



Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - CCA/UnB
Universidade de Brasília - UnB
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciências da Informação e
Documentação – FACE
Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Orçamento Público para o TCU

MARCELO JOSÉ CRUZ PAIVA
PEDRO LACERDA NETO

**OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE E A
CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL: UMA ANÁLISE À LUZ DO
PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA**

Brasília – DF
2006

MARCELO JOSÉ CRUZ PAIVA
PEDRO LACERDA NETO

**OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE E A
CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL: UMA ANÁLISE À LUZ DO
PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA**

Monografia apresentada no Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), em convênio com o Tribunal de Contas da União (TCU), como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Contabilidade e Orçamento Públicos.

Orientador: Prof. Mestre Francisco Glauber Lima Mota

Brasília – DF
2006

FICHA CATALOGRÁFICA

PAIVA, Marcelo José Cruz
NETO, Pedro Lacerda

**OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE
CONTABILIDADE E A CONTABILIDADE
GOVERNAMENTAL: uma análise à luz do
Princípio da Prudência/Marcelo José Cruz Paiva;
Pedro Lacerda Neto, Brasília, UnB, 2006**

63 p
Pesquisa – Especialização
Bibliografia

1. Princípios Fundamentais de Contabilidade
2. Contabilidade Governamental; 3. Princípio da Prudência.

MARCELO JOSÉ CRUZ PAIVA
PEDRO LACERDA NETO

**OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE E A
CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL: UMA ANÁLISE À LUZ DO
PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA**

Monografia apresentada no Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), em convênio com o Tribunal de Contas da União (TCU), como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Contabilidade e Orçamento Públicos.

Orientador: Prof. Francisco Glauber Lima Mota

Brasília-DF, 17 de novembro de 2006.

Banca Examinadora

Prof. Mestre Francisco Glauber Lima Mota
Orientador

Prof. Mestre João Henrique Pederiva
Examinador

AGRADECIMENTOS

Agradecemos a DEUS, Alfa e Omega, pela vida, saúde, proteção diária e pela determinação que nos deu, ao longo de todo período.

Aos familiares, pela compreensão nos momentos de ausência; pelos incentivos nos instantes de dificuldade; pela celebração nos momentos de conquista.

Gratidão ao orientador, Mestre Francisco Glauber Lima Mota, pela presteza, simplicidade e atenção dispensada, assim como pela objetividade na condução do processo.

Agradecemos também à toda administração do ISC, sua estrutura, em especial à todos os colegas do SEPOS.

Ao Secretário de Recursos, Sérgio da Silva Mendes, pela compreensão da necessidade de especialização e aceitação das minhas ausências semanais.

Finalmente, ao Tribunal de Contas da União pela brilhante iniciativa que tanto engrandece e valoriza os servidores da casa.

RESUMO

Este estudo relaciona a Contabilidade Governamental aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, enfatizando o Princípio da Prudência. A motivação do tema decorreu da ausência de evidenciação dos elementos patrimoniais, contrariando Resolução do CFC que fala de Princípios Fundamentais de Contabilidade. A questão de pesquisa versa sobre os impactos decorrentes da aplicação do Princípio da Prudência na Contabilidade Governamental. Apresenta, como fundamentação teórica, uma breve referência sobre Administração Pública e noções de Atividade Financeira do Estado, Finanças Públicas e Direito Financeiro. Faz uma análise dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e sua aplicabilidade na Contabilidade Governamental. Num segundo momento, buscou alguns artigos dos normativos legais que interligavam a Contabilidade Governamental e o Princípio da Prudência. Destacou elementos da teoria contábil que poderiam ser usados como ligação entre o Princípio da Prudência e a Contabilidade Governamental, tais como: passivos contingentes, depreciação e provisões. Como resultado apresentou, com base no Balanço de 2005, distorções e problemas apresentados pela Contabilidade Governamental ao evidenciar os elementos patrimoniais. Ao final, concluiu pela necessidade de aproximação da Contabilidade Governamental da sociedade, por meio da normatização da Contabilidade no setor público pela entidade reguladora da profissão contábil e sugeriu a imediata instituição do Conselho de Gestão Fiscal, previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Palavras-chave: 1. Princípios Fundamentais de Contabilidade; 2. Contabilidade Governamental; 3. Princípio da Prudência.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Elementos que compõem a Atividade Financeira do Estado.....	13
Quadro 2 – Divisão do Regulamento Geral de Contabilidade Pública – Portugal.....	30
Quadro 3 – Principais características entre a Contabilidade Geral e a Contabilidade Governamental.....	35
Quadro 4 – Deficiência na Avaliação dos Elementos do Patrimônio.....	39
Quadro 5 – Métodos mais Usuais de Depreciação.....	42
Quadro 6 – Probabilidade de Ocorrência das Contingências e Tratamento Contábil.....	46
Quadro 7 – Formas de Reconhecimento das Provisões e Passivos Contingentes (IAS 37).....	49
Quadro 8 – Principais Passivos Contingentes e Ações Orçamentárias.....	55
Quadro 9 – Estoque da Dívida Ativa da União.....	58
Quadro 10 – Dívida Ativa do INSS (2004 e 2005).....	58
Quadro 11 – Receitas da Dívida Ativa da União e INSS – 2005.....	59

LISTA DE SIGLAS

ABOP – Associação Brasileira de Orçamento Público
AICPA - American Institute of Certified Public Accountants
BACEN – Banco Central do Brasil
BGU – Balanço Geral da União
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CTN – Código Tributário Nacional
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
FASB - Financial Accounting Standards Board
FCVS – Fundo de Compensação de Variações Salariais
I N – Instrução Normativa
IASB – International Accounting Standards Board
IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
INSS – Instituto Nacional do Seguro Social
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA – Lei Orçamentária Anual
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
PFCs – Princípios Fundamentais de Contabilidade
PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PPA – Plano Plurianual
SIGGO – Sistema Integrado de Gestão Governamental do DF
SRF – Secretaria da Receita Federal
TCDF – Tribunal de Contas do Distrito Federal

SUMÁRIO

RESUMO	VI
LISTA DE QUADROS	VII
LISTA DE SIGLAS	VIII
1. INTRODUÇÃO.....	1
1.1. JUSTIFICAÇÃO DO TEMA.....	2
1.2. QUESTÃO DE PESQUISA.....	3
1.3. OBJETIVOS.....	4
1.3.1. GERAL.....	4
1.3.2. ESPECÍFICOS.....	4
1.4. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.....	4
1.5. DELIMITAÇÃO DO TRABALHO.....	5
1.6. NATUREZA DO TRABALHO E METODOLOGIAS EMPREGADA.....	5
1.7. ESTRUTURA DO TRABALHO.....	7
2. A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	9
2.1. CONCEITO.....	9
2.2. ESTRUTURA.....	9
2.2.1. ADMINISTRAÇÃO DIRETA.....	10
2.2.2. ADMINISTRAÇÃO INDIRETA.....	11
2.2.2.1. AUTARQUIAS.....	11
2.2.2.2. FUNDAÇÕES PÚBLICAS.....	11
2.2.2.3. EMPRESAS PÚBLICAS.....	12
2.2.2.4. SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA.....	12
2.2.2.5. CONSÓRCIOS PÚBLICOS.....	12
3. NOÇÕES DE ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO, CIÊNCIA DAS FINANÇAS E DIREITO FINANCEIRO.....	13
4. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE.....	16
4.1. DEFINIÇÕES.....	16
4.2. OS PRINCÍPIOS PROPRIAMENTE DITOS.....	17
4.2.1. PRINCÍPIO DA ENTIDADE.....	18
4.2.2. PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE.....	20
4.2.3. PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE.....	21
4.2.4. PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL.....	21
4.2.5. PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.....	22
4.2.6. PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA.....	25
4.2.7. PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA.....	26
4.3. O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA NO PLANO INTERNACIONAL.....	28
5. A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL.....	30
5.1. HISTÓRICO EM PORTUGAL.....	30
5.2. HISTÓRICO NO BRASIL.....	31
5.3. ESTRUTURA CONCEITUAL.....	33

6. A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL E O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA....	38
6.1. DEPRECIÇÃO.....	40
6.2. PASSIVOS CONTINGENTES.....	45
6.3. PROVISÃO.....	49
7.	
RESULTADOS.....	56
7.1. PASSIVO CONTINGENTE.....	56
7.2. A DÍVIDA ATIVA.....	58
7.3. A DEPRECIÇÃO.....	61
8. CONCLUSÃO/SUGESTÃO/RECOMENDAÇÃO.....	64
REFERÊNCIAS.....	67

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho, cuja abordagem está diretamente relacionada à Teoria da Contabilidade e sua ramificação na Contabilidade Pública, tenciona lançar luz sobre o impacto dos Princípios Fundamentais de Contabilidade na Contabilidade Governamental, enfatizando o Princípio da Prudência.

Para Lopes de Sá (2002, p. 59) *“os fenômenos que ocorrem com o patrimônio, como riqueza das células sociais, são o objeto de estudos da ciência contábil. Tudo o que se relaciona com os elementos que são utilizados para suprirem as necessidades das empresas, das instituições interessa à Contabilidade como matéria de análise sistemática”*.

A Contabilidade, segundo o Conselho Federal de Contabilidade *apud* Lima e Castro (2003, p. 13) manifesta seu objetivo científico:

ao apresentar corretamente o Patrimônio e suas mutações. As repartições públicas, tal qual as empresas privadas, possuem patrimônio que é movimentado diariamente, demandando acompanhamento diário (registro e controle) para que os administradores públicos avaliem se os objetivos da Instituição pela qual são responsáveis estão sendo atingidos. Tais procedimentos permitem, também que a sociedade possa verificar se os recursos públicos estão sendo diligentemente administrados.

Silva (2004, p. 196) faz a interface entre o controle e a contabilidade como:

a contabilidade é um dos instrumentos fundamentais de controle e deve ser o canal para a introdução da sistemática de controle, pois sem ela as mudanças estão condenadas ao fracasso, principalmente quando os dirigentes não acreditam nas novas técnicas ou não as compreendem.

A argumentação acima se reforça com Araújo (2004, p. 25):

Para que a Contabilidade Governamental, enquanto instrumento de controle, possa cumprir essa importante missão torna-se necessário que as informações geradas por esse sistema sejam de fácil compreensão, relevantes, confiáveis, comparáveis, verificáveis, transparentes e úteis para seus usuários.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu, por meio da inserção de novas exigências, tais como a inclusão do planejamento no âmbito das finanças públicas, a necessidade de tramitação e aprovação do Anteprojeto de Lei que poderá atender à ausência de normatização do Art. 165, § 9º, da Magna Carta.

Segundo Cruz (2006, fls. xiii – apresentação da sua obra), o anteprojeto de reforma da Lei nº 4320/64, que se encontra em tramitação no Congresso Nacional sob o nº 135/96, procura padronizar a informação contábil, pois o que se vê nos dias atuais são divergências entre as demonstrações contábeis de algumas sociedades de economia mista e outras empresas das apresentadas por órgãos da administração direta.

No objetivo do atingimento da transparência em benefício dos usuários da informação, a Contabilidade Governamental lança as bases para o início desse estudo. O objetivo reside em reduzir, ao princípio da prudência, o universo de teorias e questionamentos que cerceiam a Contabilidade Governamental na sua tarefa de harmonização com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Outra breve abordagem vislumbra a comparabilidade com o enfoque adotado pela Contabilidade Brasileira e a praticada por outros países com relação à representatividade do Princípio da Prudência nas contas patrimoniais.

1.1. JUSTIFICAÇÃO DO TEMA

Segundo Moura (2003, p. 14) “*a maturidade doutrinária e metodológica da Contabilidade Pública depende do seu aprimoramento em benefício de seus usuários*”. Essa afirmação justifica a necessidade de a Contabilidade Governamental evidenciar de uma forma mais transparente possível os elementos que compõe o patrimônio do setor público e coloca em perspectiva a temática que ora se apresenta.

Apesar de o Apêndice à Resolução nº 750/93-CFC, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade prelecionar que seu conteúdo “*vale para todos os patrimônios, desde que sejam autônomos e qualquer que seja a Entidade a que pertençam, os fins de uso, a forma jurídica, sua localização, etc.*”, não se pode desconsiderar o fato de que existem díspares conceitos, entre as esferas pública e privada, dificultadores da tarefa de estender por analogia ao setor público os princípios contábeis elencados na referida norma.

Segundo Castro e Garcia (2004, p. 141) em uma mesma linha do CFC:

Os princípios são aplicados indistintamente, seja na área pública ou privada. A diferença entre a contabilidade aplicada na administração pública e na privada não está nos princípios, nem está nos objetivos, que também são os mesmos (produzir informações); ela acontece essencialmente na delimitação do objeto. Enquanto o objeto da contabilidade empresarial é o patrimônio, o objeto da administração

pública é o orçamento. Daí por que, na área pública, é importante aliar aos princípios contábeis, os orçamentários e os da administração pública.

Machado Júnior e Reis (2002/2003, p. 188) assim se posicionam sobre a organização do sistema de informações: *“deverá ser executada sob a orientação de um Plano de Contas, que será estruturado com base nas regras impostas por esta lei, nos princípios fundamentais de contabilidade e nas exigências da administração”*.

Enfim, a conclusão de Petri (1987, p. 79) *apud* Araújo (2004, p. 145) concatena-se com as apresentadas até agora e merece reprodução:

Assim, os Postulados: da Entidade Contábil e da Continuidade; os Princípios: do Custo como Base de Valor, do Denominador Comum Monetário, da Realização da Receita, do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis; e as convenções: da Objetividade, da Materialidade, do Conservadorismo, e da Consistência, devem dessa forma ser observados no “Setor Público”. A contabilidade não mais se atém aos aspectos jurídicos e contábeis. Isso ficará evidente à luz dos postulados, princípios e convenções [...].

Segundo o CFC (2000, p. 53), *“o atributo da incerteza está presente, com grande freqüência, nas situações concretas que demandam a observância do Princípio da Prudência”*, porém para Castro e Garcia (2004, p. 141):

a aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos, a situações classificáveis como manipulações do resultado com a conseqüente criação de reservas ocultas. Pelo contrário, deve constituir garantia de inexistência de valores artificiais, de interesse de determinadas pessoas, especialmente administradores e controladores.

1.2. QUESTÃO DE PESQUISA

A demanda crescente pela transparência de atos e fatos dos gestores públicos começa a se materializar por meio de normas legais que permitem sanções administrativas, políticas e judiciais, o que requer da Contabilidade Governamental uma reação imediata no sentido de tornar mais evidente a apresentação de demonstrativos desprovidos de artificialidade ou de interesses de alguns administradores e controladores.

O dilema imposto pela Ciência Contábil à Contabilidade Governamental é de que não deve haver distinção de aplicabilidade dos princípios seja na área pública ou privada, pois os objetivos são os mesmos: produzir informações. Mensurar de forma adequada os elementos patrimoniais, obedecendo à legislação fiscal e aos princípios fundamentais de contabilidade, além de atender à prudência contábil, privilegiará os usuários da informação. A questão de

pesquisa nasce dessa necessidade: quais os impactos decorrentes da aplicação do Princípio da Prudência na Contabilidade Governamental?

1.3. OBJETIVOS

1.3.1 GERAL

O presente estudo tem por objetivo geral apresentar o que tem sido feito de concreto, à luz do Princípio da Prudência, para reduzir as incertezas que prejudicam a evidenciação do ativo e passivo dos órgãos/entidades governamentais.

1.3.2 ESPECÍFICOS

- apresentar um panorama geral sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade e a Contabilidade Governamental;
- discorrer sobre os Passivos Contingentes, a depreciação e a provisão de perdas sobre a dívida ativa;
- analisar a Lei nº 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal à luz do Princípio da Prudência.

1.4. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

O CFC reformulou os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFCs) brasileiros, na primeira metade da década passada (SCHMIDT, 2000). Interessam as Resoluções CFC nº 750, de dezembro de 1993, que “aprova os Princípios Fundamentais de Contabilidade”; nº 774, de dezembro de 1994, que “aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios”; nº 900, de março de 2001, que “dispõe sobre a aplicação do Princípio da Atualização Monetária”; nº 1066, de dezembro de 2005, que “aprova a NBC T 19.7 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas” e nº 1.027, de abril de 2005, que “aprova a NBC T 19.5 – Depreciação, Amortização e Exaustão”.

A CVM referendou o pronunciamento do Ibracon sobre Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade por meio da Deliberação nº 29, de 05 de fevereiro de 1986. Esta norma possui em seu corpo uma classificação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade em três pela ótica do Ibracon, que se considera relevante para desenvolvimento deste estudo.

