

# RECEITAS PÚBLICAS SEM E COM CONTRAPRESTAÇÃO: UM ESTUDO A PARTIR DAS IPSAS

João Eudes Bezerra Filho

## 1 INTRODUÇÃO

Segundo Boueuri et all (2015), o federalismo fiscal estuda a divisão de responsabilidades entre os diferentes níveis de governo. Essas responsabilidades incluem a oferta de serviços (educação, saúde, segurança, etc) e a arrecadação de tributo.

De um modo geral as transferências de recursos, do governo central aos entes subnacionais, são motivadas, em especial, pela deficiência de recursos próprios dos entes para fazer frente às atribuições constitucionais que lhes foram conferidas. As assimetrias decorrentes de diferenças culturais, históricas, políticas e socioeconômicas, dentre outros, impõem ao Estado (País) tratamento distinto a unidades com características particulares (Dallaverde, 2016).

Segundo CAPALBO e SORRENTINO (2013), o papel fundamental para o desempenho da contabilidade do setor público, tem sido a atuação do *International Standards Board* (IPSASB), o comitê internacional normatizador para o setor público. O IPSASB foi criado em 1986 com o objetivo declarado de servir o interesse público através do desenvolvimento de padrões contábeis (chamados IPSASs) e outras publicações para uso por entidades do setor público no mundo na preparação dos relatórios contábeis de propósitos gerais.

Atualmente as IPSAS têm sido recepcionadas, integralmente ou parcialmente, por um grande número de países, que se referem explicitamente ou implicitamente aos conteúdos das citadas normas. A título de exemplo pode-se citar países como a Suíça, Eslováquia e Áustria que já adotaram tais normas, e outros, de forma mais indireta, que vêm incorporando as IPSAS em seus próprios padrões nacionais, como África do Sul, Indonésia, Espanha e Romênia.

Entidades nacionais e supranacionais e organizações como a ONU, a NATO, a OCDE, a Interpol e a Comissão Europeia já prepararam os seus relatórios anuais de acordo com os padrões contábeis internacionais do setor público; países como Austrália, Canadá, Nova Zelândia e os Estados Unidos, que têm uma longa tradição em estabelecer padrões contábeis, utilizam as IPSASs como referências importantes para elaboração e divulgação dos relatórios de contabilidade do setor público (CAPALBO e SORRENTINO, 2013).

A convergência internacional no tratamento contábil do setor público no Brasil teve seu efetivo início em 2008, com a publicação da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, pelo Conselho de Contabilidade Federal - CFC.

Vale ressaltar, que a exigência da implantação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), devem seguir as orientações do Plano de Implantação estabelecido pela Portaria STN nº 548/2015, que determinou a adoção das mudanças gradualmente até 2024, no âmbito federal, estadual, distrital e municipal. No entanto, a convergência aos padrões internacionais está acontecendo de forma gradativa no Brasil, pois passaram a ser exigidas a partir de 01.01.2017.

Muito embora a tendência de adotar a contabilidade de competência no setor público não esteja sendo uniforme em seu caminho ou seu ritmo, ao longo dos anos tem tido um impacto

universal e não pode mais ser considerada prerrogativa dos países de língua inglesa. Ao contrário, o fato de que grande parte da literatura, tanto técnica como acadêmica, fazem contínua referência a Austrália e a Nova Zelândia como pioneiros de um sistema contábil por competência, pode-se ter a consideração e análise das experiências de um número crescente de países, ao redor do mundo, que estão agora implementando essa mudança, como é o caso do Brasil (CAPALBO e SORRENTINO, 2013).

Neste cenário, se propõe a estudar a participação das receitas sem contraprestação (a exemplo dos tributos) e das com contraprestações (a exemplo da exploração patrimonial), de forma a desmistificar ou mesmo contribuir para as discussões sobre as possibilidades de aumento da receita pública através da prestação de serviços individualizados e com identificação do cidadão, a exemplo da cobrança pelos serviços educacionais oferecidos pelas universidades públicas. Além de levantar determinantes sócio-econômicos que possam explicar a performance das capitais brasileiras que têm melhor desempenho na arrecadação de receitas com contraprestação.

As novas normas, convergidas com as IPASAS 09 e 23, introduzem, por conseguinte, conceitos e orientações sobre o tratamento contábil das receitas públicas no Brasil, que podem dar um novo “olhar” à gestão pública, uma visão mais técnica/gerencial e menos política, estadista e orçamentária.

