

A EVIDENCIAÇÃO E DIVULGAÇÃO DO USO DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS PELA UNIÃO

ACCOUNTING DISCLOSURE AND DIVULGATION OF THE USE OF JUDICIAL DEPOSITS AT THE FEDERAL LEVEL

**FANNY KELLER
ALVES DE AQUINO**
fanny.aquino@stj.jus.br

JOÃO HENRIQUE PEDERIVA
pederiva.jh@gmail.com

RESUMO

A pesquisa investiga os procedimentos de evidenciação e divulgação contábil do uso dos depósitos judiciais, na esfera federal, à luz dos princípios da teoria contábil, da gestão fiscal responsável e dos Direitos Tributário, Financeiro e Constitucional. A abordagem descritiva e normativa compara as recomendações observadas na revisão da bibliografia com a contabilização praticada do uso desses depósitos. A análise dos dados é qualitativa, com destaque para os atributos de confiabilidade, integridade e relevância das informações contábeis produzidas. A pesquisa constata que essa evidenciação e divulgação contábil não atende aos Princípios da Prudência, da Oportunidade e da Competência nem às determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal quanto à divulgação dos riscos fiscais. Dessa forma, tais informações contábeis não são transparentes, relevantes nem confiáveis e não refletem, fidedignamente, a realidade dos ativos e dos passivos federais, assim como as suas mutações, de forma verdadeira e justa. O artigo sugere aperfeiçoamentos nas práticas contábeis para uma melhor representação da situação patrimonial e dos resultados obtidos, em cada período, na esfera federal, de acordo com os princípios citados e a supremacia da essência sobre a forma.

Palavras-chave: evidenciação divulgação contábil, princípios da teoria contábil, princípios da gestão fiscal responsável, depósitos judiciais.

ABSTRACT

The article discusses the procedures of accounting disclosure and divulcation of the use of judicial deposits at the federal level, considering the principles of accounting theory, fiscal responsibility and tax, fiscal and constitutional laws. The descriptive and normative approach compares the recommendations observed in the review of bibliography with the actual accounting practices in the use of these deposits. Data analysis is qualitative and focuses on the attributes of reliability, integrity and relevance of the financial information. It finds that the accounting disclosure and divulcation do not meet the principles of prudence, opportunity and responsibility and do not comply with the provisions of the Fiscal Responsibility Act about the divulcation of fiscal risks. Thus, this accounting information is not transparent, relevant or reliable. It does not faithfully reflect the reality of the federal assets and liabilities and does not show their changes in a true and fair way. The article suggests improvements in the accounting practices aiming at a better representation of the financial situation and the results achieved in each period at the federal level. It does so according to the principles cited and the primacy of substance over form.

Key words: accounting disclosure and divulgation, principles of accounting theory, principles of fiscal responsibility, judicial deposits.

RELEVÂNCIA DA CONTABILIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS

O tema de pesquisa está fundamentado nas alterações da Lei n. 9.703, de 17 de novembro de 1998, em especial, nos aspectos do reconhecimento, da mensuração e da evidenciação contábeis do uso dos depósitos judiciais de tributos e contribuições federais pela União.

O assunto é relevante em função da materialidade desses depósitos. De 1998 até 2008, foram cerca de R\$ 72,4 bilhões, a preços atualizados, pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor (IPCA), até dezembro de 2008. Acrescente-se à materialidade o inegável mérito do tema frente à atual discussão sobre a convergência de procedimentos, normas e princípios contábeis aplicáveis ao setor público, pelos órgãos de contabilidade e setores governamentais responsáveis pela contabilidade e fiscalização públicas. Apesar disso, o assunto do tratamento contábil dos depósitos judiciais ainda não foi discutido com a acuidade exigida.

Com a presente pesquisa, indaga-se se a evidenciação e a divulgação contábeis, efetuadas pela União, do uso dos depósitos judiciais atendem aos princípios da teoria contábil e da gestão fiscal responsável, com a produção de informações transparentes, confiáveis e relevantes. Para tanto, definiram-se os seguintes objetivos específicos:

- identificar se as informações divulgadas representam de forma fidedigna a situação patrimonial; e
- verificar se as informações apresentadas são oportunas e relevantes.

Tendo em vista essa questão de pesquisa e esses objetivos, são analisados os procedimentos de evidenciação, à luz das doutrinas e dos enunciados do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), da Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SOF/MPOG), da Lei n. 4.320, de 1964, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – Lei Complementar n. 101, de 2000), do Código Tributário Nacional (CTN – Lei n. 5.172 de 1966), e da Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988 (Brasil, 2007 [1988]).

O presente estudo circunscreve-se à análise das práticas vigentes de evidenciação e divulgação frente aos princípios da teoria contábil e da gestão fiscal responsável, limitando-se ao estudo da fundamentação necessária à compreensão do tema. Dessa compreensão decorre a proposta de solução, na forma de uma prática contábil mais satisfatória, se for o caso.

A hipótese inicial do trabalho é de que as informações veiculadas pelas demonstrações contábeis refletem adequadamente a realidade patrimonial da União, tanto nas dimensões

qualitativa e quantitativa quanto sob os aspectos estático ou dinâmico. Isso decorre das demandas democrática e republicana por transparência, relevância e simetria das informações contábeis produzidas, no âmbito da administração pública federal, e da sua estreita relação com a gestão fiscal responsável e a igualdade de oportunidades para os cidadãos.

Dessa forma, o texto divide-se, após essa introdução, numa síntese das atuais práticas contábeis empregadas para a evidenciação e a divulgação dos depósitos judiciais de tributos da União, na metodologia, na identificação e na explicação dos conceitos relevantes e na apresentação e análise dos resultados obtidos. Em seguida, a conclusão responde à questão de pesquisa sobre a observância ou não dos princípios referidos e demonstra a realização dos objetivos, assim como aponta as limitações do presente texto e as sugestões de desdobramentos para outros futuros trabalhos.

REGULAMENTAÇÃO DO USO DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS

A regulamentação do uso dos recursos provenientes dos depósitos judiciais, na União, ocorreu com a publicação da Lei n. 9.703, de 1998. Essa lei ordinária resultou da conversão, sem modificações, da Medida Provisória n. 1.721, de 28 de outubro de 1998. A Lei determina que os depósitos judiciais referentes aos tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios, administrados pela atual Receita Federal do Brasil, sejam efetuados à Caixa Econômica Federal (CEF).

Dispõe, ainda, que seja utilizado Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), atual Guia de Recolhimento da União (GRU), específico para essa finalidade. Os referidos depósitos são repassados à Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de quaisquer formalidades, em prazo igual ao fixado para o recolhimento dos tributos e das contribuições federais.

Após o encerramento da lide, caso a sentença seja favorável ao depositante, mediante ordem expedida pela autoridade judicial, o valor do depósito será devolvido ao depositante pela CEF, no prazo máximo de 24 horas. A devolução será acrescida de juros, na forma determinada pelo artigo 39, § 4º, da Lei n. 9.250, de 1995. Se a decisão judicial for favorável à Fazenda Nacional, o valor depositado é transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do tributo ou da contribuição, incluindo, além do principal, também os seus acessórios. Cabe à CEF o controle dos valores depositados ou devolvidos.