A Lei nº 4.320/64 é uma lei federal sancionada em 17 de março de 1964, que estabelece as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Apesar de a época, ter sido editada como lei ordinária, foi recepcionada pela Constituição de 1988 como Lei Complementar. Tal Lei já deveria ter sido substituída por normas mais compatíveis com os preceitos fixados pela Constituição, principalmente pela regulamentação do art. 165, § 9º da Magna Carta, que prevê a produção de uma lei complementar para regular as atividades do ciclo orçamentário com a inclusão de novos instrumentos constitucionais, tais como o PPA e a LDO.

A Lei Complementar nº 101, sancionada em 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. A maior referência constitucional da LRF são os arts. 163 e 169, sendo o primeiro relativo a áreas fundamentais das finanças públicas e o segundo, à fixação de limites para as despesas com pessoal ativo e inativo. A LRF não revoga nem substitui a Lei nº 4.320/64, embora alguns dispositivos tenham sido reinterpretados à luz dos conceitos trados pela LRF, tais como os relativos à dívida fundada, à empresa estatal dependente, às operações de crédito, às despesas com pessoal e aos restos a pagar. A existência da LRF não exclui também a necessidade de edição da norma constitucional que regulamentará o art. 165, § 9º da Constituição Federal em debate no Congresso Nacional.

1.5. DELIMITAÇÃO DO TRABALHO

Para obtenção dos resultados, foi realizada uma análise sobre as contas de 2005 da União, baseada no Balanço Geral da União, e sobre material disponível na internet referente às contas de Unidades Federativas.

1.6. NATUREZA DO TRABALHO E METODOLOGIA EMPREGADA

Em função do pouco conhecimento da temática, caracteriza-se a pesquisa como exploratória.

Gil (1999) *apud* Beuren (2006, p. 80) enfatiza “*que a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato*”. Complementa no que se aplica ao caso em estudo como “*esse tipo de pesquisa é realizado,*

sobretudo, quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis”.

Quanto à abordagem escolhida, a qualitativa mostra-se apropriada pela natureza do problema e pelo aspecto sociológico e prático assumido pelo objeto de pesquisa. Demo (2000, p. 152) menciona que *“a pesquisa qualitativa quer fazer jus à complexidade da realidade, curvando-se diante dela, não o contrário, como ocorre com a ditadura do método ou a demissão teórica que imagina dados evidentes”*. Esta definição ajuda a entender um pouco a abordagem utilizada, mas se considera vital suplementar a definição com o conceito elaborado por Richardson (1999, p. 80) *apud* Beuren (2006, p. 91) mencionando que:

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais. Ressalta também que podem contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Quanto à escolha do procedimento da pesquisa optou-se pelo bibliográfico, dada sua eficácia no cotidiano da Ciência Contábil.

Ander-Egg (1978, p. 28) *apud* Santos (2005, p. 186) define pesquisa bibliográfica como:

o procedimento reflexivo sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento. Ela se presta a qualquer tipo de estudo exploratório e à delimitação de assunto, tema ou problema de um estudo ou pesquisa.

Beuren (2006, p. 86) ressalta a obrigatoriedade deste procedimento de pesquisa pelo fato da mesma ser instrumental para o conhecimento da realidade da produção científica cotidiana.

Não se pode deixar de mencionar que o presente estudo aplicou em caráter residual a pesquisa documental, mais especificamente fontes classificadas por Gil (1999) *apud* Beuren (2006, p. 89) como fontes de primeira mão, ou seja, que não receberam qualquer tratamento analítico.

No exame e na interpretação dos dados apresentados, enfatizou-se a análise do conteúdo que não mais é do que, segundo Richardson (1999, p. 224) *apud* Beuren (2006, p. 137):

a busca de uma compreensão melhor de um discurso, aprofundando suas características gramaticais, fonológicas, cognitivas, ideológicas e extrair momentos mais importantes, baseando-se em teorias relevantes que sirvam de marco de explicação para as descobertas do pesquisador.

1.7. ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho possui oito capítulos em sua estrutura. Neste capítulo, apresentam-se o contexto do presente estudo, a questão de pesquisa, os objetivos geral e específicos, o referencial teórico, a delimitação e a natureza do trabalho, as metodologias empregadas e a estrutura dos capítulos.

O segundo capítulo enfoca o conceito e a estrutura da Administração Pública, bem como os órgãos e as entidades da Administração Direta e Indireta.

O terceiro capítulo foi gerado do julgamento de quão essencial seria tecer considerações sobre a Atividade Financeira do Estado, a Ciência das Finanças e o Direito Financeiro, pois não se compreende Contabilidade e Contabilidade Governamental sem se analisar o poder coercitivo do estado ao tributar e atender as necessidades da sociedade.

O quarto capítulo apresenta a base teórica que dá sustentação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como sua gênese, interligação com a Contabilidade Governamental e finaliza com um enfoque do Princípio da Prudência no plano internacional.

O quinto capítulo dá um panorama sobre a Contabilidade Governamental, falando sobre o histórico em Portugal e no Brasil, bem como sobre estrutura conceitual.

O sexto capítulo correlaciona a Contabilidade Governamental com o princípio da prudência, enfatizando os elementos patrimoniais da depreciação, dos passivos contingentes e das provisões.

O sétimo capítulo evidencia os resultados obtidos, os quais precedem as conclusões e as recomendações, no oitavo capítulo, respondendo à formulação da questão de pesquisa e avaliando o atendimento dos objetivos gerais e específicos.

Ao final do trabalho, como elementos pós-textuais, constam glossários, apêndices e anexos, visando ao esclarecimento de dúvidas pontuais.

2. A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Torna-se essencial o entendimento do que vem a ser administração pública, bem como de sua estrutura, pois as normas contábeis para o setor público dão tratamento distinto para os órgãos e entidades que integram a administração pública.

2.1. CONCEITO

Meirelles (2005, p. 64) define Administração Pública em sentido formal como “o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo”; em sentido material como “o conjunto de funções necessárias aos serviços públicos em geral”; em acepção operacional como “o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado, ou por ele assumido em benefício da coletividade” e numa visão global como “todo aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

Filho (2006, p. 9) reconhece dois sentidos para a Administração Pública: o objetivo e o subjetivo. O sentido objetivo “deve consistir na própria atividade administrativa exercida pelo Estado por seus órgãos e agentes, caracterizando, enfim, a função administrativa”; já o sentido subjetivo “significa o conjunto de agentes, órgãos e pessoas jurídicas que tenham a incumbência de executar as atividades administrativas. Toma-se aqui em consideração o sujeito da função administrativa, ou seja, quem a exerce de fato”.

2.2. ESTRUTURA

Conforme Alexandrino e Paulo (2006, p. 16) na estrutura da Administração Pública encontra-se entidades políticas e entidades administrativas.

As entidades políticas “são aquelas que recebem suas atribuições da própria constituição, exercendo-as com plena autonomia. São pessoas jurídicas de direito público interno, possuidoras de poderes políticos e administrativos. A competência para legislar caracteriza sua autonomia política. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são exemplos de entidades políticas.

As entidades administrativas “não são detentoras de poderes políticos, mas tão somente de autonomia administrativa. Não legislam, mas apenas exercem sua competência

conforme estabelecida na lei que as instituiu, ou autorizou sua instituição, e no seu regulamento”. As autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas e as sociedades de economia mista são exemplos desse tipo de entidades.

O Código Civil Brasileiro, nos termos do art. 41, preleciona:

Art. 41. São pessoas jurídicas de direito público interno:
 I – a União;
 II – os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;
 III – os Municípios;
 IV – as autarquias, inclusive as associações públicas;
 V – as demais entidades de caráter público criadas por lei.

O Código Civil Brasileiro, nos termos do art. 44, complementa:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:
 I – as associações;
 II – as sociedades;
 III – as fundações;
 IV – as organizações religiosas; e
 V – os partidos políticos.

Piscitelli; Timbó; Rosa (2004, p. 32) mencionam que o art. 4º do Decreto-lei nº 200, de 1967, estabelece a organização da Administração Pública Federal, determinando que esta compreende:

I – a Administração Direta que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios;
 II – a Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:
 a) autarquias;
 b) empresas públicas;
 c) sociedades de economia mista; e
 d) fundações públicas.

2.2.1. ADMINISTRAÇÃO DIRETA¹

Administração Direta é o conjunto de órgãos que integram as pessoas federativas, aos quais foi atribuída a competência para o exercício, de forma centralizada das atividades administrativas do Estado. Em outras palavras, significa que “a Administração Pública é, ao

¹ Definição extraída de Filho (2006)

mesmo tempo, a titular e a executora do serviço público”. A atividade centralizada é aquela exercida pelo Estado diretamente.

2.2.2. ADMINISTRAÇÃO INDIRETA²

É o conjunto de pessoas administrativas que vinculadas à Administração Direta, têm a competência para o exercício de forma descentralizada, de atividades administrativas. Ocorre a chamada descentralização administrativa quando o Estado (União, DF, Estados ou Municípios) desempenha algumas de suas funções por meio de outras pessoas jurídicas. A descentralização pressupõe duas pessoas jurídicas distintas: o Estado e a entidade que executará o serviço, por ter recebido do Estado essa atribuição.

Seguindo a classificação adotada no Decreto-lei 200/67 (item 2.2), torna-se necessário um resumo das Entidades que compõem a Administração Indireta, a qual se tornou necessária a complementação com o novo ordenamento introduzido pela Lei nº 11.107, de 06.04.2005, que criou a pessoa jurídica denominada consórcio público.

2.2.2.1 AUTARQUIAS

As autarquias são entidades administrativas autônomas, criadas por lei específica, com personalidade jurídica de direito público interno, patrimônio próprio e atribuições estatais específicas.

Maria Sylvia Di Pietro conceitua a autarquia como a pessoa jurídica de direito público, criada por lei, com capacidade de auto-administração, para o desempenho de serviço público descentralizado, mediante controle administrativo exercido nos limites da lei.

2.2.2.2. FUNDAÇÕES PÚBLICAS

A fundação, figura oriunda do Direito Privado, caracteriza-se pela atribuição de personalidade jurídica a um determinado patrimônio destinado a um fim específico.

As fundações públicas são entidades integrantes da Administração Indireta, voltadas para o desempenho de atividades de caráter social, como assistência social, assistência médica e hospitalar, educação e ensino, pesquisa, atividades culturais etc.

² Definição extraída de Alexandrino e Paulo (2006)

2.2.2.3. EMPRESAS PÚBLICAS

Empresas Públicas são pessoas jurídicas de direito privado, integrantes da Administração Indireta, instituídas pelo Poder Público, mediante autorização de lei específica, sob qualquer forma jurídica (Ltda., S/A etc.) e com capital exclusivamente público, para a exploração de atividades de natureza econômica ou execução de serviços públicos.

2.2.2.4. SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

Sociedades de Economia Mista são pessoas jurídicas de direito privado, integrantes da Administração Indireta, instituídas pelo Poder Público, mediante autorização legal, sob a forma de sociedade anônima e com capitais públicos e privados, para a exploração de atividades de natureza econômica ou execução de serviços públicos.

2.2.2.5. CONSÓRCIOS PÚBLICOS

Os Consórcios Públicos poderão ser constituídos como pessoas jurídicas de direito privado ou como pessoas jurídicas de direito público, sendo que no, último caso, a Lei 11.107/2005 explicitamente afirma integrem a Administração Pública Indireta. Foram criados baseados na competência da União prelecionada no art. 22, inciso XXVII, da Constituição Federal.

Os consórcios públicos são celebrados entre entes federados de mesma espécie ou não. Não haverá, entretanto, nos termos da lei, consórcio público constituído unicamente pela União e municípios, nem consórcio público celebrado entre um estado e município de outro estado.

3. NOÇÕES DE ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO, CIÊNCIA DAS FINANÇAS E DIREITO FINANCEIRO

Baleeiro (2004, p. 3) em sua clássica obra de finanças, define a evolução da sociedade como a delegação a um ente superior chamado Estado da missão de conciliar a satisfação das necessidades individuais ou coletivas dos indivíduos. Em um primeiro momento eram requisitados bens e serviços dos súditos, extorsão dos inimigos vencidos ou a colaboração gratuita nas funções estatais. Num momento posterior, desenvolveu-se o processo da despesa pública, pelo qual o Estado costumava pagar com moeda os bens e serviços necessários ao desempenho da sua missão.

No contexto de pagamento em dinheiro dos indivíduos e bens necessários à consecução e manutenção dos chamados serviços públicos, acrescenta Baleeiro (2004, p. 3), deu-se o nascimento do que chamamos de Atividade Financeira do Estado.

Baleeiro (2004, p. 4) conclui que: *“a atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àqueloutras pessoas de direito público”*.

Da idéia acima, extraem-se os elementos abaixo que compõem a Atividade Financeira do Estado:

<p style="text-align: center;"> OBTER → RECEITA PÚBLICA (ORIGINÁRIA E DERIVADA) CRIAR → CRÉDITO PÚBLICO GERIR → ORÇAMENTO PÚBLICO DESPENDER → DESPESA PÚBLICA </p>

Fonte: adaptado de Baleeiro (2004)

Quadro 1 – Elementos que compõem a Atividade Financeira do Estado

Torres (2005, p. 5) acredita ser importante reforçar o caráter instrumental da atividade financeira, uma vez que o Estado não tenciona enriquecer ou aumentar o seu patrimônio pelo seu exercício, mas sim arrecadar visando ao atingimento de objetivos de ordem política, econômica ou administrativa.

Em um campo mais amplo, encontra-se a Ciência das Finanças, que nada mais é de que o estudo da Atividade Financeira do Estado.

Segundo Baleeiro (2004, p. 8), Ciência das Finanças é *“a disciplina que, pela investigação dos fatos, procura explicar fenômenos ligados à obtenção e dispêndio do dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços a cargo do Estado, ou de outras pessoas de direito público, assim como os efeitos outros resultantes dessa atividade governamental”*.

Acrescenta com a visão clássica de que o objetivo precípua da Ciência é estudar a natureza fiscal da atuação do Estado, porém esse campo de investigação expandiu-se no sentido de abarcar também os efeitos extrafiscais da atividade financeira, quando reprime a inflação, evita o desemprego, protege a indústria, melhorar a distribuição da renda nacional, etc. assumindo um viés econômico, político, moral e social.

Pereira Barros *Apud* Deodato (1980, p. 15) define Direito Financeiro como:

Aquele que compreende regras por que se deve dirigir a administração geral da Fazenda Nacional, no que é relativo à receita e despesa do Estado; à arrecadação, fiscalização e distribuição de todos os encargos da guarda e aplicação dos dinheiros nacionais; e a maneira de lhes fazer efetiva a responsabilidade.

Torres (2005, p. 12) preceitua que Direito Financeiro, como sistema objetivo, *“é o conjunto de normas e princípios que regulam a atividade financeira. Incumbe-lhe disciplinar a constituição e a gestão da Fazenda Pública, estabelecendo as regras e procedimentos para a obtenção da receita pública e a realização dos gastos necessários à consecução dos objetivos do Estado”*

Rosa Júnior (2005, p. 17) limita a fronteira entre a Ciência das Finanças e o Direito Financeiro na constatação que existe uma correlação entre ambas e que a primeira ajuda à segunda na interpretação das leis ou fornece subsídio ao legislador sobre a conjuntura econômica, incidência tributária, justiça social, etc. da aplicação de um novo entendimento legal. Por outro lado o Direito Financeiro fornece mecanismos de aplicação da jurisprudência ao caso concreto, que fortalecerão os princípios e institutos que cerceiam a Ciência das Finanças.

Segundo Silva (2004, p. 240) as finanças públicas podem ser assim classificadas:

- Finanças positivas: referem-se ao estudo que trata as finanças públicas dentro da teoria da realidade, observando e explicando as uniformidades do comportamento do estado.
- Finanças normativas: dizem respeito ao estudo das regras e normas que o Estado deve subordinar-se para melhor atingir seus fins.

Conclui Silva (2004, p. 240) interligando Contabilidade e Contabilidade Governamental às Finanças Públicas:

É nesse ambiente que a Contabilidade estuda a atividade financeira do estado o que compreende o estudo da receita, da despesa, do orçamento e do crédito público, bem como de todos os demais reflexos decorrentes da ação dos administradores que tenham impacto sobre o patrimônio. Além disso, a Contabilidade Governamental, ainda, estuda e analisa os diversos aspectos que consubstanciam formas de atuação do Ente público na prestação de serviços indispensáveis à satisfação das necessidades do cidadão.

4. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

4.1. DEFINIÇÕES

A contabilidade é uma ciência de caráter essencialmente prático. Ao longo dos anos, diversos critérios foram desenvolvidos, diversas opções foram efetuadas, numa tentativa de normalizar e de se chegar a uma melhor forma de controlar o patrimônio de uma entidade. Assim, os princípios são a exteriorização de critérios aceitos pela maioria dos contadores.

