

# O regime de competência e sua aplicação no Brasil

IBERÊ GILSON

Contador do Ministério da Fazenda

QUANDO as tropas do conquistador Napoleão, sob as ordens de seu jovem, leal e valente auxiliar Junot, invadiram Portugal, muito longe se estava de pensar que o fato seria de efeito ímpar, no que concerne à evolução nacional.

Ainda bem não estrugiam na terra de Camões os tambores franceses e já o Príncipe Regente — D. João VI — numa fuga espetacular que se registou na história, embarcava para o Brasil, com toda a família real, arrastando um séquito de nobres e bajuladores.

A vinda de numerosos homens de projeção no mundo de então para nosso país fez chegar à lembrança da velha Europa que havia nestas paragens novas e valiosas terras, obrigando-a a voltar seus ávidos olhos para cá.

A instalação da Casa Reinante no Brasil deu-lhe um bem maior realce, transformando-o, de uma hora para a outra, em sede do Reinado.

O que marcou época, todavia, determinando uma era de grande progresso para o Brasil, foi a série de realizações que Sua Alteza houve por bem encetar — expressão material de seu fecundo caráter, todo moldado a obras de bem, mas que se viu sobrepujado pela corrupção dos que o cercaram, a começar por sua famigerada esposa dona Carlota Joaquina.

Como consequência, foram surgindo as instituições científicas e artísticas, num contínuo crescendo, dado o apôio eficaz e constante que Sua Alteza prestava.

Com a mudança da sede do Reinado, vários problemas se apresentaram, reclamando urgentes e, tanto quanto possível, perfeitas soluções.

O que mais se salientou, contudo, foi o da adaptação do País às necessidades da Regência, demandando um aparelhamento administrativo, por intermédio do qual se pudesse exercer o Governo.

E, ao se falar em organismo governamental, toma vulto, alçando-se como das principais, a parte relativa à administração da “fazenda”, isto é, à gerência dos dinheiros e bens.

Compreendendo bem o alcance desse fato e, ao mesmo tempo em que desenvolvia o gosto e o interesse pelas ciências e artes, já incentivando-as, já auxiliando-as, D. João VI deu início a um vasto plano de organização, que implicava na criação e funcionamento dos órgãos que diziam respeito às finanças reais e particulares.

Como parte integrante desse plano, foram surgindo o Banco do Brasil, o Erário Régio, o Conselho de Fazenda, etc.

Data, pois, desses tempos, o aparecimento das primeiras manifestações do que constitui, hoje em dia, o aparelhamento econômico-administrativo do Brasil, organismo complexo e sistematizado: o Ministério da Fazenda.

Com a independência do Brasil, D. Pedro I, o período de Regência, D. Pedro II e a República, continuaram a surgir leis e regulamentos, todos objetivando o aperfeiçoamento do mecanismo.

Um fato que, contudo, surpreende, é a obediência que se seguia aos requisitos que a técnica de então ditava, nas iniciativas que se tomavam, naquele deserto onde tudo estava por se fazer.

A prova encontramos no alvará de 28 de junho de 1808, de D. João VI, referendado, aliás, por D. Fernando José de Portugal, Ministro e Secre-

tário dos Negócios do Brasil e da Fazenda, declarando textualmente :

“Para que o método de escrituração e fórmulas de contabilidade de minha Real Fazenda não fique arbitrário e sujeito à maneira de pensar de cada um dos contadores gerais, que sou servido criar para o referido Erário — ordeno que a escrituração seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manêjo de grandes somas, como por ser a mais clara e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconda a malícia e a fraude dos prevaricadores”.

Ainda espocavam os foguetes com que se comemorou a independência, ainda se prestavam tributos à pessoa de D. Pedro I, ainda se lutava em terras brasileiras, para sufocação de alguns magotes de lusitanos que não queriam aceitar a realidade do Brasil independente, quebrados os grilhões que nos prendiam à nação portuguesa, e já se cuidava de definições de princípios, de métodos e de regimes, de acôrdo com nossos meios e destinados a atender a necessidades nossas.

E, em seus primeiros dias de nação independente, adotou o Brasil o regime de gestão anual.

Pouco tempo após, em 1840, foi o mesmo substituído pelo de exercício ou de competência, pelo conhecido decreto Alves Branco.

De 1840 até 1931, vigorou o “regime de competência”, ora sem período adicional, ora com período adicional de 1, 3, 4, 6 e até 9 meses.

