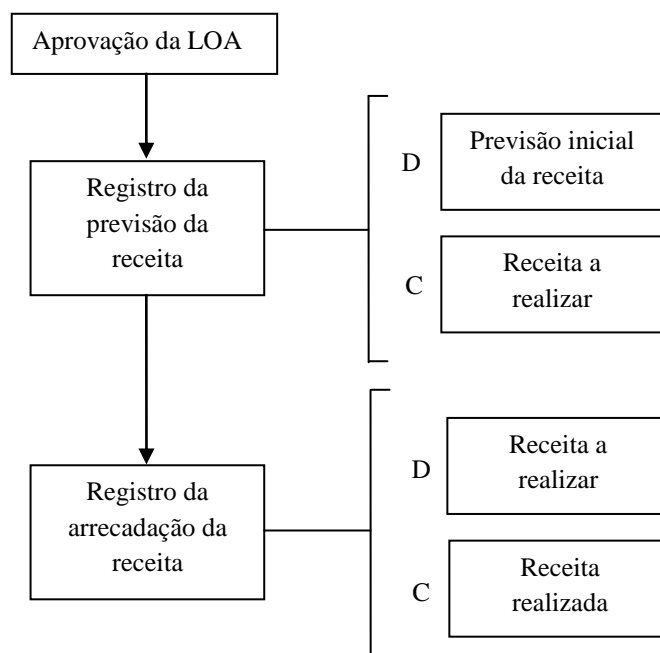


Figura 2 – tratamento contábil da receita orçamentária
Fonte: Adaptado do MCASP (STN, 2012).

Registra-se que, segundo a STN (2012), a receita orçamentária assume, na Administração Pública, fundamental importância por representar o montante que o Estado se apropria da sociedade por intermédio da tributação. Também se torna importante em face de situações legais específicas, como a distribuição e destinação da receita entre as esferas governamentais. Com isso, a STN entende que deve haver uma preocupação em relacionar o regime orçamentário com o regime contábil, estabelecendo por meio do MCASP procedimentos contábeis orçamentários que permitem esses registros.

4.2 Registro Contábil do "Mundo Patrimonial"

No sentido de relacionar o regime contábil com o regime orçamentário, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, o MCASP dispõe que deve haver a evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, para que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício (STN, 2012).

Registra-se que a Lei nº 4.320/1964 já trazia essa determinação, ao estabelecer em seu art. 89 que “a contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.”.

Assim, para evidenciar o impacto da receita no patrimônio é necessário o registro da variação patrimonial aumentativa (VPA) independentemente da execução orçamentária, em função do fato gerador, observando-se os Princípios Contábeis da Competência e da Oportunidade (STN, 2012). A VPA constitui, portanto, as transações que resultam em alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, aumentando o patrimônio líquido. Ou seja, representa a receita sob o enfoque patrimonial (STN, 2012).

Segundo a STN, por meio do Manual de Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP (2012), os Princípios de Contabilidade são de observância obrigatória no exercício da profissão contábil, consagrada pela Resolução do CFC nº 750 de 1993, tornando-os condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Para Nascimento (2008) a Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público abrange o registro contábil de todos os elementos patrimoniais e do impacto econômico de quaisquer alterações na composição desses elementos, trazendo para o setor público a aplicação concreta dos Princípios Contábeis.

Ressalta-se que mesmo com o registro dos fatos modificativos no patrimônio em contas de variações patrimoniais aumentativas, há que se atentar para o cumprimento do art. 35 da Lei nº 4.320/1964, procedendo ao registro da realização da receita orçamentária. Dessa forma, segundo a STN (2012), é possível compatibilizar e evidenciar de maneira harmônica o ambiente orçamentário e o patrimonial.

Para amenizar a dificuldade da definição do momento do fato gerador, a STN recomenda que seja considerado o momento do lançamento da receita pública como referência para o seu reconhecimento, já nele se verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante devido e identifica o sujeito passivo. Assim, pode-se proceder ao registro da receita contábil em contrapartida a variação patrimonial aumentativa (VPA), o que representa o registro da receita pública do ponto de vista patrimonial pelo regime de competência (STN, 2012).

A Figura 3 apresenta o fluxo de registro contábil da receita pública do ponto de vista patrimonial.