Para melhor se entender a amplitude, ou seja, a área de abrangência dos princípios fundamentais de contabilidade, é essencial tecer algumas considerações acerca da etimologia da palavra “princípios”.

Preliminarmente, consultando o dicionário Aurélio, obtivemos que *princípio é preceito, regra, lei*. Consta ainda que *preceito é norma, ensinamento, doutrina*; e que *regra é aquilo que regula, dirige, rege ou governa*. Também, diz o dicionário Webster: “Uma verdade fundamental; uma lei ou doutrina abrangente, da qual outras decorrem, ou nas quais outras estão baseadas; uma verdade geral; uma proposição básica ou premissa fundamental; uma máxima; um axioma; um postulado”.

Pode-se então inferir que princípio é aquilo que está determinado pela razão, pela lei ou pelo costume.

Outro conceito bastante interessante obtém-se no dicionário Oxford, que diz: “*uma lei ou regra geral adotada ou considerada como diretriz de ação*”. Princípios são verdades fundamentais (Byrne); *é uma base aceita de conduta ou prática* (May).

Há de se fazer a devida distinção entre os conceitos de **Princípio** e **Postulado** visto que há uma sutil diferença entre eles. Segundo o Aurélio, Postulado é “*Proposição não evidente nem demonstrável, que se admite como princípio de um sistema dedutível, de uma operação lógica ou de um sistema de normas práticas*”; e ainda: “*Fato ou preceito reconhecido sem prévia demonstração*”.

Para Iudícibus (2004, p. 56) “*os postulados são premissas ou constatações básicas, não sujeitas a verificação, que formam o arcabouço sobre o qual repousa o desenvolvimento*

subseqüente da teoria da Contabilidade”. Segundo o autor, existem postulados que são apenas descrições de situações verdadeiras, mas que nada dizem com relação a serem específicos quanto à seqüência de princípios contábeis. O autor considera a ENTIDADE e a CONTINUIDADE como sendo *postulados ambientais*, fazendo referência ao ambiente no qual às entidades atuam e às formas usuais de praticar comércio.

Por meio da Deliberação nº 29, de 05.02.1986, a Comissão de Valores Mobiliários – CVM aprovou e referendou pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, sobre “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade”.

No trabalho, o IBRACON diz que:

Para nossas finalidades, classificamos os Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade em três categorias básicas, a saber:

- Postulados ambientais da contabilidade;
- Princípios contábeis propriamente ditos, e
- Restrições aos princípios contábeis fundamentais – Convenções.

A ótica do IBRACON é que os *postulados ambientais* enunciam condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a Contabilidade atua. Sobre os Princípios contábeis propriamente ditos, o Instituto considera como sendo o núcleo central da estrutura contábil, o qual delimita como a profissão irá posicionar-se diante da realidade social, econômica e institucional admitida pelos Postulados. Quanto às restrições ou convenções, seriam, dentro do direcionamento geral dos Princípios, certos condicionamentos de aplicação, numa ou noutra situação prática.

4.2 OS PRINCÍPIOS PROPRIAMENTE DITOS

Em 29 de dezembro de 1993 o Conselho Federal de Contabilidade – CFC editou a Resolução nº. 750/93 dispendo sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. O texto da Resolução menciona: “*CONSIDERANDO que a evolução da última década na área da Ciência Contábil reclama a atualização substantiva e adjetiva dos Princípios Fundamentais de Contabilidade a que se refere a Resolução CFC 530/81, RESOLVE: . . .*”. Esta pesquisa dá relevância especial a esta Resolução; entretanto, aborda ainda outros conceitos de Princípios segundo o entendimento de alguns estudiosos.

Conforme Iudícibus e Marion (2006, p. 89), *os princípios fundamentais de contabilidade são os conceitos básicos que constituem o núcleo essencial que deve guiar a*

profissão na consecução dos objetivos da Contabilidade, que consistem em apresentar informação estruturada aos usuários. Os princípios são a forma, o meio e a estrutura de que a disciplina se utiliza para chegar aos objetivos ou, às vezes, para melhor entender o que vem sendo praticado há algum tempo.

O CFC, por meio de sua Resolução nº. 750/93, artigo 2º diz que *os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo a ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.*

Diz ainda o artigo 11 da citada Resolução que a inobservância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade constitui infração às alíneas “c”, “d” e “e” do artigo 27 do Decreto-Lei nº. 9.295, de 27 de maio de 1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

Conforme está regulamentado no artigo 3º da citada Resolução do CFC, os princípios Fundamentais da Contabilidade são:

- da ENTIDADE;
- da CONTINUIDADE;
- da OPORTUNIDADE;
- do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL ;
- da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;
- da COMPETÊNCIA;
- da PRUDÊNCIA.

4.2.1 PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Conforme menciona o Artigo 4º da Resolução 750/93, o Princípio da ENTIDADE, visa reconhecer o Patrimônio como objeto maior da Contabilidade consolidando a autonomia patrimonial, a necessidade de estabelecer a devida diferença entre o Patrimônio particular no universo dos demais patrimônios existentes independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.

Convém mencionar que muito embora o objeto da contabilidade seja o Patrimônio, o seu objetivo é fornecer informações aos seus usuários, sejam estas pessoas físicas ou jurídicas.

Para se alcançar o entendimento deste princípio é fundamental que se faça clara separação entre o patrimônio pertencente à empresa e àquele pertencente aos seus proprietários.

Em análise ao parágrafo único do Artigo 4º dessa Resolução depreende-se que o PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em uma nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

A idéia central deste princípio está na autonomia do patrimônio que pertence à entidade. O Princípio em questão afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros patrimônios existentes, pertencendo a uma entidade, enquanto sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações.

A autonomia propõe que o patrimônio de uma entidade jamais pode ser confundido com aqueles dos seus sócios ou proprietários; com isso, a entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como: famílias; empresas; governos, nas diferentes esferas do poder; sociedades beneficentes, religiosas, culturais, esportivas, de lazer, técnicas; sociedades cooperativas; fundos de investimentos e outras modalidades afins.

O IBRACON denomina este princípio como “O Postulado da Entidade Contábil”, com o seguinte enunciado: “*A Contabilidade é mantida para as Entidades; os sócios ou quotistas destas não se confundem, para efeito contábil, com aquelas . . .*”. Para o Instituto, entidades são conjuntos de pessoas, recursos e organizações capazes de exercer atividades econômicas, como meio ou como fim; e destaca mencionando que o Postulado da Entidade tem as seguintes dimensões:

- Jurídica;
- Econômica;
- Organizacional; e

- Social.

Para Iudícibus (2004, p. 56), Entidade é um postulado o qual considera que as transações econômicas são levadas a termo por entidades e a Contabilidade é mantida como distinta das entidades dos sócios que a compõem.

4.2.2 PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

De acordo com Reis (2004, p. 157), o fundamento deste princípio baseia-se na idéia de que, para a Contabilidade, as entidades jurídicas, têm vida ilimitada, até que fato qualquer venha provocar a sua descontinuidade.

Conforme dispõe o Artigo 5º da Resolução 750/93 do CFC, a CONTINUIDADE ou não da Entidade, bem como sua vida definida ou provável, devem ser considerada quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas. A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor de vencimento dos passivos, especialmente quando a cessação das atividades da Entidade tem prazo determinado, previsto ou previsível.

Este princípio é denominado pelo IBRACON como sendo “O Postulado da Continuidade das Entidades”, sobre o qual faz o seguinte enunciado: *“Para a Contabilidade, a Entidade é um organismo vivo que irá viver (operar) por um longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências em contrário . . .”*.

Observa-se que o IBRACON apresenta uma conotação mais operacional para a Continuidade, quando diz:

O Postulado da Continuidade tem outro sentido mais profundo que é o de encarar a entidade como algo capaz de produzir riqueza e gerar valor continuamente sem interrupções. Na verdade, o exercício financeiro anual ou semestral é uma ficção determinada pela necessidade de se tomar o pulso do empreendimento de tempos em tempos. Mas as operações produtivas da entidade têm uma continuidade fluidificante: do processo de financiamento ao de estocagem de fatores de produção, passando pelo uso desse no processo produtivo, até a venda que irá financiar novo ciclo e assim por diante.

Segundo Iudícibus (2004, p. 53) a CONTINUIDADE é outro postulado ambiental da Contabilidade e enuncia:

As entidades, para efeito de contabilidade, são consideradas como empreendimentos em andamento (going concern), até circunstância esclarecedora em contrário, e seus ativos devem ser avaliados de acordo com a potencialidade que têm de gerar benefícios futuros para a empresa, na continuidade de suas operações, e não pelo valor que poderíamos obter se fossem vendidos como então... (no estado em que se encontram).

Observar bem o Princípio da Continuidade é importante para a correta aplicação do Princípio da Competência, uma vez que se relaciona diretamente com a quantificação dos fatores que compõem o patrimônio assim como a formação do resultado, além de constituir dado fundamental para se avaliar sua capacidade futura de geração de resultado.

4.2.3 PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

Conforme enunciado no Artigo 6º da Resolução 750/93 do CFC, o Princípio da Oportunidade diz respeito à tempestividade, ao mesmo tempo que à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que esse registro seja feito de imediato e com a extensão correta, qualquer que sejam as causas que os originaram.

Acerca de tempestividade citada neste Princípio, infere-se que é a exigência de que o registro seja realizado tão logo ocorra; e a integridade corresponde à fiel expressão do fenômeno patrimonial ocorrido.

Decorrem da observância do princípio da Oportunidade as seguintes conseqüências:

- a) registro das variações patrimoniais e suas posteriores mutações deve ser feito integralmente e de imediato, a despeito de suas origens, desde que sua mensuração seja tecnicamente possível, mesmo que exista apenas razoável certeza de sua ocorrência;
- b) registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;
- c) registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da Entidade, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

Enfoque bastante conciso nos apresenta Sá (1999, p. 89), quando diz:

O princípio preocupa-se com matéria relativa ao registro contábil e com as caracterizações precisas das dimensionalidades relativas aos diversos fatos

patrimoniais (tempo, causa, qualidade, quantidade; só exclui os problemas especiais, omitindo-se quanto a eles).

Apesar deste Princípio não estar claramente disposto na Lei 4.320/64, a Contabilidade Governamental deve disponibilizar ao seu usuário, principalmente o interno, a informação que este necessite notadamente no processo de tomada de decisão. Determina, ainda, a Lei que os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento dos fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e de custos.

O § 3º do Art. 50 da LRF, assim se posiciona sobre a introdução de um sistema de custos na Administração Pública:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

.....
 § 3º. A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão patrimonial, financeira e patrimonial.

4.2.4 PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Menciona o Artigo 7º da Resolução 750/93 que os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Segundo o entendimento de Iudícibus (2004, p. 113), o Princípio do Registro pelo Valor Original ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à entidade, estabelecendo, pois, a viga-mestra da avaliação patrimonial: a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio.

Quando a art. 7º da Resolução 750/93 menciona: “. . . *expressos a valor presente na moeda do País*”, fica implícita a necessidade de homogeneização quantitativa do registro do patrimônio e das suas mutações, com vista a facilitar a comparabilidade e agrupamento de valores. Esta particularidade da lei visa assegurar que os registros dos fatos contábeis sejam realizados somente na moeda vigente no país.

Iudícibus (2000) considera que este princípio seja uma seqüência natural do postulado da continuidade. Afirma o autor que os ativos são incorporados pelo preço pago para adquiri-los ou fabricá-los, mais todos os gastos incluindo-se todos aqueles necessários para colocá-los em condições de gerar benefícios para a empresa.

Por tudo isso, pode-se então afirmar que este princípio fundamenta-se no registro das transações da entidade na data e pelo valor da sua realização. Fica então implícito que os ativos serão registrados pelo valor de aquisição, de construção ou de fabricação, conforme o caso, e os passivos pelos valores correspondentes nos documentos ou títulos que comprovem a dívida.

A Lei 4.320/64 – com suporte neste princípio – menciona em seu artigo 106, que a avaliação dos elementos patrimoniais deverá obedecer ao seguinte:

- a) Os débitos e créditos (obrigações e direitos), bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;
- b) Os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;
- c) Os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

4.2.5 PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Em seu artigo 8º, a Resolução 750/93 diz o seguinte: “Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais”.

Diz ainda essa Resolução que da adoção deste Princípio, resulta:

- a) A moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;
- b) Para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido;
- c) A atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

A Resolução CFC Nº 900, de 22 de março de 2001, em seu art. 1º, destaca a compulsoriedade de se atualizar monetariamente, em alguns casos, os elementos patrimoniais prelecionando que *“a aplicação do “Princípio da Atualização Monetária” é compulsória quando a inflação acumulada no triênio for de 100% ou mais”*. A mesma norma em seu art. 2º complementa que *“a aplicação compulsória de “Princípio da Atualização Monetária” deverá ser amplamente divulgada nas notas explicativas às demonstrações contábeis”*.

O entendimento de Sá (1999, p. 142) é de que esse princípio parte do conceito de que a moeda é instável e que os valores, nela sendo expressos, devem reajustar-se a uma atualidade que possa sempre traduzir maior expressividade ou proximidades máximas de realidades.

Hendriksen e van Breda (1999) *apud* Moura (2003, p. 56), destaca a relevância dada por esses ao se reportarem à importância e à limitação da unidade monetária como medida de valor, utilizada nas demonstrações contábeis, quando mencionam:

Em muitos casos a unidade monetária é a unidade de medida, principalmente quando a agregação de valor é necessária ou desejável. Entretanto, a unidade monetária possui suas limitações como método de comunicação da informação, sendo a mais séria o fato do valor da unidade monetária não permanecer estável com o passar do tempo. A limitação causada pela instabilidade da unidade de medida requer certas modificações no uso de preços de troca de períodos diferentes, expressos em termos monetários.

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM determinou, por meio da Instrução Normativa (IN) nº 64/1987, a obrigatoriedade das sociedades anônimas de capital aberto de publicar suas demonstrações contábeis corrigidas integralmente, medida esta de grande relevância à época, haja vista a realidade econômica que o país vivia.

Também a CVM por meio da IN nº 191/1992 instituiu a Unidade Monetária Contábil (UMC) como sendo moeda de capacidade aquisitiva constante, a qual serviu de base para a determinação dos valores corrigidos de forma integral.

Com a edição da Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995, a adoção deste princípio ficou prejudicada uma vez que a lei determinava a revogação da correção monetária das demonstrações financeiras.

Reis (2004, p. 159), nos relata que na contabilidade de governo, em razão das peculiaridades que cercam as suas atividades e, conseqüentemente, as suas operações, não é comum utilizar-se o mecanismo da correção monetária e até mesmo da depreciação dos seus bens. Como decorrência dessas peculiaridades, existem certas divergências, e até mesmo resistências, entre os estudiosos da contabilidade e de orçamento governamentais sobre a validade ou não do emprego desses mecanismos na área governamental.

Acerca do emprego desses mecanismos, diz ainda o autor que existem as seguintes correntes dos que entendem que:

- a) nas operações governamentais o lucro não é o motivo principal, daí por que os bens não devem ser depreciados e corrigidos monetariamente;
- b) apenas os bens empregados nas atividades remuneradas – as que geram receitas – devem ser depreciados em razão do seu desgaste pela contribuição dada para a geração das receitas, podendo estes ser corrigidos. Os demais, por estarem ligados a atividades não geradores de receitas, não devem ser depreciados e corrigidos;
- c) independentemente da atividade em que estejam empregados, os bens podem ser depreciados e corrigidos.

4.2.6 PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Este princípio é tratado no Artigo 9º da Resolução 750 do CFC, sobre o qual diz: “As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição do patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade. O reconhecimento simultâneo das receitas e das despesas, quando correlatas, é conseqüência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração”.

O §3º, do art. 9º, da citada resolução dispõe que as receitas são consideradas realizadas:

- I. **nas transações com terceiros**, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;
- II. **quando do desaparecimento** parcial ou total de um passivo, qualquer que seja o motivo;
- III. **pela geração natural de novos ativos** independentemente da intervenção de terceiros.