Para discriminação do montante dos depósitos judiciais, faz-se necessário considerar dois momentos distintos: antes e depois do advento da Medida Provisória convertida na Lei

9.703, ambas de 1998. Até então, o depositante efetuava os depósitos judiciais referentes aos litígios com a União na CEF, que mantinha a sua guarda até o encerramento da lide. Ao final do litígio, os valores corrigidos eram restituídos ao depositante, caso a decisão lhe fosse favorável, ou o depósito judicial era convertido em renda da fazenda pública, conforme estabelecido no CTN, art. 156, VI. Após o advento da Medida Provisória e da Lei n. 9.703, em 1998, os depósitos judiciais passaram a ser efetuados por meio GRU direto à Conta Única do Tesouro Nacional.

A apropriação do conteúdo de uma medida provisória, no Projeto de Lei de Conversão de outra medida provisória pelo Congresso Nacional, representa o desdobramento normativo mais recente do uso dos depósitos judiciais e extrajudiciais como receita orçamentária. Tanto a utilização de medida provisória pelo Poder Executivo federal quanto a inserção dos novos dispositivos no projeto pelo Congresso Nacional demonstram a urgência e a relevância da matéria para as finanças públicas.

De fato, o Projeto de Lei de Conversão n. 13, de 2009, relativo à Medida Provisória n. 462, de 14 de maio de 2009, foi enviado para a sanção presidencial pelo Congresso Nacional, em 25 de setembro de 2009 (Câmara dos Deputados, 2009). O referido projeto apropriou-se do conteúdo da Medida Provisória n. 468, de 31 de agosto de 2009, publicada em uma edição extra do Diário Oficial da União, datada do mesmo dia. Com a sanção presidencial da Lei n. 12.058, em 13 de outubro de 2009, e a sua publicação, no Diário Oficial da União do dia seguinte, passou a vigorar a redação do seu art. 41, cujo conteúdo foi introduzido por emenda do relator, o senador Romero Jucá, líder do Governo no Senado Federal.

Segundo a Medida Provisória n. 468, os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais em desacordo com a Lei n. 9.703 e os efetuados antes de 1º de dezembro de 1998 devem observar o mesmo regime legal, que se traduz como receita orçamentária da União, por força da interpretação conferida pela STN. Observe-se que a redação dada pela emenda parlamentar à Lei n. 12.058 é mais simples, ao sujeitar todos os depósitos efetuados antes de 1º de dezembro de 1998 ao novo regime financeiro.

A Medida Provisória n. 468 ainda tramitava no Congresso Nacional, em 30 de outubro de 2009, sob a forma do Projeto de Lei de Conversão n. 17, de 20 de outubro de 2009. Isso significa que o tratamento financeiro e contábil dessa matéria pode ser alterado pela emergência de uma nova lei. Todavia, qualquer mudança nesses regimes enfrentaria o conjunto de forças políticas que sustentou a mudança no Projeto de Lei de Conversão n. 13. Tanto a Medida Provisória n. 468 quanto a Lei n. 12.058 terminam com qualquer resquício do regime contábil anterior, que não considerava esses depósitos como receita orçamentária (Câmara dos Deputados, 2009).

A Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 468 encaminhada pelo Ministro da Fazenda ao Presidente da República esclarece os objetivos da medida: "4. A urgência

e a relevância da medida se justificam pela necessidade de se buscar fontes alternativas de recursos financeiros para o Tesouro Nacional, de forma a compensar parte da perda de arrecadação já verificada neste exercício" (Brasil, 2009a).

A Receita Federal do Brasil (2009d) aponta, entre os fatores que levaram à diminuição da receita, em agosto de 2009 e o mesmo período de 2008, a queda na arrecadação das contribuições do PIS, do Pasep e da Cofins. Essa queda foi atribuída a uma redução de R\$ 1 bilhão, no volume de depósitos judiciais, e de R\$ 3 bilhões na incidência desses impostos sobre a importação.

Ressalte-se que, devido à Medida Provisória n. 468, a arrecadação de agosto da Receita Federal recebeu um reforço de R\$ 1,750 bilhão, em depósitos judiciais transferidos de outros bancos para a CEF. Essas transferências tiveram reflexo positivo na arrecadação de outras receitas federais administradas (Brasil, 2009d, p. 11).

Outra publicação – Resultado do Tesouro Nacional – detalha o impacto positivo dos depósitos judiciais, em agosto de 2009, nos resultados primários deficitários da previdência social: R\$ 90 milhões em julho de 2009; R\$ 80 milhões em agosto de 2009; R\$ 837 milhões de janeiro a agosto de 2008; R\$ 1.482 milhões, de janeiro a agosto de 2009 (Brasil, 2009b).

Portanto, ao inserir matérias da Medida Provisória n. 468 no Projeto de Conversão de Lei n. 13, o Congresso Nacional antecipou a sua aprovação aos temas ali tratados, assim como acelerou os prazos de tramitação legislativa para que se conceda maior estabilidade jurídica à ampliação do uso dos depósitos judiciais e extrajudiciais como receita orçamentária (Câmara dos Deputados, 2009).

Antes de prosseguir a pesquisa, cumpre explicitar a metodologia empregada para a apuração e a análise dos resultados. Após, o texto aponta os conceitos relevantes, a apresentação e a discussão dos resultados e a conclusão.

METODOLOGIA

Dadas as características intrínsecas ao objeto da presente pesquisa, foi escolhida a abordagem qualitativa. A metodologia usada no presente trabalho é essencialmente descritiva. Os resultados decorrem: (i) da revisão bibliográfica; (ii) da análise documental, referente à legislação e aos manuais pertinentes ao assunto; (iii) da análise dos dados coletados, junto à STN, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, à SOF/MPOG e ao Sistema de Administração Financeira (Siafi).

Inicialmente, procedeu-se à pesquisa bibliográfica para verificar o enquadramento doutrinário da contabilização do uso dos depósitos judiciais pela União. Verificou-se a escassez de referências acerca desse tema, constatação que aumenta a relevância da presente pesquisa.

Em seguida, buscaram-se informações nos sítios:

- da Receita Federal do Brasil (www.receita.fazenda.gov.br) – nesse sítio foram obtidos os valores dos depósitos judiciais convertidos em renda, antes da vigência da

MP convertida na Lei n. 9.703, ambas de 1998, e da carga tributária bruta da União;

- da STN (www.tesouro.fazenda.gov.br) – obtiveram-se, nesse sítio, os dados relativos às contas contábeis dos depósitos judiciais; aos eventos relevantes às análises do presente estudo; às notas técnicas sobre o assunto, assim como os manuais contábeis elaborados pelo Órgão Central de Contabilidade da União (Brasil, 2009a; Brasil, 2009b; Brasil, 2009c; Brasil, 2009d; Brasil, 2009e);
- do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – CRCRS (www.crcrs.org.br), para acessar as publicações consolidadas e constantemente atualizadas dos princípios fundamentais e as normas brasileiras de contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- da *International Federation of Accountants* – IFAC (www.ifac.org), para obter as versões mais atuais das normas internacionais de contabilidade pública ou governamental; e
- da SOF/MPOG (www.planejamento.gov.br), no intuito de coletar dados sobre as estimativas das receitas concernentes aos depósitos judiciais, porém sem êxito.