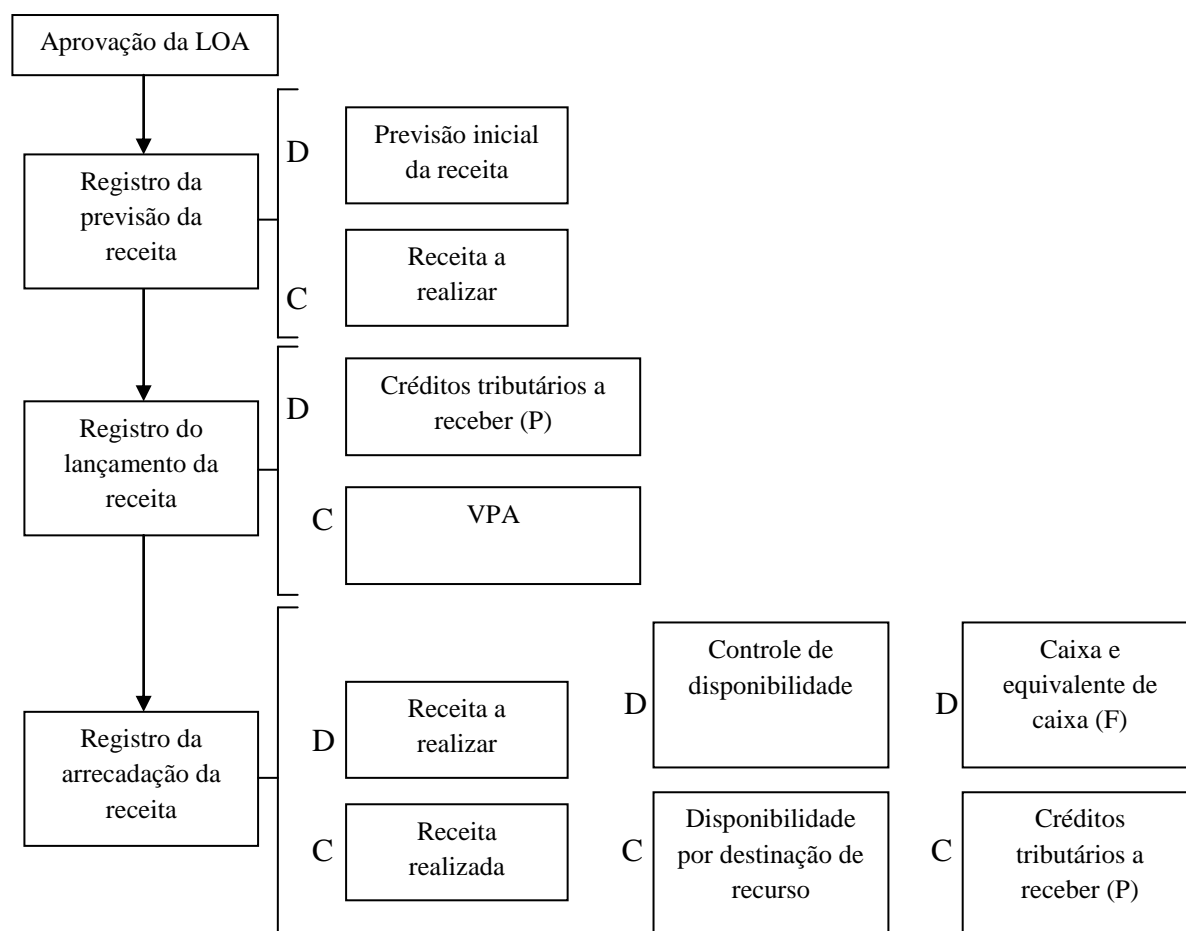


Figura 3 – tratamento contábil da receita patrimonial
 Fonte: Adaptado do MCASP (STN, 2012).

Diante do exposto, além da diferença no registro entre as receitas orçamentárias e contábeis, a Figura 4 abaixo demonstra a diferença segundo os critérios de reconhecimento e o momento do reconhecimento de cada uma dentre as etapas da receita.