Quanto às despesas, o § 4º, do art. 9º da mesma resolução, dispõe que serão consideradas incorridas no exercício:

- I. Quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
- II. Pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
- III. Pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

Comentando este Princípio, Reis (2004) cita que as receitas das entidades governamentais provêm de várias fontes, ou seja, de atividades próprias, de várias naturezas, e de mandamentos legais, tais como os tributos de várias espécies, atividades de natureza econômica, prestação de serviços, fruição do patrimônio e transferências constitucionais, conveniadas e voluntárias. Quanto às despesas, cita ainda o autor que “as despesas do setor governamental apresentam dificuldades conceituais para os respectivos enquadramentos nos incisos acima, tais como:

- a) conceito de despesa empenhada como consumo efetivo do ativo, quando em realidade, em razão do ônus que a dotação sofre pelo empenho, reflete tão-somente a provisão orçamentária para garantir a assunção de obrigações com encargos sociais e financeiros e aquisição de bens e serviços para consumo futuro na execução de programas de trabalho de várias naturezas. Significa afirmar que o consumo de ativos (fato gerador de despesa) só se concretiza à medida que os programas ou atividade governamentais, independentemente de objetivo pretendido, vão sendo executados;
- b) formalismo estabelecido pela Lei 4.320/64 explicitado no inciso II, do art. 35, quando exige que a despesa seja legalmente empenhada para ser reconhecida no período em que se processou. Muitas vezes acontece de a Contabilidade não registrar uma despesa, no seu verdadeiro sentido técnico, por não se concretizar a formalidade do empenho por falta de recursos orçamentários, ainda que houvesse o consumo efetivo do insumo ou do ativo. Neste caso, a informação contábil perde toda a sua utilidade e confiabilidade, não atingindo o seu objetivo”.

4.2.7 PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

Objeto do Artigo 10 da Resolução 750/93 do CFC, “o Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alteram o patrimônio líquido”. Nos três parágrafos que integram o artigo, a resolução esclarece, como segue:

§ 1º o Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio Líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativa às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvam incertezas de grau variável.

Iudícibus (2004) destaca que a aplicação do Princípio da Prudência – de forma a obter-se o menor Patrimônio Líquido, dentre aqueles possíveis diante de procedimentos alternativos de avaliação – está restrita às variações patrimoniais posteriores às transações originais como mundo exterior, uma vez que estas deverão decorrer de consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição destes. Esta é a razão pela qual a aplicação do Princípio da Prudência ocorrerá concomitantemente com a do Princípio da Competência, conforme assinalado no §2º, quando resultará, sempre, variação patrimonial quantitativa negativa, isto é, redutora do Patrimônio Líquido.

Diz ainda o autor que a prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturados por determinados valores, segundo os Princípios do Registro pelo Valor Original e da Atualização Monetária, surge dúvidas sobre a ainda correção deles. Havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais do passivo. Naturalmente, é necessário que as alternativas mencionadas configurem, pelo menos à primeira vista, hipóteses igualmente razoáveis. *A provisão para créditos de liquidação duvidosa constitui exemplo de aplicação do Princípio da Prudência*, pois sua constituição determina o ajuste, para menos de valor decorrente de transações com o mundo exterior, das duplicatas ou de contas a receber. A escolha não está no reconhecimento ou não da provisão, indispensável sempre que houver risco de não-recebimento de algumas parcelas, mas, sim, no cálculo do seu montante.

Para que melhor se entenda esse princípio, é importante lembrar que:

- Os custos ativados devem ser considerados como despesa no período em que ficar caracterizada a impossibilidade de eles contribuírem para a realização dos objetivos operacionais da Entidade;
- Todos os custos relacionados à venda, inclusive aqueles de publicidade, mesmo que institucional, devem ser classificados como despesas;

- Os encargos financeiros decorrentes do financiamento de ativos de longa maturação devem ser ativados no período pré-operacional, com amortização a partir do momento em que o ativo entrar em operação.

É importante considerar os limites quanto à aplicação deste Princípio. Acerca disso, Iudícibus coloca que:

A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos, a situações classificáveis como manipulações do resultado, com a conseqüente criação de reservas ocultas. Pelo contrário, deve constituir garantia de inexistência de valores artificiais, de interesse de determinadas pessoas, especialmente administradores e controladores, aspecto muito importante nas Entidades integrantes do mercado de capitais.

Infere-se, pois, ser de grande importância a existência de normas reguladoras quanto à aplicação deste Princípio para impedir juízos pessoais ou de outros interesses.

4.3 O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA NO PLANO INTERNACIONAL

Araújo (2004, p. 118) preleciona que, conforme se depreende da primeira parte do novo Plano Geral de Contabilidade Pública da Espanha, o princípio da prudência fala que somente devem ser contabilizados os ingressos efetivamente realizados até a data de encerramento do exercício; não devendo ser contabilizados aqueles que sejam potenciais ou se encontrem submetidos a qualquer condição. Por outro lado, não somente os gastos efetivamente realizados devem ser contabilizados, como também, desde que se tenha conhecimento deles, aqueles que suponham riscos previsíveis ou perdas eventuais, com origem no exercício ou em outro anterior; a esses efeitos devem distinguir-se as perdas potenciais ou reversíveis das realizadas ou irreversíveis. Não obstante, de acordo com a norma orçamentária vigente, esses gastos contabilizados, porém não efetivamente realizados, assim como os riscos e perdas que não tenham incidência orçamentária, somente repercutirão no cálculo do resultado econômico-patrimonial.

Na Argentina, segundo Araújo (2004, p. 127), a Lei de Administração Financeira e dos Sistemas de Controle do Setor Público Nacional exigiu a adoção de princípios contábeis próprios, que foram posteriormente classificados em postulado básico e princípios propriamente ditos. O critério da prudência se enquadra no segundo tipo e descreve que na avaliação ou quantificação dos fatos econômico-financeiros da entidade, deve-se adotar, dentro das possibilidades, um critério restritivo dos efeitos ao se expor a situação menos

favorável. Quando existam alternativas igualmente válidas para tratar um mesmo fato e mais de um procedimento idôneo reconhecido contabilmente, deve-se adotar o que mostre um resultado e uma posição financeira menos favorável. Isso significa que, ante as alternativas possíveis, para uma mesma situação, adotar-se-á aquela na qual se apresente o menor valor, se se tratar de um ativo ou receita, ou maior, caso corresponda a um passivo ou despesa. Esse critério propicia prevenir a incidência de resultados posteriores adversos por superavaliação de um evento de incidência econômico-financeira. Simultaneamente, deve-se observar que a decisão adotada seja adequada para todos os usuários das demonstrações contábeis.

Segundo Pigatto (1999, p. 13) na Alemanha, o código comercial alemão agregou três princípios fundamentais aos Princípios Contábeis Alemães Geralmente Aceitos entre eles o Princípio da Prudência (*Grundsatz der Vorsicht*) que fala que caso haja dúvidas, então terá sido melhor ter escriturado em excesso do que a menos, devendo-se entender que isto se aplica tanto as despesas quanto ao passivo.

5. A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL

5.1 HISTÓRICO EM PORTUGAL

Amorim (1929) *apud* Araújo (2004, p. 45) menciona que “*a contabilidade digráfica deve ter sido introduzida em Portugal, na melhor das hipóteses, no princípio do século XVI, durante o reinado de D. Manuel ...*”. O autor complementa com o provável uso do método das partidas dobradas pela primeira vez em Portugal, pelos mercadores florentinos, venezianos e genoveses que, depois do descobrimento da Índia, se fixaram na cidade de Lisboa.

Segundo Araújo (2004, p. 45) em 1755, ano do terremoto de Lisboa, foi criada a Junta de Comércio, que regulava as atividades econômicas e desempenhou um importante papel no ensino da contabilidade em Portugal, sendo que em 1758 foi editado o primeiro livro de contabilidade por partidas dobradas em Portugal intitulado “*Mercador Exato em seus Livros de Contas*” de autoria de João Baptista Bonavie.

Araújo (2004, p. 45) complementa que o Marquês de Pombal, em 1759, criou a Aula de Comércio, curso de três anos, em que se dividiam as classes de Aritmética, Pesos, Medidas, Fretamento e Seguro Marítimo e Contabilidade, primeira escola técnica dessa natureza na Europa.

Marques *apud* Araújo (2004, p. 45) afirma:

Em resposta à crise das finanças públicas portuguesas, o rei D. José, adepto do absolutismo, promulgou a Cédula de 22 de dezembro de 1761, que acabou com as Contas do Reino e da Casa e criou o Erário Real. A referida disposição constitui um marco importante e uma das chaves da Contabilidade Pública em Portugal, na medida em que fixou normas exaustiva sobre a organização e funcionamento da fazenda real.

Enfim Marques (2004, p. 46) conclui que em 1881, foi aprovado em Portugal o Regulamento Geral de Contabilidade Pública que dividiu esse ramo da contabilidade em legislativa, administrativa e judiciária (ver quadro a seguir) representando outro marco importante na Contabilidade Pública em Portugal.

ATIVIDADES	ABRANGÊNCIA
Legislativa	Leis, impostos e outros recursos, autorização de gastos, a fiscalização e prestação de contas
Administrativa	Arrecadação e escrituração das receitas do estado
Judiciária	Responsabilidade individual de todos os gerentes de bens públicos (sentenças proferidas pelo Tribunal de Contas)

Fonte: adaptado de Araújo (2004)

Quadro 2 – Divisão do Regulamento Geral de Contabilidade Pública - Portugal

5.2 HISTÓRICO NO BRASIL³

No início do século XIX, a família real portuguesa chegou ao Brasil fugindo da invasão francesa trazendo a necessidade de estruturação dos órgãos governamentais e de escrituração contábil, em conformidade com os conhecimentos adquiridos no Governo Português.

Em 1808, noticia-se do primeiro marco da Contabilidade Pública no Brasil, pois D. João VI, em alvará referendado por D. Fernando José, de Portugal, Ministro dos Negócios do Brasil e da Fazenda, criou o Erário Régio e instituiu o Conselho da Fazenda, que orientavam a administração real.

A Constituição Federal de 1824 destacou a Contabilidade em seu art. 170, a seguir transcrito:

A receita e a despesa da Fazenda Nacional serão encarregadas a um tribunal, debaixo do nome de Tesouro Nacional, aonde em diversas estações devidamente estabelecidas por lei se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade em recíproca correspondência com as tesourarias e autoridades do império.

Neste contexto, foi criado em 1831 o Tribunal do Tesouro Nacional com atribuição de: *“exercer a suprema direção e fiscalização da receita e despesa nacional, a suprema administração de todos os bens próprios da nação que não estivessem por lei a cargo de outra repartição pública e, por intermédio de seu contador geral, formar o plano ou fixar o sistema de escrituração que se deve seguir em todas as repartições de Fazenda, quaisquer que elas sejam, adotando, como base, o método mercantil por partidas dobradas, fiscalizando a sua boa, geral e uniforme execução”*.

³ De acordo com Araújo (2004, p. 42-53)

Manuel Alves Branco, reconhecido como um dos maiores patronos da contabilidade pública brasileira, foi designado Contador-Geral do Império implantando as partidas dobradas. Durante a sua gestão no cargo de Ministro da Fazenda promoveu a expedição do Decreto nº 41/1840 e o Regulamento de 15 de abril de 1840, implantando o regime de contabilidade por exercício, que ia de 1 de julho a 30 de junho do ano seguinte com um período adicional de 6 meses, e estabelecendo as normas de fiscalização dos dinheiros públicos, que foram depois observadas, nas condições permitidas pela desídia de muitos.

Os Decretos nºs 756/1850 e 4.153/1868, porém instrumentalizaram o retrocesso na contabilidade pública no Brasil à medida que permitiam que, em certas repartições, não fossem mais observadas as partidas dobradas, suprimindo o último Decreto vários serviços de contabilidade considerados indispensáveis, dentre os quais a escrituração central do império.

Coube ao Conselheiro Lafayette Rodrigues Pereira, em 1884, Ministro da Fazenda à época, designar comissão para consolidar a legislação esparsa a respeito da Contabilidade Pública como uma tentativa de reordenar contábil e administrativamente os dispositivos de contabilidade administrativa, legislativa e judiciária.

Em 1890, foi criado o Tribunal de Contas da União no intuito de organizar o péssimo regime financeiro do império, corrigir a deficiência do sistema contábil e organizar as finanças públicas e a contabilidade pública, contudo essa iniciativa não logrou êxito, à medida que se mostrou ineficiente o funcionamento e a consolidação num Tribunal, sem a correspondente reformulação da técnica contábil.

A situação ficou insustentável, em 1914, quando o Governo precisou de um empréstimo da Coroa Inglesa e teve uma resposta no sentido de condicionar o mesmo à apresentação da escrita do Tesouro, a fim de saber as garantias que se teria a oferecer. Nesse clima, constituiu-se uma comissão de notáveis que, lutando com dificuldades, organizou a contabilidade pública nas bases que hoje possui, sendo que em cinco meses após sua constituição já se via a receita e a despesa do Tesouro referente ao primeiro trimestre de 1914 e ao ativo e ao passivo da União em 31 de dezembro de 1913.

O Ministro Antônio Carlos, em 1918, impressionado com o êxito da citada Comissão, transformou-a na Seção Técnica da Diretoria-Geral de Contabilidade Pública. Pouco depois

designou João Ferreira de Moraes Júnior para redigir instruções e confeccionar modelos, restaurando-se, inclusive, nas repartições federais, o método das partidas dobradas.

O Decreto nº 15.783, de 8 de novembro de 1922, aprovou o regulamento para execução do Código de Contabilidade Pública (Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922), revolucionando as práticas contábeis em seus 926 artigos, entre os quais se destacaram a escrituração pelo método das partidas dobradas e a descrição das contas da gestão financeira e patrimonial nos balanços financeiro e patrimonial.

O órgão central de Contabilidade Pública, assim como o Código e seu regulamento subsistiram no Brasil até 1986, sendo que o órgão central, ora com o nome de Contadoria Central da República, ora com o nome de Contadoria Geral da República, e o Código e seu regulamento, com os nomes originais de Código de Contabilidade Pública da União e Regulamento do Código de Contabilidade Pública da União.

A Lei nº 4.320, foi editada em 17 de março de 1964, e representou um marco importantíssimo na história da contabilidade pública, ditando em seu art. 1º: *“Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal”*.

Em 1969, foi tentada a revogação total da Lei nº 4.320/64, mas, devido à contestação de uma comissão de técnicos do estado do Rio Grande do Sul, esta tentativa de revogação não obteve sucesso.

5.3 ESTRUTURA CONCEITUAL

O referencial conceitual da Contabilidade Governamental não pode ser compreendido sem o entendimento de sua evolução no tempo, por isso se considera de bom alvitre a introdução de conceitos introdutórios, tais como *azienda* e *azienda pública*.

Giovani Massa *apud* Andrade (1976, p. 24) conceitua *azienda* como:

Um patrimônio bem determinado, uma Pessoa Física ou Jurídica que dispõe dele e o administra, uma série de atos e fatos que constituem essa administração – tudo isso afirma a existência de um ente distinto dos seus co-similes. Isso é o que se denomina com a expressão genérica *azienda*. Tais organismos, possuidores de vida própria, sujeitos às vicissitudes da existência regulado por leis constantes, como os

organismos físicos, existem em número grande, podendo afirmar-se que para cada indivíduo existe uma azienda, mais ou menos vasta, mais ou menos desenvolvida.

Para Vincenzo Masi *apud* Andrade (1976, p. 24) “*as aziende são agregados sociais que provêm da obtenção de um fim individual do coletivo, coordenado, em geral aos fins supremos da sociedade*”.

Wilken (1970) define gestão nas aziende públicas como um conjunto de atividades que tem por fim movimentar o patrimônio estatal dentro de um espaço de tempo a que se chama exercício, obedecendo a um plano de ação anualmente traçado através de um orçamento.

Ainda Wilken (1970) preceitua que gestão é, em última análise, o patrimônio em movimento em virtude da ação dos órgãos que o fazem apresentarem-se com movimentos sucessivos de várias posições em que cada uma ocasiona mutações no patrimônio como transferência ou inversões de valores e essas sucessivas posições produzem, justamente, a dinâmica patrimonial.

Piscitelli; Timbó; Rosa (2004, p. 21) comenta que por possuir como finalidade o atingimento do interesse público, as atividades do governo devem seguir determinados procedimentos e normas, pois ao contrário da iniciativa privada em que é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, não havendo liberdade nem vontade pessoal. Esta talvez seja uma das razões de a Contabilidade Governamental constituir uma ferramenta de suma importância para o aprimoramento da qualidade das informações geradas aos usuários.

Segundo Aloe (1960, p.18) uma das principais funções da Contabilidade é o controle, a fiscalização, a demonstração do resultado e a salvaguarda da riqueza pública ou particular.

Araújo (2004, p. 20) conceitua contabilidade como “*o sistema de informações idealizado para captar, registrar, reunir, interpretar e demonstrar os fatos que afetem a situação patrimonial de qualquer entidade*”. Complementa o conceito reforçando que independentemente de ser público ou privado o objeto da contabilidade será sempre o patrimônio, sendo que a natureza do patrimônio será determinante para indicar qual o campo de atuação da contabilidade.