Metodologicamente, partindo das definições e orientações estabelecidas nas normas já convergidas e em vigência no país, tomando como arcabouço conceitual a NBC TSP EC (Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público), publicada pelo CFC em setembro de 2016, buscou-se separar as receitas, com e sem contraprestação, sob a perspectiva do regime de competência (DVP), e compará-las com as respectivas receitas arrecadadas (BO), de modo que se espera que dos achados possam resultar informações para o aperfeiçoamento dos registros contábeis da receita por competência e a sua repercussão na arrecadação (caixa), possibilitando informações relevantes para tomada de decisões por parte dos usuários, a exemplo de aperfeiçoamento das previsões (planejamento) dos ingressos orçamentários (Lei Orçamentária), redução do déficit público, maior controle dos órgãos fiscalizados, redução de inadimplências nas arrecadações e busca de alternativas para cobranças de outras receitas públicas, principalmente às originárias das transações com contraprestação.

Contribui no sentido de observar os processos de implantação da convergência, destacando o tratamento contábil das receitas, que impactam na qualidade da informação da gestão dos recursos do setor público, podendo ser útil para a performance da gestão das receitas públicas, bem como nos esforços para se alcançar o processo de harmonização das normas de contabilidade aos padrões internacionais, tudo em prol da melhoria continuada do serviço público, transparência, accountability e instrumentalização do controle social.

## **2. Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro**

Objetivando levar mais transparência, responsabilidade e eficiência aos mercados financeiros, o *International Accounting Standards Board (IASB)* iniciou o processo de elaboração e publicização das normas contábeis de padrões internacionais (IFRS, 2017). O *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*, por sua vez, publicou normas de padrões internacionais buscando contribuir na melhoria da qualidade, consistência e a transparência das informações financeiras dos governos e de outras entidades do setor público (IPSASB, 2017).

Para alinhar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) brasileira a esses padrões internacionais, o Governo Federal e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicaram normativos com essa finalidade. A partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), o enfoque patrimonial nasce no Brasil como forma de oferecer uma visão mais realista e controle econômico adequado do patrimônio público (Carvalho, Lima e Ferreira, 2012).

O enfoque patrimonial tem por fundamento a adoção do regime de competência nos registros e controles dos itens patrimoniais de uma entidade pública, que se distingue fundamentalmente do regime de caixa, por reconhecer as receitas e as despesas, no período em que ocorrerem, pelo fato gerador do fenômeno patrimonial e não, simplesmente, pelo ato do recebimento e pagamento de direitos e obrigações, respectivamente, proporcionando informações mais úteis e de melhoraria à transparência, à *accountability* e à avaliação de desempenho das entidades (Cirstea, 2014).

A adoção do enfoque patrimonial nas contas públicas necessita não só de uma mudança nos sistemas de contabilidade, mas também de mudanças culturais e de quebras de paradigmas (Cirstea, 2014). Neste cenário surgem as NBC TSPs, publicadas pelo CFC, como parte do processo de convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade do setor público.

A NBC TSP – EC (Estrutura Conceitual) foi a primeira norma convergida integralmente às IPSAS. Essa norma se relaciona com a IPSAS – Conceptual Framework e define a sociedade como usuário principal dos demonstrativos produzidos pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ainda enfatiza as seguintes disposições:

As primeiras normas convergidas com as IPSAS, além da Estrutura Conceitual, são NBC TSP 01 e NBC TSP 02 que tratam, respectivamente, das Receitas sem Contraprestação (IPSAS 23) e das Receitas com Contraprestação (IPSAS 09), publicadas pelo CFC no mês de outubro de 2016, com vigência a partir de 2017. Tais normas são o objeto do presente estudo que busca estabelecer uma alternativa prática de evidenciação das receitas, por competência e caixa, segredadas dos atributos da contraprestação (sem e com), nos termos das citadas normas, de modo a contribuir com publicização de informações contábeis para tomada de decisões por parte dos usuários.

### **3. Receita de Transação Sem Contraprestação**

A NBC TSP 01 é o documento que trata das receitas sem contraprestação, tendo sido elaborado de acordo com a IPSAS 23 – *Revenue from non-exchange transaction, editado pelo International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPASB/IFAC)*, cujo objetivo, segundo o exposto na própria norma, é “estabelecer as exigências, para fins de demonstrações contábeis, para a receita proveniente de transações sem contraprestação”, apenas excetuando-se “aquelas sem contraprestação que dão origem à combinação de entidades”.