Em 1931, inspirado nos conselhos de Mr. Otto Niemeyer, o decreto n. 20.393 fez retornar o Brasil ao regime de gestão anual, conseqüência indireta do espírito tradicionalista dos ingleses.

Em 1933, no entanto, voltou a imperar o regime de competência, que adotamos até hoje.

Repassados, de relance, os fatos históricos que nos permitiram herdar o regime de competência e salientadas as ocasiões em que o regime de gestão anual esteve em uso, cabe a esta altura a análise de cada um.

O regime de competência é aquele em que as receitas e despesas pertencem ao exercício em que tiveram origem e como tal devem ser classificadas, influenciando no seu resultado, quer arrecadadas ou efe-

tuadas nesse exercício, quer em exercício seguinte ou exercícios seguintes.

O regime de gestão anual é aquele em que as receitas e despesas pertencem ao exercício em o qual são arrecadadas ou efetuadas, sem se considerar a sua origem.

No primeiro obedece-se ao princípio do direito; no segundo, ao do fato.

O de gestão é usado na Inglaterra e o de competência na França, Alemanha, Bélgica, Estados Unidos, Canadá, Colômbia e em quasi todas as nações do mundo.

Se passarmos um ligeiro golpe de vista por sobre os tipos de orçamento, verificaremos que, enquanto o regime de gestão anual assenta-se sobre os princípios marcantes dos tipos francês e inglês, o regime de competência constrói seus alicerces, tomando por base o tipo italiano.

Do resultado do confronto entre os tipos de orçamento, não necessitamos falar, porquanto é pública e notória a vantagem que o tipo italiano tem sobre os demais.

A superioridade, tanto técnica como prática, do regime de competência sobre o de gestão anual, é inconteste e indiscutível. Se bem não a denifissem os frutos colhidos com a aplicação de ambos, bem como o número de anos em que um e outro estiveram em uso, o bom senso de cada analista elucidaria a questão.

Quasi todos os autores e estudiosos do assunto são unânimes em proclamar o fato, salientando-se, todavia : Leopoldo Lascarro, destacado membro e baluarte da Controladoria Geral da República da Colômbia, Professor Marques de Oliveira, Dubois de l'Estang, Jèze, Boucard e Moraes Junior, a quem tanto se deve com respeito à contabilidade pública e de quem são as seguintes palavras :

“a contabilização por exercício, da receita e despesa pública, supera em clareza e precisão quaisquer outros processos e sua execução não tem segredos nem dificuldades”.

Há, todavia, os que divergem, como Viçoso Jardim e Amaro Cavalcanti.

Por cêrca de 1890, quando todos estavam de acôrdo com o regime de competência, uma voz se levantou em defesa do regime de gestão anual; e essa foi a de Amaro Cavalcanti.

Para o notável Amaro Cavalcanti, segundo Biolchini, "o regime de exercício retardava o conhecimento completo das operações do respectivo ano financeiro, que quasi não servia de informação ou argumento auxiliar aos poderes executivo e legislativo na elaboração do orçamento que se lhe seguia. Em regra, dizia êle, quando chega a ser levantado o balanço definitivo de um exercício, já se tem votado dois ou mais orçamentos posteriores ao ano a que o mesmo balanço corresponde".

De um modo geral, os que combatem o regime de competência apoiam suas críticas no período adicional. O período adicional, porém, não é característico essencial do regime.

Ambos os regimes apresentam *prós* e *contras*. O de gestão tem em sua defesa o fato de permitir a apuração do resultado do exercício quasi que imediatamente após o seu encerramento.

O de competência, ao contrário, demanda, às vezes, um período durante o qual são tomadas providências necessárias ao seu bom cumprimento.

Por outro lado, contudo, os resultados conseguidos com o regime de gestão não têm expressão econômica, porquanto expressam tão somente o movimento de caixa, deixando de parte os vínculos jurídicos estabelecidos durante o exercício. O regime de competência entra nas minudências, levando em conta, para a apuração dos resultados, tanto as receitas e despesas arrecadadas e pagas durante o exercício, como as rendas cujo direito de arrecadação se estabeleceu e as despesas cuja obrigação de pagamento se criou, durante o transcurso do mesmo.

Se atentarmos bem para o assunto, constataremos que o regime de gestão arrola, como vantagem sua, aquilo que constitue, justamente, a desvantagem do regime de competência: o período adicional.