Francisco D'Áuria *apud* Aloe (1960, p. 18), referiu-se ao papel da contabilidade nas administrações públicas como:

Os Estados não podem prescindir de uma boa ordem em suas contabilidades. A prestação de contas é imposição constitucional. Sem boa Contabilidade, não pode haver boa prestação de contas. O conhecimento exato do patrimônio estadual, uma arrecadação metódica e eficiente, a regularidade e legalidade dos gastos, a determinação das responsabilidades pecuniárias dos agentes dos Estados, o perfeito funcionamento, enfim, da máquina administrativa, são conseguidos mediante um aparelho seguro e completo de Contabilidade.

Vários autores ousaram definir Contabilidade Pública e se seleciona abaixo alguns conceitos extraídos da obra de Aloe (1960, p. 19) que se consideram mais interessantes ao nosso trabalho.

Contabilidade Pública é um dos ramos da Contabilidade que tem por fim estudar, orientar, controlar e demonstrar a organização dos orçamentos e a sua execução, bem como os atos e fatos administrativos, referentes à *azienda pública*” (Dr. Edgard Wilken – Manual de Contabilidade Pública).

Contabilidade Pública é o ramo da Contabilidade Geral que estuda, ordena, controla e demonstra a organização e a execução dos orçamentos; os atos e fatos administrativos da *azienda pública*; o patrimônio público e suas variações; fornecendo os elementos para as tomadas de contas dos responsáveis por bens da União e para a organização dos balanços parciais e gerais de cada exercício” (Manuel Marques de Oliveira – Lições de Contabilidade Pública).

Para Silva (2004, p. 222), Contabilidade Governamental é uma especialização da Contabilidade voltada para o estudo e a análise dos fatos administrativos que ocorrem na administração pública e tem por objetivo fornecer dados a essa administração sobre:

- Organização e execução dos orçamentos;
- Normas para o registro das entradas da receita;
- Normas para o registro dos desembolsos da despesa;
- Registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio do Estado;
- Normas para a prestação de contas dos responsáveis por bens e valores;
- Normas para a prestação de contas do Governo;
- Controle de custos e eficiência do setor público.

Araújo (2004, p. 23) sintetiza a contabilidade governamental como:

o ramo da contabilidade, que, fundamenta em normas próprias e específicas, registra, classifica, acumula, controla, avalia e divulga dos dados sobre o patrimônio público e suas respectivas variações, abrangendo aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, constituindo-se em valioso instrumento para o planejamento e controle da administração governamental.

Rodriguez (2001, p.3) *apud* Araújo (2004, p. 23), com base no conceito apresentado por James P. Wesberry no livro *Contabilidad Gubernamental y sistemas de información financiera*, aqui livremente traduzido afirma que a Contabilidade Governamental:

é o sistema de informação contábil que registra todas as ações financeiras e patrimoniais do Estado. Ela permite medir e registrar em termos monetários, as operações, programas e atividades realizadas pelo Estado, suas entidades e organismos que o integram. Compreende as atividades de processamento, registro, classificação, resumo, avaliação, divulgação e interpretação dos resultados das operações e transações dos organismos governamentais.

Silva (2004, p. 223) sintetiza a contabilidade geral e governamental conforme abaixo:

	CONTABILIDADE GERAL	CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL
Campo de Investigação	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio da competência tanto para as receitas com para as despesas	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os seguindo o princípio de realização para as receitas e de competência para as despesas
Objetivos	Determina o Resultado do exercício (lucro ou prejuízo)	Determina o resultado da gestão (superávit ou déficit)
	Controle das operações	Controle das operações
	Prestação de contas ao conselho de Administração e aos acionistas	Prestação de contas ao Poder Legislativo e à população
	Tomada de decisões da empresa	Tomada de decisão do Governo
Natureza dos Dados Relevantes	Controle orçamentário com metas estabelecidas	Controle orçamentário apenas financeiro e de metas muito incipientes
	Releva custos e resultados mais de acordo com a natureza das despesas: aluguel, salários, etc.	Releva custos e resultados mais de acordo com a função das despesas: legislativa, judiciária, saúde etc.
	Releva dados históricos, mas evidencia as demonstrações contábeis em valores de moeda constante	Releva dados históricos e predeterminados (orçamento), mas não apresenta as demonstrações em moeda de poder aquisitivo constante
	Contas financeiras e patrimoniais registradas em um só sistema	Contas financeiras e patrimoniais registradas em dois sistemas durante o exercício, embora integradas no final do exercício
	Todos os ativos e passivos são necessariamente evidenciados nas demonstrações	Os bens de uso comum do povo, alguns valores a receber e passivos sem dotação orçamentária não são usualmente evidenciados nas demonstrações

Fonte: extraído de Silva (2004, p. 220)

Quadro 3 – Principais características entre a Contabilidade Geral e a Contabilidade Governamental

Quando Silva fala que a Contabilidade Geral “*releva dados históricos, mas evidencia as demonstrações contábeis em moeda constante*” não se considera o disposto na Resolução CFC nº 900/2001 que dita em seu art. 1º que “*a aplicação do Princípio da Atualização Monetária é compulsória quando a inflação acumulada no triênio for de 100% ou mais*”.

Castro, Garcia (2004, p. 141) sintetizam a diferença entre a contabilidade empresarial e a contabilidade pública enfatizando a importância de aliar os princípios contábeis, os orçamentários e os da administração pública como um dos objetivos do setor público.

6. A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL E O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

Em uma primeira análise, é importante uma abordagem sobre o disposto no art. 85 da Lei nº 4.320/64 a seguir transcrito e seus respectivos desdobramentos:

“Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros”. (os grifos são nossos).

Conforme o entendimento de Machado Júnior e Reis (2002/2003, p. 188) sobre o art. 85 da Lei 4.320/64:

A informação contábil permite à Administração a análise e a tomada de decisões com vistas a melhorar a arrecadação de sua receitas, aperfeiçoar os mecanismos de cobrança dos seus créditos, proporcionar bases para uma melhor programação da despesa e dos desembolsos, e, ainda, dar ao administrador, ao público e àqueles com quem a entidade transaciona, elementos sobre a composição qualitativa e quantitativa do patrimônio da instituição.

Um outro aspecto reforça a tese da necessidade de se avaliar de uma forma mais prudente os elementos patrimoniais, pois a LRF assim dita em seu art. 4º, §s 1º e 2º, III:

Art. 4º. A Lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

.....
 § 1º Integrará o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

.....
 III – evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação dos ativos;

Ao comentar o artigo acima, Cruz (2001, p. 33) preceitua que *“o patrimônio líquido das empresas e organizações modifica-se a todo instante, em função da atividade. Na área pública o patrimônio não sofre variação positiva em face da lucratividade aferida, ou negativa diante dos déficits apurados. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o conhecimento da composição patrimonial”*.

Araújo (2004, p. 145) ao relacionar prudência contábil com a Lei nº 4.320/64 assim se posiciona sobre o art. 35:

ao reconhecer que devem pertencer ao exercício a receita efetivamente arrecadada e a despesa empenhada, mesmo que não tenha sido incorrida, assume uma posição conservadora. As normas contábeis espanholas reconhecem que um ingresso somente pode ser reconhecido se efetivamente realizado. Portanto, aquele que seja potencialmente merecido não deve ser contabilizado.

O art. 9º, caput, da LRF preceitua:

art. 9º. Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

Toledo Júnior e Rossi (2005, p. 100) opinam sobre o art. 9º da LRF da seguinte forma:

a nosso ver, a gestão fiscal responsável pauta-se sobretudo no princípio da prudência contábil. Disponível, uma sobra orçamentária pode ser empenhada a qualquer momento, redundando, destarte, em desequilíbrio futuro, posto que para ela, a sobra, não haveria, de antemão, cobertura de caixa.

Conforme mostrado neste capítulo, na Contabilidade Governamental, segundo a doutrina, há interpretações diferenciadas com relação ao Princípio da Prudência, porém este estudo objetiva direcionar apenas para os elementos abaixo especificados que ferem o Princípio da Prudência, trazendo distorções prejudiciais no Balanço Patrimonial pelos seguintes aspectos:

- não se faz depreciação contábil daquele ativo;
- não se mensura adequadamente os passivos contingentes; e
- não se impõe provisionamento de contas a receber.

Com o objetivo de enriquecer o estudo, considera-se relevante a colocação de Silva (2004, p. 223):

quando a contabilidade governamental deixa de registrar as variações ocorridas na moeda, a depreciação de bens do ativo permanente, as obrigações existentes ao final de cada mês (despesa liquidada), a receita lançada de ofício e outros fatos ocorridos no patrimônio, não podemos dizer que os demonstrativos contábeis traduzem com fidelidade as variações patrimoniais ocorridas em determinado lapso de tempo.

Conclui Silva (2004, p. 224) apresentando o quadro abaixo das deficiências encontradas na avaliação do Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido das entidades públicas.

ELEMENTO PATRIMONIAL	DEFICIÊNCIA (NÃO-INCLUSÃO DOS SEGUINTE DADOS)
ATIVO	Avaliação dos investimentos relevantes em sociedades seguindo o método da equivalência patrimonial
	Incorporação do investimento acumulado em bens de uso comum do povo, sejam naturais (rios, estradas, praças, etc.) ou artificiais (rodovias, pontes, túneis, viadutos etc.).
	Provisão para perdas de ativos como Dívida Ativa, Ações e Títulos de Renda
	Depreciação, amortização e exaustão sobre os bens do ativo permanente ou valores levados para o Ativo e que devam ser distribuídos por mais de um exercício
	Atualização dos ativos não monetários
PASSIVO	Dívidas referentes a precatórios incluídos no orçamento como compromissos do exercício seguinte
	Contas a pagar referentes a despesas liquidadas a pagar, de modo a implementar a competência mensal
	Provisão para pagamento de aposentadoria de funcionários estatutários
ATIVO E PASSIVO	Consolidação dos balanços e resultados das entidades
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	Atualização do saldo patrimonial

Fonte: Silva (2004, p. 224)

Quadro 4 – Deficiência na Avaliação dos Elementos do Patrimônio

6.1. A DEPRECIAÇÃO

Consoante Araújo (2004, p. 239) etimologicamente, a palavra depreciação origina-se do latim *de-pretium*, significando redução de preço ou valor. Na engenharia, ela representa perda de eficiência de um bem.

A NBC T 19.5 – Depreciação, Amortização e Exaustão, do CFC, define Depreciação como “a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”.

Araújo (2004, p. 239) menciona que contabilmente depreciação “é o procedimento que permite reconhecer o sacrifício do gasto ativado – bens utilizados nas atividades

operacionais do negócio, deduzido do seu valor residual – ao longo da vida útil dos bens que eles representam”.

Hendriksen e van Breda (1999, p. 325) conceituam a depreciação como sendo o *“processo de alocação do valor de entrada, geralmente custo original ou corrigido, de instalações e equipamentos, aos vários períodos durante os quais se espera obter os benefícios decorrentes de sua aquisição e de seu emprego”.*

O Comitê de Terminologia do AICPA, em 1953, *apud* Iudícibus (1980, p. 170) assim se posicionou sobre o tema:

a depreciação em contabilidade é um sistema que procura distribuir o custo ou outro valor básico de ativos reais tangíveis, menos o valor residual (se houver), pela vida útil estimada da unidade (que pode ser um grupo de ativos) de maneira sistemática e racional. É um processo de alocação, não avaliação.

Carvalho; Lemes; Costa (2006, p. 143) assim se posicionam sobre a Depreciação:

O método de depreciação adotado deverá refletir o consumo de benefícios econômicos pela empresa. Os seguintes fatores devem ser considerados na definição do tempo de vida útil de um ativo: o uso esperado do ativo pela entidade, com base na sua capacidade esperada ou na sua produção física; o desgaste físico esperado, o qual dependerá de fatores operacionais como o número de turnos nos quais o ativo será usado e das manutenções e reparos projetados; obsolescência técnica por mudanças no mercado ou na produção; e limites legais sobre o uso do ativo tais como datas de expiração de contratos de arrendamento. O valor residual deve ser considerado no cálculo da depreciação, tendo por base o valor realizável de ativo similar que tenha atingido o final de sua vida útil e operado sob condições similares.

A legislação societária transfere para o Ativo Imobilizado os custos correspondentes ao uso de sua vida econômica útil.

Sobre a depreciação, o art. 183, § 2º, “a”, da Lei nº 6.404/76 assim estabeleceu:

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

- a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

De acordo com Iudícibus; Martins; Gelbcke (2003, p. 216) apesar da clareza da conceituação preceituada pela Lei das Sociedades por Ações, a SRF, procurando dar uma simplicidade ao trabalho, é que tem ditado às regras em seus arts. 305 a 323 do RIR/99.

Schimdt; Santos; Gomes (2004, p. 195) mencionam que segundo a Legislação Fiscal, o montante acumulado das quotas de depreciação, em qualquer hipótese, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem corrigido monetariamente; concluindo que: o valor líquido contábil não poderá ser negativo.

Higuchi; Higuchi; Higuchi (2005, p. 269) prelecionam que:

a quota de depreciação é apropriável a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir. A depreciação por obsolescência é difícil de ser comprovada, a exceção em equipamentos como o de processamento de dados. O estoque de bens do ativo imobilizado, que se encontra no almoxarifado, não poderá ser depreciado.

Higuchi; Higuchi; Higuchi (2005, p. 271) mencionam, também, que:

a taxa anual de depreciação será fixada levando em consideração o período em que se espera a utilidade econômica do bem para o contribuinte, na obtenção de seus rendimentos e que a SRF, nos termos da Lei, periodicamente publicará o prazo de vida útil, ficando garantido ao contribuinte, quanto adotar taxa diferente, o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que consiga provar esta adequação.

Higuchi; Higuchi; Higuchi (2005, p. 271) reproduzem que; *“as INs nº 162 e 130 da SRF discriminaram de forma bastante minuciosas os bens sujeitos à depreciação, fixando prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens utilizados pelas pessoas jurídicas em seu ativo imobilizado, variando de 4% (edificações) a 50% (correias transportadoras ou de transmissão)”*.

Por fim, os bens adquiridos, conforme Higuchi; Higuchi; Higuchi (2005, p. 271), depois de usados não se subordinavam a nenhum critério para o cálculo das quotas de depreciação, contudo o art. 130 do RIR/99 estipulou um critério bastante razoável determinando que o prazo de vida útil admissível para fins de depreciação é o maior entre os seguintes:

- a) metade da vida útil, admissível para o bem adquirido novo; e
- b) restante da vida útil do bem.

Segundo a NBC T 19.5, do CFC, *“19.5.7.1. o método de depreciação, amortização e exaustão usado deve refletir o padrão previsto de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros do ativo e ser aplicado uniformemente”*. Complementando:

19.5.7.2. O método de depreciação, amortização e exaustão aplicado ao ativo deve ser revisado, pelo menos, no final de cada exercício e, quando existir mudança significativa no padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros incorporados ao ativo, o método deve ser mudado para refletir a mudança de padrão.

Nenhum método específico de depreciação é recomendado, porém se menciona abaixo os métodos mais usuais de depreciação:

MÉTODO	FÓRMULA	EXEMPLO	OBSERVAÇÃO
MÉTODOS DAS QUOTAS CONSTANTES	$D = \frac{C - VR}{VU}$	Custo do Bem (C): \$ 13000 Valor Residual (VR): \$ 1000 Vida Útil estimada (VU): 5 anos (60 meses) Depreciação (D) = \$ 200/mês	Este método é utilizado pela maioria das empresas. No custo podem ser contabilizadas eventuais reavaliações.
MÉTODO DA SOMA DOS DÍGITOS DOS ANOS	A Depreciação é o quociente entre: Denominador = Soma dos algarismos que compõem a vida útil do bem Numerador = n para o primeiro ano, n-1 para o segundo ano e assim por diante em que n = número de anos de vida útil	Vida Útil do Bem = 5 anos Valor do bem = \$ 6000 Depreciação do Primeiro ano: 5/15 de 6000 = 2000 Segundo ano: 4/15 de 6000 = 1600 Terceiro ano: 3/15 de 6000 = 1200 Quarto ano: 2/15 de 6000 = 800 Quinto ano: 1/15 de 6000 = 400	Apresenta como vantagem custos uniformes, posto que os bens novos necessitam de pouca manutenção e reparo, enquanto bens mais velhos os encargos aumentam. Esse crescimento seria compensado pelas quotas decrescentes, resultando em custos globais mais uniformes.
MÉTODO DAS HORAS DE TRABALHO	$D = \frac{(C - VR) \times h}{H}$	Custo do Bem = 2600 Valor Residual = 200 Horas utilizadas anualmente (h) = 300 Horas previstas para vida útil total (H) = 1200 D = 600	

Fonte: adaptado do Manual de Contabilidade das Sociedades por ações (2003, p. 217-218)

Quadro 5 – Métodos mais Usuais de Depreciação

A contrapartida do reconhecimento da depreciação de um ativo será despesa (ativos não relacionados à produção) ou custo (ativos usado na produção).