Consagra-se ainda como escopo do referido pronunciamento, tratar das questões “que devem ser consideradas no reconhecimento e na mensuração da receita das transações sem contraprestação”.

Conceitualmente, por exclusão, tais receitas seriam todas aquelas sem contrapartidas, na hipótese, as determinadas na NBC TSP 2, a qual cuida das receitas com contraprestação.

Conforme nos ensina o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP (STN, 2017) “a receita de transação sem contraprestação é aquela em que a entidade recebe

ativos ou serviços ou tem passivos extintos, e em contrapartida entrega valor irrisório ou nenhum valor em troca”.

Para Slomski, Valmor (2013, p. 23) é “Aquela na qual a entidade tanto recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos sem dar diretamente valor aproximadamente igual em troca, ou dá valor a outra entidade sem receber diretamente valor aproximadamente igual em troca”.

Complementando, Vaz de Lima, Diana (2018, p. 132) afirma ainda se considerar como receita desta natureza “(...) a situação em que a entidade fornece diretamente alguma compensação em troca de recursos recebidos, mas tal compensação não se aproxima do valor justo dos recursos recebidos”.

A NBC TSP - Estrutura Conceitual, ao se referir às transações que não envolvem contraprestação, evidencia a habitualidade destas na esfera pública, ao enfatizar que “A quantidade e a qualidade dos serviços públicos prestados a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos, normalmente, não são diretamente proporcionais ao volume de tributos cobrados”.

Em outra perspectiva, Nunes e Lima (2017) - apud Vaz de Lima, Diana (2018, p. 108) - destaca a importância destas receitas para o setor público, fazendo ainda relevante correlação com os ganhos do setor privado:

*[...] no Setor Público sobressai a importância das receitas sem contraprestação, oriundas do poder de império do Estado, que se manifesta na capacidade impositiva do governo de estabelecer e fazer cumprir requisitos legais, bem como de estabelecer a obrigação de pagamento de tributos. Assim, diferentemente do Setor Privado em que a maior parte das receitas é obtida em relações comerciais no mercado e corresponde a uma contraprestação, no Setor Público a maior parte das receitas ocorre em ambiente não competitivo, em transações sem contraprestação, como impostos e contribuições pagos pelo cidadão. (Nunes e Lima (2017) apud Vaz de Lima, Diana (2018, p. 108)).*

Como visto, na receita sem contraprestação, nos termos da NBC TSP 01 (IPSAS 23), não existe troca individualizada (direito e obrigação concomitante). Por exemplo, um contribuinte que paga o imposto sobre a renda, por obrigação legal, não recebe em troca o serviço do Estado no mesmo montante que contribuiu, posto que os recursos arrecadados, sem contraprestação, podem beneficiar qualquer cidadão daquela localidade, inclusive àqueles que são isentos de obrigações para com o citado imposto.

Portanto, são os tributos exemplo clássico de receita sem contraprestação, o item 7, da norma em comento, os classifica como: “benefícios econômicos ou potencial de serviços compulsoriamente pagos ou a pagar às entidades do setor público, de acordo com a legislação ou outra regulamentação, estabelecidos para gerar receita para o governo”.

Porém, as receitas sem contraprestação não se limitam aos tributos, abrangendo também, como preleciona a NBC TSP 01 “[...] as transferências (monetárias ou não monetárias), incluindo subsídios, perdão de dívidas, multas, heranças, presentes e doações”.

Subsistem, no entanto, como as mais significativas fontes de ingresso de recursos, depois dos tributos e nessa ordem, as transferências, que “são ingressos de benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros provenientes de transações sem contraprestação, diferentes de tributos” e as multas (penalidades), espécie do gênero transferência, classificadas como “[...] benefícios econômicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber pelas entidades do setor público, conforme determinado por tribunal ou por outra entidade com capacidade impositiva legal, como consequência de infração da legislação”.

Tal assertiva se encontra lançada no MCASP (STN, 2017), onde consta que: “Ao contrário do que ocorre no setor privado, a maior parte das variações patrimoniais aumentativas (VPA) das entidades do setor público decorrem de transações sem contraprestação, principalmente as relativas a tributos, transferências e multas”.

Tais variações positivas permitem a contabilização de um ativo, contudo, considerando a possibilidade de geração de custos, pode, de igual modo, provocar o lançamento contábil de uma variação patrimonial diminutiva (VPD), do que é exemplo “a remuneração da rede bancária pela prestação de serviço de recebimento dos pagamentos de tributos pelos contribuintes” (MCASP, 2017).