Constaram-se várias carências, no detalhamento e na fundamentação dos procedimentos contábeis sob exame, em especial, quanto aos valores dos depósitos judiciais, sob a égide do regime inaugurado pela Medida Provisória convertida na Lei n. 9.703. Tais valores, apesar de não estarem disponíveis no sítio da Receita Federal do Brasil, foram obtidos, mediante solicitação à Autarquia, que, prontamente, os enviou por correio eletrônico. De posse dos dados numéricos, procedeu-se à investigação junto ao Siafi, para verificar, em especial, as contas especificamente empregadas e a escrituração contábil dos depósitos judiciais.

Esclareça-se que o presente estudo verificou todas as orientações normativas disponíveis, sobre os procedimentos contábeis afetos aos depósitos judiciais federais, bem como a evolução do tema, observadas, especialmente, a partir de 2005, por instrumentos normativos e notas técnicas disponíveis no sítio do Tesouro Nacional. Isso permitiu analisar a evolução, desde 1998, dos lançamentos propostos pelo agente regulador.

CONCEITOS RELEVANTES

Interessa examinar, em maior detalhamento, a natureza jurídica dos depósitos judiciais, a natureza da receita pública, os princípios da teoria contábil aplicados à contabilidade governamental ou pública.

DA NATUREZA JURÍDICA DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS

O CTN, recepcionado pela Constituição Federal (Brasil, 2007 [1988]) como lei complementar, conforme o art. 151, II, dispõe que a natureza jurídica dos depósitos judiciais é a de modalidade de suspensão do crédito tributário. Após o trânsito em julgado da decisão judicial e caso ela seja favorável ao ente

público, o depósito judicial é convertido em renda, extinguindo-se, então, o crédito tributário conforme o art. 156, VI, do CTN. Caso a decisão final seja favorável ao depositante, o depósito lhe será devolvido, corrigido na forma da lei.

Acerca dos depósitos judiciais, Harada (2008, p. 486) leciona que “[t]rata-se de depósito voluntário para apareilhar a ação anulatória de lançamento tributário, com o fim de impedir o ajuizamento da execução fiscal. O depósito é sempre de natureza facultativa”. Assim, cabe ao depositante a discricionariedade quanto a efetuar ou não o depósito, pois este procedimento lhe é facultativo.

Os tributos apresentam natureza jurídica diversa. De acordo com o CTN, art. 3º: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Portanto, o tributo constitui-se em obrigação compulsória do contribuinte e não em uma faculdade:

Distinguem-se os tributos, assim, dos ingressos não coativos, que avolumam os cofres públicos por meio de atos de vontade (expressos ou tácitos, bilaterais ou unilaterais, contratuais ou negociais), como os empréstimos públicos voluntários, contraídos pelo Estado ou amortizações daqueles por ele concedidos; cauções; fianças; depósitos; doações; bens vacantes; herança jacente; legados; prescrição aquisitiva; preços públicos ou políticos cobrados pelo ente público em decorrência da exploração de seus bens e empresas, em regime ou não de monopólio, etc. (Baleeiro, 1999, p. 63).

As receitas correntes tributárias são provenientes do poder do Estado em instituir tributos. São distintos os institutos do ingresso público e das receitas públicas derivadas, uma vez que o ingresso público é o valor que entra aos cofres dos entes federados: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Por sua vez, as receitas públicas derivadas são aquelas que, para auferi-las, o Estado usa a sua condição de soberania, exigindo-as compulsoriamente. As receitas públicas derivadas são “coercitivamente impostas aos cidadãos, constituindo receitas obrigatórias de direito público” (Borba, 2005, p. 4-6).

O art. 4º do CTN afirma que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador que o originou. O fato jurídico do tipo tributário, quando de sua ocorrência, constitui-se em perfeita ligação e adequação a uma hipótese de incidência contida na norma e deve decorrer de lei vinculada à área tributária. Por isso, há o fato jurídico tributário e a consequente relação jurídica tributária. A ligação lógica entre o fato e o antecedente normativo é condição que decorre do caráter de unicidade e incindibilidade inerentes à exigência legal, ou seja, pode a lei exigir tributo somente quando todos os aspectos que configuram a hipótese genérica e abstrata estejam satisfeitos pela situação fática concreta. Na ausência de qualquer um dos

aludidos fatores, o fato econômico deixa de ser objeto de incidência da norma e continuará a integrar o conjunto dos demais fatores não relacionados com a exigência tributária (Tôrres *et al.*, 2005).

À luz do CTN e dos autores citados, o fato gerador dos depósitos judiciais deve ser considerado para se estabelecer a sua classificação legal. Essa condição será retomada no momento da apresentação e da análise dos resultados. A pergunta que fica, desde já, é se esse fato gerador foi observado e se manteve uniforme, ao longo de todo o trâmite dos depósitos judiciais, inclusive o seu uso, pelo Tesouro Nacional.

DA RECEITA PÚBLICA

Para Baleeiro (1960, p. 130), receita pública "[...] é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo". Assim, conforme entende esse autor, as entradas e os ingressos quaisquer nos cofres públicos não podem ser confundidos com as receitas públicas. Para tanto, o ingresso deve incrementar de modo permanente o patrimônio estatal e não se sujeitar, sob qualquer forma, à condição devolutiva ou correspondente baixa patrimonial. Desta forma, o ingresso ou a entrada correspondem ao gênero do qual a receita orçamentária é uma espécie.

Nesse sentido, a Lei n. 4.320, de 1964, art. 3º, parágrafo único, determina que não serão consideradas receitas orçamentárias as entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros. Ao dispor desta forma, a lei revela a preocupação em não se considerar como receitas as meras entradas compensatórias, pois de outra forma não seria obedecido o Princípio da Prudência na previsão e na execução da receita orçamentária.

Tal a importância da matéria que, para a LRF, art. 11, a previsão da receita constitui requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal. No art. 12, a LRF determina que, na previsão da receita, serão observadas as normas técnicas e legais, considerando as alterações legais, a variação do índice de preços, o crescimento econômico ou outros fatores relevantes, sendo também acompanhada, a previsão de receita, de demonstrativos da sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois exercícios seguintes àquele a que se referirem e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

De acordo com a STN/SOF (Brasil, 2008, p. 21), a "[...] receita, pelo enfoque orçamentário, são todos os ingressos disponíveis para cobertura das despesas orçamentárias e operações que, mesmo não havendo ingresso de recursos, financiam despesas orçamentárias". Quanto ao impacto na situação líquida patrimonial, as receitas são classificadas em:

- (a) receita orçamentária efetiva: aquela que, no momento do seu reconhecimento, aumenta a situação líquida patrimonial da entidade, constituindo-se em fato contábil modificativo aumentativo; e
- (b) receita orçamentária não efetiva: a que não altera a situação líquida patrimonial, no momento do seu reconhecimento, constituindo-se em fato contábil

permutativo. Além do registro da receita orçamentária, nesse caso, movimenta-se concomitantemente conta de variação passiva, para anular o efeito dessa receita sobre o patrimônio líquido da entidade (Brasil, 2008, p. 21).

Pelo enfoque patrimonial, de acordo com a STN (Brasil, 2007, p. 14), "[r]eceita é um termo utilizado mundialmente pela contabilidade para evidenciar a variação positiva da situação líquida resultante do aumento de ativos ou da redução de passivos de uma entidade". Dessa forma, segundo a STN (Brasil, 2007, p. 17), há "aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade para reconhecimento da variação ocorrida no patrimônio, por meio do registro do direito a receber, no momento da ocorrência do fato gerador, antes da efetivação do correspondente ingresso de disponibilidades". Ou seja, a receita pública em geral observa o regime de competência, não se confundindo com a receita orçamentária, que, legalmente, segue o regime de caixa.