Schimdt; Santos; Gomes (2004, p. 201) ressaltam que:

o registro da despesa com depreciação é uma faculdade da empresa e não uma obrigação do ponto de vista fiscal, cabendo à empresa decidir se deve registrar a depreciação nos termos estabelecidos pela SRF ou registrá-la por um valor abaixo das taxas permitidas. Entretanto, não haverá compensação *a posteriori* da utilização de uma taxa superior às máximas permitidas anualmente para cada tipo de bem. Porém, enfatizam que o procedimento em desacordo com a legislação fiscal, do ponto de vista societário, pode gerar uma série de implicações para os administradores, pois, ao modificar o valor da depreciação, o lucro da companhia será afetado e, por conseqüência, o valor do dividendo a ser distribuído, em prejuízo aos acionistas minoritários, pois, se a depreciação for utilizada para normalizar o resultado do exercício, os acionistas poderão se equivocar em suas decisões baseada na real situação da empresa. Em resumo, concluem que, esse procedimento, embora aceito pelo Fisco, não constitui boa prática a ser utilizada nas sociedades anônimas.

A adoção da prática de não se fazer depreciação na Administração Direta não é consensual, conforme Reis (1988, p. 62) *apud* Araújo (2004, p. 242) descreve:

Muitas são as divergências existentes entre os profissionais de Contabilidade Pública sobre a necessidade, ou não, do cálculo da depreciação. Uns alegam que a entidade não busca o lucro nas suas atividades, qualquer que seja, daí por que não fazem os respectivos cálculos e registros. Outros, no entanto, justificam aquela necessidade em razão do potencial de serviço, que se manifesta através da sua adaptação ao processo produtivo da entidade governamental.

Araújo (2004, p. 243) questiona a ausência de uma diretriz padrão para uniformizar o valor base para cálculo, a vida útil de um ativo, o valor residual, o critério de cálculo e a comparabilidade dos negócios.

A questão relativa à depreciação na administração direta ou centralizada não foi digna de nota no corpo da Lei nº 4.320/64, sendo mencionadas apenas no caso das entidades autárquicas e paraestatais, conforme o art. 108, § 2º da supramencionada lei:

Art. 108. Os orçamentos das entidades referidas no artigo anterior vincular-se-ão ao orçamento da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, pela inclusão:

.....
 § 2º. As previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das mencionadas entidades.

No caso das entidades paraestatais que são pessoas jurídicas de direito privado (Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e Fundações Públicas de Direito Privado) que na maioria dos casos observam em sua administração a utilização da Lei nº 6.404/76, não há que se polemizar quanto a regras a serem seguidas com relação ao registro da depreciação, contudo as entidades de direito público (administração centralizada ou direta, autarquias e fundações públicas de direito público) enfatizam a questão da depreciação somente quando registram a alienação dos bens móveis e imóveis, para realização dos ajustamentos necessários à apuração das variações patrimoniais correspondentes.

Machado Júnior e Costa Reis (2002/2003; p. 224) ao comentar o parágrafo acima assim se posicionam:

Nas contabilidades das entidades de direito público interno de administração direta não se costuma fazer depreciação, prática que, a nosso ver, não tem mais sentido. Nas autarquias e fundações tal prática seria salutar e, nos serviços industriais, indispensável. De qualquer maneira, não se pode conceber um sistema de custos, como quer a LC nº 101/2000 se não se computar a depreciação dos bens utilizados na execução dos programas, independentemente da área em que os mesmos sejam executados. Não importando que a área gere receitas, ou que gere apenas despesas, e ainda, não interessando que seja por órgãos da administração direta ou da administração indireta. O valor da depreciação será computado para apuração do saldo líquido das entidades da Administração direta e indireta. Esclareça-se que na apuração do fluxo de caixa, deverá levar-se em conta a depreciação na conversão do princípio da competência para o regime de caixa.

Petri (1987, p. 92) *apud* Araújo (2004, p. 243) resume a questão da depreciação prelecionando:

não são registradas no Setor Público, todavia, em se tratando de bens físicos, sujeitos a perdas econômicas, estas deveriam ser registradas necessariamente também a título de Variações Independentes da Execução Orçamentária adotando o método da linha reta, durante o tempo de vida útil, tendo em conta o desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência ocorrida em cada período.

6.2. PASSIVOS CONTINGENTES

Conforme o Ofício Circular CVM nº 001/2005 “*contingência é uma condição ou situação cujo resultado final depende de eventos futuros, mas inexatos e incertos*”.

Segundo Farias (2004, p. 2) o Fasb (1975) definiu contingência como: [...] *uma condição ou situação existente ou um grupo de circunstâncias envolvendo incertezas*

relativas a possíveis ganhos ou perdas para uma empresa que será resolvida quando um ou mais eventos futuros ocorrerem ou deixarem de ocorrer. (SFAS Nº 5, 2002, P. 34).

Para Farias (2004, p. 1) “*na atribuição de valores exatos a obrigações contingentes que só se esclarecerão no futuro reside uma das problemáticas enfrentada pela contabilidade ao mensurar este elemento patrimonial*”.

A NBC T 19.7 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas, do CFC, conceitua Contingência Passiva nos seguintes termos:

19.7.2.1.8. Contingência Passiva é:

- a) uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade; ou
- b) uma obrigação presente que surge de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - b.1) é improvável que a entidade tenha de liquidá-la; ou
 - b.2) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente segurança.

Consoante Carvalho; Lemes; Costa (2006, p. 190):

Os passivos contingentes são aqueles cujo desfecho será determinado por eventos futuros, portanto, referem-se a obrigações potenciais que não devem ser reconhecidas pelas demonstrações contábeis, embora aqueles que apresentem probabilidade mais do que remota de saída de recursos da empresa devam ser divulgados em notas explicativas.

Hendriksen e van Breda (1999, p. 288) definem passivo contingente como:

um sacrifício futuro provável de benefícios econômicos, decorrente de obrigações presentes de uma entidade no sentido de transferir ativo ou prestar serviços a outras entidades no futuro, em consequência de transações ou eventos passados, e cuja liquidação depende de um ou mais eventos futuros com alguma probabilidade de ocorrência.

O Fasb *apud* Farias (2004, p. 2) classifica o passivo contingente de acordo com a probabilidade de ocorrência em provável, possível e remota:

Provável: a possibilidade de ocorrência é maior do que a de não ocorrência;

Possível: a possibilidade de não ocorrência é maior do que a de ocorrência;

Remota: a possibilidade de confirmação do passivo é mínima.

O IASB trata as obrigações contingentes na International Accounting Standards - IAS 37. Seu objetivo é estabelecer critérios de reconhecimento e base de mensuração adequados, bem como divulgar as informações que suficientemente capacitem os usuários no entendimento de suas naturezas, prazos e valores.

O IAS 37 indica que há passivos contingentes que serão registrados pela contabilidade, quando, for provável um desembolso de recursos e uma mensuração confiável possa ser feita. Também há casos em que não serão registrados porque não se espera que os mesmos possam ocorrer ou até mesmo porque a mensuração do valor da obrigação não seria confiável.

As normas norte-americanas de contabilidade influenciaram decisivamente na legislação societária nacional, sendo os conceitos americanos aplicados em grande parte no Brasil. Segundo Andersen (2000, p. 47), a classificação da probabilidade de ocorrência de um passivo contingente no Brasil está em consonância com a literatura internacional, conforme quadro abaixo.

PROBABILIDADES	DEFINIÇÃO	EFEITOS NA CONTABILIDADE
Prováveis	Casos em que existem grandes chances de perdas por parte da entidade envolvida sobre fatos ocorridos até a data de encerramento das demonstrações contábeis	Os valores envolvidos deverão ser estimados e provisionados , incluindo todos os gastos, bem como eventuais recuperações esperadas, devendo, os fatos serem revelados em notas explicativas
Possíveis	São as situações nas quais existe a possibilidade de perdas ocorrerem	A perda não é registrada , é apenas divulgada em notas explicativas
Remotas	São as situações em que as perdas contingentes possuem chances pequenas de ocorrerem	Não há nem o registro, nem a divulgação do fato em notas explicativas.

Fonte: extraído de Andersen (2000, p. 47)

Quadro 6 – Probabilidade de Ocorrência das Contingências e Tratamento Contábil

De acordo com o Ibracon (1994, p. 150) *apud* Farias (2005, p.3), uma contingência está relacionada a certas condições ou situações de solução indefinida à data de encerramento do exercício social ou período a que se referem às demonstrações contábeis de uma entidade e, como tal, dependente de eventos futuros que poderão ou não ocorrer.

O Ibracon (1994, p. 151) *apud* Farias (2005, p. 3), ainda, sugere o provisionamento da perda contingente, através de débito ao resultado do exercício quando for considerada **provável** e seu montante possível de ser estimado.

A CVM utiliza os conceitos constantes nos pronunciamentos do Ibracon e trata o passivo contingente por meio do seu documento intitulado “Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis”, Nota nº 14 – Contingências Passivas. Segundo a CVM, quando um passivo contingente for considerado provável deve ser registrado pela Contabilidade, desde que seu valor possa ser razoavelmente estimado, caso isso não ocorra, deverá ser divulgado em nota explicativa.

Atribuiu-se a LDO/2006 da União a classificação mais minuciosa para os passivos contingentes, dividindo-os em seis categorias que são:

- a) Passivos que resultam de controvérsias sobre indexação e controles de preços praticados durante planos de estabilização e que derivam, também das soluções proposta para sua compensação;
- b) Passivos decorrentes de lides de ordem tributária e previdenciária;
- c) Questões judiciais pertinentes à administração do Estado, como as privatizações, a extinção dos órgãos, a liquidação de empresas e atos que afetam a administração de pessoal;
- d) Os chamados esqueletos ou dívidas passadas em processo de reconhecimento;
- e) Ativos decorrentes de operações de liquidação extrajudicial de instituições financeiras, além de créditos contra o Fundo de Compensação de Variações Salariais – FCVS e os estados, registrados no balanço do BACEN; e
- f) Operações prestadas (aval e garantia) pela União nos demais entes da Federação e às empresas estatais.

A Lei nº 4.320/64, em seu art. 105, § 5º, prevê as contas de compensação nos seguintes termos:

Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

.....
§ 5º. Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

A partir do advento da LRF, os passivos contingentes passaram a ganhar notoriedade pela criação de um Anexo de Riscos Fiscais para avaliar esse elemento patrimonial, conforme disposto em seu art. 4º, § 3º:

Art. 4º. A Lei de Diretrizes Orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

.....
 § 3º A Lei de Diretrizes Orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

Prevê ainda, a LRF em seu art. 5º, III, que o Projeto de LOA deverá conter reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na LDO, destinada ao atendimento dos passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

Em resumo é do IBRACON (1994, p. 151) o pronunciamento que mais se coaduna com a pesquisa, pois este Instituto preleciona que a escolha deve ser feita em consonância com a alternativa mais apropriada à luz da convenção contábil do conservadorismo, da qual decorre o princípio da prudência.

6.3. PROVISÕES

Para as normas internacionais de contabilidade, provisões são passivos, ou seja, sua existência não depende da ocorrência de eventos futuros, mas por ainda não possuírem valores ou vencimentos exatos, são considerados passivos estimados.

Para a NBC T 19.7, do CFC, Provisão *“é um passivo de prazo ou valor incerto. O termo provisão também tem sido usado no contexto de contas retificadoras, como depreciações acumuladas, desvalorização de ativos e ajustes de valores a receber”*.

A NBC T 19.7 complementa sobre o reconhecimento da provisão:

- 19.7.6.1. Uma provisão deve ser reconhecida quando:
- a) a entidade tem uma obrigação legal ou não-formalizada presente como consequência de um evento passado;
 - b) é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e
 - c) o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

Há uma dificuldade enorme em consensualizar o conceito de provisão no plano internacional, pois em alguns países, inclusive no Brasil, o termo provisão também é usado no

contexto de outros itens, tais como reconhecimento de perdas por redução ao valor recuperável de ativos e créditos de liquidação duvidosa, sendo que estes são tratados pelo IASB como ajustes a valores de ativos, e não como provisões.

O IAS 37 denomina as obrigações de fazer (que em condições normais dizem respeito a passivos exigíveis líquidos e certos) de contratos de execução, dando o enquadramento as verbas indenizatórias, quando referidas ao ônus pelo descumprimento da obrigação de fazer, como provisões.

Conclui o IAS 37 afirmando que todas as provisões são contingentes em função de sua incerteza quanto a prazo e valor (e, naturalmente, o próprio desfecho), enquanto a terminologia **contingente** faz referência aos ativos e passivos que não são reconhecidos porque sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos incertos, eventos estes que não estão totalmente sob o controle da entidade.

Enfim, sintetiza-se abaixo o entendimento do IAS 37 extraído de CARVALHO, LEMES, COSTA (2006, p. 194-195):

PROVISÃO	PASSIVO CONTINGENTE
Reconhecidas como passivos porque são obrigações presentes e é provável que haverá saída de recursos para quitá-las.	<p>Não reconhecidos como passivo porque são:</p> <ul style="list-style-type: none"> • obrigações possíveis que ainda dependem de confirmação quanto à entidade ter a obrigação presente que poderia levar a uma saída de recursos incorporando benefícios econômicos; ou • obrigações presentes que não atendem ao critério de reconhecimento (porque ou não é provável que uma saída de recursos incorporando benefícios econômicos será exigida para quitar a obrigação ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente razoável do valor da obrigação).

Fonte: CARVALHO, LEMES, COSTA (2006, p. 194-195)

Quadro 7 – Formas de Reconhecimento das Provisões e Passivos Contingentes segundo o IAS 37

Segundo a NBC T 19.7 a relação entre Provisões e Contingências Passivas é definida assim:

19.7.4.1. De maneira geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas em relação ao tempo ou ao valor. Entretanto, nesta Norma, o termo contingente é usado para ativos e passivos que não são reconhecidos, pois não atendem aos

critérios necessários ao seu reconhecimento. Se os critérios forem atendidos, tem-se um passivo ou um ativo.

De acordo com o Manual de Procedimentos da Dívida Ativa (2004, p.34), Provisão é definida em termos genéricos como uma reserva de valores, com finalidade específica, ou não.

Apesar de a despesa correspondente não ser dedutível do Imposto de Renda, no Brasil, deve ser constituída, em atendimento ao Princípio da Prudência e a exigência da Lei das Sociedades por Ações, uma provisão para as perdas estimadas na cobrança das contas a receber chamada Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa.

Esta provisão encontra amparo legal no art. 183, I da Lei nº 6.404/76 que prescreve:

Art. 183. No Balanço, os elementos do ativo serão avaliados seguindo os seguintes critérios:

I – Os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor do mercado, se este for menor; serão excluídos os já prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor provável de realização, e será admitido o aumento do custo de aquisição até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos.

A apuração dessa provisão varia de empresa para empresa em função dos aspectos peculiares dos clientes, ramo de negócios, situação do crédito em geral e a conjuntura econômica do momento.

Usualmente, utiliza-se como critério na constituição da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa o percentual médio dos créditos não recebidos nos 3 últimos anos, ou seja, a média aritmética dos calotes dos 3 últimos anos.

O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (2003, p. 98) tece algumas considerações importantes quanto aos critérios para apuração da PCLD, que resumimos a seguir:

- deve ser baseada na análise individual do saldo de cada cliente;
- deve ser devidamente considerada a experiência anterior da empresa com relação a prejuízos com contas a receber;
- devem ser também consideradas as condições de venda; e
- deve ser dada atenção especial às contas atrasadas e a clientes que tenham parte de seus títulos em atraso.

A Contabilidade Governamental adaptou esse procedimento de contas a receber para mensurar as perdas ocorridas com prováveis inadimplências no recebimento dos tributos durante o exercício. Esta prática já constituía prática corrente nos países mais avançados do mundo, independentemente da utilização do conceito de Dívida Ativa.

Primeiramente, julga-se adequado conceituar Dívida Ativa que segundo Araújo (2004, p. 214) corresponde aos valores a receber pelo ente público, decorrente de créditos tributários ou não, que, oportunamente não foram quitados pelo devedor.

De acordo com a ABOP (1992, p. 22) *apud* Araújo (2004, p. 215):

a dívida ativa é constituída pelos créditos do Estado, em função do inadimplemento tributário dos contribuintes, dentro do exercício em que foram lançados. O conceito restringe Dívida Ativa aos tributos diretos, sujeitos ao lançamento prévio. A mesma entidade aceita a extensão do conceito as receitas de outras categorias, tais como as de natureza patrimonial e industrial, assim como as provenientes de diversas operações com a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, etc.