Entretanto, de acordo com o MCASP, o reconhecimento do ativo e sua conseqüente contabilização, variam com relação aos diversos tipos de receitas sem contraprestação, nos tributos “a entidade deve reconhecer um ativo em relação a tributos quando seu respectivo fato gerador ocorrer e os critérios de reconhecimento forem satisfeitos”, quanto a este último requisito, “para o reconhecimento tempestivo e confiável dos créditos, é necessária a integração do setor de arrecadação com o setor de contabilidade, de modo a se conhecer o fluxo das informações para detecção dos momentos que ensejam o registro contábil”.

De outro lado, as transferências também guardam especificidades no seu reconhecimento contábil e estas destoam em cada caso, nas decorrentes de repartições tributárias, por exemplo, o valor do direito deve ser reconhecido pela melhor estimativa até o momento do efetivo recebimento, quando deve observar o valor justo para o regular registro contábil. Em se tratando de transferências voluntárias, por sua vez, apenas pode ser feito o reconhecimento da receita contábil - pelo ente recebedor - no momento da efetiva transferência financeira, dado que nessa espécie não há garantia real da transferência.

As mencionadas peculiaridades - afora outras não abordadas - devem ser divulgadas, assim, nos pontos 106 e 107 da NBC TSP 01, fora estabelecido um rol de informações que devem ser evidenciadas, seja nas notas explicativas ou nos relatórios contábeis de propósitos gerais, dentre eles destacam-se:

- a) O montante da receita de transações sem contraprestação, reconhecido durante o período, pelas principais classes, demonstrando separadamente;
- b) O montante de recebíveis reconhecido em relação à receita sem contraprestação;
- c) A existência e os montantes de quaisquer recebimentos antecipados em relação às transações sem contraprestação;
- d) As políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receita de transações sem contraprestação;
- e) Para as principais classes de receita de transações sem contraprestação, as bases pelas quais o valor justo do ingresso de recursos foi mensurado;
- f) Para as principais classes de receita tributária que a entidade não pode mensurar de maneira confiável durante o período no qual o fato gerador ocorre, a informação sobre a natureza do tributo; e
- g) A natureza e o tipo das principais classes de heranças, presentes e doações, demonstrando separadamente as principais classes de bens em espécie recebidos.

Ainda segundo a norma, a divulgação dos pontos acima indicados auxilia as entidades a cumprir os objetivos das demonstrações contábeis, que é o fornecimento de informações úteis sobre a entidade que reporta a informação, voltadas para os usuários dos relatórios contábeis de propósitos gerais para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*), bem

como a realizarem julgamentos mais informados sobre a exposição da entidade a fluxos específicos de receita.

#### 4. Receitas de Transação Com Contraprestação

A Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP 2 (IPSAS 9) representa o pronunciamento que estabelece o tratamento contábil de receitas das transações com contraprestação, que deve ser aplicado em todas as entidades do setor público, com exceção das empresas estatais. Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 7ª Edição (2017), as transações com contraprestação são “aquelas em que a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e entrega valor aproximadamente igual em troca, prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos”.

*The definition of an exchange transaction, according to the FASB ASC glossary, is a reciprocal transfer between two entities that results in one of the entities acquiring assets or services or satisfying liabilities by surrendering other assets or services or incurring other obligations. (HERTZBACH, 2019)*

Assim, a norma estabelece que uma transação com contraprestação representa o recebimento de ativos ou serviços ou quando ocorre a extinção do passivo por valor aproximadamente igual (prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos) a outra entidade na troca. Tem-se como exemplos de transações com contraprestação: “(a) a compra ou a venda de bens ou serviços; ou (b) o aluguel ou arrendamento de itens do ativo imobilizado a valor de mercado”, segundo item 5, da NBC TST 02.