Sob o enfoque econômico, de acordo com o art. 11 da Lei n. 4.320, de 1964, a receita orçamentária é classificada em:

- (i) corrente: são as receitas tributárias, de contribuição, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras receitas correntes. As receitas correntes podem ser classificadas em:
 - (a) originárias – provenientes da venda de produtos ou serviços colocados à disposição dos usuários ou da cessão remunerada de bens e valores; e
 - (b) derivadas – obtidas pelo Estado por força de seu poder de tributar.
- (ii) capital: as receitas provenientes da realização de recursos financeiros originados da constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas, de direito público ou de direito privado, destinados ao atendimento de despesas classificadas em despesas de capital e o superávit do orçamento corrente.

Por conseguinte, há uma equivalência entre receitas correntes e fatos permutativos do patrimônio líquido, assim como receitas de capital e fatos meramente modificativos da composição patrimonial. Com fulcro na interpretação de que a Lei n. 9.703, de 1998 facultou aos depósitos judiciais o tratamento de receita orçamentária, a STN (Brasil, 2005, 2009b) e a STN/SOF (Brasil, 2008) conferem a esses depósitos a natureza de receita corrente tributária.

A estimativa dos ingressos provenientes dos depósitos judiciais, quando da elaboração do orçamento anual, deveria observar, portanto, os procedimentos técnicos definidos para a estimativa de arrecadação dos tributos federais.

DOS PRINCÍPIOS DA TEORIA CONTÁBIL APLICADOS À CONTABILIDADE PÚBLICA

Conforme o CFC, os Princípios Fundamentais da Contabilidade Pública exigem que as informações produzidas

nas demonstrações contábeis públicas, sejam elaboradas de forma a facilitar a interpretação adequada dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro (CFC, 2008).

Ressalta a STN/SOF (Brasil, 2008) que a Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público é ramo da Ciência Contábil. Portanto, ela se sujeita aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas dessa ciência, conforme o entendimento predominante nos universos científico e profissional do País.

DO PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

O Princípio da Oportunidade “[r]efere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram” (CRCRS, 2009, p. 21).

Como resultado do Princípio da Oportunidade, “[...] desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência” (CRCRS, 2009, p. 21). Além disso, o registro compreende, também, os elementos quantitativos e qualitativos, incluindo os aspectos físicos e monetários. Por fim, o registro deve contemplar o reconhecimento universal das variações efetuadas, no patrimônio da entidade, em um dado período de tempo, como condição necessária para a geração de informações úteis ao processo decisório da gestão (CRCRS, 2009, p. 21).

Quanto às perspectivas para o setor público, o “Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público” (CRCRS, 2009, p. 55). Ademais, a integridade e a fidedignidade concernem à necessidade do reconhecimento total das variações, independentemente do cumprimento das formalidades legais para a sua ocorrência, com vistas ao completo atendimento da essência sobre a forma.

Niyama e Silva (2008, p. 90) afirmam que “[...] as variações patrimoniais devem ser identificadas, capturadas, classificadas e divulgadas de modo a traduzir com fidelidade a posição patrimonial, econômica e financeira da entidade numa determinada data”. Às vezes, o Princípio da Oportunidade é confundido com o da Competência, pois ambos conduzem ao raciocínio comum do reconhecimento das variações patrimoniais. Entretanto, a competência ressalta o reconhecimento das transações que afetam apenas o patrimônio líquido (receitas e despesas), enquanto a oportunidade engloba todas as variações e as mutações patrimoniais.

O Princípio da Oportunidade está relacionado com a tempestividade do reconhecimento das transações. Isso implica a necessidade de a contabilidade adotar estimativas que produzam informações mais próximas da realidade econômica,

pois, do contrário, as demonstrações contábeis não refletirão a visão justa e verdadeira da entidade em um dado momento (Niyama e Silva, 2008).

A importância disso reside na confiabilidade das demonstrações contábeis, pois demonstrações incompletas não serão úteis aos usuários no processo decisório. A STN/SOF (Brasil, 2008) cita que, para atender ao Princípio da Oportunidade, a contabilidade não pode se restringir ao registro dos fatos decorrentes da execução orçamentária, mas há de registrar, de forma tempestiva, todas as situações em que existe alteração no patrimônio da entidade.

À correta aplicação do Princípio da Oportunidade é relevante acrescentar a prevalência da essência sobre a forma. Assim, mesmo que a denominação e a interpretação legal sugiram determinados procedimentos contábeis, deve prevalecer a essência econômica dos atributos da transação. Quanto aos registros contábeis dos depósitos judiciais, será atendido o Princípio da Oportunidade, caso tais registros representem as alterações patrimoniais de forma íntegra e tempestiva.

DO PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Pelo Princípio da Competência, “[a]s receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento” (CRCRS, 2009, p. 23). Dessa forma, o reconhecimento simultâneo das receitas e das despesas, se correlatas, é consequência natural do respeito ao período da ocorrência de sua geração.

Quanto às perspectivas para o setor público, o Princípio da Competência reconhece as transações, no momento do respectivo fato gerador, “[...] independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao setor público” (CRCRS, 2009, p. 57-58). Ademais, devem ser contabilizados por competência os atos e fatos que afetam o patrimônio público, e os seus efeitos devem ser evidenciados, nas demonstrações contábeis do exercício financeiro a que se referirem, complementarmente, ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

A dificuldade que se apresenta ao reconhecimento da receita, pelo enfoque patrimonial, é a determinação do momento da ocorrência do fato gerador.

No caso específico das receitas tributárias, utiliza-se o momento do lançamento como referência para o reconhecimento, pois é nesse estágio da execução da receita que é verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, calcula-se o montante do tributo devido e identifica-se o sujeito passivo. Com a ocorrência do fato gerador, pode-se, então, proceder ao registro contábil do direito da fazenda pública, em contrapartida a uma variação ativa, em contas do sistema patrimonial, representando, assim, o registro da receita por competência (Brasil, 2008, p. 62).

Dessa forma, visando à evidenciação do impacto no patrimônio da entidade, é imprescindível que haja o registro

da receita, em função do seu fato gerador, consoante aos Princípios da Competência e da Oportunidade.

Além disso, no momento da arrecadação da receita, deve haver o registro correto, em contas específicas, de forma a demonstrar a visão orçamentária requerida pela Lei n. 4.320, de 1964. Assim, é possível compatibilizar e evidenciar, harmonicamente, as alterações patrimoniais e as alterações ocorridas na entidade, em cumprimento simultâneo aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às disposições da Lei n. 4.320, de 1964 (Brasil, 2008).

A contabilização dos depósitos judiciais da União obedecerá ao Princípio da Competência se refletir com integridade o momento da ocorrência de seu fato gerador; se os registros identificarem com precisão os ativos e passivos; se os seus efeitos na situação patrimonial estiverem corretamente evidenciados nas demonstrações contábeis do exercício financeiro a que se referirem, complementarmente, ao registro das receitas e das despesas públicas. Na apresentação e na análise dos resultados, verifica-se se isso de fato ocorre.

DO PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

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 alterem o patrimônio líquido" (CRCRS, 2009, p. 24).