A Base Conceitual da Dívida Ativa encontra-se no art. 39 da Lei 4.320/64 e no art. 201 do CTN (Dívida Ativa Tributária), contudo sua gestão econômica, orçamentária e financeira pode ser encontrada em outros textos legais.

O § 2º do Art. 39 da Lei 4320/64 estabelece uma classificação para a Dívida Ativa que se qualifica como de vital importância que é:

Dívida Ativa Tributária: é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas.

Dívida Ativa Não Tributária: são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação, de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

De acordo com o Manual da Dívida Ativa (2004, p. 15) *“a inscrição em Dívida Ativa é ato jurídico que visa legitimar a origem do crédito em favor da Fazenda Pública, revestindo os procedimentos dos necessários requisitos jurídicos para as ações de cobrança”*.

A competência para gestão administrativa e judicial da Dívida Ativa da União, nos termos da Lei 4.320/64, foi atribuída à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN.

No entanto, a Lei Complementar nº 73 estabelece uma nova situação e delega as mesmas atribuições às autarquias e fundações. Assim, regra geral, no caso da União, a PGFN é responsável pela apuração da liquidez e certeza dos créditos, tributários ou não, a serem inscritos em Dívida Ativa, e pela representação legal da União, contudo os órgãos jurídicos das autarquias e fundações públicas possuem a mesma competência para o tratamento da Dívida Ativa respectiva.

A Lei 6.830/80, em seu art. 2º, § 3º, determina que cabe ao órgão competente apurar a liquidez e certeza dos créditos, qualificando a inscrição como ato de controle administrativo da legalidade. A conclusão que se chega pela leitura da norma é que cada Ente Público deverá outorgar a um órgão a competência para a inscrição do crédito em Dívida Ativa segregando-o do órgão de origem do crédito.

A Dívida Ativa inscrita goza de presunção *iuris tantum (relativa)* de certeza e liquidez, tendo equivalência de prova pré-constituída contra o devedor, podendo o executado, oferecer embargos à execução, objetivando abrir nova discussão sobre a existência ou valor do crédito exigido. Este procedimento está em consonância com princípio constitucional de que a lei não poderá excluir da apreciação do judiciário nenhuma lesão do direito individual.

Aliomar Baleeiro (2003, p.1010) ressalta que a inscrição em Dívida Ativa, documentada em certidão, constitui título executivo extrajudicial, razão pela qual é imprescindível prévio procedimento administrativo contencioso, no qual o sujeito passivo tenha oportunidade de impugnar e questionar a pretensão fazendária.

De acordo com o Manual da Dívida Ativa (2004, p. 32):

Os recebimentos em bens ou direitos que configurem a quitação de Dívida Ativa, nos termos previstos em textos legais, devem refletir-se pela baixa do direito inscrito em Dívida Ativa e reconhecimento de receita orçamentária, bem como a incorporação do bem ou direito correspondente com reconhecimento de despesa orçamentária, independentemente de sua destinação. Qualquer que seja a forma de recebimento da Dívida Ativa não poderá acarretar prejuízos na distribuição das receitas correspondentes.

Existe ainda a possibilidade de compensação de créditos inscritos em Dívida Ativa com créditos contra a Fazenda Pública, nos termos do CTN. Esta compensação não implica

no ingresso de valores ou bens, constituindo um fato permutativo que anula um crédito registrado no Ativo com uma obrigação da Fazenda Pública para com terceiros.

Em resumo, a inscrição na Dívida Ativa é registrada em Contas a Receber e deve ser medida por seu valor líquido de realização, ou seja, pelo produto final em dinheiro ou equivalente que se espera obter, de forma a assegurar a fiel demonstração dos fatos contábeis. Assim como não é possível assegurar que os valores registrados efetivamente serão recebidos, existindo sempre um percentual de incerteza sobre a realização dos créditos, deverão ser constituídas provisões.

No Manual de Procedimentos da Dívida Ativa (2004, p. 12), a Secretaria do Tesouro Nacional menciona em seu item 2.8: *“é prudente instituir mecanismos que previnam a incerteza dos recebimentos futuros no Ativo, revestindo o demonstrativo contábil de um maior grau de precisão”*. Prossegue no item 2.9:

com o objetivo de evidenciar essa margem de incerteza emprega-se contas redutoras para os agrupamentos de contas de registro desses Ativos, permitindo que o valor final dos créditos a receber seja uma expressão correta dos recebimentos futuros. No caso da Dívida Ativa, constituir-se-á uma provisão para os créditos de recebimento ou liquidação duvidosa. A conta redutora dos créditos de Dívida Ativa é denominada **Provisão para Perdas de Dívida Ativa**.

Ao mencionar o cenário para a constituição da provisão, o Manual de Procedimentos da Dívida Ativa preleciona:

10.2.1. A constituição da provisão para o recebimento de créditos inscritos em Dívida Ativa atende ao disposto na NBCT 4, aprovada pela Resolução CFC 732/1992 e ao **Princípio da Prudência**, estabelecido pela Resolução CFC nº 750/1993, que impõe a escolha da hipótese que resulte o menor Patrimônio Líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Utiliza-se a estatística para registrar as perdas prováveis e os saldos da Dívida Ativa que possuam razoável expectativa de recebimento e meios de cobrança e recuperação, devendo ser mantidos no Ativo deduzidos da Provisão.

A responsabilidade pelo cálculo e registro contábil da provisão para créditos inscritos em Dívida Ativa será do órgão competente para apurar a certeza e liquidez dos créditos, e efetuar a inscrição em Dívida Ativa. No caso da União, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

A metodologia de cálculo da provisão baseia-se na média percentual de recebimentos passados e no saldo atualizado da conta de créditos inscritos em Dívida Ativa.

O procedimento para a constituição da provisão nos exercícios seguintes ao primeiro exercício de constituição depende do fato do valor calculado ser maior ou menor de que o valor constante da conta Provisão para Perdas de Dívida Ativa no término do exercício. Se o novo valor obtido for maior do que o registrado anteriormente, o valor que falta na conta Provisão deverá ser complementado, em caso contrário, deve-se reverter o saldo a maior da conta Provisão para a conta Variação Ativa.

A constituição da Provisão para Perdas de Dívida Ativa representa um avanço da Contabilidade Governamental, posto que fortalece a visão patrimonial, com qualidade e transparência da informação contábil e um viés convergente à mensuração da incerteza, que constitui a verdadeira razão de ser do princípio da prudência.

7. RESULTADOS

Com base no referencial teórico apresentado, seu impacto na Contabilidade Governamental e verificação do cumprimento dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, com foco no Princípio da Prudência, foram feitas as devidas análises nos aspectos referentes à mensuração adequada do passivo contingente, do reconhecimento da provisão para perdas da dívida ativa e da aplicação do método da depreciação.

7.1. PASSIVO CONTINGENTE

Antes de uma abordagem direta sobre os resultados extraídos dos Balanços do exercício de 2005, considera-se de grande valia trazer ao conhecimento a estrutura conceitual que envolve o Passivo Contingente.

O Manual de Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e Relatório de Gestão Fiscal (2006, p. 16) preceitua em seu item 2.1 que:

- Riscos Fiscais são a possibilidade da ocorrência de eventos que venham a impactar, negativamente, as contas públicas.
- Os riscos fiscais são classificados em dois grupos: riscos orçamentários e riscos decorrentes da gestão da dívida.
- Os riscos orçamentários, decorrentes da gestão da dívida, referem-se a possíveis ocorrências externas à administração que, quando efetivadas, resultarão em aumento do serviço da dívida pública no ano de referência.
- Esses riscos são verificados, principalmente, a partir de dois tipos de eventos. Um deles é relacionado com a gestão da dívida, ou seja, decorre de fatos como a variação das taxas de juros e de câmbio em títulos vincendos. O outro tipo são os passivos contingentes que representam dívidas, cuja existência depende de fatores imprevisíveis, tais como resultados dos julgamentos de processos.

Da análise do Anexo VI (Anexo de Riscos Fiscais) constante da Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para 2006, fez-se uma consolidação dos principais impactos dos itens que originaram passivos contingentes, conclusão a seguir:

Classe de Passivo Contingente	Considerações segundo a LDO 2006
Controvérsias sobre indexação e controles de preços praticados durante planos de estabilização e das soluções propostas para sua compensação, questionamentos judiciais contra o Bacen, bem como riscos pertinentes a ativos do Bacen decorrentes de operações de liquidação extrajudicial	<ul style="list-style-type: none"> ❖ registro pelo Bacen em 2004 de uma provisão para perdas em ações judiciais (R\$ 2.627.169,00), referentes às 4.426 ações em que o Bacen julgou existir possibilidade de perda e conseqüente desembolso futuro de recurso. ❖ existem também registrados no balanço do Bacen outros créditos a receber (R\$ 24.831.652,00) na sua maioria decorrentes de operações extrajudicial de instituições financeiras, para os quais há uma provisão de R\$ 4.998.078,00

Classe de Passivo Contingente	Considerações segundo a LDO 2006
Outras demandas judiciais contra a União	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Levantamento feito junto a AGU identificou que na maior parte das ações não existe informações de valores das ações impetradas. ❖ Levantamento identificou 15 ações ordinárias acima de R\$ 100 milhões. ❖ 4 principais temas: FGTS – Correção de Saldos–expurgos inflacionários; solicitação pelos servidores públicos de reajuste, isonomia e inclusão nos salários de expurgos dos planos econômicos; usucapião e solicitação pelos servidores públicos de reajuste de 3,17% sobre salários.
Dívidas em processo de reconhecimento pela União (“esqueletos”)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Risco fiscal estimado em R\$ 87,7 bilhões, destacando-se o FCVS (R\$ 73,6 bilhões), obrigações decorrentes de dívidas diretas da União (R\$ 6 bilhões) e débitos oriundos de extinção de entidade da administração pública (R\$ 2,9 bilhões).
Operações de aval e garantia, fundos e outros	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Operações de garantia prestadas pela União a terceiros. ❖ garantias alcançaram R\$ 126,6 bilhões em dezembro de 2004. ❖ No caso de garantias a Estados e Municípios 99,8% estão cobertas por contragarantias (transferências constitucionais e receitas próprias). ❖ Risco praticamente nulo nessas operações.

Fonte: extraído da LDO-2006.

8 – Principais Passivos Contingentes e Ações Orçamentárias

A conclusão do Anexo de Riscos Fiscais da União sobre o Passivo Contingente (inseto na LDO 2006), vai na seguinte direção:

a existência dos passivos contingentes não implica ou infere probabilidade de sua ocorrência, em especial aqueles que envolvem disputas judiciais. Ao contrário a União vem despendendo um grande esforço no sentido de defender a legalidade de seus atos. Além disso, caso a União perca algum desses julgamentos, a política fiscal será acionada visando neutralizar eventuais perdas, de forma a garantir a solvência do setor público.

Com relação à análise do Anexo III – Riscos Fiscais do Governo do Estado de Goiás, a LDO 2006 Estadual faz o seguinte comentário:

Os riscos fiscais que, essencialmente, podem determinar o aumento do estoque da dívida pública constituem passivo contingente, derivado em sua maioria de demandas judiciais sub júdice ou mesmo administrativas, cuja mensuração é imprecisa e de grande complexidade. Cabe registro de que, embora, as sentenças judiciais definitivas já estejam contempladas na previsão orçamentária, uma mudança significativa na forma de quitação dessas dívidas pode afetar substancialmente as metas previstas.

A LDO 2006 do Estado de Goiás conclui:

a menção a esses passivos contingentes neste Anexo tem o objetivo de conferir maior transparência fiscal à gestão pública. No entanto, é importante ressaltar que essas ações representam **apenas passivos contingentes**, ou seja, ainda estão em julgamento, não estando reconhecidas pelo Poder Judiciário ou pelo Estado, sendo despendido pela Administração Pública Estadual grande esforço no sentido de, defendendo a legalidade de seus atos, evitar ônus para o Erário (o grifo é nosso).

O Anexo de Riscos Fiscais do Governo do Distrito Federal, constante da LDO 2006, possui em sua redação o seguinte posicionamento sobre o Passivo Contingente e outros riscos fiscais:

desse modo é conveniente **lembrarmos** o conceito a respeito de passivos contingentes e outros riscos fiscais. Segundo definição: passivo contingente é uma obrigação provável cuja exigência depende de condições futuras relativas a aspectos legais. Existem inúmeras situações que podem ser caracterizadas como riscos fiscais, quais sejam: possibilidade de ter que honrar garantias concedidas; indenização por cancelamento de contrato; pagamento de passivos trabalhistas; realização de despesas por conta de decisões judiciais; mudanças na legislação que possam representar aumento não previsto de despesa; etc.

O LDO 2006 do Distrito Federal conclui da seguinte maneira: “*dessa forma, mesmo que ocorra algum tipo de risco, o Governo do Distrito Federal poderá utilizar-se de recursos da Reserva de Contingência no valor de 1% da Receita Corrente Líquida e/ou limitação de empenho, na forma do disposto no art. 9º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*”.

7.2. A DÍVIDA ATIVA

A conta Dívida Ativa, do grupo Realizável a Longo Prazo, deve registrar a movimentação de créditos da União que, tornados exigíveis por transcurso do prazo de pagamento, devem ser apurados como líquidos e certos e, então, inscritos como Dívida Ativa da União, mediante lançamento inicial a débito, nos termos do artigo 39 da Lei nº 4.320/64. Por conseqüência, quando do recebimento de tais créditos a conta é movimentada a crédito (TCU. Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas da República, 2006, p. 52).

Segundo o Balanço Geral da União (2006, V. I, p. A-51), o estoque da dívida ativa em termos de unidade monetária apresentou a evolução abaixo:

EXERCÍCIO	VALORES (R\$)
2004	261.958.352.964,70
2005	334.133.135.590,14

Fonte: Balanço Geral da União (2006, p. A-51)

Quadro 9 – Estoque da Dívida Ativa da União

O BGU (2006, V. I, p. A-51) complementa que os valores de 2005 significam um acréscimo percentual de 27,55 em relação à 2004, sendo que o estoque da dívida de 2005 é composto por inscrições cobráveis administrativamente (R\$ 38.136.118.370,21) e cobráveis judicialmente (R\$ 295.947.017.219,93).

Uma das análises feitas foi a da evolução da Dívida Ativa sob a responsabilidade do INSS do exercício de 2004 para 2005, conforme demonstrado no quadro a seguir:

EXERCÍCIO	VALOR INSCRITO	PROVISÃO PARA PERDAS DE DÍVIDA ATIVA	VALOR LÍQUIDO DE
2004	113.675.552.527,64	0,00	113.675.552.527,64
2005	122.606.482.695,02	(72.102.039.718,91)	50.504.442.976,11

Fonte: Siafi – Contas Patrimoniais

Quadro 10 – Dívida Ativa do INSS (2004 e 2005)

A análise do quadro demonstra que os gestores do INSS, no exercício de 2005, em atendimento ao previsto no Manual de Procedimentos da Dívida Ativa e em consonância com o Princípio da Prudência, calcularam e contabilizaram a Provisão para Perdas de Dívida Ativa, porém se questiona em que bases se deu a mensuração dessa Provisão, pois se for levado em consideração o Estoques de Dívida Ativa e o valor recebido no último exercício demonstra que o montante provisionado deveria ser maior, ou seja, acima de 90% do valor inscrito.

O Tribunal de Contas da União, ao opinar sobre os números relativos à Dívida Ativa da União, apresentados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, fez os seguintes comentários:

- ao apresentar à tabela do Estoque da Dívida Ativa da União por Órgão Superior e Gestão (Anexo), a PGFN apresenta quase o mesmo saldo controlado pela gestão nos exercícios de 2004 e 2005;
- a STN edita normas e aprovou, para vigorar a partir do exercício de 2005, um Manual de Procedimentos da Dívida Ativa que não vem sendo devidamente observado, quando da contabilização das movimentações das contas da dívida ativa; e
- por força da ausência de contabilização das operações de dívida ativa a cargo da PGFN, torna-se contra-indicado apresentar números relativos à evolução desse ativo, pois a posição contábil referente ao exercício de 2005 é fundamentalmente a mesma do ano de 2004.

Considera-se relevante a reprodução do quadro abaixo extraído do BGU (2006, V. I, p. A-50) que retrata as receitas provenientes da Dívida Ativa no exercício de 2005:

Especificação	D.A. União	D.A. INSS	Total
Receita	1.358.759.345,10	395.111.572,89	1.753.870.917,99
Juros e Multas	1.506.939.398,80	305.080.917,46	1.812.020.316,26
Total	2.865.698.743,90	700.192.490,35	3.565.891.234,25

Fonte: Balanço Geral da União (2006, p. A-50)

Quadro 11 – Receitas da Dívida Ativa da União e INSS – 2005

O valor total da Receita da Dívida Ativa da União e do INSS – 2005 representa 1,06 % do Estoque da Dívida Ativa apresentado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

O Tribunal de Contas do Distrito Federal, ao opinar sobre as contas do governo do Distrito Federal, especificando o grupo do Ativo Realizável a Longo Prazo mencionou que os créditos tributários representam 73,9% do Realizável a Longo Prazo, sendo que a conta contábil Créditos Tributários é formada majoritariamente por valores relacionados à Dívida Ativa.