A referida norma destaca, em seus objetivos, que a questão principal da contabilização das receitas encontra-se no seu reconhecimento, “A receita deve ser reconhecida quando for provável que: a) benefícios econômicos ou potencial de serviços fluirão para a entidade; e (b) que esses benefícios possam ser mensurados confiavelmente”. A IPSAS 9 prescreve os requisitos contábeis para reconhecer receita de transações com contraprestação, segundo a qual:

*Public sector entities derive revenues from exchange or non-exchange transactions. This Standard deals only with revenue arising from exchange transactions. Revenue from exchange transactions is derived from:*

- (a) Sale of goods or provision of services to third parties;*
- (b) Sale of goods or provision of services to other government agencies; and*
- (c) The use by others of entity assets yielding interest, royalties and dividends. (IFAC, 2019)*

A norma das receitas de transações com contraprestação, NBC TST 02, item 1, destaca sua aplicação nas demonstrações contábeis de entidades que utilizam o regime de competência. Segundo o MCASP (2016), “Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos períodos com os quais se relacionam, portanto, reconhecidos pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária”. Para Cruvinel e Lima (2011), o regime de competência apresenta de forma eficiente o comportamento econômico no resultado apurado ao fim do exercício, reconhecendo as receitas e despesas independentemente do recebimento e desembolso de recursos financeiros.

No que se refere a mensuração da receita, a norma estabeleceu o valor justo da contraprestação recebida ou a receber, deduzida de quaisquer descontos comerciais concedidos, segundo item 14, da NBC TST 02. Na definição de *fair value*, segundo item 11 da norma, tem-se “[...] o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo extinto, em transação sem

favorecimentos, entre partes conhecedoras, dispostas a isso”. Assim, a contraprestação é feita na forma de caixa ou equivalente de caixa e o valor da receita é o valor recebido ou a receber.

*According to IPSAS 9 and GRAP 9, rendering of services involves the performance by the entity of an agreed task over an agreed period of time. Rendering of services by governmental entities for which revenue is received in exchange can take one of the following examples: management of toll roads, management of water facilities and provision of housing. Also the use by others of entity assets gives rise for revenue in form of interest: charges for the use of cash or cash equivalent or amounts due to the entity. Royalties: charges for the use of long term assets of the entity, for example, patents and copyrights. Dividends or similar distributions –distributions of surpluses to holders of equity investments in proportion to their holdings of a particular class of capital (IPSAS, 9 and GRAP 9) (Ouda, 2016)*

Na citação de Ouda (2016), destaca-se primeiramente a prestação de serviços que envolvem tipicamente uma relação contratual a ser executada por período acordado entre as partes. Para mais adiante destacar tais serviços prestados por entidades do setor público.

A IPSAS 9 (IFAC, 2019) cita a prestação de serviços de habitação, onde “Aluguéis provenientes do fornecimento de habitação são reconhecidos na medida em que a renda é obtida de acordo com os termos do acordo de locação”. Assim como também cita que a “[...] receita proveniente da gestão de pedágios é reconhecida na medida em que é obtida, baseada no uso das rodovias”, bem como, pode-se observar uma receita recebida em contrapartida nas provisões de gestão do fornecimento de água, serviços forenses e outros.

Em relação ao reconhecimento, mensuração e evidenciação, o MCASP (STN, 2017), item 9, descreve o tratamento contábil aplicado às variações patrimoniais aumentativas (VPA) decorrentes de transações e eventos com contraprestação, como prestação de serviços, venda de bens e uso de ativos por terceiros, que geram juros, royalties e dividendos ou distribuições assemelhadas.

Na prestação de serviços, a VPA tem por base para o reconhecimento da receita, a proporção dos serviços prestados até a apresentação das demonstrações contábeis, chamado método da percentagem de execução. Mas para que a transação seja confiável, deve atender as seguintes condições:

- a) *O montante da VPA puder ser mensurado confiavelmente;*
- b) *For provável que os benefícios econômicos ou potenciais de serviços decorrentes da transação fluirão para a entidade;*
- c) *A proporção dos serviços já executados à data de apresentação das demonstrações contábeis puder ser mensurada confiavelmente; e*
- d) *Os custos incorridos na transação e os custos para concluir a transação puderem ser mensurados confiavelmente. (MCASP, 2016)*

Na venda de bens, segundo a norma NBC TST 02, item 8, inclui-se os bens produzidos pela entidade para venda, como publicações, bem como, os bens comprados para revenda, como mercadorias e terrenos mantidos para revenda.

Mas a receita da venda de mercadorias deve ser reconhecida ao atender os seguintes critérios: Quando riscos e recompensas relevantes da propriedade sejam transferidos para o comprador; quando a entidade não tem continuidade no gerenciamento ligado à propriedade, nem efetivo controle sobre as mercadorias vendidas; quando o valor da receita for mensurado

com segurança; existirem prováveis benefícios econômicos associados a transação para o vendedor; e quando os custos incorridos ou a incorrer em relação à transação possam ser medidos de forma confiável.