Êsse período, todavia, pode e deve ser eliminado, porquanto a sua existência não foi motivada por

questão técnica, mas apenas por necessidade de se atender a situações criadas por circunstâncias especiais.

Eliminado que seja êsse, deixará de apresentar desvantagem o regime de competência.

O regime de gestão ainda se presta a manobras visando a apresentação de resultados favoráveis a determinadas administrações, em detrimento da verdade econômica, permitindo que se estenda um manto diáfano por sobre a nudez da verdade numérica.

Basta, por exemplo, que se retardem os pagamentos de despesas, ao fim do exercício, para que as mesmas passem a ser pagas no seguinte, influido, portanto, no resultado dêsse novo exercício.

O regime de competência constitue, nessa situação, o melhor freio que se pode pôr a tal estado de cousas.

Se rebuscarmos o decreto n. 23.150, que restabeleceu em 1933 o regime de competência, encontraremos em seus "consideranda", a afirmativa mais eloqüente do que tratamos.

Repassemos alguns dêsses "consideranda":

"considerando que o sistema de contabilidade por gestão, adotado com vantagem em outros países, não deu resultado proveitoso no Brasil, devido à sua enorme extensão territorial, deficiência de meios de transporte e comunicação, além de outras causas que lhe são peculiares",

"considerando que a maneira de apreciar a execução dos orçamentos tem sido até hoje irregular e errônea, porquanto se leva em conta tão só a despesa realmente paga, deixando de lado os compromissos assumidos e não satisfeitos, o que torna inexpressivo o saldo ou *deficit* verificado",

"considerando que a apuração dos resultados de um orçamento deve assentar principalmente na totalidade da despesa empenhada, tal como se procede na Itália, cuja contabilidade pública é reputada como das mais aperfeiçoadas".

Eis o argumento que põe por terra, completamente, qualquer dúvida que ainda possa pairar em algum espírito mal informado sobre o assunto.

Na conformidade do que já tivemos ocasião de abordar, no transcurso dêste nosso trabalho, o re-

gime adotado, atualmente, no Brasil, é o de competência ou de exercício financeiro.

Vale, como subsídio e pela oportunidade, transcrever o art. 1.º do decreto n. 23.150, que o restabeleceu em 1933 :

“Fica derogado o decreto n. 20.393, de 10 de setembro de 1931, na parte que institue o regime de gestão, restabelecendo-se em consequência, para a contabilidade da União, o sistema de exercício financeiro”.

Em vigor, como se encontra o dispositivo citado, nada nos cabe, com fundamento em lei, que nos outorgue o direito de negar a aplicação, atualmente, do regime de competência na administração pública. Essa é a situação de direito.

Se analisarmos a questão, no entanto, à luz da técnica, verificando a harmonia que deve reinar entre os requisitos técnicos determinados pelo regime e os postos em prática; se nos detivermos no exame acurado do procedimento que se opera com relação à apuração da receita e da despesa, somos forçados a concluir e confessar que o regime de competência não está sendo aplicado no Brasil. Essa é a situação de fato.

Há, portanto, desrespeito à lei? Não. Não há bem desrespeito à lei, porquanto êsse não é o espírito predominante.

Há, sim, a influência de vários fatores determinando, em consequência, a aplicação de normas que, embora não cumpram *in-totum* os requisitos clássicos do regime, se destinam, todavia, a solver problemas surgidos à luz dos fatos.

De um modo geral, podemos afirmar que no tocante às operações patrimoniais ou econômicas, observamos o regime de gestão anual, e com respeito às operações financeiras, ou seja à execução do orçamento, seguimos, tanto quanto possível, o de competência.

Num ligeiro golpe de vista, sem entrarmos profundamente no assunto, podemos ressaltar, entre os muitos capitais pontos em que não são observados os preceitos do regime de competência, os seguintes: “dívida ativa”, “exercícios findos” e “reposições e restituições”.

Com relação à “dívida ativa”, temos a considerar que as rendas lançadas e não arrecadadas dentro do respectivo exercício, devem ser levadas àquela conta, a crédito da conta de “renda”. Por ocasião do recebimento do importe respectivo, no exercício seguinte ou em exercícios seguintes, o título “dívida ativa” deve ser creditado, a débito do “Caixa Geral”, com o que, além do registro da entrada do numerário, estaria dada baixa no débito do contribuinte.