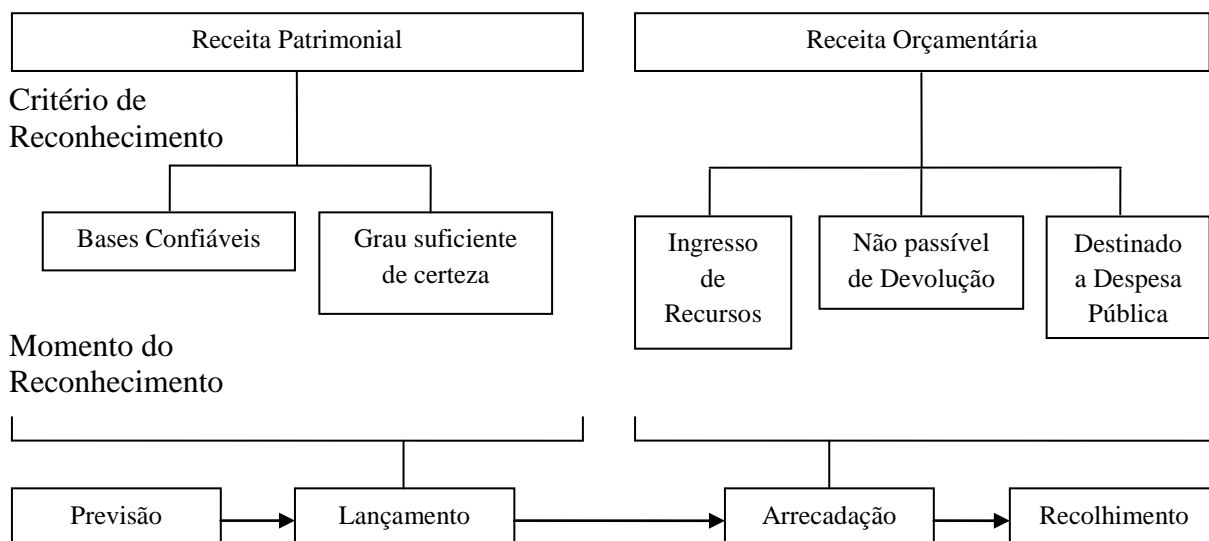


Figura 4 – reconhecimento da receita patrimonial x receita contábil
Fonte: Adaptado do MCASP (STN, 2012).

O uso de dois sistemas, um para o orçamento e o outro para a contabilidade, mantém a utilidade da contabilidade como ferramenta gerencial, mas diminui a sua importância quando se trata da política orçamentária e da elaboração de políticas públicas, pois as informações não alimentam diretamente o orçamento (PAULSSON, 2006 apud. MONTEIRO, 2012). Chan (2001), citado por Monteiro (2012), acrescenta que a harmonia entre os padrões de orçamento e de contabilidade trata-se de um fator essencial para a credibilidade das informações geradas pelas demonstrações contábeis (MONTEIRO, 2012).

Em 2011, a IFAC publicou o *Study 14*, que tem por objetivo auxiliar as entidades do setor público no processo de adoção do regime de competência, fazendo uma análise de todas as IPSAS (Study 14, 2011). O estudo foi emitido pelo *International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB*, uma organização da Federação Internacional de Contabilidade (IFAC), facilitando a troca de informações entre os contadores do setor privado e público. Dessa forma, o *Study 14* traz as principais medidas que devem ser envidadas no processo de transição para o regime contábil de competência.

Em comparação com as ações sugeridas pelo *Study 14*, é possível perceber que o Governo brasileiro caminha de forma diferente. Apesar de os Manuais da STN promoverem a harmonia entre os “mundos” orçamentário e patrimonial, há de se considerar que o fato de a Lei nº 4.320/1964 ainda estar em vigor, e toda a prática dela decorrente, pode constituir entrave para a adoção integral do regime contábil de competência na Administração Pública brasileira.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo apresentar as ações que têm sido envidadas pelo Governo brasileiro para a transição do reconhecimento da receita pública no Brasil para o regime contábil de competência, a partir da análise do tratamento contábil da receita pública, das referências legais em vigor e das partes I e II do MCASP, que tratam, respectivamente, dos procedimentos contábeis orçamentários (PCO) e dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCP).

A revisão da literatura mostrou que em que pese os Princípios Contábeis representarem essência das doutrinas e teorias relativas à Contabilidade, no caso da

Administração Pública brasileira há de se atentar para a observância ao Princípio da Legalidade, e que a limitação imposta por esse Princípio fez com que a STN desenvolvesse em seu MCASP ações para compatibilizar a visão orçamentária com a visão patrimonial.

Quanto ao regime contábil, o entendimento é que apesar de o regime de caixa fornecer informações úteis para a gestão da liquidez do Governo, o mesmo não registra completamente todas as atividades e fluxos de recurso, e que, para dar efetividade à Contabilidade do Setor Público como fonte de informações, é necessário aplicar os Princípios de Contabilidade, destacando-se, entre eles, o regime de competência.