Segundo o TCDF, a Receita da Dívida Ativa arrecadada pelo Distrito Federal em 2005 foi de R\$ 96,6 milhões representando crescimento real de 52,5% em relação ao exercício anterior e o estoque da dívida ativa segundo o Sistema Integrado de Gestão Governamental – SIGGO 2005 é de R\$ 2,947 bilhões, o que perfaz uma receita de dívida ativa representando um percentual de 3,27 % do Estoque da Dívida Ativa.

O Tribunal de Contas do Distrito Federal preleciona na análise do grupo do Ativo Realizável a Longo Prazo em relação à Dívida Ativa:

- ◆ no exercício de 2005, o resultado da movimentação da Dívida Ativa Tributária Ajuizada e da Dívida Ativa Tributária Não Ajuizada difere dos respectivos saldos contábeis;
- ◆ o relatório contábil da dívida ativa, no qual estão balizados os valores de fechamento do ano, não espelha com fidedignidade todas as situações ocorridas ao longo do exercício.

O TCDF conclui em relação a Dívida Ativa que:

a incerteza quanto ao recebimento dos valores inscritos na dívida ativa também merece alguns comentários. O Relatório das Contas do Governo, relativo ao exercício de 2004, salientou a necessidade de constituição de provisão específica para os referidos créditos. No presente exercício, tal preocupação é reforçada em relatório da controladoria.

Os problemas apresentados na análise das contas do governo do Distrito Federal, referente ao exercício de 2005, ocasionaram ressalvas quanto à contabilização da dívida ativa no sentido de “*incorrecção dos saldos contábeis representativos da Dívida Ativa e dos Parcelamentos de Débitos Fiscais*”.

7.3. A DEPRECIACÃO

As notas explicativas do BGU (2006, V. I, p. A-2) em seu item 4 (Critérios de Avaliação do Ativo) menciona: “*na execução dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social foram utilizados, parcialmente, os critérios de provisão para perdas prováveis, depreciação, exaustão, amortização somente nas Demonstrações das Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista*”.

Ao consultar os Balanços Consolidados das Autarquias e Fundações se verificou a conta “Depreciações, Amortizações e Exaustões” no valor de R\$ 136.187.041,57 e R\$ 262.547,30 respectivamente, o que poderia contradizer a afirmação acima explicitada nas notas explicativas ao BGU. Para elucidar a questão foi necessária a consulta a Base de dados do Siafi, onde se constatou que o valor da conta estava consignado no Balanço Patrimonial do Banco Central, no caso das autarquias e Fundação Habitacional do Exército, no caso das fundações.

O IASB *apud* Carvalho; Lemes; Costa (2006, p. 210) ao desenvolver as determinações de reconhecimento e mensuração para uma entidade que adota o IFRS pela primeira vez, emitiu a “Estrutura para Preparação e Apresentação de Demonstrações Contábeis”.

Carvalho; Lemes; Costa (2006, p. 210) complementam ditando que a “Estrutura para Preparação e Apresentação de Demonstrações Contábeis” identifica quatro características qualitativas que tornam a informação fornecida pelas demonstrações contábeis útil para os usuários. Assim, a informação deve ser:

- a) prontamente compreensível aos usuários;
- b) relevante aos usuários para a tomada de decisão;
- c) confiável, sendo essa característica expressa por demonstrações (i) que fielmente representem as transações e outros eventos; (ii) nas quais prevaleçam a essência e a realidade econômica sobre a forma legal; (iii) que sejam neutras, ou seja, livre de viés; (iv) que resultem do exercício da prudência, considerando incertezas inevitáveis; e (v) que sejam completas dentro dos limites de materialidade e custo;
- d) comparável com a informação fornecida pela entidade em seus relatórios contábeis ao longo do tempo e em relação a outras empresas.

Não se pode afirmar que a informação no caso do Balanço Consolidado das Autarquias e Fundações esteja em consonância com os requisitos de uma informação comparável, pois ao se consolidar o Balanço Geral da União fez-se a comparação de uma autarquia com regras próprias como o Banco Central que obedece a Normas Internacionais de Contabilidade nos seus Balanços ao mensurar sua depreciação e de uma Fundação como a Fundação Habitacional do Exército, Fundação Pública de Direito Privado, que possui natureza jurídica distinta das outras Fundações constante do Orçamento Fiscal objeto da Consolidação.

O entendimento acima é corroborado por Mota (2004, p. 2), no aspecto relacionado a Consolidação, nos seguintes termos:

No âmbito da administração indireta (autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista) há entidades que praticam atividades distintas daquelas levadas a efeito pelos órgãos da administração direta. No plano federal, há fundações e autarquias envolvidas com a execução de atividades educacionais (FUB, UFC), culturais (FCP), assistenciais (INSS, FUNAI), pesquisas (IBGE, IPEA), financeiras (BACEN), de regulamentação (ANP, ANATEL), assim como empresas públicas e sociedades de economia mista que atuam nas áreas comercial e financeira (SERPRO, DATAPREV, CONAB, EMBRAPA, FINEP, Banco do Brasil), industrial (Casa da Moeda, Petrobras), saúde (Hospital Cristo Redentor S.A), Hospital Femina S.A), entre outras.

Essa diversidade de atividades tem como conseqüência a falta de harmonia nos procedimentos contábeis e a dificuldade na consolidação das contas, fato que requer, portanto, procedimentos contábeis específicos para os órgãos da administração direta e entidades da administração indireta.

Portanto, o processo de consolidação das informações contábeis no âmbito de um ente público específico (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios) torna-se bastante complexo.

8. CONCLUSÃO/SUGESTÃO/RECOMENDAÇÃO

O presente estudo teve por objetivo geral apresentar o que tem sido feito de concreto, à luz do Princípio da Prudência, para evidenciar as incertezas que envolvem itens do ativo e passivo dos órgãos/entidades governamentais. A questão principal foi a de verificar os impactos da aplicação do princípio da prudência na Contabilidade Governamental.

A carência de literatura específica pode ser apontada como uma das dificuldades encontradas para uma melhor condução da pesquisa. Igualmente, a produção científica na área de Contabilidade Pública é incipiente no universo das pesquisas produzidas na Ciência Contábil.

O Princípio da Prudência impacta de forma positiva na Contabilidade Governamental, à medida que oferece instrumentos para proporcionar uma melhor evidenciação dos demonstrativos contábeis, como no provisionamento de um valor para equacionar a questão da apresentação da dívida ativa no balanço, na criação de uma reserva de contingência para atender os riscos fiscais ou o passivo contingente, no debate sobre a constituição de um fundo especial para recomposição dos bens móveis e imóveis e desperta, nesse ramo da contabilidade, a necessidade de um planejamento visando evidenciar a incerteza que rodeia os demonstrativos.

A edição do Manual de Procedimentos da Dívida Ativa encontra-se em consonância com a tendência da Contabilidade Governamental em buscar evidenciar a incerteza que cerca os elementos patrimoniais do setor público. A constituição da Provisão para Perdas de Dívida Ativa é um dos procedimentos mais importantes no sentido de evidenciar os demonstrativos do setor público de uma forma mais conservadora e prudente.

Nesta mesma direção e em sintonia com o Princípio da Prudência, o setor público distrital reconhece que as incertezas estão afetando a evidenciação das contas públicas, motivando uma das ressalvas das contas de governo na incorreção do registro da dívida ativa e manifestando preocupação com a ausência da constituição da provisão sobre os créditos inscritos em Dívida Ativa.

No caso de normatização de procedimentos, é preciso que haja uma fiscalização mais efetiva sobre o cumprimento da norma, pois não basta reconhecer a desobediência aos

princípios contábeis, sendo necessário a devida fiscalização por parte dos órgãos e entidades de controle.

A atuação da entidade reguladora da profissão contábil, emitindo normas para o setor público, mostra uma necessidade premente no momento em que incrementa a transparência, preconizada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, produzindo demonstrativos mais compatíveis com a Ciência Contábil.

A tarefa de aproximar a Contabilidade Governamental da sociedade não pode mais ser adiada. Iniciativas como a criação do Conselho de Gestão Fiscal, disposto no art. 67 da LRF, poderia ser mais um instrumento de controle e ir ao encontro da necessidade crescente, por parte dos usuários, de uma informação contábil confiável.

O Projeto de Lei Complementar nº 135/96 em sua versão atual, apesar de poder ainda ser objeto de modificações futuras, representa uma esforço desenvolvido no sentido de tornar obrigatória a evidenciação de alguns elementos (depreciação) que não apresentam normatização, corrigindo com isso distorções do Patrimônio do Setor Público, em consonância com o Princípio da Prudência.

A necessidade de um planejamento no intuito de aliar o orçamento público, em alguns aspectos, à ciência contábil torna-se imperativo, pois não se pode negar o papel negativo que a ausência da depreciação causa na evidenciação dos elementos patrimoniais.

A adoção de um método de custeio para o setor público, tão propalado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, não pode ser desvinculada de um reconhecimento da depreciação nas contas públicas.

A Lei 4.320/64 mostra claramente em seu corpo a obrigatoriedade de aplicação do método de depreciação pelas Autarquias e Fundações Públicas. Hoje, já se debate até a aplicação da depreciação pela Administração Direta. Não parece ser admissível a desobediência por parte das entidades governamentais aos preceitos legais.

A título de complementação do presente estudo, sugere-se uma análise comparativa do Princípio da Prudência aplicado no Brasil e o praticado no âmbito Internacional, bem como a aplicação deste a outras unidades federadas.

Propõe-se, como sugestão de melhoria, a simulação da aplicação de um método de depreciação sobre o balanço de um órgão/entidade, ou até então a representação do impacto de se evidenciar um dos passivos contingentes elencados na Lei de Diretrizes Orçamentárias no Balanço Geral da União.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRINO, M ; PAULO, V. *Direito Administrativo*. 12ª ed. Niterói: Impetus, 2006.
- AGUIAR, A.G. *Lei nº 4.320: Comentada ao alcance de todos*. 3ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2004.
- ALOE, A. *Contabilidade Pública: noções didáticas*. São Paulo:Atlas, 1960.
- ANDERSEN, Artur S/C. *Contingências e Eventos Subseqüentes*. IN: CRC-SP/IBRACON. Temas Contábeis Relevantes. São Paulo: Atlas, 2000.
- ANDRADE, B. *Contabilidade Pública*. São Paulo: 1976.
- ANDRADE, N.A. *Contabilidade Pública na Gestão Municipal*. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANGÉLICO, J. *Contabilidade Pública*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- ARAÚJO, I.; ARRUDA, D. *Contabilidade Pública: da teoria à prática*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ARAÚJO, I.P.S. *Redescobrimo a Contabilidade Governamental: uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2004.
- BALEEIRO, A. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BEUREN, I.M. et al. *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. In: BEUREN, I.M. (Org.). 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BRASIL. Constituição (1988): *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.
- _____. *Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993*. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Leis/LCP/Lcp73.htm>. Acesso em novembro de 2006.
- _____. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em outubro de 2006.
- _____. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- CARVALHO, L.N; LEMES, S.; COSTA, F.M. *Contabilidade Internacional: aplicação das IFRS 2005*. São Paulo: Atlas, 2006.
- CASTRO, D.P; GARCIA, L.M. *Contabilidade Pública no Governo Federal*. São Paulo: Atlas, 2004.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, Deliberação nº 29, de 05 de fevereiro de 1986. Aprova e referenda o pronunciamento do IBRACON sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. Disponível em <http://www.ibracon.com.br>. Acesso em novembro de 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileira de Contabilidade*. Brasília, 2000.

_____. *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileira de Contabilidade*. Brasília, 2006.

_____. *Resolução Nº 900, de 22 de março de 2001*. Dispõe sobre a aplicação do Princípio da Atualização Monetária. Disponível em <http://www.crcrs.org.br>. Acesso em novembro de 2006.

_____. *Resolução Nº 1.027, de 15 de abril de 2005*. Aprova a NBC T 19.5 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em <http://www.crcrs.org.br>. Acesso em novembro de 2006.

_____. *Resolução Nº 1.066, de 21 de dezembro de 2005*. Aprova a NBC T 19.7 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas. Disponível em <http://www.crcrs.org.br>. Acesso em novembro de 2006.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. *Balanço Geral da União*. Brasília, 2006.

CRUZ, F. et al. *Comentários à Lei nº 4.320*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DEODATO, A. *Manual de Ciência das Finanças*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

DEMO, P. *Metodologia do Conhecimento Científico*. São Paulo: Atlas, 2000.

DI PIETRO, M.S.Z. *Direito Administrativo*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FARIAS, M.R.S. *Bases conceituais e normativas para reconhecimento e divulgação do passivo contingente: um estudo empírico no setor químico e petroquímico brasileiro*.

FILHO, J.S.C. *Manual de Direito Administrativo*. 16ª ed.rev. e aum. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006

GRANJEIRO, J.W. *Administração Pública*. 10ª ed. Brasília: Vestcon, 2002.

GUSMÃO, M (org.). *Lei das Sociedades Anônimas: Lei 6.404/76*. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Roma Victor, 2004.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M.F. *Teoria da Contabilidade*. 5ª Edição. São Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, H.; HIGUCHI, F.H.; HIGUCHI, C.H. *Imposto de Renda das Empresas*. 30ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2005.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações* : aplicável às demais sociedades. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, SÉRGIO DE. *Teoria da Contabilidade*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LIMA, D.V.; CASTRO, R.G. *Contabilidade Pública*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO JR, J.T; REIS, H.C. *A Lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 31ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MEDEIROS, JOÃO BOSCO. *Redação Científica: a prática de fichamentos, resumos e resenhas*. 6ª Edição. São Paulo: Atlas, 2004.

MEIRELLES, H.L. *Direito Administrativo Brasileiro*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MOTA, F.G.L. *Consolidação de Balanços Públicos: análise empírica da conformidade Balanços Estaduais-União no ano de 2003*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB, UFPB, UFPE, UFRN). Brasília, 2004.

MOURA, R.A. *Princípios Contábeis aplicados à Contabilidade Governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB, UFPB, UFPE, UFRN). Brasília, 2003.

NOGUEIRA, C.A. *Administração Pública*. Rio de Janeiro: Elviesier, 2005.

OLIVEIRA, C. B. *Manual de Direito Administrativo*. 3ª ed. Niterói: Impetus, 2006.

PIGATTO, J.A.M. *Evolução e Atual Estado da Contabilidade Alemã*. Caderno de Estudos, São Paulo, Fipecafi, nº 21 Maio a agosto de 1999.

PISCITELLI, R.B; TIMBÓ, M.Z.F; ROSA, M.B. *Contabilidade Pública: uma abordagem da Administração Financeira Pública*. 8ª ed.rev.e aum. São Paulo: Atlas, 2004.

REIS, HERALDO DA COSTA. *Contabilidade e Gestão Governamental*. Rio de Janeiro: IBAM, 2004.

ROSA JR, L.E.F. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 18ª ed. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2005.

SÁ, A. L. *Teoria da Contabilidade*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANCHES, O.M. *Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins*. 2ª ed.rev.e aum. Brasília: OMS, 2004.

SANTOS, I. E. *Manual de Métodos e Técnicas de Pesquisa Científica*. 5ª ed.rev.e aum. Niterói: Impetus, 2005.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J.L.; GOMES, J.M.M. *Fundamentos de Contabilidade Intermediária*: Coleção Resumos de Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2004.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. *Manual de Procedimentos da Dívida Ativa*. Brasília, 2004.

_____. *Os Passivos Contingentes e a Dívida Pública no Brasil: Evolução Recente (1996-2003) e Perspectivas (2004-2006)*. Brasília, 2003. Disponível em http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/VIIIPREMIO. Acesso em outubro de 2005.

SILVA, L.M. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

TORRES, R. L. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12ª ed. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2005.

TOLEDO JR, F.C.; ROSSI, S. C. *Lei de Responsabilidade Fiscal: comentada artigo por artigo*. 3ª ed. São Paulo: NDJ, 2005.

_____. *A Lei 4.320 no Contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: NDJ, 2005.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República: exercício de 2005*. Brasília, 2006.

VIEGAS, W. *Fundamentos de Metodologia Científica*. Brasília: Unb, 1999.

WILKEN, E. S. *Técnica Orçamentária e Contabilidade Pública*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1970.