Todavia, à vista de circunstâncias diversas, e principalmente observando-se que o orçamento determina a classificação do “produto da cobrança da dívida ativa da União”, como “Renda Extraordinária — rubrica 227”, vê-se a Contadoria Geral da República na contingência de quebrar os rígidos princípios ditados pelo regime, para colocar-se dentro da lei orçamentária, a cavaleiro, portanto, de acusações de desrespeito à mesma, e em acôrdo com os dispositivos legais.

Imputa, tão somente, a responsabilidade ao devedor, no sistema patrimonial, debitando o título “Dívida Ativa” e creditando o “Patrimônio Nacional”. Por ocasião da cobrança, cumpre o preceituado pelo orçamento, escriturando o recebimento. Credita o título de “renda”, próprio, a débito do “Caixa”, e dá baixa na responsabilidade, estornando o lançamento anterior de registro.

A receita deixa de pertencer ao exercício em que teve origem, em que se estabeleceu o vínculo jurídico, para influir no resultado daquele no qual foi arrecadada.

No que tange, por sua vez, a “exercícios findos” e “reposições e restituições”, temos a considerar que nada mais constituem do que dotações no orçamento de um determinado exercício, para atender a despesas pertinentes a exercícios anteriores encerrados, em desacôrdo, pois, com o preceituado pelo regime de competência.

\* \* \*

Exceção feita de algumas pessoas dotadas de natural vocação ou que reconheciam o valor de sua função, a contabilidade pública, no Brasil, só era

estudada — dando-se a êsse termo a sua exata significação — por um mui pequeno círculo de especialistas.

Não teria isso relevância alguma se, no entanto, grande número de pessoas não se julgasse com profundos conhecimentos da matéria e com direito de emitir pareceres sôbre o assunto.

Estamos, porém em uma era em que, deixados de lado os bacharéis e doutores, são convidados a participar da construção da grandeza administrativa nacional, os técnicos. Não técnicos que sômente se intitulem como tais, mas sim aqueles que demonstrem públicamente as suas aptidões e dêem provas cabais de sua competência.

Hodiernamente, a situação do Ministério da Fazenda no concôrto dos demais evoluiu consideravelmente, visto que de sua função depende, em grande parte, a dos outros, e de sua estabilidade, a segurança da Nação.

Napoleão reputava tão sérios os problemas de finanças, que chamava sempre a atenção de seu Ministro do Tesouro, Conde de Mollién, advertindo-o do fato de, em finanças, não haver espaço para a imaginação.

Viçoso Jardim considera o Ministério da Fazenda o verdadeiro órgão dos interesses nacionais e acrescenta :

“a sua discreta supremacia nas demais esferas da administração constitue condição essencial para a gerência boa e eficaz dos negócios públicos. E' conceito velho, de cuja bondade já decidiu a experiência universal. A Inglaterra nos dá conveniente exemplo, já

pela real superioridade do Primeiro Ministro, fictício diretor do Erário (First Lord of the Treasury), já pela incontestada interferência do Chanceler do Erário, na administração dos negócios dos demais ministérios”.

Eis porque os meios de que se serve devem ser os mais seguros possíveis.

A contabilidade, que se constituiu nos dias de hoje o elemento mais valioso em qualquer administração, dada a sua situação de fornecedora de dados rápidos e corretos, pelos quais os administradores norteiam suas ações, deve merecer o maior carinho, em proveito dos interesses nacionais.

No presente momento em que se opera no Brasil um movimento pela exterminação do inútil, ou pela sua substituição pelo proveitoso, e em que constatamos uma luta em prol da racionalização dos serviços públicos, é imprescindível que o Governo seja satisfeito no que aspira, desejo manifestado nos “consideranda” do decreto n. 23.150, de 15 de setembro de 1933, em que restabeleceu o regime de competência.

A supressão do período adicional e, tanto quanto possível, das dotações para “exercícios findos” e “reposições e restituições”, bem assim a regulamentação, dentro dos requisitos do regime, da “dívida ativa”, devem constituir objeto de real importância, requerendo, portanto, a mais cuidadosa análise, por parte da Comissão recém-nomeada para a revisão do Projeto do Código de Contabilidade da União, dada a função do Código, de disciplinador de todos os assuntos inerentes à gestão financeiro-econômica.