Na caracterização e reconhecimento da receita pública no Brasil, verificou-se que o atendimento ao art. 35 da Lei 4.320/1964, que fez com que na prática a receita pública passasse a ser registrada pelo regime de caixa ao longo dos anos, distanciou a contabilidade pública brasileira dos fundamentos da Teoria da Contabilidade, fazendo com que as entidades públicas fossem consideradas omissas na adoção ao Princípio Contábil da Competência.

Ao analisar a prática contábil, verificou-se que até recentemente o reconhecimento da receita pública brasileira se pautava em termos orçamentários. Com o advento do processo de convergência, ações então foram desenvolvidas de modo a aproximar o registro contábil da receita pública do Brasil ao disposto nas normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Público.

Desta forma, no processo de transição do reconhecimento da receita pública no Brasil para o regime de competência passou a ser considerada a necessidade de criar dois "mundos", que devem conviver em harmonia: o orçamentário e o patrimonial. Foi então estabelecido que do ponto de vista patrimonial a receita pública deve ser reconhecida no momento do fato gerador, e, do ponto de vista orçamentário, deve ser realizada apenas no momento da arrecadação, em consonância com os dispositivos legais.

Para futuras pesquisas recomenda-se analisar como a estratégica adotada pelo Governo brasileiro para adoção do regime contábil de competência impactou a evidenciação das informações contábeis nos balanços publicados tanto pelo Governo Federal como pelos entes subnacionais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. Lei nº. 4.320, de 4 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria Ministerial nº. 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Manual Técnico do Orçamento – MTO-02 2006 . Brasília: 2014.

_____. STN - Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte I, 5. ed. Brasília: STN, 2012.

_____. STN - Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte II, 5. ed. Brasília: STN, 2012.

_____. STN - Secretaria do Tesouro Nacional. **Receitas Públicas**. Manual e Procedimentos. 2 ed. Brasília: STN, 2005.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 158/2012. Processo nº TC 026.069/2008-4. Grupo II - Classe V - Assunto: Relatório de Acompanhamento. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Unidade Técnica: Semag. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/-docs/conses/tcu_ata_0_n_2012_3.pdf> Acesso em 05 dez. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade. Resolução nº. 750, de 29 de dezembro de 1993.

_____. Resolução CFC nº. 1.121, de 28 de março de 2008. Aprova a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

_____. Resolução CFC nº. 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2008). Orientações Estratégicas para Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf>. Acesso em: 24/09/2014.

COSTA, José I. De Freitas; TRAVASSOS Silvana K. De Melo; LIBONATI, Jeronymo J.; FILHO José F. R.; SOARES Valter Santos. **Regime De Competência Aplicado Ao Setor Público**: análise no reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores dos municípios brasileiros. Vitória/ES, 2011.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz. Adoção do Regime de Competência no Setor Público Brasileiro Sob a Perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade. 2011. 85 f. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 5, n. 3, 2011.

FMI. **Government Finance Statistics Manual**. Washington: IMF, 2014

IFAC Internacional Federation of Accountants. **Handbook of Internacional Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements**. USA: IFAC, 2010.

IFAC Internacional Federation of Accountants. **The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities**. USA: IFAC, 2014.

_____. **Study 14**: transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities. 2. ed. USA: IFAC, 2003.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública – Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira. **Aplicabilidade Do Orçamento Público Por Regime De Competência No Modelo Orçamentário Brasileiro**. Brasília-DF, 2012.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1 ed. Brasília-DF: Coleção Gestão Pública, 2009.

MOURA, Renilda de Almeida. **Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos**. Dissertação – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília-DF, 2003.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil**. Brasília: ESAF, 2008.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

PIGATTO, José Alexandre M.; HOLANDA, Victor Branco; MOREIRA, Cristiane R.; CARVALHO, Frederico A. J.A.M. **A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental**. Revista de Administração Pública – RAP. 2010.

PricewaterhouseCoopers. (2013). Uma nova era na contabilidade governamental. Julho de 2013. Disponível em: <<http://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/setores-atividade/servico-governo-setor-publico/tl-ipsas-survey.jhtml>>. Acesso em: 21/11/2014.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. **Como elaborar trabalhos Monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ROCHA, Marise Magaly Queiroz. **Análise do nível de eficiência no processo de previsão e arrecadação da receita pública dos municípios do estado do Rio Grande do Norte**. 2008. 106 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/UFPB/UFRN, Natal, 2008.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WILGES, Ilmo José. **Finanças Públicas: orçamento e direito financeiro: para cursos e concursos**. Porto Alegre/RS: Age, 2006.