O aludido Princípio determina a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, se existirem opções igualmente aceitáveis frente aos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade. Ademais, o Princípio da Prudência apenas é aplicado às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência. A aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser efetuadas estimativas que envolvem incertezas de grau variável (CFC, 2008).

Quanto às perspectivas para o setor público, esclareça-se que "[a]s estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos" (CRCRS, 2009, p. 59). A prudência incide nos casos em que, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, conforme os Princípios do Valor Original e da Atualização Monetária, surgirem possibilidades de novas mensurações.

O Princípio da Prudência exige do contabilista certas precauções, ao realizar as estimativas para definir valores de ativos e passivos em contextos de razoável grau de incerteza. Ressalte-se que, quando da avaliação, para um item ser enquadrado na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas a sua forma legal.

Assim, "[...] o benefício econômico futuro embutido em um ativo é o seu potencial de contribuir, direta ou indireta-

mente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para entidade" (CRCRS, 2009, p. 97). A definição de um passivo exige que a entidade tenha uma obrigação presente, assim entendida como o "[...] dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira" (CRCRS, 2009, p. 99).

Dessa forma, é imprescindível ao Princípio da Prudência a confiabilidade da mensuração dos ativos e dos passivos, que se refletem diretamente nos resultados apresentados como variação do patrimônio líquido da entidade. É essencial à preparação das demonstrações contábeis o uso de estimativas razoáveis, pois de outra forma restaria prejudicada a sua confiabilidade. Caso não se possa realizar uma estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado.

Os valores que se esperam receber de ações judiciais poderiam ser enquadrados nas definições de ativo e de receita. Entretanto, "[...] se não é possível determinar, em bases confiáveis, o valor que será recebido, ele não deve ser reconhecido como um ativo ou uma receita" (CRCRS, 2009, p. 106).

Diante do exposto, a evidenciação e a divulgação do uso dos depósitos judiciais, pela União, estarão em conformidade com o Princípio da Prudência se, diante de alternativas igualmente válidas, o ativo estiver sendo estimado pelo menor valor e o passivo pelo maior, refletindo, assim, a realidade patrimonial da entidade. Além disso, os valores referentes aos depósitos judiciais deverão estar corretamente classificados nas demonstrações contábeis.

Cumprido, agora, verificar se isso de fato ocorre. Como parte da apresentação e da análise dos resultados, há que se explicitar a evolução dos procedimentos contábeis empregados no tocante ao uso dos depósitos judiciais da União.

RESULTADOS

A apresentação e a análise dos resultados descrevem a escrituração contábil dos depósitos judiciais na esfera federal e as implicações da atual forma de escrituração e divulgação desses depósitos.

DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS NO ÂMBITO DA UNIÃO

A escrituração dos depósitos judiciais foi modificada, ao longo do período de vigência da Lei n. 9.703, de 1998, pelo Órgão Central de Contabilidade Federal – STN. A STN (Brasil, 2005) determinava que, "em um primeiro momento, até que seja identificada a natureza da receita, o depósito judicial é um ingresso extra-orçamentário e constitui-se numa obrigação registrada no passivo financeiro, já que pertence a terceiros e está sub judice". Dessa forma seria feito o Lançamento (1):

- D – Disponibilidade (ativo financeiro)
- C – Depósitos Judiciais (passivo financeiro)

A STN (Brasil, 2005) entendia que "[...] a legislação faculta que este depósito seja registrado como receita orçamentária,

o que, por si só, afetaria o resultado". Como a incorporação do depósito judicial a título de receita efetiva dependeria de evento futuro (decisão final do processo), ao realizar-se a classificação da receita orçamentária, deveria ser efetuado o registro da obrigação patrimonial correspondente, "em contrapartida com uma variação passiva, o que manterá a adequação do resultado contábil" (Brasil, 2005).

Os depósitos judiciais empregados para fazer frente às despesas orçamentárias representam um passivo, pois há entrada de recursos, nas disponibilidades do ente público, que irão ser devolvidos ao particular ou retirados do passivo, conforme a decisão da lide. Por isso, deverão ser demonstrados os valores que ingressaram, no ativo da entidade, porque, apesar de já registrados como receita orçamentária, ainda não representam uma receita efetiva. Além disso, em obediência ao Princípio da Prudência, deverá ser registrado um passivo que representa uma obrigação de terceiros, pois tal receita depende de um evento futuro (Brasil, 2005).

Quanto ao registro da obrigação, nos limites da dívida pública, conforme estabelecido na Resolução n. 40 do Senado Federal e nos demonstrativos exigidos pela LRF, por tratar-se de um passivo dependente de decisão judicial, será considerado de longo prazo. Assim, os valores referentes aos depósitos judiciais utilizados como receitas orçamentárias deverão constar do Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida que integra o Relatório de Gestão Fiscal na linha de "outras dívidas". A conta depósitos judiciais é considerada conta patrimonial do passivo permanente, porque depende da execução orçamentária para a devolução do depósito (Brasil, 2005). Os conceitos de passivo e contingência são relevantes para o enquadramento contábil do tema e serão em breve abordados.

O entendimento descrito acima foi confirmado pela STN/SOF (Brasil, 2008). Ao dispor sobre a escrituração dos depósitos judiciais, determinou-se que, em função da Lei n. 9.703, de 1998, a parte dos depósitos judiciais transferidos ao Tesouro Nacional serão registrados como receita orçamentária, posto que podem ser utilizados para atender às despesas orçamentárias.

Entretanto, ao ser efetuada a classificação da receita orçamentária, deverá ser efetuado um registro da obrigação patrimonial correspondente, em contrapartida à respectiva variação passiva, o que manterá a adequação do resultado contábil. Assim, ao ser convertido em receita orçamentária, o depósito judicial deixa de se caracterizar como ingresso extraorçamentário (Brasil, 2008).

Recomenda ainda a STN/SOF (Brasil, 2008) que, em observância ao conceito orçamentário de receita, deverá ser registrada como receita orçamentária a parcela repassada aos Tesouros: Nacional, Estadual e Municipal. Todavia, dado o Princípio da Oportunidade e o conservadorismo, será, também, lançado o valor da obrigação potencial no passivo, até decisão final da ação. Dessa forma, no momento do recebimento do recurso, os depósitos judiciais da União serão escriturados da seguinte forma, de acordo com a STN/SOF (Brasil, 2008):

Lançamento (2): Ingresso do depósito judicial.

Título da Conta	Sistema de contas
D – Disponibilidades	Financeiro
C – Receita Orçamentária	
D – Variação Passiva orçamentária	Patrimonial
C – Depósitos de Terceiros (passivo)	

Quando da devolução do depósito judicial, caso a decisão seja favorável ao depositante e o tributo objeto do litígio ainda não tenha sido extinto, será feito o Lançamento 3 (Brasil, 2008).

Lançamento (3): Decisão Judicial favorável ao Depositante.

Título da Conta	Sistema de contas
D – Restituição de Receitas	Financeiro
C – Disponibilidades	
D – Depósitos de Terceiros	Patrimonial
C – Variação Ativa Orçamentária	

Lançamento (4): Caso o tributo a ser restituído tenha sido convertido em uma renda extinta (Brasil, 2008).

Título da Conta	Sistema de contas
D – Despesa Orçamentária	Financeiro
C – Disponibilidades	
D – Depósitos de Terceiros	Patrimonial
C – Variação Ativa Orçamentária	

Se a decisão final não for favorável ao depositante, os depósitos judiciais, classificados anteriormente como receita, serão convertidos em renda do ente público.