No caso de venda de bens, a receita deve ser reconhecida quando forem atendidas as seguintes condições:

- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;*
- (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens;*
- (c) o valor da receita possa ser confiavelmente mensurado;*
- (d) for provável que os benefícios econômicos ou potenciais de serviços associados à transação fluirão para a entidade; e*
- (e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas. (Item 9.3.2, MCASP, 2016)*

A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e benefícios significativos da propriedade para o comprador exige o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos a transferência dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador. Esse é o caso da maioria das vendas. Em outros casos, porém, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade ocorre em momento diferente da transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo.

A IPSAS 9, item 9, descreve as formas de receitas geradas pela utilização por terceiros de ativos da entidade pública,

- (a) juros – encargos pela utilização de caixa e equivalentes de caixa ou de quantias devidas à entidade;*
- (b) royalties – encargos pela utilização de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo: patentes, marcas, direitos autorais e software de computadores; e*
- (c) dividendos ou equivalentes – distribuição de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção das suas participações em uma classe particular do capital. (IPSAS 9, item 9)*

Em relação ao reconhecimento nas receitas de juros, royalties e dividendos, deve ocorrer quando for provável fluir benefícios econômicos para a entidade, devendo o montante da receita ser mensurado de forma confiável, segundo item 9.3.3 do MCASP (STN, 2017).

No que tange ao tratamento contábil dos referidos elementos de receita, conforme NBC TST 02, item 34, deve ter por base nos juros, a proporção de tempo em consideração ao rendimento efetivo; nos royalties, utiliza-se o regime de acréscimo, conforme a substância em relação a relevância; e os dividendos ou equivalentes, no estabelecimento do direito de receber o pagamento do acionista ou da entidade.

A título de exemplo de receitas com contraprestação no setor público, pode-se citar, quando cobrados aos cidadãos, os seguintes exemplos: aluguéis, transporte escolar, administração de pedágios, taxas judiciais (serviços forenses), taxas sobre serviços financeiros, pesquisa da área de ciências e tecnologia, venda de ingressos em eventos, taxas de matrículas,



taxas de franquias ou de concessão, receitas decorrentes do desenvolvimento de software personalizado, taxas de licenciamentos, royalties, etc.

## 5. Federalismo Fiscal x Receitas Públicas

O federalismo fiscal estuda a divisão de responsabilidades entre os diferentes níveis de governo. Essas responsabilidades incluem a oferta de serviços **(educação, saúde, segurança, etc) e a arrecadação de tributo.** BOUERI, Rogério; ROCHA, Fabiana; RODOPOULOS, Fabiana. (2015).

No contexto da presente pesquisa, considerando o levantamento das receitas com e sem contraprestação nas capitais do Brasil, podemos correlacionar alguns fatores como preponderantes para a maior ou menor arrecadação das receitas, mormente aquelas sem contraprestação, dado que as sem contraprestação não exigem, em regra, qualquer tipo de eficiência na gestão.

Sobre tal ponto, assim dissertou André Franco Montoro Filho (1994):

É oportuno, nesta altura, indagar por que, com todas essas vantagens, um sistema bem mais descentralizado não foi ainda implantado no Brasil. Não é o momento de pesquisar raízes históricas do centralismo nacional. Mas podemos, com bastante segurança, apontar a péssima distribuição regional de renda como um dos fatores cruciais que dificultam o desejado processo de maior descentralização do setor público nacional.

O argumento a favor da necessidade de distribuição inter-regional de renda é bastante forte, pois decorre de uma situação que, todos concordam, deveria ser alterada. E mais, por causa das grandes desigualdades existentes no Brasil, é substancial o volume de recursos que essa tarefa distributiva requer. Ocorre, entretanto, que essa necessidade acaba gerando mecanismos e práticas que acarretam uma centralização fiscal incompatível com um autêntico regime federativo. O problema da redistribuição inter-regional de renda é habitualmente usado como argumento para desculpar muitas intervenções centralizadoras.

Mais, ao explorar técnicas para mudança de cenário, mais especificamente no tocante a melhor distribuição das receitas sem contraprestação, observou ainda o autor que:

A principal lacuna observada nessa reversão de tendência encontra-se na definição de responsabilidade pelo suprimento de bens e serviços, ou seja, dos encargos de cada esfera administrativa. Essa definição deveria observar os princípios do federalismo fiscal, dividindo as responsabilidades de acordo com a abrangência geográfica dos benefícios.

Para que essa repartição seja financeiramente viável e socialmente justa é necessário que os recursos sejam distribuídos de acordo com critérios que incorporem, além dessa repartição de encargos, as demandas de melhor distribuição de renda inter-regional. É com esse total que as unidades político-administrativas (união, estados e municípios) deverão atender às demandas por bens e serviços.

Depreende-se, portanto, o quanto é importante o estudo dessas receitas e quais fatores contribuem ou não para sua melhor distribuição (receitas sem contraprestação) ou mesmo para sua mais efetiva arrecadação, isso quando falamos de receitas com contraprestação.

## 6. Receitas com e sem contraprestação, a realidade das capitais brasileiras

Num estudo realizado nas capitais brasileiras, pode-se observar que as receitas geradoras de caixa, sem contraprestação, correspondem, em média, cerca de 93% do total das receitas geradoras de caixa por competência, ou seja, apenas 7% desse total são decorrentes das receitas geradoras de caixa, com contraprestação. Este resultado demonstra o quanto os entes subnacionais dependem das transferências do governo central e dos tributos sob suas competências, deixando à margem, possibilidades de implementação de outras alternativas de arrecadação, a exemplo de receita, com contraprestação, com serviços educacionais, saúde, pedágios, concessões, parcerias público privadas, etc. que podem ser individualizadas e cobradas, de forma criteriosa, a cidadãos ou parte da sociedade que pode pagar pelo serviço.

O estudo também trouxe evidências de que as capitais com maior performance de arrecadação de receitas, com contraprestação, têm melhores desempenho nos indicadores sociais, econômicos e fiscais. Esses achados abrem perspectivas para credibilidade do governo em fomentar alternativas de tarifações de serviços públicos que possam ser pagos pela sociedade de maior poder aquisitivo, não elevando ou criando tributos que sacrifiquem os mais pobres.

## **7. Conclusão**

Nas últimas décadas, o setor público internacional tem experimentado uma transição gradual de regime de caixa para o de competência contábil. O reconhecimento das transações por contabilidade aplicada pelo regime de competência requer ampliação da visão patrimonial, de um universo restrito (caixa) para um universo mais amplo, que abarque todos os fenômenos patrimoniais a partir dos fatos geradores, indo além da simples dinâmica de entradas e saídas financeiras.

O sistema de contabilidade por exercício torna possível avaliar, ano a ano, a variação do patrimônio em termos quantitativos. De acordo com CAPALBO e SORRENTINO (2013), como resultado do controle das receitas por competências, com ou sem contraprestação, parece justo e apresenta vantagens em termos de: a) responsabilidade externa no sentido de averiguar se a política do ente pode se beneficiar da apropriada extensão das obrigações de apresentação de relatórios, incluindo todos os recursos que foram confiados às autoridades do ente governamental, recebíveis ou não; e b) responsabilidade interna (ou gerencial), observando se todos os órgãos do governo, podem se basear nos sistemas de informação que tornam possível desenvolver uma configuração de custo total das funções que executam os serviços que prestam, de modo a monitorar, de forma mais adequada, prospectivamente os resultados alcançados pelos gestores.

Por fim, face à crescente relevância das posições tomadas aos padrões normativos, possibilitando credibilidade às demonstrações contábeis, não apenas a nível internacional, mas também e especialmente no Brasil, este trabalho analisou, portanto, duas normas convergidas (NBC TSP 01 e 02), das 36 IPSAS atualmente em vigor, destacando as principais inovações conceituais e práticas existentes que podem evoluir em seus aspectos mais complexos de aplicabilidade.

## **REFERÊNCIAS**

ANSELMINI, L. **Percorsi aziendali per lepubbliche amministrazioni**, Giappichelli, Torino (2003).

BOUERI, Rogério; ROCHA, Fabiana; RODOPOULOS, Fabiana. **Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015.

BRASIL. Portaria STN n. 877/2018, de 19 de dezembro de 2018. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasília (MCASP), 2018.

CAPALBO, Francesco; SORRENTINO, Marco. **Cash to accrual accounting: does it mean more control for the public sector? The case of revenue from non-exchange transactions. Risk governance & control: financial markets & institutions / Volume3, Issue4, 2013.**

CARVALHO, Rafael de M. Fé; LIMA, Diana V. de; FERREIRA, Lucas O. G. **Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na ANATEL**. Revista Universo Contábil, v. 8, n. 3, p. 62-81, jul./set., 2012.