Lançamento (5): Decisão final favorável à Fazenda Pública (Brasil, 2008).

Título da Conta	Sistema de contas
D – Depósitos de Terceiros	
C – Variação Ativa Orçamentária	Patrimonial

Em 2009, foi editado o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Brasil, 2009b), aplicado a todos os entes federativos, sendo de uso facultativo para a União em 2010 e obrigatória em 2011. Em 2012, será de aplicação obrigatória para os estados e o Distrito Federal e, em 2013, para os municípios.

De acordo com o citado manual, no recebimento do depósito judicial será feito o Lançamento (6):

Título da Conta

D – Disponibilidades

C – Depósitos de Terceiros

D – Receita a Realizar

C – Receita Realizada

Na devolução do depósito judicial, quando a decisão for favorável ao depositante e considerando que o tributo a ser restituído não tenha sido extinto, far-se-á a restituição de receitas, concomitantemente com o registro orçamentário de dedução de receita – Lançamento (7):

D – Depósitos de Terceiros

C – Disponibilidades

Caso o tributo a ser restituído for uma renda extinta, será registrada uma despesa orçamentária, em lugar de dedução de receita (Brasil, 2009b).

Pela conversão dos depósitos judiciais, anteriormente classificados como receita, caso a decisão for favorável à Fazenda Pública, para baixar o passivo será efetuado o Lançamento (8):

D – Depósitos de Terceiros

C – Variação Patrimonial Aumentativa

Isso posto, analisam-se as implicações da escrituração desses depósitos.

DAS IMPLICAÇÕES DA ATUAL ESCRITURAÇÃO E DIVULGAÇÃO DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS

À luz da Teoria Contábil, a atual forma de reconhecimento e evidenciação do uso dos depósitos judiciais pela União não ocorre de forma íntegra e tempestiva, deixando de atender, portanto, ao Princípio da Oportunidade. A essência econômica do registro contábil dos depósitos judiciais é a de ingresso sujeito à devolução; portanto, constitui-se em fato meramente permutativo, que não deveria provocar alteração no patrimônio líquido, nem no resultado de ativo menos passivo financeiros.

Assim, mesmo que sejam depositados à Conta Única do Tesouro, trata-se de mero movimento de caixa, pois o Governo Federal, nesse momento, constitui-se em fiel depositário dessas quantias. Desta forma, o procedimento contábil a ser aplicado seria o registro do ingresso do recurso apenas no sistema financeiro, como demonstrado no Lançamento 1. Caso a decisão judicial seja desfavorável à União, reverte-se esse Lançamento.

Se a decisão judicial for favorável à União, cabe utilizar os seguintes lançamentos:

Lançamento (9): reconhecimento da receita no sistema orçamentário.

D – Receita realizada

C – Receita a realizar

Lançamento (10): reconhecimento da receita no sistema financeiro.

D – Depósitos Judiciais (passivo financeiro)

C – Receita Orçamentária

Visto que os depósitos judiciais, enquanto garantia de juízo, são movimentos de caixa, devem figurar apenas no sistema financeiro. Entretanto, a interpretação ao disposto na Lei n. 9.703, de 1998, tem propiciado com que, na prática, os depósitos judiciais sejam contabilizados e empregados, financeiramente, como receitas orçamentárias tributárias e, no sistema patrimonial, como obrigação, descaracterizando a essência do registro, conforme demonstrado no Lançamento (2).

As implicações do descumprimento ao Princípio da Oportunidade, na atual contabilização dos depósitos judiciais, são, em primeiro lugar, que as informações divulgadas não refletem a realidade patrimonial. Em segundo lugar, as informações não são tempestivas e, por último, não são íntegras.

Intimamente relacionada ao descumprimento do Princípio da Oportunidade está a inobservância ao Princípio da Competência, pois os fatos contábeis devem ser reconhecidos no momento da ocorrência do seu fato gerador. No caso dos depósitos judiciais, o fato gerador da titularidade dos recursos ainda não ocorreu, pois se pode estar discutindo em litígio até mesmo a existência da obrigação tributária.

O depositante, ao efetuar o depósito, não está pagando o tributo. Tampouco está reconhecendo a obrigação tributária ou confessando a dívida. Ele está tão somente evitando que sejam cobrados encargos ou obrigações que resultam da cobrança do crédito tributário e, também, a propositura da execução fiscal, a fluência dos juros e a proposição de multa.

Portanto, não se pode reconhecer a receita orçamentária nesse momento, exceto como um empréstimo temerário que a administração pública efetua contra recursos que transitam pelo seu caixa em caráter precário.

Poderia ser alegado que a Lei n. 4.320, de 1964, autoriza, no art. 7º, a antecipação da receita para cobrir insuficiências de caixa. Entretanto, a LRF dispõe, no art. 37, I, que se equipara à operação de crédito e está vedada a captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição, cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido. Na melhor das hipóteses, é ônus da União demonstrar, inclusive no Anexo de Riscos Fiscais referido pela LRF, que isso ocorreu, pelo menos, no tocante aos depósitos apropriados como receita orçamentária. Infelizmente, tais informações não estão disponíveis. Portanto, não se trata de operação de crédito por antecipação da receita, sob pena de descumprimento da LRF.

Na atual forma de reconhecimento e evidenciação do uso dos depósitos judiciais pela União, o Princípio da Oportunidade e o da Competência são atendidos somente ao final do litígio, sendo a decisão favorável à Fazenda Pública. Legalmente, nesse momento tem-se a extinção do crédito tributário, devido à conversão do montante do depósito integral em renda.

Além de não atender ao Princípio da Competência, também não são cumpridas as determinações do CTN quanto à natureza jurídica das receitas derivadas, tributos, pois a ocorrência do fato gerador é requisito essencial à sua existência.

Quanto ao Princípio da Prudência Contábil, os depósitos judiciais não deveriam ser levados ao patrimônio líquido, pois, como já citado, trata-se de fatos permutativos e não modificativos. Ocorre que, no momento do depósito à Conta Única do Tesouro, ao reconhecê-los como receita orçamentária, é realizado o lançamento à conta de uma variação passiva, para anular o efeito no patrimônio líquido, mantendo-se a adequação contábil do saldo do patrimônio à custa da mácula nos resultados.

Ao Princípio da Prudência é imprescindível a confiabilidade da mensuração dos ativos e dos passivos, pois refletirão, diretamente, nos resultados apresentados no patrimônio líquido da entidade. Dessa forma, caso não seja possível fazer estimativas razoáveis dos valores que serão recebidos, a título de contingência ativa, o item não deve ser reconhecido como receita.

Uma contingência ativa, segundo o CFC, consiste num "[...] possível ativo, decorrente de eventos passados, cuja existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade" (CRCRS, 2009, p. 497). A entidade não deve reconhecer uma contingência ativa, porquanto o resultado talvez nunca venha a ser realizado. Entretanto, quando a realização do ganho é praticamente certa, a contingência transforma-se num ativo; quando a entrada de recursos for provável, deve haver divulgação em nota explicativa, mas não o reconhecimento mediante dupla partida. A norma brasileira traduz para o vernáculo pátrio as disposições da IPSAS 19 – *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, a norma internacional de contabilidade que cuida do tema contingências.