CÎRSTEA, Andreea. **The need for public sector consolidated financial statements**. Procedia Economics and Finance, v. 15, p. 1289-1296, 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC) - **Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Estrutura Conceitual, de 23 de setembro 2016**.

Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc). Acesso em: 10.12.2018.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC) – **Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público nº 01, de 21 de outubro de 2016**. Disponível em:

[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSP01&arquivo=NBCTSP02.doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSP01&arquivo=NBCTSP02.doc) Acesso em: 10.12.2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC) – **Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público nº 02, de 21 de outubro de 2016**. Disponível em:

[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSP02&arquivo=NBCTSP02.doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSP02&arquivo=NBCTSP02.doc) Acesso em: 10.12.2018.

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**. Revista de educação e pesquisa em contabilidade, Brasília, v. 5, n. 3, art. 4, p. 69-85, set/dez. 2011. Disponível em <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/185>> Acesso em 10 de jan.2019.

DALLAVERDE, Alexsandra Katia. Federalismo. Federalismo por Cooperação. Federalismo Assimétrico. Princípio da Subsidiariedade. P. 25 -90. In: **As Transferências Voluntárias no Modelo Constitucional Brasileiro** . São Paulo: Blucher, 2016.

FILHO. André Franco Montoro. **Federalismo e Reforma Fiscal**. Revista de economia política, vol. 14, nº 3 (55), julho-setembro/1994.

FIRJAN. FEDERAÇÃO DA INDÚSTRIA DO RIOL DE JANEIRO. Disponível em: <<https://www.firjan.com.br/ifgf/downloads/>> e <<https://www.firjan.com.br/ifdm/downloads/>> Acesso em: 15 de setembro de 2020.

GREEN, W. H. **Econometrics Analysis**. 7. ed. Harlow: Pearson, 2012.

GRUENING. **Origin and theoretical basis of NPM**, International Public Management Journal, Vol. 4, No. 1 [1-25], 2001.

GUJARATI, D. N.; PORTER, D. C. **Econometria Básica**. 5 ed. Porto Alegre: AMGH, 2011. 924p.

HERTZBACH CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Contribution or Exchange Transaction?** Disponível em: <http://www.hertzbach.com/2014/05/contribution-or-exchange-transaction/> Acesso em: 18 jan. 2019.

IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/>>. Acesso em: 15 de setembro de 2020.

IPEA. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA E APLICADA. Disponível em: <<https://www.ipea.gov.br/atlasviolencia/downloads>>. Acesso em: 15 de setembro de 2020.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público – IPSAS**. Ed. 2010. Texto em Português, Brasília, dezembro de 2012.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS – IFRS. *About us*. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/about-us/>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS – IPSAS 9 – **Revenue From Exchange Transaction**. Disponível em: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-9-revenue-from.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2019.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD – **IPSASB**. *About IPSASB*. Disponível em: <<https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

MENDES, M. **Federalismo fiscal**. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. (Org.). Economia do setor público no Brasil. 8. Tiragem, Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

OUDA, Hassan. (2016). **A Practice-Relevant Approach for Revenues Recognition in the Public Sector Entities: A Practitioner's Perspective**. International Journal on Governmental Financial Management. Vol. XVI, No 2, 2016. 52-68. Disponível em: <https://www.icgfm.org/wp-content/uploads/2017/06/4-1.pdf>. Acesso em: 10.01.2019.

SMITH, Heidi Jane M.; REVELL, Keith D. **Micro-Incentives and Municipal Behavior: Political Decentralization and Fiscal Federalism in Argentina and Mexico**. World Development, vol. 77, p. 231-248, 2016.

SUZART, J. A. da S.; ZUCCOLOTTO, R.; Rocha, D. G. da. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. ISSN 1983-8611 São Paulo v.11, n.1 p. 127 – 145, Jan. / Abr. de 2018.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/ IFAC/CFC)**. – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2013.

VAZ DE LIMA, Diana. **Orçamento, contabilidade e gestão no setor público**. São Paulo: Atlas, 2018.

---

**João Eudes** é Doutorando em Ciências Contábeis pela FUCAPE, Mestre em Ciências Contábeis pela USP-SP, Pós-graduação lato sensu em Contabilidade e Controladoria Governamental pela UFPE, graduação em Ciências Contábeis pela UFPE, graduação em Engenharia Mecânica pela UPE. Auditor de Controle Externo do TCE-PE, Professor Assistente da FUCAPE Business School - ES. Autor de artigos e livros de Contabilidade, Orçamento e Custos no Setor Público e Conselheiro do CRCPE.