Quanto à previsão, não é possível estimar os valores dos depósitos judiciais, pois, mesmo que a decisão seja favorável à Fazenda Pública, não significa que será convertido em renda todo o valor depositado, visto que são inúmeras as possibilidades ao final do litígio. Como não é possível mensurar com segurança os valores efetivamente ganhos com os depósitos judiciais, eles devem ser reconhecidos apenas se praticamente certos e divulgados, separadamente, mas não reconhecidos, caso houver elevadas probabilidades de sua ocorrência, conforme recomenda a boa prática contábil, o CFC e as normas internacionais de contabilidade governamental.

Entretanto, atualmente o uso dos depósitos judiciais pela União é reconhecido e evidenciado como receita orçamentária corrente. Frente ao enunciado do Princípio da Prudência, não

há mais de uma alternativa igualmente válida para reconhecer e quantificar as mutações patrimoniais, pois são contingências ativas. Assim, no reconhecimento e na evidenciação do uso dos depósitos judiciais pela União há o descumprimento do Princípio da Prudência.

Além disso, as ditas receitas orçamentárias provenientes dos depósitos judiciais são repartidas aos Estados e Municípios, na forma da Constituição (Brasil, 1988). Nesse caso, tampouco é cumprido o Princípio Orçamentário da Prudência, visto que os valores inflados da receita orçamentária não correspondem à realidade do patrimônio do ente federal, pois os depósitos judiciais são de fato ingressos extraorçamentários e não receita efetiva. Quando muito, poderiam ser tomados como receitas de empréstimos, mas não receitas tributárias.

Ao tempo da devolução ao depositante, ocorre a compensação dos valores que o ente federativo tem a receber, como se fosse receita tributária frustrada. Esse entendimento é confirmado pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público de 2009, ao recomendar que, concomitantemente, com o Lançamento 7, deverá ocorrer o registro orçamentário de dedução de receita. Dessa forma, também há descumprimento do Princípio da Transparência da gestão dos recursos públicos a que estão obrigados todos os entes federativos, por força da LRF.

Para a STN, os depósitos judiciais são considerados dívida de longo prazo. Portanto, devem constar no Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, que integra o Relatório de Gestão Fiscal, na linha "Outras Dívidas". Acerca disso, o Anexo de Riscos Fiscais da LDO, desde o ano de 2004 até 2008, afirma que, devido às incertezas quanto à decisão sobre o montante de causas judiciais favoráveis à União, o risco proveniente desse passivo não pode ser mensurado. A pergunta que fica é: se não pode ser mensurado o risco proveniente dos depósitos judiciais, como se poderia estimar o montante dos depósitos judiciais a título de receita orçamentária?

A LRF considera a previsão da receita requisito essencial à gestão fiscal responsável e, por isso, determina a adoção de procedimentos técnicos que permitam a sua mensuração da forma mais confiável possível. Como citado, não é possível mensurar os montantes de causas judiciais, tampouco os seus riscos. Portanto, na atual forma de reconhecimento e evidenciação do uso dos depósitos judiciais pela União, eles não devem ser considerados quando da previsão da receita orçamentária, tampouco deverão influenciar na fixação da despesa.

TRATAMENTO ADEQUADO DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS

O que ocorre, de fato, com a atual contabilização do uso dos depósitos judiciais pela União, é uma antecipação do fato gerador da receita tributária, para que os depósitos sejam contabilizados como receita corrente orçamentária tributária. Como os depósitos judiciais são, por sua natureza, meros depósitos extraorçamentários, e, no máximo, dívidas de longo prazo, deveriam ser contabilizados como receitas de capital,

quando do seu uso para atender despesas orçamentárias, observadas as disposições da Constituição (Brasil, 1988), da LRF e da Resolução n. 40 do Senado Federal, concernentes à dívida pública, além das disposições da Lei n. 4.320, de 1964.

Nesse caso, teríamos a observância aos Princípios da Oportunidade, da Competência e da Prudência contábil. Ressalte-se que os depósitos judiciais são remunerados, o que reforça esse entendimento de que a sua utilização como receita orçamentária constitui uma forma de empréstimo. Dessa maneira, as receitas de capital provenientes do uso dos depósitos judiciais deveriam fazer frente exclusivamente a investimentos públicos e não a despesas de custeio.

Esse entendimento é confirmado pelos normativos que regulamentam o uso dos depósitos judiciais, no âmbito dos estados, Distrito Federal e municípios – Lei n. 11.429, de 2006 (Brasil, 2006) e Lei n. 10.819, de 2003 (Brasil, 2003), respectivamente. As disposições constitucionais, da Lei n. 4.320, de 1964, e da LRF obrigam indistintamente a todos os entes federativos, no que lhes couber, não se justificando pesos e medidas diferentes, de modo a privilegiar um ente em detrimento do outro. Assim, a União está obrigada ao fiel cumprimento dos princípios e dos normativos citados e, sob nenhum argumento, deve descumpri-los.

Caso prevaleça o entendimento ora adotado pela STN e o depósito judicial seja utilizado como receita orçamentária, há que se considerar as disposições da NBC T 19.7, praticamente a tradução em português da IPSAS 19, que determina o reconhecimento apenas das contingências ativas, cuja probabilidade de ocorrência é praticamente certa. Sendo somente provável a realização, cabe a divulgação do montante depositado e, sendo meramente possível ou remota, sequer deverá ser divulgada. Dessa forma, até a decisão final do processo, pode vir a ser considerado como receita de capital, somente o montante, cuja probabilidade de conversão em renda seja praticamente certo; caso contrário, o registro do ingresso se dará apenas no sistema financeiro, sem possibilidade de afetação do sistema orçamentário.

Assim, o montante dos depósitos judiciais seriam considerados como receitas de capital. Como na essência se trata de um financiamento, o ingresso é considerado uma receita. Contudo, para adequada evidenciação do fato contábil faz-se necessária a evidenciação da contrapartida obrigacional. Essa é a principal diferença entre a forma de registro contábil, ora praticada, e a proposta em apreço.

Lançamento (11): registro dos depósitos judiciais considerados como receitas de capital.

Lançamento (11a): registro do ingresso do depósito:

a.1) reconhecimento da receita no sistema orçamentário

D – receita a realizar

C – receita realizada

a.2) reconhecimento da receita de capital no sistema financeiro

D – Banco

C – Receita de Capital

a.3) incorporação da obrigação no sistema patrimonial

D – Variação Passiva

C – Dívida Fundada

Lançamento (11b): decisão judicial desfavorável à União:

b. 1) pagamento no sistema financeiro

D – Despesa de capital

C – Banco

b.2) baixa da obrigação no sistema patrimonial

D – Dívida fundada

C – Variação Ativa

Lançamento (11c) – decisão judicial favorável à União:

c.1) baixa da obrigação no sistema patrimonial

D – Obrigação

C – Variação Ativa

c.2) reconhecimento da receita tributária no sistema financeiro

D – Receita de Capital

C – Receita Tributária

Diante do exposto, as informações produzidas, na atual forma de reconhecimento e evidenciação do uso dos depósitos judiciais pela União, não traduzem a essência contábil dos depósitos judiciais nem a sua natureza jurídica. Elas tampouco podem ser consideradas relevantes ao processo decisório, pois não são confiáveis, o que poderá levar os usuários a análises errôneas, comprometendo a gestão responsável dos recursos públicos, bem como o controle e a avaliação dos gastos.

CONCLUSÃO

Na questão de pesquisa, indagou-se se a evidenciação e a divulgação contábeis do uso dos depósitos judiciais pela União atendem aos princípios da teoria contábil, da gestão fiscal responsável, à luz das doutrinas e dos enunciados do CFC, da STN, da SOF/MPOG, da Lei n. 4.320, de 1964 (Brasil, 1964), da LRF, e da Constituição (Brasil, 1988). O objetivo da pesquisa foi verificar o atendimento aos princípios aludidos, mediante a produção de informações transparentes, confiáveis e relevantes. A hipótese inicial apontava para a completa observância dos princípios e das normas.

Entretanto, o resultado apurado, no presente trabalho, demonstrou que a evidenciação e a divulgação dos depósitos judiciais não atendem aos princípios contábeis e às normas ora vigentes no ordenamento jurídico brasileiro. Portanto, a hipótese de trabalho foi rejeitada. Além disso, amesquinhou-se

a função da contabilidade, como sistema de informação imprescindível à tomada de decisão, pelos usuários da informação contábil, e à transparência das contas públicas. No caso dos depósitos judiciais em questão, também existem indícios da prevalência da forma sobre a essência.

Constata-se que os procedimentos contábeis e orçamentários estão sendo praticados em desconformidade com os aludidos princípios e normas. Vale rever essas práticas à luz da legalidade que preside o Estado Democrático de Direito brasileiro e do recente aperfeiçoamento das normas contábeis, que inclui a harmonização e a convergência com as regras internacionais. Recomenda-se, enfim, a adequação dos procedimentos contábeis de evidenciação e divulgação do uso dos depósitos judiciais pela União, para que a realidade patrimonial seja refletida de forma íntegra, oportuna, fiel e transparente.

O presente trabalho não esgota o assunto. Há desdobramentos, por exemplo, na dúvida legal, envolvendo a interpretação de que a Lei n. 9.703, de 1998, poderia dispor sobre matéria reservada constitucionalmente a leis complementares.

Além disso, deve-se verificar a razão de não ter sido, até o momento, questionado o procedimento contábil ora adotado, pelos órgãos responsáveis pelo controle e pela fiscalização das contas públicas, principalmente porque os valores dos depósitos judiciais são relevantes, dado a sua materialidade.

Ademais, deve-se discutir o fato de o uso dos depósitos judiciais, pela União, na realidade, constituir uma forma de empréstimo. Nesse caso, os requisitos da Constituição Federal (Brasil, 1988), da LFR e da Resolução n. 40 do Senado Federal concernentes à dívida pública devem ser rigorosamente observados.

Um desdobramento adicional consiste na perquirição do impacto dessas práticas nas demais entidades federativas, tanto pelo mecanismo dos fundos de participação quanto pelo temperamento do equilíbrio fiscal federativo, com base na competência regulatória da STN, para editar normas gerais.

Por fim, as implicações da atual forma de uso dos depósitos judiciais pela União no resultado primário, bem como os reflexos nos balanços públicos, também merecem ser analisadas em trabalhos subsequentes.

REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, A. 1999. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 1120 p.
- BALEEIRO, A. 1960. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro, Forense, 510 p.
- BORBA, C. 2005. *Direito tributário: teoria e 1000 questões*. Rio de Janeiro, Elsevier, 904 p.
- BRASIL. 1988. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n. 1/92 a 55/2007 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n. 1 a 6/94. Brasília, Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 88 p.
- BRASIL. 1964. *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02/04/2008.
- BRASIL. 1966. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02/04/2008.
- BRASIL. 1995. *Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02/04/2008.
- BRASIL. 1998. *Lei n. 9.703, de 17 de novembro de 1998*. Dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02/04/2008.
- BRASIL. 2000. *Lei Complementar n. 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>. Acesso em: 02/04/2008.
- BRASIL. 2003. *Lei n. 10.819, de 16 de dezembro 2003*. Dispõe sobre os depósitos judiciais de tributos, no âmbito dos Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02/04/2008.
- BRASIL. 2005. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). *Nota Técnica n. 873 de 09 de maio de 2005*. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br>. Acesso em: 02/04/2008.
- BRASIL. 2006. *Lei n. 11.429, de 26 de dezembro de 2006*. Dispõe sobre os depósitos judiciais de tributos, no âmbito dos Estados e do Distrito Federal; revoga a Lei n. 10.482, de 3 de julho de 2002; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02/04/2008.
- BRASIL. 2007. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). *Receitas Públicas: manual de procedimentos: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios*. 4ª ed., Brasília, STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 233 p. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br>. Acesso em: 02/04/2008.
- BRASIL. 2008. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal (STN/SOF). *Portaria Conjunta STN/SOF n. 3, de 14 de outubro de 2008*. Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br>. Acesso em: 17/10/2008.
- BRASIL. 2009a. *Medida Provisória n. 468, de 31 de agosto de 2009*. Dispõe sobre a transferência de depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais para a Caixa Econômica Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Exm/EM-118-MF-09-Mpv-468.htm. Acesso em: 15/09/2009.
- BRASIL. 2009b. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). *Resultado do Tesouro Nacional: Agosto/2009*, 15(8). Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/hp/downloads/resultado/2009/Nimago2009.pdf>. Acesso em: 30/09/2009.
- BRASIL. 2009c. (STN/SOF. Portaria Conjunta n. 467, de 6 de agosto de 2009. Aprova os volumes II – Procedimentos Contábeis

- Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos e IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp. Acesso em: 30/09/2009.
- BRASIL. 2009d. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://64.233.163.132/search?q=cache:WkpwQL05wyUJ:www.professorpaulomoura.com.br/index.php%3Fp%3D10%26cod%3D3426+estad%C3%A3o+17/09/2009+--+mp+468&cd=9&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 26/09/2009.
- BRASIL. 2009e. Análise da arrecadação das receitas federais – agosto de 2009. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2009/Analismensalago09.pdf>. Acesso em: 26/09/2009.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. 2009. Projetos de lei e outras proposições. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/internet/proposicoes>. Acesso em: 30/09/2009.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). 2008. *In: SEMINÁRIO REGIONAL DE NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO*. Aprova o apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Resolução n. 1.111, de 29/11/2007. São Paulo, CFC, p. 15-23.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL (CRCRS). 2009. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. 6ª ed., Porto Alegre, Conselho Regional do Rio grande do Sul, 1202 p.
- HARADA, K. 2008. *Direito financeiro e tributário*. 17ª ed., São Paulo, Atlas, 748 p.
- NIYAMA, J.K.; SILVA, C.A.T. 2008. *Teoria da contabilidade*. São Paulo, Atlas, 310 p.
- TÔRRES, H.T.; FEITOSA, R.J.; QUEIROZ, M.E. (coord.). 2005. *Direito tributário e processo administrativo aplicados*. São Paulo, Quartier Latin, 863 p.

Submetido: 14/11/2009

Aceito: 23/08/2011

FANNY KELLER ALVES DE AQUINO

Superior Tribunal de Justiça
SAFS, Quadra 06, Lote 01, Trecho III
70095-900, Brasília, DF, Brasil

JOÃO HENRIQUE PEDERIVA

Senado Federal
Praça dos Três Poderes, Edifício Principal, 1º andar
Brasília, DF, Brasil